

# La evolución de las herramientas de control de gestión

## *The evolution of management control tools*

Carlos Vargas Eguinoa<sup>1</sup> y Jorge Lategana<sup>1</sup>

### **Resumen**

El control es una de las principales funciones del gerente y debe ser vista como un proceso sistémico y transversal a las otras funciones gerenciales. Para llevarlo a cabo, cuenta con diversas herramientas de control de gestión, que han ido evolucionando junto con la complejidad de los negocios. La explosión de las TIC ha dado como resultado la sobreabundancia de información, aunque ésta no asegura la efectividad de la toma de decisiones, dado que existen dificultades para explicar la dinámica de la generación de resultados. En el presente trabajo se analiza la evolución de diversas herramientas de control de gestión, describiendo además las principales características de las más tradicionales.

**Palabras clave:** Control de gestión; Indicadores; KPI; Tablero de comando.

### **Abstract**

Control is one of the main managerial functions, which must be seen as a crossed systemic process to other management functions. To carry it out, the manager has several tools of management control, which have evolved with the complexity of business. The explosion of ICT has resulted in excessive management information, but it does not ensure the effectiveness of the decision-making process since they show difficulties in explaining the dynamics of the generation of profit. In this work, the evolution of several management control tools are analysed and the main features of the most traditional ones are described.

**Keywords:** Management control; indicators; KPI; Balanced Scorecard.

**Recibido:** 27 de julio de 2015. **Aceptado:** 14 de septiembre de 2015. **Actualizado:** 1 de mayo de 2016.

---

<sup>1</sup> Instituto de Investigación en Ciencias Económicas de la Universidad del Salvador. E mail: carlos.vargas@salvador.edu.ar / jorge.lategana@salvador.edu.ar

## EL CONTROL COMO ESENCIA DE LA GESTIÓN

El control es una de las principales funciones del gerente. Implica comprobar e identificar errores, así como también tomar las medidas correctivas necesarias a fin de que los desvíos respecto de las normas, de los procedimientos y de los planes preestablecidos se reduzcan al mínimo. Así, se lograrán cumplir, en la forma deseada, los objetivos de la organización. Esta situación implicará el seguimiento constante de los flujos de gastos y de inversiones, como así también del volumen de ingreso y sus precios promedio, de modo tal que esta información permita conocer cómo se involucra el conjunto de la compañía en el proceso.

Cabe destacar que los alcances del concepto de control son amplios y, por otra parte, su concepción moderna no puede limitarse a la mera rectificación del error. En 1916 Henri Fayol publicó *Administración Industrial y General*, una obra basada en su experiencia de casi 30 años como director de la compañía minera *Société de Commentry, Fourchambeau et Decazeville*, que cambiaría la forma de concebir la administración de empresas. En este trabajo el autor ensayó una acabada definición de control de gestión que ha trascendido hasta nuestros días:

“En una empresa, el control consiste en verificar si todo se realiza conforme al programa adoptado, a las órdenes impartidas y a los principios admitidos. Tiene por finalidad señalar las faltas y los errores a fin de que se puedan reparar e impedir su repetición. Se aplica a todo, a las cosas, a las personas y a los actos.” (Fayol, 1973, p. 231)

De acuerdo con este enfoque el control aplicado a la gestión implicaría el establecimiento de normas, la medición del desempeño y la adopción de medidas correctivas.

Por otro lado, Robert J. Mockler ofreció una definición más amplia del control de gestión:

“El control de gestión puede definirse como un esfuerzo sistemático por parte

de la gestión empresarial para comparar el rendimiento con estándares predeterminados, planes u objetivos con el fin de determinar si el rendimiento se ajusta a estas normas y, presumiblemente, con el fin de tomar las medidas correctivas necesarias para ver que los recursos humanos y otros recursos de la empresa est n siendo utilizados de la manera más eficaz y eficiente posible en el logro de los objetivos corporativos.” (Mockler, 1970, p. 14)

En este sentido, el control sería entendido, no como un evento sino como un proceso sistémico que, invariablemente, tendería a comparar el resultado de una gestión con un estándar preestablecido. Así, las funciones de control entrarían en estrecha armonía con las operaciones de la empresa y dejarían de ser una simple actividad accesorial para convertirse en un elemento central de la gestión de la operación, que implicaría el trabajo en todos los niveles de la organización, en el volumen diario, en el monitoreo de gastos, entre otros. El grado de interacción entre el control y la operación dependería de la naturaleza del negocio y sus objetivos, de la capacidad del sistema para mantener un patrón de operación sin grandes fluctuaciones y de la velocidad con la cual el sistema puede corregir las variaciones cuando éstas ocurran, y lograr así los resultados esperados.

Existe, entonces, una estrecha relación entre la planificación y el control. La planificación es el proceso mediante el cual se establecen los objetivos de la organización y los métodos para alcanzarlos, mientras que el control es el proceso que mide y dirige el cumplimiento de dichos objetivos. Estos objetivos bajan desde la dirección hacia el resto de la empresa, distribuyéndose entre los niveles más operativos y desagreg ndose por área de responsabilidad.

Sin embargo, la relación entre planificación y control puede darse a través de dos vías. La primera y más tradicional, considera al control en un orden secuencial posterior a las funciones de organización, planificación y ejecución. La segunda, concibe al control como un proceso transversal al resto de las funciones. Se cru-

zan así dos enfoques prácticos sobre el control de gestión.

