Home

"USO Y ABUSO DEL BALANCED SCORECARD"

por Miguel Blazquez

- *INTRODUCCIÓN*
- *CONCEPTO DE CONTROL DE GESTION*
- *Cuadro de Mando: ¿sinónimo o instrumento del Control de Gestión?*
- *Hacia un enfoque Moderno del Control de Gestión*
- *USO Y ABUSO DE BALANCED SCORECARD (BSC)*
- *LA METODOLOGÍA DE REPORTES "ORDENAR" COMO SISTEMA DE INFORMACIÓN*
- *CONCLUSIÓN*
- *Apéndice*

INTRODUCCIÓN

¿Todavía no ha llegado el gerente?
Es probable que hoy no venga, por que esta asistiendo a un curso de management. !Huyyy! ya se lo que nos espera cuando regrese

Es cada vez mas frecuente en las organizaciones escuchar expresiones similares a la descripta, y es la observación la que nos lleve a preguntarnos ¿ es una simple casualidad derivado de la experiencia personal o estamos en presencia de un fenómeno creciente y generalizado producto de un pragmatismo sin racionalidad?

Si analizamos los catálogos de las editoriales referidos a la administración a través de una lectura de los títulos, será fácil concluir que se presentan mágicas, simples y universales soluciones a los problemas de organizaciones, cuando estas se caracterizan por una complejidad creciente con las particularidades que se derivan de la misma.

Creo que los instrumentos recomendados en la literatura "best-seller" generalmente suponen un comportamiento autista, por que no analizan ni discuten sobre las diferentes realidades y particularidades de aplicación en los distintos contextos en que se desarrollan las organizaciones. Otra característica "autista" es sumarse a la empresa con nuevas tareas y actividades en vez de integrarse y complementarse con las que habitualmente se vienen desarrollando.

Es por eso que hoy se impone volver a la base de la administración con un método científico a partir de considerar a la organización como un conjunto cada vez más complejo de factores e intereses concurrentes que interactúa con un contexto cambiante.

Es en éste marco que quiero analizar en forma especifica el concepto e instrumentación del Control de Gestión, como así también sus variantes de aplicación a través del generalizado concepto del Tablero de Comando y su versión actualizada del Balanced Scorecard.

Por último se agregó un Apéndice de Observaciones e Interrogantes originados en consultas a los profesionales; Juan Torres y Florencia Peretti del Instituto de Administración que han permitido enriquecer el trabajo original.

CONCEPTO DE CONTROL DE GESTION

Evolución:

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

El enfoque clásico estaba orientado a una visión interna de la empresa, con un perfil meramente financiero, formal y rígido, donde la esencia del control de gestión se orientaba en el análisis de los desvíos y las medidas correctivas para acercarlo más posible la realidad a la planificación oportunamente realizada. Se fueron desarrollando distintas técnicas presupuestarias, tales como el presupuesto por programa y luego el presupuesto base cero, y en igual sentido se desarrollaron instrumentos de análisis tales como la contabilidad gerencial, y técnicas de planificación como la administración por objetivos. De esta manera el control de gestión suponía un celoso cuidado en la ejecución de las acciones planificadas en general y de los ingresos y gastos en particular.

En los últimos años el desarrollo de técnicas de gestión, cada una partiendo de una particularísima visión del "inventor" presentadas con singular éxito, han originado en algunos casos, confusión en la administración, del cuál el control de gestión no ha sido ajeno a dicha realidad.

A partir de una mayor complejidad, hostilidad y dinamicidad que ha adquirido el entorno de las organizaciones, se ha hecho necesario cambiar el enfoque interno relativamente segmentado por un nuevo enfoque integrado global cualicuantitativo con un nuevo perfil en el proceso de planificación y control, donde la estrategia pasa a ser el factor clave del éxito de las organizaciones. Se deja de lado las previsiones a largo plazo y la asignación rígida de recursos por un análisis constante del entorno en su relación con la empresa, con una nueva dirección estratégica.

La creatividad, la innovación, adaptabilidad, exigen algo más de las organizaciones, que no pueden ser vehiculizados en meros instrumentos formales, es así como la cultura, la inclusión, la iniciativa, la capacitación, el aprendizaje forman parte de este nueva realidad. El capital de una organización no se limita a los bienes tangibles sino a también a los intangibles donde los recursos humanos tiene cada vez una mayor incidencia junto con otras variables.

Cuadro de Mando: ¿sinónimo o instrumento del Control de Gestión?

En los años 60 aparece en Francia el concepto de Cuadro de Mando (Tableau de Bord). De esta manera los directivos contaban con un conjunto de indicadores similares a los utilizados por quienes conduce una embarcación.

"A partir de los años ochenta , es cuando el cuadro de mando pasa de ser más que un concepto práctico un concepto doctrinal ".No obstante no se puede dejar de reconocer que este instrumento práctico de gestión, ha sido ampliamente tratado por los especialistas académicos.

El uso genérico de la expresión Tablero de Comando, terminó simplificando su análisis, y reduciendo la doctrina originada en el Control de Gestión a un simple instrumento de aplicación práctica. De esta manera el análisis del concepto original del Control de Gestión ha quedado reducida a una categoría inferior en la herramienta del Tablero de Comando.- Salvando las distancias a modo de ejemplo, es la misma diferencia que existe entre ciencia y técnica.

