

ANÁLISIS CRÍTICO Y COMPARACIÓN EN LA EVOLUCIÓN DE LOS TABLEROS DE CONTROL

Norma Pontet

Resumo:

El management de las empresas de excelencia ha implantado, generalmente, la mejora continua como filosofía y forma de operar, a los efectos de ser competitivos y darle sentido a su propia existencia y a la de la empresa en su conjunto, redefiniendo por tal razón continuamente los objetivos organizacionales a los efectos de ponerlos en consonancia con el desarrollo de la economía, la tecnología y las necesidades siempre crecientes de los individuos relacionados. El Control de Gestión, ha ido evolucionando, a medida que la problemática organizacional ha demostrado nuevas necesidades. Hoy se puede diferenciar un enfoque clásico, sobre el que existe relativo consenso y un nuevo enfoque atomizado con distintas interpretaciones. En el presente trabajo, se analizarán diversos Tableros de Comando con el objetivo de presentar y describir sus principios regentes, así como realizar un análisis crítico a la evolución de los mismos.

Área temática: *Gestão Estratégica de Custos*

Análisis crítico y comparación en la evolución de los tableros de control

Norma Pontet Ubal (Facultad de Ciencias Económicas y de Administración, Universidad de la República - Uruguay; Facultad de Ciencias Empresariales, Universidad de la Empresa -Uruguay)
pontet@internet.com.uy

RESUMEN

El management de las empresas de excelencia ha implantado, generalmente, la mejora continua como filosofía y forma de operar, a los efectos de ser competitivos y darle sentido a su propia existencia y a la de la empresa en su conjunto, redefiniendo por tal razón continuamente los objetivos organizacionales a los efectos de ponerlos en consonancia con el desarrollo de la economía, la tecnología y las necesidades siempre crecientes de los individuos relacionados. El Control de Gestión, ha ido evolucionando, a medida que la problemática organizacional ha demostrado nuevas necesidades. Hoy se puede diferenciar un enfoque clásico, sobre el que existe relativo consenso y un nuevo enfoque atomizado con distintas interpretaciones. En el presente trabajo, se analizarán diversos Tableros de Comando con el objetivo de presentar y describir sus principios regentes, así como realizar un análisis crítico a la evolución de los mismos.

Palabras clave: Tablero, Gestión, Estrategia.

Area Temática: Gestión Estratégica de Costos.

1. Introducción y alcance del trabajo

En una economía con altos niveles de competitividad como la actual, donde día a día se viven los efectos de la globalización y de los avances tecnológicos, donde generalmente, las organizaciones se encuentran interconectadas y los conocimientos e información se incrementan en forma geométrica, las empresas, instituciones y profesionales se ven en la obligación de operar dentro de un nuevo marco económico caracterizado por la información y los conocimientos. Así un ente que desconozca sus propios procesos y problemas internos, así como que no posea información sobre los cambios de su entorno está destinado a luchar febrilmente sólo para no perder participación en el mercado y limitarse a un nivel de subsistencia.

Dentro de este marco, el management de las empresas de excelencia ha implantado, generalmente, la mejora continua como filosofía y forma de operar, a los efectos de ser competitivos y darle sentido a su propia existencia y a la de la empresa en su conjunto, redefiniendo por tal razón continuamente los objetivos organizacionales a los efectos de ponerlos en consonancia con el desarrollo de la economía, la tecnología y las necesidades siempre crecientes de los individuos relacionados. Como una forma de monitorear la evolución de las empresas y del lugar que estas ocupan en el contexto global se diseñaron diversas herramientas de apoyo en la gestión organizacional. Dentro de ellas, se encuentra el *Balance Scorecard* de Kaplan y Norton (en adelante CMI), el *Modelo de cuadro de mando integral* de Maisel, el *EP2M* y otros.

En este trabajo, se analizarán diversos Tableros de Comando con el objetivo de presentar y describir sus principios regentes, así como realizar un análisis crítico a la

evolución de los mismos. Se buscará destacar las principales características que los han llevado a su utilización o a su no utilización en algunos casos.

2. Evolución de los “Tableros”

El Control de Gestión, concepto inserto en el los tableros, ha ido evolucionando con el tiempo, a medida que la problemática organizacional ha demostrado nuevas necesidades. Hoy se puede diferenciar un enfoque clásico, sobre el que existe relativo consenso y un nuevo enfoque atomizado con distintas interpretaciones.

El enfoque clásico está orientado a una visión interna de la empresa, con un perfil meramente financiero, formal y rígido, donde la esencia del *control de gestión* se orienta en el análisis de los desvíos y las medidas correctivas para acercar la realidad a la planificación oportunamente realizada. En el mismo orden, se han desarrollado distintas técnicas presupuestarias, tales como el presupuesto por programa y luego el presupuesto base cero, y en igual sentido se han desarrollado instrumentos de análisis tales como la contabilidad gerencial, y técnicas de planificación como la administración por objetivos. De esta manera, el control de gestión asume un celoso cuidado en la ejecución de las acciones planificadas en general y de los ingresos y gastos en particular.

A principios de este siglo y durante la revolución del *scientific management*, ingenieros en empresas innovadoras desarrollaron tableros de control que combinaban indicadores financieros y no financieros.

En los años sesenta, aparece en Francia el concepto de *Tableau de Bord*. De este modo los directivos contaban con un conjunto de indicadores similares a los utilizados por quienes conducían una embarcación o piloteaban un aeroplano. El tablero de mando, incorporaba en un documento diversos ratios para el control financiero de la empresa. Con el paso del tiempo, esta herramienta ha evolucionado y ha combinado no sólo ratios financieros, sino también indicadores no financieros que han permitido controlar las compañías y los diversos procesos de negocios. La idea de utilizar un conjunto de indicadores para obtener información de gestión es un antecedente que recoge el CMI.

