

# Editorial

---

## Del dominio del control financiero a una perspectiva cualitativa del control de gestión

### 1. Presentación

La contabilidad y el control de gestión han tenido una notable relevancia a lo largo de la historia. De los incipientes sistemas contables documentados por Fray Lucca Pacioli a finales del siglo XV, se pasó a los sistemas de costes de la primera revolución industrial. Posteriormente, la aplicación de las revolucionarias técnicas de métodos y tiempos del denominado método científico de principios del siglo XX de Frederick W. Taylor (1856-1915), Frank Gilbreth (1868-1924), y Henry Fayol (1841-1925) facilitaron logros como la construcción del legendario Ford T o de los grandes transatlánticos. Para conseguirlo fue necesario desarrollar un conjunto de prácticas que incluían el estudio de tiempos y movimientos, la estandarización de las herramientas, la planificación del trabajo, los métodos de determinación de costes, la selección de empleados en función de las tareas a realizar así como sistemas de incentivos.

Tras la superación de la crisis de 1929 y el fin de la segunda guerra mundial, se inició un extraordinario proceso de desarrollo económico favorecido por el cambio tecnológico y la internacionalización de la economía, especialmente en Estados Unidos y, tras ellos, Europa y Japón. En aquel momento, las incipientes compañías multinacionales norteamericanas, cuya industria apenas había sido afectada durante la segunda guerra mundial, consiguieron un claro liderazgo tecnológico internacional gracias a la débil situación de la economía europea tras la finalización de la guerra y, además, aprovechan el Plan Marshall de apoyo a la recuperación europea para lograr la supremacía comercial mundial a través del establecimiento de filiales en países como Gran Bretaña, Alemania, Holanda o Francia.

En 1950, con el liderazgo norteamericano se introdujeron las técnicas del control financiero que sustituirían a las técnicas de cronometraje, métodos y tiempos utilizadas en las décadas anteriores. Treinta años después, en la década de 1980, tras la crisis del petróleo, surgen las técnicas del ABC (Costes basados en las actividades) y a principios del siglo XXI emerge el BSC (Cuadro de mando integral o *Balanced Scorecard*). Los cambios en la gestión, en la contabilidad y en el control de las organizaciones no se ha producido de repente, sin embargo, a lo largo de los años se ha observado como emergen nuevos conceptos y aplicaciones en el *management* que siguen evolucionando no sólo para ayudar a las organizaciones a cumplir sus objetivos, sino que abonan el campo para nuevas formas de organización o nuevos modelos de negocio.

## 2. La relevancia del control

Posiblemente los sistemas de medición y control han estado presentes aún en civilizaciones antiguas, la existencia de registros contables que datan de hace más de diez mil años, utilizados por egipcios, fenicios y sumerios, revela la importancia del control facilitado por la información. La historia puede mostrar diversos hechos y acontecimientos que resaltan la importancia del control en la sociedad y de manera más específica los esquemas de control de tipo económico – financiero – contable. En los últimos siglos, el sistema por el cual se mide el desempeño de las empresas ha sido de tipo financiero. Dicho enfoque ha contribuido a la toma de decisiones en diferentes contextos y espacios de tiempo. En la denominada Revolución Industrial los esquemas de control de gestión de empresas del sector textil y del acero contribuyeron en buena medida a los sistemas de medición de desempeño posteriores con sus respectivas innovaciones.

Una de las innovaciones más destacadas fue la medición de los rendimientos sobre la inversión (ROI), la confección de ratios financieros y los presupuestos de caja y de explotación, aquellas fueron críticas para el éxito de empresas líderes de mediados del siglo XX como DuPont, General Motors, ITT y General Electric. La diversificación de empresas pudo ser apoyada por diferentes metodologías de control de gestión, de presentación de información y de evaluación de las diferentes unidades de negocio.

El control que se realizaba en las empresas desde el principio del siglo XX era de carácter operativo y basado en sistemas de costes. Sin embargo, tras la gran depresión de 1929 y la posterior finalización de la segunda guerra mundial, el control de gestión se convierte en uno de los principales instrumentos de las empresas multinacionales en la década de 1950 y 1960. Los precursores del control financiero se pueden encontrar en la unión entre Universidad y Empresa, Robert Newton Anthony (1916-2006) catedrático de Harvard y gran impulsor del control de gestión moderno y Alfred Sloan (1875-1960), presidente de General Motors. Lo anterior se constituye en un hito no sólo por los personajes, sino también por la construcción y adopción de un marco que vinculó y promovió la integración del control de las operaciones, el presupuesto y la estrategia, a través de indicadores de tipo financiero – contable.