No es recomendable definir un conjunto de instrumentos técnicos para aplicarlos en forma irreflexiva en las empresas si previamente no definimos las características , particularidades y culturas de la organización.

La difusión de instrumentos y la necesidad imperiosa de sus autores de comercializarlos como simple productos, hace que la técnica esconda y tergiverse a la teoría y se quiera 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.

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

Hoy día el desarrollo de la informática y la telecomunicaciones han impactado con un cambio cualitativo en la forma de hacer negocios, sin embargo se sigue proyectando las operaciones y las decisiones con un enfoque mecánico. El debate que se desea imponer no trata de mejorar el Tablero de Comando con nuevos y "progresivos" indicadores, sino de establecer la forma más idónea para aplicar el Control de Gestión.

Hacia un enfoque Moderno del Control de Gestión

En el libro Metodología de Reportes Gerenciales: ORDENAR (ver dirección de web en la portada del trabajo) , definíamos al Control de Gestión como uno de los instrumentos que participa en la resolución de las tensiones a la que se encuentra permanentemente afectado las organizaciones a través del análisis critico de su gestión, para el logro de sus propósitos.

Seguramente, para aquellos lectores que se identifican dentro de la Teoría de los Sistemas, el término tensión utilizado como sinónimo de contradicción es ajeno a la misma, pero la realidad está demostrando que este enfoque válido a partir de la década del 40 hoy es difícil de aplicarlo, por que el análisis descriptivo que caracteriza a esta teoría esconde las contradicciones. Estas se superan casi mágicamente por efecto del proceso homeostático y de autorregulación que son propias de los sistemas pero que la realidades organizaciones han demostrado su valor relativo .

A modo de síntesis Kast y otros autores lo definen como un todo organizado, un conjunto de combinación de cosas o partes que forman un todo unitario o complejo. Definen sistema como "plan, método, orden y arreglo" y por último reconocen " que el punto focal de la administración de sistemas consiste en proporcionar una mejor visión del subsistemas y de partes interrelacionadas, las cuales se unen para formar un todo complejo" "El concepto de sistemas consiste esencialmente en una forma de pensar respecto al trabajo de la administración".

Escapa a este artículo entrar en un análisis pormenorizado del tema, simplemente se lo plantea los fines de demostrar que el enfoque desarrollado esta asociado con los enfoques de contigencia y que detrás del mismo existe un posicionamiento critico a la difusión que ha tenido dentro de la administración, la teoría de los sistemas. El Control de Gestión se caracteriza por ser prescriptivo mientras que la Teoría de los Sistemas es fundamentalmente descriptivo.-

Desde una perspectiva del proceso administrativo de planear, ejecutar y controlar, se lo puede definir como la búsqueda constante en el cumplimiento efectivo de dicho proceso, diferenciándolo del enfoque clásico que pone el acento únicamente el cumplimiento efectivo de las metas propuestas, y el análisis de los desvíos. Lorino menciona que la aceleración de la innovación, las evoluciones, muy rápidas, del mercado internacional y la creciente apertura de la competencia mundial ya no permiten esperar que los mecanismos de eficiencia permanezcan estables durante largos periodos , como afirmaba uno de los principios Tayloristas relacionados con la estabilidad.

Podemos por lo tanto concebir al Control de Gestión como la búsqueda permanente de la maximización de la imagen y resultados de las organizaciones.

Los conceptos de imagen y resultados son utilizados como una categoría que trata de reflejar la contradicción originada entre la organización y la sociedad en términos de objetivos diferenciales que deben encontrar los caminos comunes para coexistir y desarrollarse.

El desafío no es de la sociedad sino de la propia organización en el logro de los resultados propuestos. Esta categoría manifiesta la existencia conflictiva de un conjunto de variables endógenas que hacen a los resultados con otro conjunto de variables exógenas como es la percepción de la sociedad de esos resultados. La imagen es la resultante de valores culturales, políticos, sociales y económicos de los distintos sectores de la sociedad..

Entre medio de estos dos conceptos existe la "y" como conjunción de adaptabilidad y es la que permite la relación entre sociedad y empresa. A través de esta interacción se genera un conjunto de acciones que se transforman en materia prima de los resultados para la organización y de la imagen para la sociedad.

Las organizaciones deben buscar el equilibrio entre estos dos factores. Es un equilibrio dinámico entre variables internas y externas, entre lo institucional y lo social, entre lo que la empresa como tal desea hacer y la sociedad con su conjunto de normas , costumbres y valores condiciona y sugiere que se haga. La búsqueda del equilibrio dinámico solo es posible comprenderla si partimos de una realidad contradictoria, que evoluciona en continuo cambio.

La organizaciones son por naturaleza conservadoras, tratan de minimizar el cambio, tienen una aversión al riesgo a la inversión y al gasto. Sólo lo realizan cuando la proyección de sus resultados (económicos y/o no económicos) no son los deseados.

El concepto de Imagen y Resultados se puede asociar a la relación entre Valor y Coste. El costo surge de lo que la organización está dispuesta a recibir económicamente y el valor es el importe que el mercado está dispuesto a pagar.