El primero sería un enfoque policial ocurre cuando los instrumentos de control de gestión tienen por principal misión la verificación de lo realizado, de los resultados y de las responsabilidades. Se buscaría lograr la mayor eficacia y eficiencia posible. Un ejemplo sería el monitoreo mensual del capital de trabajo. Muchas empresas utilizan este enfoque en la práctica a través de medios de auditoría interna y con la correspondiente aplicación de castigos y sanciones. Este enfoque implicaría asumir el control por fuera de la propia gestión, por lo tanto, el objetivo principal sería hallar responsables. Se trataría de una mirada de corto plazo cuyos efectos son a la larga contraproducentes, dado que reducen la creatividad y la innovación y entorpecen la toma de decisiones.

Otro enfoque, que podría denominarse como integrador, no centra la atención en los recursos a administrar, sino que pone el énfasis en el aprendizaje del directivo que toma las decisiones, sin descuidar el uso eficiente de los recursos. A través de esta segunda perspectiva, se buscaría la mejora continua de los procesos como resultado de la capitalización de los errores. Esta mirada reconocería al control dentro de la gestión. Los instrumentos de control se enfocarían en la interpretación de las causas de los desvíos a efectos de corregir los errores y aprender de ellos. Este enfoque es constructivo y concibe el crecimiento en el largo plazo.

Así, sobre la base de esta mirada, el proceso de control comprendería las siguientes etapas:

- a) Clarificar quién es quién, es decir, quién es el responsable del proceso.
- b) Especificar la misión, los objetivos y los procedimientos adecuados a normas internas.
- c) Averiguar *qué pasó* y determinar *cómo ocurrió* estableciendo, si es que ocurrió, el alcance del desvío experimentado.
- d) Analizar el resultado a través de medidas objetivas.

e) Decidir *qué hacer* tomando las decisiones adecuadas y poniendo en práctica iniciativas de mejora.

Según este enfoque, acorde con la definición de Fayol, el control sería una de las funciones esenciales de la gerencia y su cumplimiento sería transversal a toda la gestión.

## LA EVOLUCIÓN DE LAS HERRAMIENTAS DE CONTROL DE GESTIÓN

La función de control ha mutado en el tiempo en relación al desarrollo de las herramientas que utiliza para cumplir sus objetivos, observándose que éstas han ido variando e imponiéndose como las mejores prácticas de ese momento histórico sobre sus predecesoras

En general, se ha pasado de un enfoque sobre *resultados* a otro sobre *procesos*, debido en gran medida a que estas herramientas no han logrado captar en forma completa la dinámica de la generación de resultados. Cada período histórico ha centrado su desarrollo de control de gestión en la problemática de su época, tal como se indica en la Tabla N° 1.

El desarrollo de nuevas tecnologías digitales ha generado un crecimiento constante y sostenido de los volúmenes de información que se manejan para la toma de decisiones y del conocimiento que surge como producto de ello. Así, el mayor conocimiento redundaba inevitablemente en una mayor tecnología, hecho que ha llevado a pensadores como Alvin Toffler a acuñar la frase "la tecnología se alimenta de sí misma" (1995, p. 34). En las empresas, esta condición crea ambientes altamente inestables y muchas veces turbulentos en los cuales los tradicionales modelos estructurales descriptos por Mintzberg (1997) quedan obsoletos.<sup>2</sup>

Estructuras rígidas y a la vez complejas como la correspondiente a la empresa divisio-

2 En su trabajo de 1997, Mintzberg presentó un modelo de caracterización de las estructuras organizativas conformado por seis elementos: el ápice estratégico, la línea media, el núcleo de operaciones, la tecnoestructura, el personal de apoyo y la ideología. A partir de la combinación de estos elementos identificó algunas formas típicas de la organización. Para una lectura de este tema, se recomienda: Mintzberg, Henry y otros (1997). "El Proceso Estratégico. Conceptos, contextos y casos". México: Prentice Hall.

**Tabla 1:** Evolución de las herramientas del Control de gestión

PERIODO	PUNTOS SOBRESALIENTES	HERRAMIENTAS DESARROLLADAS
II Guerra Mundial	Planificación. Presupuestación. Aparición de la empresa multidivisional.	Gerencia moderna (Drucker). Organización Departamental (Sloan).
Años '50	Eficiencia en la producción	Eficacia de la inversión (ROI) (General Motors). DuPont: uso de ratios. Objetivo: bajar costos. Alpargatas implanta en Argentina el primer sistema de Direct Costing. Escuela de las Relaciones Humanas (Mayo).
Años '60	Enfoque de marketing (Kotler). Diversificación. Apalancamiento.	Aparece el MBO (Drucker)
Años '70	Enfoque financiero y aparición del Controller. Crisis Mundial: Inflación / Crisis del Petróleo. Arquetipo del "Ejecutivo".	Como respuesta: Empowerment (Bloch), Excelencia (Peters), Reingeniería (Hammer).
Años '80	Enfoque sobre la calidad.	Calidad Total. JIT. Producción Esbelta. Kaizen. Kanban. Toyotismo. Aparición de 6 Sigma
Años '90	Extensión del marco financiero. Administración de la estrategia.	Valor económico añadido (EVA) Modelos estratégicos de Porter y Mintzberg. Balanced Scorecard (Kaplan)
Años 2000 al presente	Sociedad del conocimiento. Explosión de TICs. Auto-servicio gerencial (MSS)	Sistemas de Información Gerencial (MIS). Business Intelligence.