Ante la complejidad que suponía la internacionalización de las compañías tras la segunda guerra mundial, aparece la solución de desarrollar la compañía multinacional a imagen y semejanza de las divisiones del ejército norteamericano. De esta manera, se estructuran en base a divisiones por países y regiones. Igualmente, se introducen dos instrumentos fundamentales: se desarrolla un proceso presupuestario anual y mensual que permite introducir un proceso sistemático de seguimiento de los objetivos, de cálculo de las desviaciones presupuestarias y de los resultados de la gestión a través del establecimiento de los llamados precios de transferencia. El nuevo modelo resolvió de esta manera una gran parte de los problemas del control que requería la mayor complejidad organizativa.

Además, la mayor complejidad de la gestión que comportaba una empresa multinacional, implicó un importante cambio entre los años 1950 y 1970 en las prácticas de contabilidad. Por un lado, a medida que las multinacionales creaban filiales era necesario un sistema de control más descentralizado incorporándose la figura del *controller*,

con un perfil muy profesional y con una formación próxima a un MBA. Por otro lado, en países más avanzados como Gran Bretaña, Alemania, Holanda, o Francia, se produjo una profunda transformación e institucionalización de los sistemas de control. En el período de tiempo anteriormente mencionado dominó una visión del control de tipo financiero, que se centró en el corto plazo y moldeado con el objetivo de maximización del beneficio.

La rápida implantación del control de gestión en los países más avanzados no sería hasta la década de 1980 -1990 cuando los países del sur de Europa y Latinoamérica empezarían a realizar igualmente una intensa profesionalización de la gestión empresarial y de los sistemas de control. El nuevo marco político y social neoliberal que hay tras la superación de la crisis de 1973 supone un profundo cambio a favor del desarrollo económico. La inserción de nuevas tecnologías de la información y los procesos de desregulación de la administración pública, produjeron un importante cambio, el nuevo contexto de competencia, favorecido por la creciente presencia de multinacionales europeas, japonesas y, especialmente, norteamericanas, ayudó al rápido desarrollo y aplicación de las nuevas prácticas de gestión.

A principios de la década de 1980, Robert Kaplan, titular de la cátedra Arthur L. Dickinson de *Harvard Business School*, empezó a cultivar un sólido prestigio no sólo en el plano académico, sino también en el empresarial. El proyecto de investigación elaborado en cooperación con el Nolan Norton Institute denominado “La medición del resultado en la organización del futuro” dio lugar a uno de los instrumentos que ha suscitado un mayor interés en los últimos años: el “*balanced scorecard*” o cuadro de mando integral. A partir de las investigaciones Kaplan empieza a interrelacionar la estrategia, los sistemas de costes basados en actividades (ABC) y los sistemas de control de gestión, surgiendo un modelo incipiente de cuadro de mando integral. De manera particular, cuando David Norton y Robert Kaplan introducen su famoso artículo “Balanced Scorecard - Measures that Drive Performance” en 1992 en donde se desarrolla el modelo que pretende traducir la estrategia de la compañía en metas e indicadores específicos con el objetivo de lograr una exitosa ejecución de estratégica, se ha escrito ampliamente sobre los asuntos de tipo estratégico y de manera particular sobre el modelo mismo, esto ha convertido al cuadro de mando integral como uno de los paradigmas del control estratégico desde el punto de vista académico y empresarial.

Sin duda el cuadro de mando integral supuso un significativo avance en la ejecución de la estrategia y en su integración con los sistemas de control de gestión. Ha permitido tener una visión global del proceso de gestión de la organización, resaltando elementos que incluso podrían redefinirse tales como la misión, visión, valores, objetivos a largo plazo, líneas estratégicas, visión de negocio, objetivos, indicadores, metas, iniciativas estratégicas y recursos. También ha permitido integrar los recursos humanos y factores tales como la promoción, retribución y evaluación.