Dicha relación es variable no siempre coincidente como se pueden observar en la gráfica Nº 1.

El valor que la sociedad otorga a un producto es una combinación de satisfacción individual, grupal, colectiva, es en definitiva un valor intrinseco, compuesto por la misma imagen. La combinación no es la simple media ponderada sino que es la resultante de cada situación en particular. ¿Cuánto uno está dispuesto a pagar de más por un bife de chorizo, en un restaurante de un hotel de cinco estrellas que en un negocio de comidas rápidas ?. Pero esta no es la única variable de análisis sino también ¿cuánto está dispuesto a aceptar como cantidad de comida optima en cada plato, cuanto está dispuesto a renunciar en cada caso de los servicios que tienen un restaurante en uno y otro lugar?. Otro ejemplo de diferente valor individual y grupal, puede ser la compra de una computadora de iguales características pero de diferentes marcas y garantías según sea con recursos propios o pertenecientes a la organización donde nos desempeñamos.

La literatura del marketing tiende a asociar al cliente como el "supremo" y como tal debemos lograr para él su máxima satisfacción. Esto lleva implícito un análisis individualista, descontextualizado, su falta de inserción grupal y social asumiendo permanentemente cambios de roles, hábitos, en menor medida de costumbres y por último también de valores. Pero todos en si forman una permanente , intrincada y compleja proceso de modificaciones.

La siguiente gráfica trata de representar este modelo de intereses y sectores diferentes:

EMPRESA Y SOCIEDAD

(Y)

RESULTADOS ADAPTABILIDAD IMAGEN

Contenido:

Utilidad/Rentabilidad	cohesión	aceptación general y sectorial
performance productiva	innovación	grado de satisfacción, lealtad
performance fiananciera	motivación	valores sociales y culturales
crecimiento/diversificación	desarrollo	análisis de impacto

Tiempo:

Corto plazo Mediano Plazo Largo Plazo

Capital		
Bienes tangibles	B.tang/intangibles	Bienes Intangibles
Finalidad :		
Lucro(empresa)	Satisfacción	Calidad de vida
Estabilidad	Cambio gradual	Cambio social y tecnológico

USO Y ABUSO DE BALANCED SCORECARD (BSC)

El BSC, no escapa a las características generales de autismo mencionado anteriormente, nació originalmente como los mismos autores lo mencionan como un tablero de comando, pero el mismo se fue desarrollando en su propio funcionamiento, hasta comprender un sistema de planificación integral con un alto perfil de evaluación en contraposición con los sistemas de planificación que ponen el acento fundamentalmente en el desarrollo de las actividades donde los indicadores de medición aparecen como una última etapa, no siempre debidamente desarrollada.

En este sentido es válido recordar lo mencionado en la Metodología de Reportes:ORDENAR, al describir la planificación y el control como dos caras de una misma moneda pero que no siempre alcanzan igual desarrollo. El BSC pone el acento en el sentido inverso de los instrumentos de planificación al priorizar los indicadores de control. En general se prioriza la planificación sobre el control. De esta manera se acerca el fiel de la balanza hacia un grado medio entre ambos conceptos.

También se debe reconocer del BSC, al igual que lo han realizado ya otros autores, la integración de un conjunto de indicadores mas allá de los aspectos financieros, demostrando la necesidad de concebir la organización en un enfoque amplio. Es válido tener en cuenta que ya en desde fines de la década del 70 se desarrolla el control de gestión con un enfoque integrador con una visión global, es así como Illescas Blanco desarrolla el "Plan estratégico Integrado" de McKisney en su libro denominado justamente El Control Integrado de Gestión.

No obstante estas virtudes, el BSC al desarrollar sus instrumentos bajo la perspectiva de un Tablero de Comando ha quedado encerrado dentro del mismo, sin poder superar esta contradicción. De esta manera se propone un conjunto de indicadores (según opinión de los autores entre 20 y 25) permanentes y rígidos que le restan flexibilidad y capacidad de adaptación en el análisis de la gestión. Hoy los indicadores de gestión deben superar esta limitación, su soporte no está dado por un tablero de comando sino por un conjunto de bases de datos adecuadamente integradas que permitan ser abordadas con una metodología de análisis, donde la rigidez este dada tan solo en la uniformidad de un lenguaje que represente los distintos tipos de informes, que hacen a la forma de presentación y no al contenido especifico fijo y permanente de los mismos.

Sus cuatro puntos claves: clientes, financiero, capacitación y procesos internos, parecieran que están fuera de toda discusión, sin embargo cabe preguntarse ¿ por qué estos cuatro 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 nos permite decir que se trata de una selección, arbitraria que esconde detrás de ellas una forma especifica de ver las cosas que puede inducir a errores de análisis.

Pero en nuestro criterio, el problema mas grave no esta dado en la selección de los cuatro factores claves, sino en la correspondencia formalmente armónica que se desprende de cada uno de ellos al establecer las acciones que van permitiendo conformar el todo y sus partes en una armonía que es propia de la Teoría de los Sistemas , pero que muy lejos está, de ser cierta cuando se trata de comprender la organización en su contexto.