Fuente: elaboración propia

nal<sup>3</sup>, forma común en la gran compañía diversificada nacional o en la empresa multinacional, se ha convertido en inapropiada para la velocidad con que surgen los cambios. Las empresas de este tipo están experimentando con nuevas formas estructurales que les permiten recobrar la iniciativa y la originalidad del proceso de toma de decisiones que tenían cuando eran de menor tamaño. Para esto se recurre a un proceso de descentralización.

<sup>3</sup> La empresa divisional u organización diversificada responde a la identificación que Mintzberg hace de lo que él llama "...organizaciones grandes y maduras". Ver Mintzberg, Henry (1997, p. 172 y 173).

La descentralización de funciones implica nuevos desafíos para el gerente de nivel medio, puesto que lo reubica dentro del mapa jerárquico de la organización dándole un lugar trascendental en el proceso decisorio. El gerente debe convertirse en un empresario, en micro escala, gestionando su unidad organizativa como si fuera una empresa en sí misma. Según Peter Drucker, "gerenciarse a sí mismo requiere recurrir a habilidades nuevas y sin precedentes. Exige que cada trabajador piense y se comporte como si fuera el presidente de una

empresa” (1999, p. 223).

Esta función se ve facilitada por sistemas de información que ofrecen herramientas modulares que, a través de portales de intranet, manejan varios aspectos de la gestión, que pueden ir desde la autorización de las vacaciones de un subalterno hasta la gestión de la unidad organizativa completa por medio de indicadores. Los principales fabricantes de software de administración de empresas o ERP (*Enterprise Resource Planning*), SAP, Oracle y otros, proveen reservorios de información o sistemas de módulos de BI (*Business Intelligence*) que se ofrecen en pantallas con formularios que permiten transacciones diversas, o los llamados *dashboards* que resumen información de gestión en forma de indicadores, gráficos, semáforos, entre otros.

Estos módulos están orientados a facilitar la descentralización de la organización y promover la autogestión o autoservicio de todos los miembros de la empresa. Los módulos *Employee Self Service* (ESS) o módulos de autoservicio para empleados permiten automatizar y facilitar todas las actividades relativas a un empleado, tales como, solicitud de vacaciones, asistencia a un curso y rendición de viáticos.

Por otro lado, los módulos *Manager Self-Service* (MSS) o módulos de autoservicio para gerentes proveen herramientas para gestionar la unidad organizativa a cargo. Esta faceta operativa implica el manejo de aspectos cotidianos, tales como, la autorización de una licencia o de un viático, la solicitud de compra de un insumo o la contratación de un servicio, la formalización de una evaluación de desempeño. Dichas tareas no son esenciales para la función de gerente, pero son ineludibles por su condición de responsable del área.

Del mismo modo, el MSS ofrece información resumida, extraída del sistema ERP, que sirve al control de gestión del gerente y que le provee insumos para el proceso de toma de decisiones. Esta función, esencial en la tarea gerencial comprende tres dimensiones: a) el presupuesto del sector, b) un tablero de comando genérico y c) el *Balanced Scorecard* estratégico, en caso que corresponda debido a la

jerarquía del gerente.

La gestión del presupuesto como herramienta resulta excesivamente limitada. Por su naturaleza, el sistema presupuestario es una herramienta excesivamente rígida para el gerente por su difícil realimentación. Por ello, en la práctica el presupuesto cumple, dentro de las organizaciones grandes, una función claramente policíaca. La tecnoestructura que coordina y alinea la unidad organizativa con el resto de la organización, se manifiesta en el presupuesto y en el cumplimiento de las metas que en el mismo se explicitan: cuota de ventas, niveles de gasto, compra de insumos, entre otras.

Por otro lado, el tablero de comando o cuadro de mando, es más flexible pues pone a disposición del gerente un enorme volumen de información útil para la toma de decisiones. En estos tableros se gestiona la información de cada sector, se trabaja internamente en las áreas de oportunidad de cada proceso, se identifican los problemas que no salen a la luz por la lectura de los estados contables o del presupuesto en sí.

La información suministrada se presenta a través de indicadores tales como, el producto de un reporte, un ratio entre partidas, un número índice, previamente definidos en alguna etapa de acuerdo a la importancia crítica de la variable que está midiendo. Por esta razón, reciben el nombre de KPI (*Key Performance Indicators*) o indicadores claves de rendimiento. Para el seguimiento de estos indicadores resulta relevante considerar su efecto global en el resultado final de la empresa, ya que una mejora abrupta en un indicador de gestión de un sector, puede llegar a tener un impacto negativo en otro sector y, por ende, no reportar beneficios en el resultado final de la empresa. De ahí, que deban realizarse, permanentemente, análisis de sensibilidad.

La cantidad de KPI que provee un sistema es variable, aunque se trata de grandes volúmenes de información dispuesta en forma aleatoria sobre el mencionado *dashboard* y que muestra sólo aspectos parciales de la gestión. Sólo como ejemplo, el módulo de gerenciamiento de capital humano de SAP provee más

de 200 KPI predefinidos. No es información lo que falta en los tableros de comando.