### **3. Cuadro de Mando Integral / *Balanced Scorecard***

Las limitaciones del control tradicional basado en la contabilidad financiera, han promovido nuevas perspectivas del control que han permitido institucionalizar enfoques como los del cuadro de mando integral (CMI), este cambio supuso poner atención creciente a aspectos no financieros además de los tradicionales aspectos financieros. En este sentido,

a partir de la década de 1980, surge desde diferentes ámbitos el interés por establecer herramientas de control que permitan la inclusión de indicadores no financieros.

En 1982, Tom Peters y Bob Waterman<sup>1</sup> en su libro “En busca de la excelencia”, correlacionaron varios indicadores financieros con variables no financieras en empresas norteamericanas “excelentes”, esto empieza a reforzar la idea de que los procesos y actividades reflejadas en variables no financieras son fundamentales para el desempeño de la empresa. La revista Fortune en 1983 ya elaboraba un ranking basado en indicadores no financieros que obtenía de entrevistas a directivos y empresarios de las primeras 500 empresas norteamericanas, entre los factores destacados se encuentran la calidad de productos y servicios, innovación, la capacidad de atracción y retención de los empleados, responsabilidad social, entre otros. En este caso, aunque aún se utilizaban algunos indicadores financieros, la mayoría ya eran indicadores no financieros y, además, muy subjetivos pues se calculaban a partir de las entrevistas que realizaban con una muestra de 5.000 directivos, consultores y académicos.

La importancia de las variables no financieras se evidencia cada vez más en los estudios realizados en la década anteriormente referenciada, actualmente, no existe duda de la siguiente afirmación de Leif Edvinson<sup>2</sup> gran pionero del capital intelectual: “Una empresa es como un árbol. Hay una parte visible, las frutas, y una parte oculta, las raíces. Para que el árbol dé fruta será necesario que las raíces estén cuidadas. Si sólo nos concentramos en los frutos, los resultados financieros, e ignoramos los valores escondidos, la compañía no subsistirá en el largo plazo”. Las actividades y procesos que se dan al interior de la empresa generan la información financiera y son muy importantes para comprender su funcionamiento.

Además de poner más atención en aspectos no financieros, también se resalta la importancia de la “integración”, Kaplan empieza a investigar sobre la interrelación de la estrategia, los sistemas de costes ABC y los sistemas de control de gestión. De manera específica, existe un interés por integrar la estrategia de la compañía y los sistemas de control de gestión, es así que el CMI aporta elementos importantes para establecer metas e indicadores que permitan hacer seguimiento a la implementación estratégica. El mérito del CMI es concretar un modelo de estructura y de proceso de control estratégico que permite solucionar la dificultad de hacer un seguimiento periódico del logro de los objetivos, vinculando el corto plazo y los factores operativos con el largo plazo y los factores estratégicos.

El CMI está estructurado desde cuatro perspectivas: la perspectiva financiera que se centra en la medición financiera, la perspectiva del cliente que se enfoca en la fidelidad de los clientes, la perspectiva interna que se centra en la generación de valor a través de los procesos operativos internos, finalmente, la perspectiva de aprendizaje y crecimiento que se enfoca con la motivación y lealtad del personal. Estas cuatro perspectivas permitirán tener un sistema estructurado para el establecimiento de objetivos y la determinación de los indicadores de control. El cuadro de mando se elabora para toda a compañía, es decir, a nivel corporativo. Sin embargo, cuando en una empresa hay

<sup>1</sup> Consultores de McKinsey & Company.

<sup>2</sup> Director de capital intelectual de Skandia.

varias unidades estratégicas de negocio debe completarse un cuadro de mando específico para cada una de ellas antes de elaborarlo a nivel corporativo. Igualmente, a partir de la elaboración del cuadro de mando de cada unidad de negocio puede elaborarse el cuadro de mando de cada departamento de dicha unidad de negocio. El planteamiento es el mismo sólo que en lugar de clientes externos se tratará de clientes internos.

No se puede concluir que el CMI ha sido una solución definitiva para las organizaciones, la implementación de esta herramienta de gestión no ha estado exenta de retos, el principal reto es la implementación estratégica y los problemas que comporta dicho propósito. La utilización del CMI sin un cambio de perspectiva provoca que no se logren los objetivos de esta herramienta de gestión, en varios casos se utiliza la herramienta sólo desde una perspectiva contable, se hace énfasis sólo en los indicadores y en la herramienta en detrimento de la estrategia a largo plazo, también se abusa en el número de indicadores y se encuentran diversas dificultades en el establecimiento de los mismos, sobre todo en los no financieros.