En Estados Unidos, y también en la década de los sesenta, *General Electric* desarrolló un tablero de control para hacer el seguimiento de los procesos de la empresa. A partir de ocho áreas clave de resultados, que incluían temas como rentabilidad, cuota de mercado, formación o responsabilidad pública, *General Electric* definía indicadores para hacer el seguimiento y controlar la consecución de objetivos tanto a corto como a largo plazo.

Asimismo, desde fines de la década del setenta se desarrolla el control de gestión con un enfoque integrador con una visión global, es así como Illescas Blanco (1997) desarrolla el “Plan estratégico Integrado” de McKisney en su libro denominado *El Control Integrado de Gestión*.

A partir de los años ochenta, el Tablero de Comando pasa de ser más que un concepto práctico un concepto doctrinal, tratado ampliamente por especialistas académicos.

Así, es posible señalar que el actual recoge ideas que ya existían alrededor del concepto de tablero de control. Por otra parte, cabe precisar que el concepto ha evolucionado mucho desde su primera formulación en 1992, cuando se definía como: “*un conjunto de*

indicadores que proporcionan a la alta dirección una visión comprensiva del negocio”, para ser “una herramienta de gestión que traduce la estrategia de la empresa en un conjunto coherente de indicadores”. Así, existe una relación íntima entre la estrategia de la empresa y el Tablero de Comando, puesto que este conjunto coherente de indicadores está anclado en los objetivos estratégicos de la empresa.

Parece evidente que la idea de utilizar indicadores tanto financieros como no financieros tiene al menos cien años, y la idea de combinarlos para hacer el seguimiento de los procesos estratégicos tiene casi la misma edad que el concepto de estrategia, es decir, unos cuarenta años según la doctrina especializada.

En el mismo sentido, modernamente se destaca el aporte de los tableros, ya que la diferencia radica en la forma en la que se seleccionan los indicadores. Y, como se desarrollará, esta diferencia tiene efectos importantes en el uso de la herramienta.

Para destacar la diferencia, resulta útil comparar el proceso de selección de indicadores con respecto de sus antecesores. Las formulaciones más recientes del *Tableau de Bord* han recomendado combinar indicadores financieros y no financieros, pero no han aportado ningún criterio sobre cómo elegirlos. El *Tableau de Bord* deja que cada directivo escoja los que considere más convenientes según su propia intuición y experiencia. Si bien se trata de un método sencillo, tiene el inconveniente de que depende del acierto del directivo, que además no cuenta con ningún mapa de trabajo para guiar su intuición.

A diferencia del *Tableau de Bord* –donde la selección se basaba en la intuición– o del tablero de mando de *General Electric* –donde sólo existían ocho áreas clave–, en un CMI, la selección de indicadores es anterior al desarrollo de un modelo de negocio con relaciones causa-efecto. Sólo después se pueden seleccionar los indicadores que conformarán la herramienta de gestión. Para establecer este proceso de retroalimentación en el CMI, es necesario revisar la gestión periódicamente, en intervalos cortos de mes o de trimestre, evaluando los objetivos logrados con relación a los clientes, procesos internos, capacitación, rentabilidad, innovación tecnológica, etc.

En este sentido, los controles realizados no solo deberán orientarse a la revisión de las metas u objetivos pautados en el pasado, sino que a su vez deberán ser utilizados como un feed-back a tener en cuenta en las futuras acciones. La retroalimentación permite la formulación de objetivos cuantitativos y cualitativos, específicos y realistas, evalúa las desviaciones y guía cuando su orientación es la correcta. El proceso de retroalimentación cuestiona los supuestos fundamentales sobre los que se desarrolla la estrategia. El CMI, al tener como parámetro de estudio las relaciones causa-efecto, articula la estrategia del negocio. Al partir de errores o desviaciones en los resultados, puede ir reformulando la teoría sobre la que se construyó la estrategia. Una vez puesto en marcha el sistema de control, este deberá centrarse en el desenvolvimiento del mercado, la oferta de bienes, las capacidades internas para su elaboración, y como resultado del análisis, redefinir una nueva estrategia. Por último, se revisa permanentemente la estrategia, recoge la retroalimentación, revisa las hipótesis, realiza los ajustes y la redefine.

3. Comparación de los diversos modelos

Si bien el modelo de Kaplan y Norton, es uno de los más divulgados y empleados para la medición de la actividad empresarial en cuanto a vincular la estrategia y la actuación concreta de los involucrados, también se encuentran diversos modelos que otros autores

han diseñado, reconocidos en la literatura especializada con variaciones interesantes y destacables. En este trabajo -debido a que no es el alcance del mismo- se describirá sucintamente algunos de dichos modelos, enfatizando las características esenciales que en ellos subyacen.

El modelo propuesto por McNair, Lynch y Cross (1990), plantea tres niveles centrados en las unidades de negocio, el área operativa y los centros de actividad y departamentos. Lo importante, según los autores, es no perder la "VISIÓN de empresa", entendida como establecer con claridad lo que se desea lograr. Asimismo y en sentido vertical, los indicadores empleados están equilibrados ya que utilizan los de naturaleza financiera como no financiera.