En el libro *Viaje al futuro del Imperio* Robert D. Kaplan<sup>4</sup> (1999) cuenta su experiencia en un curso de preparación de oficiales del ejército americano para el mando de unidades de tanques en *Fort Leavenworth*. En la Segunda Guerra Mundial, el comandante de un tanque tomaba las decisiones mediante información que obtenía a través de la mirilla de su tanque. Apuntaba al enemigo y disparaba esperando dar en el blanco. En la actualidad, el tanque M1A2 utilizado en la guerra del Golfo posee una visión de 360°, incluso nocturna, y una computadora que calcula no sólo la distancia al blanco en forma digital, sino también la velocidad del viento, la temperatura ambiente, la velocidad de desplazamiento del blanco y detecta los ataques enemigos, entre otros. De esa información, el comandante debe seleccionar la más útil y dar en el blanco. Y todo ello ocurre en combates que duran apenas pocos minutos. Kaplan intenta resaltar, con esta explicación, que en la actualidad es imprescindible tener capacidades para seleccionar la información adecuada y procesarla para tomar decisiones en lapsos de tiempo muy breves. Esto se dificulta con el uso de los tableros de comando convencionales.

Finalmente, el *Balanced Scorecard* (BSC) es una herramienta que ofrece información de manera muy flexible, dado que por su naturaleza vincula el plano estratégico a las decisiones operativas. Dos mundos que en la práctica permanecían estancos hasta la aparición de la misma. El BSC es la herramienta de la alta gerencia. Su carácter estratégico le da sentido y realidad al control del planeamiento en el largo plazo. Hasta su aparición<sup>5</sup>, el planeamiento estratégico era imposible de controlar dado que éste implica un horizonte de largo plazo. En términos generales el principio del BSC es desmembrar la estrategia genérica de la compañía en diferentes perspectivas asignando a cada

una de ellas objetivos estratégicos específicos e indicadores de cumplimiento de los mismos.

## LA MEDICIÓN DEL CONTROL

La medición es la comparación de una unidad con respecto a otra previamente definida.

Medir implica comparar un logro alcanzado con respecto a un logro esperado o planeado, de manera de obtener información sobre cuánto se ha conseguido con respecto a lo que se planeó.

La importancia de la medición radica esencialmente en:

- a) Conocer, entender, orientar y corregir la ejecución de las estrategias, las acciones y los resultados.
- b) Comunicar los resultados del cumplimiento de las metas.
- c) Determinar si se logran obtener o no las características del producto o servicio de una manera concreta y específica.
- d) En caso de que existan variaciones, permite determinar sus causas y establecer las acciones más pertinentes para corregirlas y para evitar que vuelvan a ocurrir (acción correctiva o preventiva).
- e) Corregir las condiciones fuera de control.
- f) Innovar en un sistema de gestión.

Por lo tanto, la medición no implica sólo recoger datos, sino también analizarlos y procesarlos de la manera más adecuada en el proceso de toma de decisiones para lograr el mejoramiento de la institución.

El éxito de la gestión es cumplir los objetivos

A pesar de que muchas empresas carecen de una estrategia genérica definida, las decisiones gerenciales rara vez son aleatorias o están fuera de contexto. Hasta la empresa más pequeña sabe, o al menos cree saber, qué es necesario hacer para que funcione su negocio sostenidamente en el largo plazo. Incluso equi-

4 Robert D. Kaplan fue el creador junto con David P. Norton del *Balanced Scorecard*. Kaplan es un renombrado periodista y corresponsal de guerra cuyos trabajos han sido publicados en los principales medios de Estados Unidos.

5 El *Balanced Scorecard* o cuadro de mando integral apareció por primera vez en el número de enero/febrero de 1992 de la revista *Harvard Business Review*, en base a un trabajo realizado por Robert S. Kaplan y David P. Norton. Posteriormente apareció el libro editado por la Harvard University Press.

vocados en el cómo nadie duda del *qué*. Estas estrategias se plasman en objetivos que la alta dirección establece para diferentes lapsos de tiempo que pueden ser anuales, trimestrales, mensuales, entre otros, y representan el norte para la compañía en ese período. Dado el carácter estratégico de los mismos, los objetivos se corresponden con el contexto en el que se desenvuelve la empresa.

Los cambios que ocurren tanto en el contexto macro<sup>6</sup>, como en la industria y el mercado en el que opera la empresa, condicionan las decisiones estratégicas y modelan los objetivos. En empresas departamentalizadas, que poseen un plan anual formalizado, estos objetivos, a los que se podría denominar *corporativos*, se desagregan en subobjetivos, que podrían denominarse *departamentales*.

Existe un principio que sostiene que la fijación de un objetivo consciente, promueve una acción. Los objetivos definidos por la alta dirección pueden clasificarse de acuerdo a dos tipos de enfoques de planeamiento: el enfoque de preferencia y el enfoque prospectivo.

De acuerdo al enfoque de *preferencia*, el futuro es la continuación del presente y que éste, a su vez, es la prolongación del pasado. Se trata de técnicas proyectivas de naturaleza estadística como el sistema de medias móviles, curvas de regresión, extrapolación, entre otras herramientas que buscan determinar en forma objetiva la meta a lograr. Este enfoque se ha difundido ampliamente entre las empresas por su ecuanimidad a la hora de establecer los objetivos, dado que basa todo el proceso en la aplicación de un modelo matemático. Sin embargo, el modelo proyectivo tiene una falla de origen dado que supone que el futuro se manifestará de la misma manera que ocurrió en el pasado.