Uno de los retos del CMI es la implementación de la estrategia (ejecución), sólo la mitad de las empresas despliegan su estrategia en todos los niveles, esto provoca que no se ejecute de manera adecuada sobre todo en niveles inferiores. Las empresas han entendido la importancia de integrar la estrategia con el control, sin embargo, no se comunica lo suficiente en la organización, afectando la interiorización, no hay medición de los indicadores estratégicos y la retroalimentación no se aprovecha para reforzar o reformular la estrategia. Algunos problemas se relacionan con la incomprensión de la estrategia, su ineficiente implantación, relación de los incentivos y presupuestos con la estrategia, discusión estratégica; el fracaso de la implantación de la estrategia se relaciona con la comunicación y comprensión de la misma a todos los miembros de la compañía, el bajo impacto en los objetivos operativos de las áreas, departamentos y personas (poca vinculación entre estrategia y operaciones), ignorar el plan estratégico con las decisiones diarias, deficiencias para recopilar y analizar información para seguir el progreso hacia las metas estratégicas.

#### **4. Más allá de las variables financieras: la posibilidad de integración del control con las operaciones.**

Los resultados de la empresa influyen en la gestión de la misma, la visión de corto o largo plazo y de desempeño de la organización son factores que deben ser reflejados por los sistemas de control. Las modas del *management* de las últimas décadas están orientadas hacia los beneficios a corto plazo, esto puede ignorar factores claves que requieren procesos en la organización de largo plazo. La integración de las operaciones con el control y con las metas de la organización, son indispensables en la confección de los nuevos sistemas de control de gestión, es así que los diferentes procesos en la organización salen a la luz de manera más relevante para obtener de ellos información importante para que sean gestionados, estos factores internos no financieros y su gestión son fundamentales para la gestión de la empresa actual.

Algunas variables no financieras que determinan el buen desempeño y el éxito de la empresa fueron expuestas por Heskett, Sasser & Schlesinger (2010), esto refuerza la idea de diferentes factores que deben ser intervenidos y evaluados en la organización y que son objeto de control, ampliando las tradicionales variables de tipo financiero. La lealtad de

los clientes está asociado a la rentabilidad y el crecimiento de la empresa, una manera de lograr lealtad con el cliente es incentivar al personal de servicio, a mayor motivación al personal, es posible que el cliente sea mejor atendido y que logre mayor satisfacción; la satisfacción del cliente y otros factores que aporten a su fidelidad, pueden ser monitoreados y evaluados con sistemas de medición confiables. La creación de valor también depende de la productividad de los empleados, la lealtad de los empleados puede contribuir a tener una alta productividad, factores como la alta rotación de personal deben ser evitados, ya que puede reducirse la creatividad y la innovación, además de los beneficios de las curvas de aprendizaje, la motivación del personal y su gestión es un factor clave, ya que algunas consecuencias pueden darse por la desmotivación del mismo, ya sea baja lealtad y no colaboración con las metas, insatisfacción de los clientes, resentimientos en la calidad, entre otros. Las razones de insatisfacción de los empleados e incluso de la marcha de los mismos de la empresa deben ser consideradas, la satisfacción de los empleados aumenta en la medida en que sea involucrado a aportes concretos en la organización y a su rentabilidad. De la mano de la lealtad de los clientes y de los empleados está la importancia del accionista fidelizado, que tiene perspectiva a largo plazo y que está dispuesto a luchar por los objetivos de la empresa a largo plazo.

La integración del control con las operaciones tiene sentido con las cadenas de acciones causa-efecto que deben ser contempladas, con el fin de evaluar los procesos y actividades que aportan a generar valor. El aumento de los ingresos y de la rentabilidad es promovido por una cadena de acciones causa-efecto que tienen relación con la satisfacción y lealtad del personal que estimula una mayor efectividad en los procesos que afectan a la producción. La satisfacción del cliente es también crucial, ya que pueden aumentarse los ingresos y la rentabilidad gracias a la buena gestión que se haga de ellos, esto va en contra de algunas tendencias en las políticas de reducción de costes para asegurar la continuidad de la empresa, a través de la fidelidad de los clientes se pueden alcanzar mejores resultados.