Como ya se mencionó, este enfoque tan desarrollado en la Teoría de la Administración ha sido muy útil dentro del boom económico mundial de la postguerra, pero de no es válido en la circunstancias actuales y menos aún cuando el objeto de estudio trasciende a la propia organización, por que no refleja el desarrollo entre fuerzas antagónicas, por que no se prepara la organización para asumir la contigencia ni

la resolución del conflicto como instrumento necesario de un frágil equilibrio. Por el contrario el BSC al desconocer el conflicto y la contradicción, actúa unidirecionalmente en función de los cuatro pilares integrados 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.

En este sentido se debe destacar la Teoría de los Stakeholders que parte del análisis de los sectores que participan en la organización (clientes, proveedores, empleados, accionistas, comunidad) con intereses diferentes que se deben compatibilizar para crear valor a mediano y largo plazo.

La ausencia de una definición de Control de Gestión por parte de los autores, limita su desarrollo conceptual, y termina asumiendo indicadores desde una perspectiva psicológica, tales como tratar de medir iniciativa, con aquellos que se relacionan con los procesos junto con los de resultados, todos ellos en forma rígida y limitado en no más de 25 indicadores.

En términos de instrumentos son los mismos autores Nortón y Kaplan los que pronostican la muerte de las recientes técnicas de gestión tales como "Justo a tiempo", "Calidad total"," Reingeniería" etc. diciendo que:
a)" 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... .
b)"... muchos de estos programas de mejora han dado unos resultados decepcionantes.
c)"Es frecuente que los programas estén fragmentados.
d) " 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 para los autores todo lo demás no sirve por que están fragmentados , tan solo son una parte. La principal virtud del BSC es justamente ser el todo que para los autores no es otra cosa que el cumplimiento unidireccional de una última y sola estrategia. El BSC comienza y finaliza en su propia instrumentación, no depende de nadie. Es el autista ideal, por que ni siquiera se lo puede observar como una patología sino que como toda virtud está mas allá del tiempo y obviamente de cualquier espacio. Es el autismo ideal por que, es el contexto, el que debe adaptarse al mismo.

Este no es un simple problema de humildad intelectual, sino de comprender que la complejidad organizacional no puede quedar reducida a un instrumento denominado BSC y a sus no más de 25 indicadores. No existe ningún otro sistema de información que no sea el que surge de la aplicación del BSC.

Se hace necesario tener presente que existe según Shrisvastava 22 líneas de investigación referidas a distintos enfoques y niveles de análisis del pensamiento estratégico, mientras Mintzberg las agrupa en 10 escuelas diferentes. También están aquellos autores que han tomado distancia en la valoración de su definición como factor hegemónico de la organización.. Al respecto Norton y Kaplan desarrollan el valor estratégico sin asumir un posición clara en este profundo debate.

Por ejemplo existe a nivel de aplicación en sistema el Strategic Performance Measurement basada en la relación que existe entre los "stakeholders" y la compañía, que establece una categorización de estrategias, que permite ordenarlas por grado de importancia, de esta manera aparecen un nivel primario de estrategias y otro nivel secundario.

Pero tanto uno como otro están desarrollando un sistema de evaluación adicional y complementario a los sistemas de información tradicional. Además de los mayores gastos que origina su implementación, se debe tener en cuenta el tiempo de análisis que origina toda sistema de información adicional.

Toda nueva herramienta se debe integrar a la empresa, y no sumarse a la misma. Pero cuando estas herramientas se comercializan a través de sistemas computarizados de aplicación universal y generalizada se termina agregando actividades en muchos casos con información repetida que por tener origen de carga diferente termina siendo no coincidente con todo lo que ello significa.

Seguramente, si uno consulta los distintas versiones de sistemas que actualmente se están comercializando referido al BSC, no encontraremos como virtud principal casi generalizada su flexibilidad, que aparentemente se contradice con el punto anterior. Por eso se hace necesario reconocer que los sistemas son flexibles al incorporar distintos parámetros dentro del mismo sistema, pero lógicamente funciona en forma cerrada en relación a la existencia de otros sistemas y esto justamente lo convierte en instrumentos de aplicación autista por que no escuchan ni dialogan con el resto.

Esta realidad obviamente no es una particularidad exclusiva del BSC, pero no por ello se puede hacer omisión de la misma y reiterar como se mencionó en la introducción la característica autista que asumen muchos instrumentos de gestión.

Toda herramienta de gestión debe obligadamente hacer un análisis de su implementación efectiva, estableciendo virtudes y fundamentalmente limitaciones, sin embargo de la lectura muy lejos están los autores de desarrollar este último punto.

LA METODOLOGÍA DE REPORTES "ORDENAR" COMO SISTEMA DE INFORMACIÓN

La metodología de reportes gerenciales ORDENAR, es mejorar los sistemas de registración que están presentes en las empresas para optimizar el análisis de la gestión, a partir de un análisis critico de los sistemas de información actual y de demostrar como las bases de datos pueden ser abordadas desde la teoría de las combinaciones.

Mientras desde una perspectiva del tablero de comando el debate se limita en cuales son los indicadores más representativos, desde un enfoque moderno del control de gestión teniendo en cuenta la nueva tecnología en la teleinformática, el tema se plantea en como diseñar un sistema que permita acceder según las circunstancias a información en forma permanente con toda una metodología de presentación.