Por su parte, el modelo prospectivo parte de la premisa de que el futuro se diseña y, por ende, propone la construcción de posibles es-

<sup>6</sup> El ambiente macro incluye factores políticos, jurídicos, económicos, socioculturales, tecnológicos y ambientales, entre otros. Aunque estos factores están fuera del control de la empresa, pueden afectar seriamente el escenario en el que se desempeña y la toma de decisiones. La observación, comprensión y anticipación de los mismos permite posicionar las decisiones en un lugar de mayor fortaleza. La herramienta típica para el estudio de los factores del macroentorno es el análisis PEST, cuyo nombre es la sigla que identifica los factores definidos anteriormente.

cenarios de futuro a partir de la modificación del presente.

## CONVERTIR LOS OBJETIVOS EN INDICADORES

Como se ha mencionada anteriormente, tanto las empresas con estructuras consolidadas como aquellas con formas incipientes tienen definiciones respecto a las estrategias que deben implementar para que el negocio funcione. Las mismas están, por lo general, definidas cualitativamente y muchas veces expresadas ambiguamente, sin mayores detalles sobre aspectos fundamentales para poder lograr su concreción.

Peter Drucker propuso en 1954 el concepto de dirección por objetivos (MBO) que luego se difundió ampliamente como herramienta de gestión, particularmente en los años ochenta. Para Drucker (1979) dirigir un negocio significa dirigir mediante objetivos y, por lo tanto, éstos se convierten en una responsabilidad para los gerentes. Desde esta perspectiva, una buena gestión está asociada a la capacidad de la dirección para lograr que el objetivo guarde un grado de especificidad tal que cada individuo de la organización sepa con claridad qué se espera de él.

George Doran (1981) describió las características que deberían cumplir los objetivos bien definidos y estableció, para esto, el modelo S.M.A.R.T., que en inglés significa inteligente, conformando un acrónimo con las iniciales de esas características: específico (*specific*), mensurable (*mesurable*), alcanzable (*achievable*), relevante (*relevant*) y limitado en el tiempo (*time bounded*). En la Tabla 2 se explica el significado de cada una.

## LOS INDICADORES DE GESTIÓN

Uno de los principales errores que cometen muchas corporaciones a la hora de implementar un tablero de comando ocurre por la definición de los factores críticos de éxito por fuera de las unidades de decisión, imponiendo en

**Tabla 2:** Caracterización de objetivos S.M.A.R.T.

<b>ESPECÍFICOS</b> ¿Qué es exactamente lo que se quiere lograr?	Debe describir el logro deseado, particular y específico, en el contexto del desarrollo del objetivo, ilustrado por una acción observable.
<b>MENSURABLES</b> ¿Cuál es la magnitud que se desea alcanzar?	El objetivo debe producir beneficios cuantificables y medir el progreso hacia su logro. Asimismo debe ser expresado en porcentaje o acompañado de una unidad de medida.
<b>ALCANZABLE</b> ¿Es posible alcanzar este objetivo?	Debe ser capaz de llevarse a cabo con una cantidad razonable de esfuerzo y recursos.
<b>RELEVANTE</b> ¿Es importante alcanzar este objetivo?	El objetivo a alcanzar es importante y significativo, por lo que trasciende un sentido de logro para la organización.
<b>LIMITADO EN EL TIEMPO</b> ¿Cuál es el plazo para alcanzar el objetivo?	Existe un plazo terminante para la realización del objetivo.

Fuente: elaboración propia

forma arbitraria una serie de indicadores que deben ser insumo para la toma de decisiones e incluso, utilizándolos para evaluar el desempeño de la unidad estratégica de negocios.

Así, los indicadores pueden asumir diferentes formas según el criterio respecto del cual se los clasifique. Muchos autores mencionan dos tipos de criterios básicos: a) de acuerdo al tipo de información que ofrecen, distinguen indicadores financieros y no financieros y b) de acuerdo a la génesis de la toma de decisiones, los clasifican como indicadores de causa o de efecto.

Cuando adoptan el formato S.M.A.R.T., los objetivos son indicadores de éxito en sí mismos. Por lo tanto, clasificar los indicadores según sean de causa o de efecto es redundante, dado que todos los indicadores, de acuerdo al criterio planteado terminarán siendo causales del efecto que, en este caso, será la concreción del objetivo.

Un indicador de proceso permite anticipar un resultado mediante puntos de control intermedios que ayudan a acercar los desvíos del proceso a su plan original. Por ejemplo, si en una empresa de procesos continuos se miden las eficiencias de las líneas de producción, se pueden definir las acciones a tomar para aumentar su productividad, situación que va a estar relacionada con las decisiones sobre inversiones de capital y sobre gastos, ya sea por la inversión en nuevas tecnologías o en un aumento de *head count*. Y es en este momento donde entra a jugar el proceso de toma de decisiones: si invertir o no, si aumentar el gasto en recursos humanos o no, entre otros aspectos. Por eso toda mejora en el indicador que afecta a un sector o a un área del negocio debe estar alineada al objetivo general de la corporación. Para Khadem y Lorber (1988) es imprescindible alinear e integrar las acciones de cada persona y de cada sector o unidad de negocio, al objetivo global y estratégico de la empresa.