Los centros de actividad y departamentos son el corazón de esta pirámide de resultados; de hecho, se centra en los conceptos de Reingeniería (Entrega, Tiempo Ciclos), Calidad y Sobrecosto-pérdidas, considerando en su base Departamentos, Procesos y Actividades. Reorganizando los conceptos, plantean que Calidad y Entrega se constituyen en aspectos importantes de medición exterior (eficacia externa) y Tiempo en Ciclos y Sobrecosto-pérdidas en aspectos básicos de índole interna (eficacia interna).

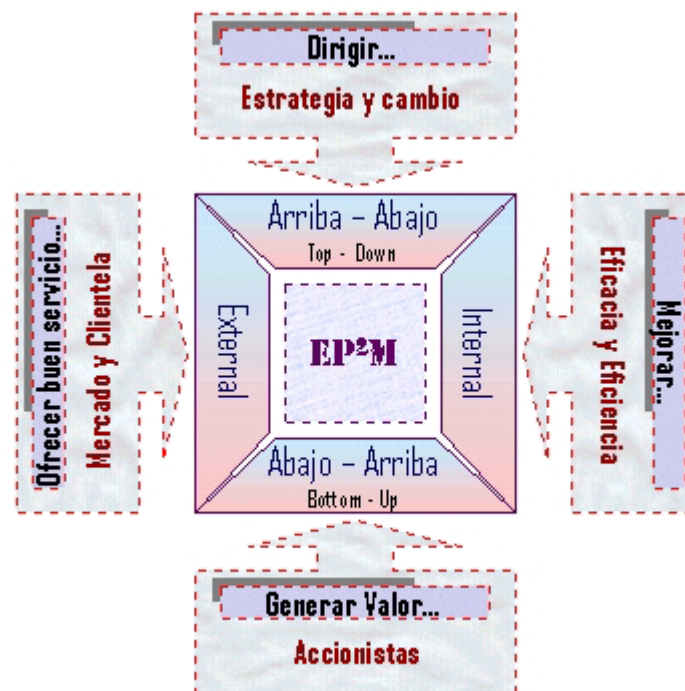


Los objetivos y -por ende- sus indicadores, son una materia prima elemental en la relación de la Estrategia de la organización y de cada una de sus actividades. El siguiente nivel es el operativo. Se trata de un nivel relacionador, es decir, los objetivos definidos se plantean en base a criterios de Satisfacción de clientes, Flexibilidad y Productividad, y están estrechamente vinculados tanto a las metas establecidas en el nivel inferior (Departamentos, Procesos y Actividades) como en el inmediatamente superior (unidades de negocio), configurándose en lo que los autores denominan "income drivers" (inductores de resultado) de los objetivos de ese nivel superior. El nivel de las unidades de negocio, es el lugar por excelencia donde tanto clientes (Mercado) como accionistas (Financieros) determinan la relevancia estratégica en la organización.

En la misma dirección, cabe destacar que el CMI permite traducir la visión y la estrategia organizacional en objetivos estratégicos específicos y mensurables, en todas

las perspectivas de su estructura. También permite transmitir y relacionar objetivos e indicadores, la comunicación moviliza a los integrantes de la organización hacia un objetivo compartido. La planificación de las estrategias y la posterior adhesión de los integrantes de la organización a su cumplimiento, son necesarias para lograr la ventaja competitiva y sostenerla en el tiempo. Desde su concepción, el CMI favorece la formulación de la estrategia, es decir, a partir de la información que se obtiene de la estrategia implementada y ejecutada, que funciona como una herramienta de ajuste de la puesta en práctica de la estrategia presente o la reformulación futura. Además, también se emplea el mapa estratégico que es un esquema de las relaciones causa-efecto de la estrategia a través de las cuatro perspectivas y que sirve para plasmar de una manera gráfica el despliegue de la estrategia para tener una visión más clara para la toma de decisiones.

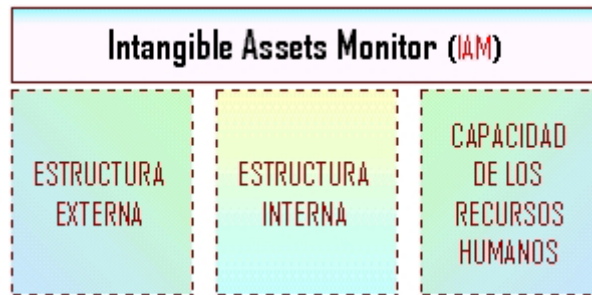
Otra propuesta es la de Adams y Roberts (1993), que formulan el modelo EP2M, un modelo centrado en el análisis de la evolución de los indicadores. En este modelo -tanto desde una perspectiva externa como interna- lo característico es la retroalimentación informativa en todos los niveles de responsabilidad. Así como en el resto de modelos que se analizan en este trabajo, la Estrategia juega un rol esencial, siendo un punto de referencia importante en la Dirección de la empresa y en la Gestión del cambio. En oposición, la generación de valor supone un elemento importante desde la perspectiva del accionista.



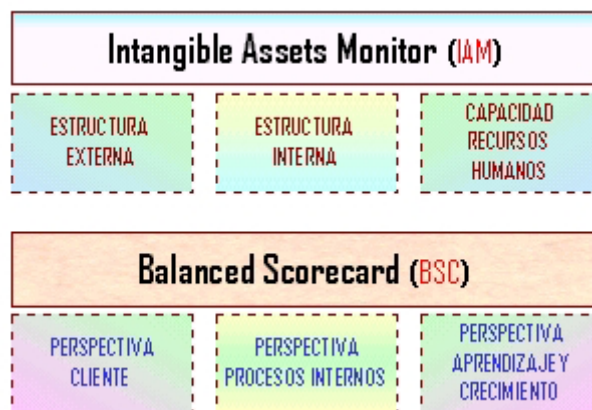
De forma similar, en el modelo de McNair (ibidem), la medición externa e interna juega un papel notable. Se observa que a nivel interno, la mejora en cuanto a eficacia y eficiencia de procesos constituye un punto importante y, desde el lado de la medición externa el control sobre clientes y mercado resulta crucial.