La metodología Ordenar se limita a dar una respuesta parcial a esta necesidad, ya que está condicionada a una parte de la información originada únicamente en la transacciones; ingreso (inputs), procesos internos y salidas (outputs).

De esta manera no se pretende desarrollar ningún instrumento en la planificación de las acciones, sino simplemente que los mismos deben tener en cuenta el sistema siempre vigente de registración de las transacciones como una forma simple y sencilla para la medición de las distintas metas establecidas en toda organización. Esto no significa dejar sin efecto otros tipos de registros debidamente justificado, como puede ser un sistema de costeo y de presupuestación, a los fines de no originar superposición y sobreabundancia de datos e información.

Edward Del Bono, considerado como el padre del pensamiento lateral en una reciente entrevista nos dice que "actualmente parecería que con obtener la información de manera tan fácil es suficiente y que una vez obtenida no será necesario pensar. Esto es quizá lo que suceda durante algún tiempo , pero luego, gradualmente, resultará obvio que más información no creará más valor. Para saber cómo obtener más valor de esa información, no hará otra alternativa que apelar a la creatividad."

Si además de ello definimos al lenguaje como la ropa con que se viste el pensamiento, veremos entonces que en la reuniones con presentación de cuadros, tablas y gráficos se transforman en un verdadera fiesta disfraz, que no sería tan grave si no **es que** a partir las mismas surgen decisiones que afectan y condicionan a las personas.

De esta manera contar con toda una serie de pautas para la interpretación de la información se transforma en una actividad central para lograr una adecuada comunicación debate e interacción entre las partes.

Hoy la información se presenta sin pautas previamente definidas; no siempre todos la interpretan la de igual manera, y cada uno la expresa como mejor cree conveniente, con los consabidos resultados.

La Metodología de Reportes ORDENAR trata justamente de poner orden en el lenguaje y los análisis que se realizan sobre el mismo.

La metodología ordenar tiende a normalizar en su presentación y no en su contenido los reportes de gestión. Además mejora el análisis, al poder realizar distintos tipos de enfoques según corresponda las variables a analizar.

De esta manera, no hace falta que los expertos le definan el tablero de comando, solo es necesario conocer una metodología de reportes para solicitar información que en forma permanente y cambiante uno va requiriendo. Es así como se puede obtener en forma simple, no todo lo que se hizo y los valores alcanzados propios de un tablero de comando, sino también lo poco o mucho que se dejó de hacer que no siempre se tienen en cuenta.

No son pocos los autores que asocian las salidas de la información a la "decisión de un gerente con mucha experiencia " o " a la forma en que Chef combine todo" una simple presentación " **,** ambos

conceptos bien pueden estar asociado al contenido de un Tablero de Comando, mientras que el trabajo mencionado a partir de un análisis critico de los sistemas de información define el número de combinaciones posibles de una bases de datos, con las formas genéricas de presentación teniendo en cuenta el tipo de análisis que se desea realizar.

CONCLUSIÓN

Es notable como desde los ámbitos académicos se está exigiendo seriedad en el análisis y profundidad de los instrumentos, desde una perspectiva del mercado día a día florecen panaceas que otorgan una solución definitiva e integral a los múltiples inconvenientes que se presentan en las empresas.

No es casual que en los eventos académicos, se asuma una permanente postura critica sobre los instrumentos de aplicación universal generados en los países desarrollados. Esto se pudo observar en el reciente simposio de Analistas Organizacionales o en el anterior Congreso de Costos en la que el profesor Cartier menciona que toda técnica de costos, nueva o no, tradicional o moderna, deberá ser analizada a la luz de su escenario de nacimiento demostrando las serias limitaciones que tienen el sistema de costeo ABM cuando no se tiene en cuenta la relación tecnica-contexto, sugiriendo que la profesión dedique sus esfuerzos a mejores causas que la largamente prolongada polémica de "técnicas nuevas" versus "técnicas tradicionales" de costeo.

Hasta los mismos autores del BSC, se ven en la obligación de tomar distancias de las restantes tecnologías al mencionar que por cada uno de ellos existen un conjunto de gurúes y asesores que compiten por cuál de ellas es mejor. Cabría preguntarse, atento a la ausencia de limitaciones y la forma triunfalista que presentan su instrumento de gestión; ¿si los propios autores no son parte de la galería competitiva de gurúes que existen en el mercado?

Norton y Kaplan comienza el libro Balanced Scorecard con la siguiente frase: 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 hoy contiene una complejidad técnica y social que supera varias veces la cantidad de variables de un avión .
Hoy la tecnología actual le permite contar con sistema de información de múltiples bases de datos relacionales, que con una adecuado criterio de acceso y selección , (entiéndase metodología de reportes ORDENAR) tener bajo control un sinnúmero de variables.
Hoy la tecnología actual no obliga a tener que gastar el tiempo mirando indicadores, sino simplemente a través de los Informes por Excepción (que es uno de los siete tipos de reportes) saber que no hay novedades dentro de los parámetros previamente establecidos.

Sumándome al juego de la imaginación por analogía también se puede plantear;

Imagínese que Ud. entra al bunker de una moderna empresa multinacional, y que allí hay un solo tablero de comando con no mas de 30 instrumentos ¿Que pensaría Ud. con respecto a su conducción?