## EL TABLERO DE COMANDO Y EL CUADRO DE MANDO INTEGRAL

A partir de la publicación de Kaplan y Norton *Cuadro de Mando Integral* en 1992, el concepto de *tablero de comando* se difundió ampliamente entre empresarios y académicos que desde hacía varias décadas venían cuestionando la utilidad de la contabilidad tradicional como herramienta de información y control de la gestión para la toma de decisiones. Este cuestionamiento estaba fundamentado en una serie de razones. En primer lugar, la contabilidad tradicional mostraba información de resultados expost, es decir, era el resultado de hechos que ya habían ocurrido y cuyo valor predictivo era dudoso considerando la velocidad de ocurrencia de los cambios. En segundo lugar, la contabilidad tradicional se ha basado históricamente en el principio de *prudencia*<sup>7</sup> y, en este sentido, la información contable no aportaría datos sobre aquellos activos cuyo valor no puede mostrarse objetivamente en moneda de cuenta.

El primer antecedente del tablero de comando fue el desarrollo, a comienzos de los años sesenta, del *Tableau de Bord* de los académicos franceses Pierre Lauzel y Ernest Cibert (1962) y posteriormente de Marcel Moisson (1968) con el sugerente título de *...el parpadeo del jefe*.

Estos trabajos respondían a la perspectiva francesa, que cuestionaba la práctica de las grandes multinacionales americanas y británicas de la época que medían el resultado de la gestión a través de indicadores contables y financieros exclusivamente. Los conocidos índices de habilidad financiera de DuPont y los primeros sistemas de medición del desempeño de la compañía General Electric son de esta época (Chandler 1999). En los comienzos del siglo XX Estados Unidos comenzó a liderar el modelo de financiación de empresas a través de la emisión de acciones y, como consecuencia, las empresas de esa nacionalidad basaron sus modelos de control de gestión en la estricta

medición de su desempeño en la generación de resultados para los accionistas. En esa misma época, en Argentina, la empresa Alpargatas implementó el primer sistema de *Direct Costing* y la Dirección Nacional de Fabricaciones Militares un sistema de control de análisis factorial (Gambetta y Gazzoli, 1966).<sup>8</sup>

El *Tableau de Bord* fue la respuesta francesa al tradicional modelo de contabilidad por áreas de responsabilidad como herramienta de medición y control. Esta herramienta priorizó los procesos sobre los resultados y la futura toma de decisiones sobre el control de los hechos ocurridos en el pasado.

En 1986 Khadem y Lorber publicaron *Administración en una página*, un novedoso trabajo en el cual por primera vez se pudo observar una mirada integral respecto a los indicadores críticos para la toma de decisiones. El gran aporte de estos autores estuvo vinculado a la comprensión de la relación entre los indicadores, en tanto herramientas de control de gestión, y las variables que se pretenden controlar, considerando a su vez que hay diferencias entre las mismas en cuanto a su importancia para el éxito de la gestión.

Asimismo, varios autores han planteado consideraciones al respecto. Peter Drucker (1979) afirmaba que: (...) se necesita tener objetivos en todos los aspectos en los cuales el desempeño y los resultados afectan directa y vitalmente la supervivencia y la prosperidad del negocio.

Establece, así, la noción de aspecto clave, identificando ocho áreas en las cuales es imprescindible que el gerente accione para generar condiciones. Éstas son: la situación del mercado, la innovación, la productividad, los recursos físicos y financieros, la ganancia presente y futura, el desempeño de los recursos, el grado de desarrollo gerencial, el desempeño y actitud de los empleados y la responsabilidad pública. Para Drucker la dirección de un negocio consiste en equilibrar una cantidad de

7 El principio de prudencia fue aprobado como Principio Contable Generalmente Aceptado (PCGA) en la VII Conferencia Interamericana de Contabilidad y la VII Asamblea Nacional de Graduados en Ciencias Económicas, celebradas en Mar del Plata en 1965. Este principio puede enunciarse de la siguiente manera: contabilizar todas las pérdidas cuando se conocen, y las ganancias solamente cuando se hayan percibido.

8 El Análisis Factorial es una técnica de análisis multivariante que se utiliza para el estudio e interpretación de las correlaciones entre un grupo de variables. En este caso, el modelo fue utilizado como experimento de control de gestión en todos los niveles de la organización y presentado en el trabajo de Oscar Gambetta y Luis Gazzoli.

necesidades y metas, reconociendo la necesidad de ajustar los objetivos de manera tal que permitan:

- a) Organizar aspectos comerciales.
- b) Llevarlos a la práctica.
- c) Predecir el comportamiento.
- d) Evaluar las decisiones.
- e) Transmitir conocimientos.

John Rockart (1979) introduce por primera vez la idea de factor crítico de éxito en un artículo publicado en el *Harvard Business Review*, concepto que define como: (...) el número limitado de áreas en las cuales los resultados, si son satisfactorios, aseguran un funcionamiento competitivo y exitoso de la Organización (y por lo tanto deben recibir) (...) constante y cuidadosa atención por parte de la gerencia.

Para este autor los factores críticos de éxito responderían a cuatro dimensiones: las variables vinculadas a las características de la industria, las relacionadas con la estrategia, los factores del ambiente de los negocios y, por último, los factores internos de la organización. El aporte de Rockart resultó fundamental para el desarrollo del concepto de *condiciones clave de éxito* (CCE), es decir, aquellos factores que son determinantes del mismo.