El modelo de Sveiby (1986), *Intangible Assets Monitor* (en adelante IAM), pretende medir los activos intangibles y ofrece un sencillo formato para la visualización de los indicadores más relevantes. La Estrategia de la empresa nuevamente resulta el elemento guía para la determinación de dichos indicadores. Sveiby señala que su modelo resulta similar al de Kaplan y Norton, aunque con diferencias implicadas en

Crecimiento/Renovación, Eficacia y Estabilidad. Debiéndose configurar, como mínimo, un par de indicadores para cada elemento. Según el autor, este modelo puede utilizarse para diseñar el sistema de información para la Dirección.



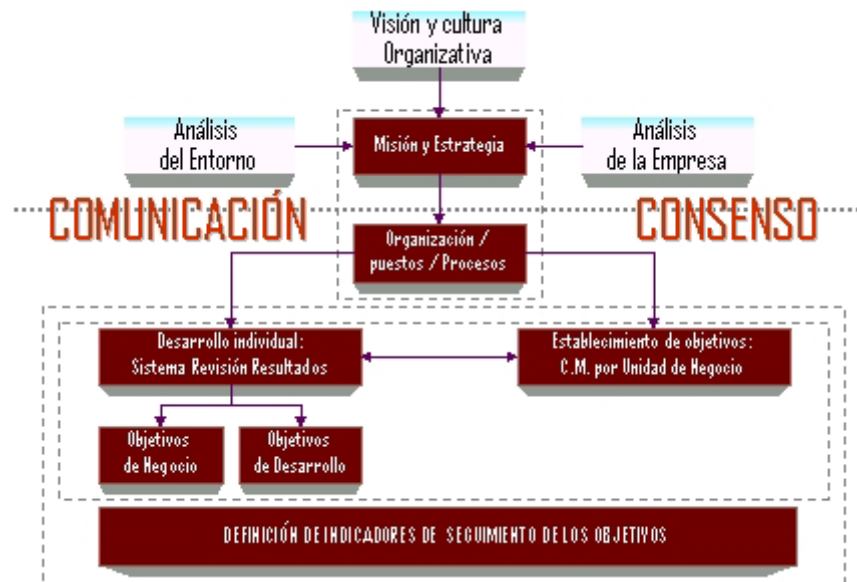
Relacionándolo con el CMI, se observa que la Perspectiva Financiera no es tomada en el modelo IAM, de hecho Sveiby -al igual que Kaplan y Norton- afirma que las medidas financieras deben ser complementadas por las no financieras. Mientras que en el CMI las perspectivas de -clientes, procesos internos y crecimiento y aprendizaje- apoyan, configuran y afectan a la perspectiva financiera, en el IAM en cada una de las partes comentadas hay un "apartado" financiero que es cubierto inherentemente. Por otra parte, existe una diferencia clara en los períodos de surgimiento, ya que el IAM fue creado en Suecia sobre fines de los ochenta, el CMI, como ya se ha mencionado, fue presentado en EE.UU. sobre principios de los noventa.



En tal sentido, debe resaltarse que el CMI mostrará cómo es posible trasladar la visión a la acción, a través del Tablero organizando los temas estratégicos a partir de sus cuatro perspectivas, que se describirán sucintamente a los efectos de plasmar el análisis comparativo con los otros modelos. En tal sentido, la *perspectiva financiera* vincula los objetivos de cada unidad del negocio con la estrategia de la empresa. Sirve de enfoque para todos los objetivos e indicadores de todas las demás perspectivas. Así, la *perspectiva cliente* identifica los segmentos de cliente y mercado donde se va a competir. Mide las propuestas de valor que se orientan a los clientes y mercados. Evalúa las necesidades de los clientes, como su satisfacción, lealtad, adquisición y rentabilidad con el fin de alinear los productos y servicios con sus preferencias. Traduce la estrategia y visión en objetivos sobre clientes y segmentos y son estos los que definen los procesos de marketing, operaciones, logística, productos y servicios. Por otra parte, la *perspectiva procesos* define la cadena de valor de los procesos necesarios para entregar a los clientes soluciones a sus necesidades (innovación, operación, servicio post-venta). Los objetivos e indicadores de esta perspectiva se derivan de estrategias explícitas para satisfacer las expectativas de los clientes. Por último, en la *perspectiva aprendizaje y crecimiento* se obtienen los inductores necesarios para lograr resultados en las anteriores perspectivas. La actuación del personal se refuerza con agentes motivadores que estimulen sus intereses hacia la empresa. Se miden, las capacidades de los empleados,

las capacidades de los sistemas de información, y el clima organizacional para medir la motivación y las iniciativas.

Por otra parte y vinculado a esta descripción, es resaltable el modelo Sistema Integrado de Gestión de la Estrategia y de los Resultados (SIGER), se trata de un modelo que fue presentado en el X Congreso de AECA en 1999 por M.Hernández y López Viñegla. Para llevar a cabo la implantación de este modelo, como alternativa para dar respuesta a los problemas que se van a plantear en forma de etapas, los autores se basan en un proceso de definición de la estrategia, en el cual las claves se encuentran en la comunicación de la estrategia a toda la organización y en la alineación de los objetivos personales y departamentales con la estrategia, haciendo especial hincapié en la vinculación de la estrategia con los objetivos a largo plazo de la empresa. Por otro lado, otro aspecto clave planteado, es la identificación de los indicadores asociados a las variables vitales de la empresa, desde todas sus perspectivas, relacionando la implantación de la estrategia con las actividades de la organización en todos sus aspectos.