Peter Druker ya nos advierte que hasta el momento los niveles gerenciales de las empresas no han sido los destinatarios del mayor aporte realizado por la informática" , mientras sigamos asociando el concepto de control de gestión a reducirlo a un simple tablero de comando o al ahora denominado balanced scorecard como la moda lo ha impuesto, muy difícil será salir de este encierro. La metodología de reportes ORDENAR con sus análisis critico de los sistemas de información, con su calculo combinatorio de las bases de datos y con sus 7 tipos de lectura diferente es tan solo un intento parcial, para que otros autores se sumen en igual sentido.

Hoy el camino no es debatir como se mejora el Tablero de Comando, sino en definir el contenido del Control de Gestión y una estrategia de implementación en correspondencia con el desarrollo tecnológico logrado en la informática.

Apéndice

OBSERVACIONES Y PREGUNTAS

1.- ¿Coincido con Ud. en que muchas de las nuevas técnicas de gestión se ofrecen como soluciones mágicas pero en el caso del BSC de su lectura no me da esa impresión?

Me alegro que al menos en este tema no exista coincidencia, por que es la divergencia y la duda la que genera conocimiento, y como dijo Lamennais la ciencia es tan solo conocer el limite de nuestra ignorancia.
De cualquier manera yo reitero el concepto general también es aplicable al Balanced Scorecard no solo por que de la lectura de su libro el instrumento es único, (" no es fragmentado como justo a tiempo, calidad total o reingeniería), sino por que en ningún momento del mismo se analiza las limitaciones que tiene toda técnica de gestión.

En un artículo denominado The Balanced Scorecard Collaborative los mismos autores llegan a escribir que "varias compañías que adoptaron el BSC recibieron ingresos muy rápidos y substanciales y comenzaron a liderar su industria dentro de 2 años, y pudieron sostener esta actuación en años susecuentes" me parece realmente no tan sólo un sobredimensión del instrumento desarrollado, sino una falta de seriedad como método de evaluación científica.

2.- Personalmente creo que la importancia del contexto se ve relativizada, teniendo en cuenta que la globalización se ha encargado de superar las diferencias. En este sentido me parece que el análisis de la tecnica-contexto que Ud. ha desarrollado es de valor relativo.

Un claro ejemplo de la importancia instrumento-contexto es el justo a tiempo (just in time) con stock 0, donde no por casualidad nació en Japón donde el costo de almacenamiento muy superior al nuestro, y el costo de traslado que define el lote económico de pedido es mínimo. Esta combinación de factores junto con una produción de alta escala aplicado en Japón, origina que el sotck ideal en la ecuación costo-beneficio sea de cero pesos.

El resultado de esta misma ecuación económica aplicada a la Argentina con escaso volúmenes de producción, inmensos territorios, deficiente infraestructura vial, deficiente transporte, y por que no negar también una cultura del managment que relativiza los compromisos de entrega termina generando una situación totalmente distinta en cuanto a la conveniencia de tener stock cero.

Sin embargo el instrumento se impone por que así aconsejan los gurúes que vienen de otras latitudes ha decirnos como hay que hacer las cosas, y las consecuencias luego están a la vista; el "just in time a la criolla" en córdoba una empresa automotriz la aplica, para ello ha terciarizado el servicio de entrega, y los encargados de la misma terminan construyendo un depósito alado de la fábrica, por que es la única manera mas efectiva y económica de hacer la entrega justo a tiempo.

Pero el análisis de la tecnica-contexto como la denomina Cartier, no solo esta pensando en países con culturas diferentes, sino también en situaciones y organizaciones diferentes dentro una misma área. No es lo mismo producir acero, que dulce de leche. No es lo mismo que la organización pertenezca al sector primario, secundarios o de servicios.

Norton y Kaplan no tiene reparos en anunciar los desastres que ha provocado en muchas empresas la reingeniería, calidad total y otras nuevas técnicas, según ellos, por ser instrumentos fragmentados. Es nuestro criterio, el problema no está dado en ello si no en una inadecuada aplicación originada por la falta de análisis de limitaciones que se podría haber evitado si los autores lo hubiesen tratado adecuadamente en vez de ofrecerlo como la gran y generalizada solución.

3.- Como se relaciona los cuatro factores claves del Balanced Scorecard (competencia, capacitación, actividades internas y rentabilidad) con el modelo por Ud. propuesto.

Yo no desarrollo ningún modelo alternativo al de Norton y Kaplan, simplemente propongo un enfoque diferente que se expresa en una metodología de reportes, pero que tiene también su origen en un concepto del Control de Gestión que pretende ajustarse a las nuevas realidades que viven las organizaciones.

Para avanzar en términos de los autores mencionados, ellos parten de 4 factores claves (perspectiva del

cliente, financiera, de procesos internos, de formación y crecimiento). Desde nuestra perspectiva la finalidad del Control de gestión es maximizar resultados y la imagen. Dos elementos contradictorios que se relación a través de la adapatabilidad.