## **5. A manera de conclusión: Hacia un enfoque más cualitativo del control**

Los mecanismos de control han venido transformándose de acuerdo a los cambios económicos y sociales, esta evolución se adapta a las nuevas realidades y continúan evolucionando para promover la confianza. En la sociedad del conocimiento todo debe centrarse en las personas, esto cambia el enfoque de lo cuantitativo a lo cualitativo, una perspectiva más subjetiva y menos racional. Varias preguntas quedan, algunas pueden ser: ¿Cómo podemos influir en el comportamiento de las personas para lograr la lealtad y el compromiso?, ¿Cómo serán los sistemas de información y control en la década de la explosión de las redes sociales y de la mayor interacción cultural?

Cada vez llegarán nuevos aportes hacia el control de gestión, algunos de estos aportes tendrán un enfoque de tipo cualitativo que deberá hacer más énfasis en el ser humano, en su comportamiento y en la manera de integrarlo con la organización, así pues, los relevos generacionales contribuirán a la renovación ayudada por factores tecnológicos, económicos, sociales y políticos. Así como la generación de 1950-1980 desarrolló el control financiero y contable y la generación del 1980-2010 desarrolló soluciones como

el cuadro de mando integral, las próximas generaciones están llamadas a realizar importantes innovaciones en el control de gestión. Además de los dos tipos de control que ha habido hasta ahora, el control financiero y el control a través del *Balanced Scorecard* en la próxima década predominará una perspectiva del control de gestión más cualitativa y más centrada en las personas respecto a décadas anteriores.

Los sistemas de control de gestión deben contemplar el nuevo papel de las personas, la emergencia de los intangibles, la responsabilidad social, lo que hace replantear las variables clave que incluso se enfocan más en lo intangible que en lo tangible. Los sistemas de información se transformarán de acuerdo a las nuevas tecnologías y a la interacción social que provoca las redes sociales. La incertidumbre se hace cada vez más notoria, es aquí donde la preparación debe estar enfocada en la toma de decisiones y en análisis de situaciones y de escenarios de acuerdo a las nuevas realidades, aquí la psicología social puede generar un gran aporte. Finalmente y en esta línea es muy interesante, por ejemplo, la incorporación de técnicas y escenarios probabilísticos. Por ejemplo, entre otros, la aportación de William Halal (2007) sobre el tema de la Megacrisis y la transformación de la actual sociedad que permite ampliar la complejidad de las situaciones de incertidumbre a la que ahora nos estamos afrontando, así como también el análisis de escenarios.

## 6. Referencias

- Amat, J. (2013). Control 2.0. Una perspectiva del control de gestión menos financiera y más cualitativa. Editorial Profit. Barcelona.
- Bossidy, L. & Charan, R. (2002). El arte de la ejecución en los negocios. Editorial Punto de Lectura. México.
- Halal, W. (2007). Emerging Technologies and the Global Crisis of Maturity. En: *The Futurist*, 43(2).
- Hickman, C. & Silva. (1986). *Creating Excellence Creating Excellence: Managing Corporate Culture, Strategy and Change in the New Age*. Plume. New York.
- Kaplan, R. & Norton, D. (2009). El cuadro de mando integral. Grupo Planeta, Barcelona.
- Heskett, J., Sasser, W. E. & Schlesinger, L. (2010). *The Value Profit Chain*. Simon and Schuster. New York.
- Lachotzki, F. & Noteboom. R. (2007). *Más allá del control*. Ediciones Deusto. Barcelona.

*Joan María Amat Salas*  
IE Bussines School

## **A manera de cierre**

Después de tan interesante introducción al tema de la contabilidad de gestión, me permito invitar a los lectores a revisar las páginas de este número que condensa aportes de investigación provenientes mayormente de España y en menor medida de Portugal, Brasil, Argentina y Colombia. Son de resaltar las múltiples colaboraciones interinstitucionales que dan origen a varios de los escritos. De ahí que tengamos artículos teóricos, de reflexión crítica y estudios de caso sobre la aplicación de los sistemas de contabilidad y control de gestión. El artículo final se desvía un poco de la temática central de este número, enfocándose en la rendición de cuentas del sector público en Brasil.

Esperamos que este número sea de su agrado.

*David Andrés Camargo Mayorga*  
Editor