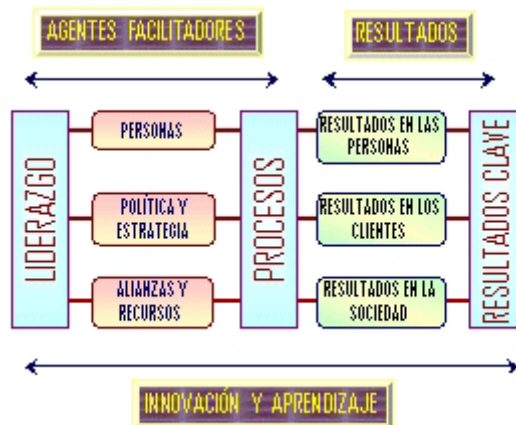


Así, se proporciona a la organización una base sólida para la posterior implantación del SIGER como herramienta de medición y gestión de la estrategia, y como instrumento del área de Recursos Humanos de cara al seguimiento de la alineación de los objetivos de los trabajadores con la estrategia de la propia empresa, entre otros aspectos de la gestión del capital humano.



En la misma línea, Maisel (1992, pag. 47-52) plantea un modelo que es quizás, uno de los más similares al de Kaplan y Norton. En una primera comparación de ambos modelos, las diferencias prácticamente son inapreciables. Maisel en su modelo -al igual que prácticamente en el resto de los comentados- insiste en la independencia de analizar los Recursos Humanos, y en la relevancia que implica el hecho de medir su eficacia y eficiencia.

Por otra parte, según el European Foundation for Quality Management (en adelante EFQM), que en 1991 desarrolla que un modelo de gestión integrado debe revelar una visión globalizada y enfocada al Cliente, apoyado en los principios de la Calidad Total. En este modelo hay tres partes inicialmente diferenciadas: Liderazgo, Procesos y Resultados clave.



El comportamiento del Líder en la organización resultará determinante por cuanto será quien facilite que las personas comprendan la misión, explicado como el “*por qué y para qué la organización existe*” y la visión, planteada como “*el hecho de establecer con claridad lo que la organización en conjunto desea ser*”. Asimismo, con estas pautas, la unificación de objetivos es un elemento indispensable e importante. Según el EFQM, resultará evidente que a la organización le interese generar valor tanto para y por, los clientes como para y por, los accionistas, entonces, cuando la eficacia y eficiencia se hagan presentes en las actividades y procesos conexos, los individuos comprenderán claramente los objetivos perseguidos. En último término, parecerá claro que será el cliente quien juzgue en cuanto a calidad del servicio recibido o del producto adquirido, influyendo directamente en los Resultados clave. Así plantean que el

conocimiento por parte de la empresa de sus clientes y de sus necesidades, se está convirtiendo en un factor crítico de éxito, de ahí el interés que ha comenzado a suscitar el Customer Relationship Management. Asimismo, se hace mención a que la excelencia no sólo dependerá del cliente, sino que deberá conseguirse un equilibrio permanente que satisfaga a todos los interesados en la empresa: clientes, accionistas, proveedores, trabajadores y la misma sociedad.

4. Beneficios y Riesgos

Durante el avance del presente trabajo se han desarrollado diversas características, a modo de cierre, se presentan los puntos más importantes, así como los riesgos que deberán considerarse en la implementación y puesta en marcha de un tablero.

En primer lugar, deberán resaltarse los beneficios comunes que los técnicos en gestión, generalmente enumeran. Tal como se ha planteado, el modo en el que el Tablero coadyuva en la gestión y en el diseño de un modelo de negocio, así como traducirlo en indicadores ha de facilitar el consenso en toda la empresa, no sólo de la dirección, sino también de cómo alcanzarlo.

Por otra parte, es destacable la forma en que clarificará cómo las acciones del día a día afectarán no sólo en el corto plazo, sino también en el largo plazo. El Tablero actuará como un sistema de control por excepción, ya que una vez que esté en marcha, se podrá utilizar para comunicar los planes de la empresa, aunar los esfuerzos en una sola dirección y evitar la dispersión. Asimismo, se podrá utilizar como una herramienta para aprender acerca del negocio, esto es, la comparación entre los planes y los resultados actuales ayudará al equipo de dirección a reevaluar y ajustar tanto la estrategia como los planes de acción futuros.

En otro extremo, se ha de plantear que un modelo poco elaborado y sin la colaboración de la dirección estará destinado al fracaso, direccionando así el esfuerzo organizacional en vano. Igualmente, los indicadores deberán escogerse adecuadamente y con atención, ya que el Tablero perderá la mayor parte de sus virtudes, si no ha de comunicar el mensaje que la organización necesita transmitir. A la par, cuando la estrategia de la empresa esté todavía en evolución y en proceso de formación, es contraproducente que el Tablero sea utilizado como sistema de control clásico y por excepción, en lugar de usarlo como herramienta de aprendizaje que posibilitará la gestión apropiadamente.