A partir de este factores contradictorios yo puedo realizar las siguientes asociaciones:
La maximización de la imagen, es un concepto amplio que abarca a la sociedad, también están los clientes, pero es tan solo una parte del todo.
La maximización de sus resultados aplicada a una empresa significa su máxima ganancia que solo se la puede lograr con un adecuado manejo de los flujos materiales y monetarios. Los primeros están asociados a la perspectiva interna y los segundo a la perspectiva financiera.
Entre ambos factores está como elemento regulador la adaptabilidad, que comprende el grado de adaptación que en cada situación y contexto deberá asumir sus propias características. En estos concepto se podría incluir la perspectiva de formación y crecimiento, junto con otro conjunto de importantes factores. Además el crecimiento no es una variable autónoma permanente y constante sino que depende de cada caso particular y esta sujeta a un conjunto de factores que la promueven y la niegan.

La adaptabilidad permite en un sentido transformar lo tangible en intangible, y lo intangible en tangible pero su magnitud e intensidad depende de cada caso en particular.

Pero este análisis podría llevar a comparar cuales de los dos es más completo, y esto sería quedarse en una falsa discusión, además se debe reconocer que los autores siempre dejan la posibilidad de incorporar nuevos indicadores. La diferencia fundamental esta dada en que se está escondiendo el problema de la interpretación que se hace de cada uno de ellos.

En el modelo del BSC el concepto de alineación y relación causa-efecto los induce a comparar su propuesta como si fuera el haz de luz de un rayo láser que consume poca energía y está perfectamente direccionado a diferencia de una habitación con luz artificial en que se alumbra todo.

De esta manera no existe el conflicto, intereses enfrentados, múltiples objetivos y hasta estrategias diferentes, para tener que pensar que mejor alumbremos todos, por que no nos podemos dar el lujo de quedar a oscuras en el resto de las variables cuando la contigencia ha dejado de ser la excepción para transformarse en la norma.

4.- Podría Ud. desarrollar un ejemplo concreto que permita ver las diferencias entre el BSC y lo que Ud. propone?

Norton y Kaplan 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 del 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 en relación a la cantidad de clientes atendidos.

En el primer caso se observa 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, 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 podrá hacer múltiples combinaciones y diferentes tipos de lecturas.

Pero siguiendo este mismo ejemplo, también puede observarse que la presencia de este indicador para Norton y Kaplan 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 nuestra perspectiva esta señal no es la mas representativa y puede operar como un boomerang por que habría que interrogarse que 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 preguntarse sobre el contenido de la charla y el tiempo que se dedica a cada producto nuevo, en fin... como puede observarse estos tipos de indicadores no revisten ningún tipo de análisis.

Los indicadores causa-efecto terminan condicionando la autonomía creciente que debe tender a lograr cada sector de la organización. Se podría decir que no favorece el proceso de descentralización, y el grado necesario de autonomía que deben tener las personas y áreas, para encontrar la mejor forma posible que

le permita cumplir con los resultados esperados. Vale reiterar que, no se controla todo, (los procesos, las personas y las cosas), sino fundamentalmente los resultados.

La única señal que se debe enviar a la organización sobre la nueva estrategia, deberá estar perfectamente indentificada en los resultados individuales y sectoriales que medirán el aporte efectivo. Por supuesto que debe existir una política de estimulo y compromiso de cada miembro de la organización, pero ello parte de una política de personal que está más allá de los indicadores de gestión. Por ejemplo el Banco Boston, retribuye con un adicional económico, el cumplimiento efectivo de las metas en un 80 % . Habrá que evaluar específicamente el grado de adhesión y compromiso en los resultados logrados en función de la estrategia definida. Si se establece como límite la cantidad máxima de 30 indicadores de gestión, se hace dificil tratar de incluir aspectos de una relación causa-efecto relacionados con las motivaciones del personal.

Por supuesto que si la estrategia no es parte de los vendedores en cualquiera de los dos casos los resultados no serán los deseados. Pero esto que para Norton y Kaplan es fundamental y que yo adhiero al mismo no es virtud de su propuesta sino de un elemental principio de planificación estratégica.

5.- ¿Conoce ejemplo de empresas que han fracasado en la aplicación CBS?

Por supuesto que sí, pero también existen empresas que la ha dado un gran resultado. Por ejemplo en una organización que no tenga bien definida su estrategia que no esté debidamente integrada a su personal y que además no exista una política de personal. Seguramente que con la aplicación del BSC se obtendrán buenos resultados, por que permitirá establecer cierto orden y que el mismo se asegura al ser controlado que es lo que han fallado otros instrumentos de gestión. El BSC genera una cultura del control, y en ausencia del mismo se obtendrán buenos logros. Pero la virtud en estos casos no está en la herramienta sino en las limitaciones que tiene la organización.

Si la organización tiene un nivel cero de gerenciamiento, cualquier instrumento que brinda la teoría de administración mejorara sustantivamente el nivel del sistema de dirección. Pero hay que diferenciar entre la virtud que le son propias al CBS, de las ventajas originadas por las serias limitaciones en la organización a la cual se la aplica.

Por otro lado existen también fracasos, pero me parece poco serio analizar cada situación en particular por que es dificil adjudicar la misma al instrumento.

De cualquier manera mas allá de los éxitos y fracasos la pregunta que debe realizarse es si no exista una alternativa que supere al BSC, y es nuestro criterio que la teoría de la administración, no puede quedar reducida a un simple instrumento de gestión. Cada una de ellas será la mas adecuada en función de la situación y contexto particular en la que se aplica.