En *Cuadro de Mando Integral (The Balanced Scorecard)*, Kaplan y Norton (1997) delinearón la herramienta de gestión que da título a la obra y que, según sus creadores, tiene la finalidad de *traducir la estrategia en acción*. Asimismo, estos autores retomaron la idea original de Rockart y definieron el concepto de *factor clave de éxito* como materia prima para el BSC, idea a partir de la cual se estructuró la herramienta.

Sin embargo, el aporte fundamental de Kaplan y Norton no fue la metodología del *Balanced Scorecard*, sino el enfoque que la fundamentaba que, entre otras ideas, planteaba la interpretación de la estrategia, no como un paradigma genérico creado por la alta dirección, sino como un conjunto de aspectos a de-

sarrollar para que funcione el plan de trabajo. Sugirieron además, ordenarlo en función de cuatro perspectivas: de las finanzas, de los clientes, de los procesos internos y del aprendizaje y el crecimiento. Al dividir de este modo la estrategia, se puede considerar el conjunto y las partes, así como las relaciones entre ellas. Los factores claves de éxito serían, entonces, aquellas condiciones que deberían considerarse para lograr el éxito de un determinado plan, organizadas, a su vez, de acuerdo a las perspectivas mencionadas. Éstas podrían ser adaptadas a diferentes planes de trabajo, siempre y cuando, contribuyan a alcanzar las metas establecidas.

## LAS HERRAMIENTAS DE CONTROL DE GESTIÓN EN ARGENTINA

Para analizar la aplicación de las herramientas descritas en el entorno empresario argentino, se llevó a cabo una encuesta a 107 empresarios y ejecutivos de compañías radicadas en el país, a través de la cual fueron consultados sobre diversos aspectos relacionados con el uso y la aplicación de las herramientas de gestión.<sup>9</sup>

El 62% de los encuestados manifestó tomar decisiones considerando la información de gestión y su experiencia. Asimismo, el 7% reconoció sustentar su proceso decisorio exclusivamente en su experiencia e intuición.

Del total, 94 encuestados disponen de un sistema contable y de administración de tipo *Enterprise Resource Planning* (ERP), mientras que 25 manifestaron gestionar utilizando *un presupuesto anual del área o un presupuesto maestro*. Por otra parte, herramientas tales como KPI y *Balanced Scorecard*, tienen poca participación.

Con respecto al uso que se le da a la información disponible, el 45% utiliza la información sólo como control posterior y el 23% reconoció

<sup>9</sup> Los resultados completos de la encuesta se encuentran disponibles en el Apéndice "Estudio sobre la información de gestión en las empresas argentinas". La encuesta se desarrolló entre el 13/08/2015 y 18/08/2015, y fue suministrada on line a través de Survey Monkey (<https://es.surveymonkey.com/r/HFZNCZN>) y direccionada a través de Facebook, LinkedIn y emails a contactos personales.

utilizarla sólo para hacer presentaciones de negocios.

Si bien, el 50% afirmó conocer acabadamente el sentido, implicancia y efectos de la información que estaban manejando, más del 42% reconoció que la empresa no les había provisto capacitación en esa materia, aunque sí en el uso de los sistemas.

Para los casos considerados, podría afirmarse que en el país la aplicación de herramientas de gestión estaría limitada a las versiones preliminares de las mismas, las cuales, además, estarían orientadas esencialmente a los aspectos contables, económicos y financieros y que, dada su naturaleza, no permitirían vincular las operaciones diarias con la estrategia del negocio.

La difusión de las TIC ha llegado también a las empresas argentinas y, de hecho, los encuestados reconocieron haber sido capacitados en el uso de sistemas. Sin embargo, la sobreabundancia de información para la gestión, no aseguraría la efectividad de la toma de decisiones. Puede incluso que este motivo incluya en la decisión de los encuestados de limitar el uso de la información de gestión y aplicarla, esencialmente, al control de las transacciones y no a la orientación en la toma de decisiones.

Dado que más del 80% de los casos considerados corresponden a empresas PYME de capitales nacionales o emprendimientos personales, es posible que los resultados de la encuesta estén reflejando su realidad. Es esperable que las empresas con perfil internacional (20% del total de encuestados) manejen un instrumental más sofisticado (indicadores clave de desempeño, *Customer Relationship Management*, *Balanced Scorecard*, *Data Mining*).

## CONCLUSIONES

En este trabajo se han analizado las principales herramientas de control de gestión, desde una perspectiva histórica intenta explicar su evolución en términos de la necesidad de obtener información integral que pueda explicar la dinámica de la generación de resultados en la

empresa. Las diversas herramientas de gestión descritas a lo largo del artículo se analizaron en función de su alcance e importancia para alinear la organización al logro de objetivos, resultado que se puede lograr cuando existe un vínculo entre la estrategia del negocio y las actividades operativas.

En referencia a este aspecto y, a pesar de que Argentina fue pionera en la implementación de sistemas de información para la toma de decisiones, en la actualidad muestra que no ha continuado innovando en la materia, por el contrario, considerando la evolución en el tiempo se ubicaría sobre una especie de meseta en la cual las herramientas de gestión más actuales y complejas parecerían tener poca participación. Esta condición limitaría la naturaleza y el alcance de la información disponible, afectando necesariamente la forma en que los decisores gestionan los procesos. En un ambiente de negocios altamente complejo y cambiante como el actual, la capacidad para gestionar un negocio exige de instrumentos cada vez más sofisticados, de manera tal que impacte en el mejoramiento real del proceso de toma de decisiones.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Chandler, A. (1999). *The Visible Hand. Fifteenth printing*. Cambridge, Massachusetts: Harvard University Press.
- Doran, G. T. (1981). There's a S.M.A.R.T. way to write management's goals and objectives. *American Management Review*, 70 (11), 35-36.
- Drucker, P. (1979). *La Gerencia de Empresas*. Barcelona: Edhasa.
- Drucker, P. (1999). *Desafíos de la Gerencia para el Siglo XXI*. Bogotá: Norma.
- Fayol, H. (1973). *Administración Industrial y General* (9ª. Ed.) Buenos Aires: El Ateneo.
- Gambetta, O. & Gazzoli, L. (1966). *Introducción al control empresario*. Buenos Aires: Macchi.