Por último, Dávila (1999), plantea la realidad que muchas empresas enfrentan, ya que *“existe el riesgo de que lo mejor sea enemigo de lo bueno, de que el Tablero sea perfecto, pero desfasado e inútil.”*

5. Críticas Conceptuales a los diversos Tableros

Se ha criticado el CMI, en cuanto a llamársele, según Blázquez (1999) *“técnica de gestión autista”*, en el sentido de sumarse a la organización con nuevas tareas y actividades en vez de integrarse y complementarse con las que habitualmente se vienen desarrollando. Por esta razón, será necesario reconocer que las herramientas han de ser flexibles al incorporar distintos parámetros dentro del sistema que integran, pero los tableros funcionan en forma cerrada con relación a la existencia de otros sistemas y esto

justamente los convierte en instrumentos de aplicación autista porque no *“escuchan ni dialoga con el resto”*.

Las técnicas actuales del marketing, de la difusión y la publicidad, aunadas a la expansión de instrumentos de gestión organizacionales, y la necesidad imperiosa de sus autores de comercializarlos como simple productos, han llevado a la utilización de modelos o herramientas, como el CMI, que tienen el carácter de “best-sellers”. Asimismo, esto ha hecho que la técnica esconda y tergiverse a la teoría y se quieran invertir los términos a partir del instrumento tratando de desarrollar todo un marco teórico que lo justifique, cuando el método científico desarrolla el camino inverso.

Cuando se analiza la metáfora del CMI, donde el tablero de un Ford T con indicadores internos de velocidad y presión de aceite, se lo comparara hoy con el de una Boeing, con una mayor cantidad de indicadores internos pero también externos tales como altura, temperatura, visibilidad, se concluye que en el tablero de comando de una empresa, además de indicadores internos también existen factores externos tales como clientes, competencia y proveedores. Pero, ambos encierran en su esencia un mismo error, porque tanto un Ford T como un Boeing se mantienen constantes, en cambio la empresa es un ente en permanente evolución y cambio y no se puede limitar a un conjunto rígido de indicadores.

Asimismo, los tableros en general, al desarrollar sus instrumentos bajo la perspectiva de un Tablero de Comando han quedado encerrados dentro del mismo, sin poder superar esta contradicción. De esta manera se propone un conjunto de indicadores permanentes y rígidos que le restan flexibilidad y capacidad de adaptación en el análisis de la gestión. Así, se pretende dejar sin efecto una lectura siempre incompleta de indicadores de gestión a través de un rígido tablero de comando.

Cuando se evalúan los puntos clave de los Tableros, es decir, sus perspectivas, pareciera que están fuera de toda discusión, sin embargo cabe preguntarse ¿por qué esta cantidad de factores determinantes y no seis, diez, o uno? No existe ninguna explicación de los autores sobre el proceso de selección que ha derivado el mismo. Esto permite decir que se trata de una selección, arbitraria que esconde detrás de ellas una forma específica de ver las cosas que puede inducir a errores de análisis. Este enfoque tan desarrollado en la Teoría de la Administración ha sido muy útil dentro del boom económico mundial de la postguerra, pero no es válido en las circunstancias actuales y menos aún cuando el objeto de estudio trasciende a la propia organización, porque no refleja el desarrollo entre fuerzas antagónicas, porque no se prepara la organización para asumir la contingencia ni la resolución del conflicto como instrumento necesario de un frágil equilibrio. Por el contrario, en los tableros al desconocer el conflicto y la contradicción, se actúa unidireccionalmente en función de los pilares o perspectivas integradas que conforman un todo armónico, perfectamente alineado, tomando su mismo ejemplo como si fuera un rayo de luz láser a diferencia de una luz difusa. Los autores, Kaplan y Norton (2001) comienzan el libro *Balanced Scorecard* diciendo: *“Imagínese que entra en la cabina del piloto de un moderno avión a reacción, y que allí hay un único instrumento. ¿Que pensaría Ud. con respecto a viajar en ese avión...?”* Hoy un avión a reacción supera ampliamente los 25 indicadores. Cualquier organización en un mundo globalizado en el que interactúan las organizaciones, contiene una complejidad técnica y social que supera varias veces la cantidad de variables de un avión.

Así, los defensores de esta doctrina, han pronosticado la muerte de técnicas de gestión tales como “Justo a tiempo”, “Calidad total”, “Reingeniería” etc. argumentando que:

**“Cada uno de ellos compite por el tiempo, la energía y los recursos de los altos ejecutivos. Y cada uno de ellos ofrece la promesa de la creación de un valor añadido...”*

**“...muchos de estos programas de mejora han dado unos resultados decepcionantes. “*

**“Es frecuente que los programas estén fragmentados.”*

**“Puede ser que no estén vinculados a la estrategia de la organización, ni a la consecución de resultados financieros y económicos concretos.”*

De esta manera plantean que, otras técnicas basadas en la gestión de las organizaciones, serán inoperantes debido a encontrarse fragmentadas, ya que implican tan solo una parte del ente. Tal como la doctrina ha planteado, el problema no ha estado en la *fragmentación*, sino en una inadecuada aplicación originada, muchas veces, en la falta de análisis de limitaciones, que tal vez, se podrían haber evitado si los autores de las respectivas herramientas lo hubiesen tratado adecuadamente en vez de ofrecerlo como la gran y generalizada solución sea cuál fuere el Tablero a utilizar.

En la misma línea, según la disciplina especializada, toda herramienta de gestión deberá, obligadamente, hacer un análisis de su implementación efectiva, estableciendo virtudes y fundamentalmente limitaciones, sin embargo en la bibliografía analizada, muy lejos se está de desarrollar un planteo similar.