Lopez Viñegla observa que "resalta excesivamente su vertiente estratégica" en cierta medida también coincidimos con este autor español, teniendo en cuenta que en Europa con características culturales similares a Latinoamérica como plantea Alvarez el desarrollo bibliográfico sobre la temática estratégica "es muy poco frecuente". Se debe tener en cuenta el BSC se ha desarrollado y aplicado fundamentalmente en Estados Unidos, por el contrario en Europa se ha desarrollado el EFQM (Europen Foundation for Quality) que desde 1991 la Comunidad Europea lo institucionalizó como Premio Europeo a la Calidad.

6.- ¿Cual es su propuesta?

Que no hagamos de la administración un canto de sirenas, donde cada día aparece algo nuevo demostrando que lo anterior ya no sirve y debe ser reemplazado totalmente por lo nuevo, por que no son pocas las organizaciones que quedan en el camino de este infructuoso proceso de cambio.

Sepamos hacer una lectura critica cuando los instrumentos de gestión se utilizan políticamente como ocurrió con el Presupuesto Base Cero utilizado por Regan como parte de su campaña para la presidencia o cuando los mismos son utilizados por corporaciones de asesoramiento gerencial que mueven grandes fortunas a su alrededor y que necesitan permanentemente lanzar nuevos productos al mercado.

Volvamos a las fuentes dejando de lado los best-seller de la administración. Ayer (1980) "En busca de la Excelencia " mostraba la experiencia de más de 60 empresas mejor gerenciadas de Estados unidos, hoy (1999) las tres cuartas partes de las mismas han desaparecido del mercado. No hagamos de la Teoría de la Administración un simple Vademecum. Solo en el aprendizaje continuo podemos ir incorporando

críticamente los conocimientos a las organizaciones , para superar las limitaciones existentes que no son pocas y también mejorar o potencializar sus propios recursos humanos y materiales..

Quienes desen tener mayor información sobre La Metdodología de Reportes Gerenciales: ORDENAR podrán acceder a una introducción a través de Internet (ver http: ///www.eco.unc.edu.ar/noinst/jorsist/) o sino, simplemente solicitar si cargo por e-mail (blazquez@eco.unc.edu.ar). El libro se originó a través de una Investigación realizada en el Instituto de Administración de la Facultad de C. Económicas de la UNC.

Citas:

1. **Blázquez Miguel**
   - Metodologia de Reprotes Gerenciales: ORDENAR - Publicado en Internet - web: www.eco.uncor.edu/noinst/jorsist/
2. **Kast E, Jhonson R y Rosenzweig J.** Teoría, Integración y Administración de Sistemas . Ed Limusa Pag 17.
3. **Lorino Philippe.** El Control de Gestión Estratégico. Ed. Alfaomega. pag. 15
4. **Blázquez Miguel** - Metodología de Reportes ORDENAR - Web: www.eco.uncor.edu/noinst/jorsist/ pag. 30
5. **Blanco Illescas, Francisco .** El Control Integrado de Gestión - Ed. Limusa pag. 43
6. **Norton y Kaplan,** Cuadro de Mando Integral . De Gestión 2000. pag 10
7. **Atkinson A, Waterhouse J y Wells R:** Strategic Performance Measurement: Theory and Practice. 1er. Strategic Managment Accounting Coferencia. Edmonton,Alberta - Canadá - Mayo 1996-
8. Op.Cit. vi . pag. 19
9. **Shrivastava. P.** Post-merger integration, Journal of Business Strategy vol 7 num 1, 1986 pag. 75
10. **Mintzbert H.** Strategy formation. Schools of Thought, Perspectives on strategic Management. Herper Business, New York, 1990 pag. 233.
11. **De Bono, Edward.-** La creatividad no es un asunto de genios - Clarín Económico - 12 Setiembre 1999. pag. 25
12. **Burch J y Grudnistky G.** Diseños de Ssistemas de Información . Ed. de Noriega Editores. pag 321
13. **Senn J.** Análisis y Diseñno de Ssistemas de Información Ed. Mc.Grow Hill . pag. 493
14. **IV Simposio Nacional de Análisis Organizacional del Cono Sur .** 10 al 13 de Agosto 1999 . Universidad de Ciencias Económicas - Univerisdad de Buenos Aires.
15. **Cartier E. y Podmoguilnye -** La reingeniería de procesos en el nuevo escenario globalizado. Presentado en el XXI Congreso Nacional de IAPUCO y publicado en Costos y Gestión N 32
16. **Drucker, Peter -** La información que importa - Revista Gestión -Vol 1 . Nro. 1. Enero 1996 - pag. 71.-
17. **Norton D. y Kaplan R.** The balanced Scorecard Collaborative ver http: www.bscol.com
18. Op. Cit. vi. pag. 167
19. OP. Cit. vi . pag 169
20. **López Viñegla Alfonso** - El Cuadro de mando empresarial: Gestión global coordinada y responsable - pag.1
21. **Alvarez, Héctor.** Fundamentos de Dirección Estratégica - Edic. Eudecor - pag. 9
22. **Peters T y Waterman R.** En Buca de la Excelencia - Ed. Norma