- Kaplan, R. & Norton, D. (1997). *Cuadro de Mando Integral: Traduciendo la Estrategia en Acción*. Barcelona: Gestión 2000.
- Kaplan, R. D. (1999). *Viaje al Futuro del Imperio*. Barcelona: Ediciones B.
- Khadem, R. & Lorber, R. (1988). *Administración en una Página*. Bogotá: Norma.
- Lauzel P. & Cibert A. (1962). *Des ratios au tableau de bord*. Paris: Entreprise Moderne d'Édition.
- Mintzberg, H. y otros (1997). *El Proceso Estratégico. Conceptos, contextos y casos*. México: Prentice Hall.
- Mockler, R. J. (1970). *Lecturas en Control de Gestión*. Nueva York: Appleton Crofts.
- Moisson M. (1958). *Pratique du tableau de bord de l'entreprise: les clignotants du patron*. Paris: Les Editions d'organisation.
- Rockart, J. F. (March-April 1979). Chief executives define their own data needs. *Harvard Business Review*, 57 (2), 81-93.
- Toffler, A. (1995). *El Shock del Futuro*. (10ª. Ed.) Barcelona: Plaza & Janés.

Este documento se encuentra  
disponible en línea para su descarga en:  
<http://ppct.caicyt.gov.ar/rain/article/view/v1n2a07>

ISSN 2422-7609 eISSN 2422-5282 – Escuela Argentina  
de Negocios . Este es un artículo de Acceso Abierto bajo  
la licencia CC BY-NC-SA  
(<http://creativecommons.org/licenses/by-nc-sa/4.0/>)



## APÉNDICE

Estudio sobre la información de gestión en las empresas argentinas. Creada el 13/08/2015. Finalizada el 18/08/2015. Suministrado on line a través de Survey Monkey (<https://es.surveymonkey.com/r/HFZNCZN>) y direccionada a través de Facebook, LinkedIn y emails a contactos personales.

1. Describa el ámbito en el que su empresa se desempeña.		
Industrial	48	45%
Comercial	37	35%
Servicios en general	14	13%
Servicios financieros	5	5%
Agropecuaria	2	2%
Otros	1	1%
Total	107	100%

2. ¿Cuál de las siguientes categorías describe mejor a su empresa?		
Empresa PYME de capitales nacionales	69	64%
Emprendimiento personal	17	16%
Multinacional de origen extranjero	13	12%
Multinacional de origen argentino	4	4%
Gran Compañía de capitales nacionales	4	4%
Total	107	100%

3. ¿En qué áreas se desempeña usted dentro de la compañía?		
Administración y Finanzas	35	33%
Ventas	26	24%
Operaciones	19	18%
Marketing	12	11%
Dirección General	8	7%
Servicio a clientes	4	4%
Producción	1	1%
Recursos Humanos	1	1%
Otros	1	1%
Total	107	100%

4. ¿Cuál de las siguientes afirmaciones mejor describe la forma en que usted toma decisiones?		
La toma de decisiones es resultado de un análisis detallado de toda la información disponible.	26	24%
Tomo decisiones basándome en mi experiencia e intuición.	8	7%
Tomo decisiones balanceando experiencia e información disponible.	66	62%
Elijo solo la información que necesito para tomar decisiones.	7	7%
Total	107	100%

5. ¿Qué herramientas de gestión están disponibles en su empresa? (admite respuestas múltiples)		
Sistema contable y administrativo (ERP)	94	42%
Presupuesto anual del área o presupuesto maestro	56	25%
Indicadores Clave de Desempeño (KPI)	29	13%
Customer Relationship Management (CRM)	19	9%
Balanced Scorecard	16	7%
Data Mining	5	2%
Otros	3	1%
Total	222	100%

6. ¿Qué uso que le da usted a la información disponible en su empresa? (admite respuestas múltiples)		
Uso la información como control de lo actuado.	101	45%
Utilizo la información para guiar el proceso decisorio.	71	31%
Uso la información para generar informes y reportes.	53	23%
No uso información de gestión	1	0%
Total	226	100%

7. ¿Cómo es su relación con toda la información de gestión disponible en su empresa? (admite respuestas múltiples)		
Utilizo toda la información disponible y tengo un conocimiento acabado de su alcance y contenido.	69	50%
No tengo conocimientos del alcance y contenido de la información disponible ya que no he recibido capacitación sobre la misma, ni en el uso de la herramienta informática	53	38%
Solo he recibido capacitación en el uso del sistema informático, pero desconozco el alcance y contenido de la información.	7	5%
Desconozco si hay información de gestión disponible.	6	4%
No me interesa utilizar la información disponible.	2	1%
En mi empresa no existe información de gestión disponible.	2	1%
Total	139	100%