En la era actual, las empresas y las personas están utilizando cada vez más cada día más volúmenes de información para la toma de decisiones, exigiendo que ésta sea más especializada, confiable y oportuna. Esto ha llevado a las empresas a mejorar el uso de las tecnologías de información para optimizar el procesamiento de ésta. Estudios realizados, han señalado un cambio de paradigma relacionado con la información, partiendo por la forma de la generación y crecimiento de activos de una empresa (CORNELLA, 1994). Los factores de competitividad, actualmente, no sólo pueden asociarse al precio del producto y a la habilidad de determinar las necesidades de los clientes, sino que además, se puede asociar a la obtención rápida de información del entorno: qué quiere el mercado, dónde conseguir los conocimientos y tecnologías para satisfacer los deseos del mercado. En este sentido, las organizaciones deberán tratar la información como un recurso fundamental y deberán aumentar la interacción con el cliente. Por lo tanto, la complejidad organizacional no puede quedar reducida a un instrumento como lo es un Tablero de Comando y a sus no más de 25 y tantos indicadores (como máximo y tomando como ejemplo los indicadores de Kaplan y Norton). En esta dirección, cabe destacar que en el planteo realizado por el CMI, no existe ningún otro sistema de información que no sea el que surge de la aplicación del mismo.

Por otra parte, muchos de los autores que han desplegado modelos de Tableros de Comando, desarrollan el valor estratégico sin asumir una posición clara en este profundo debate. Así, Mintzberg (1990) agrupa diez líneas de investigación referidas a diversos enfoques -no explicitadas ya que escapan al alcance de este trabajo-, asimismo, Shrisvastava (1986, pag.75) en forma más extensa identifica veintidós perspectivas y niveles de análisis del pensamiento estratégico.

Un grupo de investigadores de la Business School (2004), ha emprendido una serie de estudios internacionales con veintisiete casos de empresas que han utilizado diversos

tableros de control. Los resultados han puesto de relieve que los aspectos más significativos en fracasos vinculados a las “estrategias organizacionales” han sido los relativos a la definición e implantación de la misma. Al analizar las causas del fracaso, el estudio reveló que un punto específico de peligro existe en los momentos de cambio transformador cuando los cambios incrementales en la estrategia no llegan a igualar el ritmo de cambio en el entorno. La mayoría de los análisis de recientes colapsos empresariales se ha centrado en el fracaso de su gobierno corporativo. Pero la *teoría del gobierno de las empresas* argumenta que solamente el cumplimiento de las normativas no es suficiente para garantizar el éxito del negocio, que la misma tiene que equilibrarse con la estrategia para asegurar un buen resultado. Así, se observa que la utilización de un tablero, no los ha exento del fracaso.

Kaplan y Norton (1997), dan un ejemplo en la Metro Bank de alineación de estrategia para lograr incrementar la venta de nuevos productos de un servicio bancario, a partir de observar que los vendedores permanecían poco tiempo con los clientes. De esta manera se determina como parte de los indicadores, las horas dedicadas a la atención con los clientes. Dentro del enfoque de control de gestión desarrollado con un perfil orientado hacia los resultados, el indicador propuesto no puede ser otro que analizar la venta de nuevos servicios por cada una de los vendedores con relación a la cantidad de clientes atendidos. Los autores observan permanentemente el proceso en su relación de causa-efecto, debiéndose implementar un monitoreo del mismo, no se integra el análisis a ninguno de los sistemas de información vigente, así en la metodología de reportes el mismo surge de controlar los resultados que son parte de la registración de los procedimientos habituales. A su vez, sobre dicha base de datos se podrán hacer múltiples combinaciones y diferentes tipos de lecturas. En la misma línea, puede observarse que la presencia de este indicador para Kaplan y Norton, se fundamenta en que se debía “enviar una señal a los vendedores de toda la organización sobre la nueva cultura exigida por la estrategia”. Desde la perspectiva crítica, esta señal no es la más representativa y puede operar como un boomerang, porque habría que interrogarse qué sucedería cuando el tiempo de atención es el adecuado pero no surgen resultados efectivos de ventas. Siguiendo con el análisis lineal de causa-efecto habría que examinar el contenido de la conversación con el cliente y el tiempo que se ha de dedicar a cada producto nuevo, por lo tanto, como puede observarse estos indicadores no revisten ningún tipo de análisis. Los indicadores causa-efecto terminan condicionando la autonomía creciente que deberá tender a lograr cada sector de la organización. Se podría decir que, generalmente, no favorece el proceso de descentralización, y el grado necesario de autonomía que deberán tener las personas y áreas, para encontrar la mejor forma posible que les permita cumplir con los resultados esperados. Vale reiterar que, no se controla todo, los procesos, las personas, sino fundamentalmente los resultados.

Si la organización tiene un nivel cero de gerenciamiento, cualquier instrumento que brinda la teoría de administración mejorará sustantivamente el nivel del sistema de dirección. Pero hay que diferenciar entre las virtudes que le son propias al CMI, de las ventajas originadas por las serias limitaciones en la organización a la cual se la aplica. Así, Lopez Viñegla (1994) observa que “resalta excesivamente su vertiente estratégica”, en cierta medida el presente análisis coincide con este autor español, teniendo en cuenta que en Europa con características culturales similares a Latinoamérica como plantea Alvarez (2000) el desarrollo bibliográfico sobre la temática estratégica “es muy poco frecuente”. Se debe tener en cuenta que el CMI se ha desarrollado y aplicado fundamentalmente en Estados Unidos, por el contrario en Europa se ha desarrollado el

EFQM (European Foundation for Quality) que desde 1991 la Comunidad Europea lo institucionalizó como Premio Europeo a la Calidad.

6. Reflexiones finales

Cabe destacar que toda técnica de gestión y costos, nueva o no, tradicional o moderna, deberá ser analizada a la luz de su escenario de nacimiento, esto es el análisis de limitaciones teniendo en cuenta la relación técnica-contexto. La llamada a la investigación y comparación, no solamente alude al contexto geográfico y temporal, como puede suceder con el surgimiento del CMI en EE.UU. en los años noventa, sino también lo hace al entorno político como ocurrió con el Presupuesto Base Cero utilizado por *Reagan* en su campaña para la presidencia, así como cuando los mismos son utilizados por corporaciones de asesoramiento empresarial que necesitan permanentemente lanzar nuevos productos “gerenciales” al mercado.

Asimismo, es posible subrayar la existencia de ciertas publicaciones excepcionales, como es el caso de *“En busca de la Excelencia”*, que en 1984 mostraba la experiencia de más de sesenta empresas, que según se decía, eran las “mejor gerenciadas de EE.UU”, sin embargo actualmente, las tres cuartas partes de las mismas han desaparecido del mercado.

Según Barden y otros (2004), los resultados del estudio realizado revelaron que la implantación de un CMI consumió una gran cantidad de recursos – de promedio casi cuatro veces más de lo esperado-. *“Hay que pagar mucho por la gestión de resultados, pero las conclusiones de nuevas investigaciones en los EE.UU. sugieren que es una inversión sustancialmente atractiva. Se consiguen retornos a paletadas”*.

El CMI tiene cuatro elementos básicos, o aportes con relación a la estrategia – posición estratégica, opciones estratégicas, ejecución estratégica y riesgos estratégicos. En este sentido, el CMI no es un plan detallado, es una herramienta diseñada para ayudar a la dirección de la organización a cerciorarse que todos los aspectos del proceso estratégico han sido profundamente completados. Coadyuva a identificar los puntos clave de decisión y a identificar las opciones estratégicas munido de los hitos en la ejecución con la identificación y suavización de las acciones y los riesgos a los que la organización ha de enfrentarse.

Para finalizar, cabe recordar que aún existen muchos puntos por desarrollar respecto a los tableros de comando, pero, en gran medida, se considera que en el presente trabajo se han abierto algunas interrogantes para la mejora de los puntos débiles encontrados en las diversas herramientas. Asimismo, se considera relevante, continuar investigando las diversas herramientas de forma de impulsar la mejora en la gestión de las organizaciones.

Referências

ADAMS, C & ROBERT, P (1993) -You are what you measure- Manufacturing Europe.

ALVAREZ, HECTOR. (1997) - Fundamentos de Dirección Estratégica. Ediciones Eudecor, Barcelona, 1997, pág.14.

BARDEN, STEENSMA & LYLES (2004) - Diciembre/Enero 2003/04 de Financial Management, del Centro Investigación Massachussets.

- BLAZQUEZ, MIGUEL (1999), Uso y abuso del Balanced Scorecard, XXII Congreso IAPUCO, Concordia.
- BRENAN & CORNELL (2000) – Intellectual Capital: current issues and policy implications. Journal of Intellectual Capital.
- CROSS, K; LYNCH, R & MCNAIR CJ (1990) - Do Financial & Non-Financial Performance Measures Have to Agree? - Management Accounting Publishing.
- GENERAL ELECTRIC COMPANY (1964) - Caso C-220, IESE, Universidad de Navarra.
- GUERRERO, HUGO (2004) - Sistemas & Telemática: Una aproximación a los indicadores de gestión a través de la dinámica de sistemas, Colombia, sitio web: isesi.edu.co
- ILLESCAS, BLANCO (1997) - El Control Integrado de Gestión, Editorial Limusa – Madrid : Asociación para el progreso de la dirección.
- KAPLAN, ROBERT & NORTON, DAVID (1996) - Using the Balanced Scorecard as a strategic Management System, Harvard Business Review, pág.76.
- KAPLAN, ROBERT & NORTON, DAVID (1997) - El cuadro de Mando Integral. Ediciones GESTIÓN 2000.
- KAPLAN, ROBERT & NORTON, DAVID (2005) - Balanced Scorecard Collaborative, sitio web: www.bscol.com
- KAPLAN, ROBERT; NORTON, DAVID & GANZINELLI, GISPERT (2001) - Cómo utilizar el cuadro de mando integral: para implantar y gestionar su estrategia, Ediciones Gestión 2000.
- LÓPEZ VIÑEGLA, ALFONSO (1994) - Génesis y evolución del cuadro de mando como elemento de apoyo en toma de decisiones, ASEPUC, Madrid.
- MAISEL, LS (1992) - Performance measurement: the balanced scorecard approach- Journal of Cost Management, Vol. 6 No. 2, pag. 47-52
- MINTZBERT, HENRY (1990) - Strategy formation. Schools of Thought, Perspectives on strategic Management. Herper Business, New York.
- PETERS & WATERMAN (1984) - En Buca de la Excelencia - Editorial Norma.
- SAWHILL, JOHN & WILLIAMSON, DAVID (2001) - Measuring what matters in nonprofits. The Mckinsey Quarterly, New York, Volumen 2 pag 98-107.
- SHRIVASTAVA. P. (1986) – Post merger integration, Journal of Business Strategy vol 7 num 1.
- SVEIBY, K (1986) – Intangible Assets Monitor (IAM), Sweden.
- URRUTIA DE HOYOS, IGNACIO; MARTÍNEZ, JOSÉ LUIS & ROBLES, G (2004) Identificación de indicadores para la evaluación de la gestión del máximo responsable de una entidad deportiva.