

GUÍA DE LECTURA

UNIDAD 2

Otras Herramientas de la Contabilidad de Gestión

Cadena de valor · Planeación · Control y control social · Cuadro de mando integral · Manejo presupuestal · Gestión estratégica · Indicadores no financieros

Contenido de la unidad

- 1. Propósito de la unidad y resultados esperados
- 2. Necesidades de información y criterio de selección de la herramienta
- 3. La cadena de valor
- 4. La planeación como proceso de gestión
- 5. Control y control social
- 6. El cuadro de mando integral (Balanced Scorecard)
- 7. El manejo presupuestal
- 8. La gestión estratégica
- 9. Los indicadores no financieros
- 10. Caso aplicado: articulación de las herramientas en una organización de servicios
- 11. Síntesis de la unidad
- 12. Glosario de términos clave
- 13. Preguntas de reflexión y autoevaluación
- 14. Referencias

Cómo usar esta guía

Esta unidad reúne siete herramientas de la contabilidad de gestión que exceden el cálculo del costo del producto y se proyectan hacia la estrategia, el control y la comunicación del desempeño. El apartado 2 ofrece el criterio para elegir entre ellas según la necesidad de información que se enfrente; los apartados 3 a 9 desarrollan cada herramienta con su fundamento, su estructura técnica y ejemplos; y el apartado 10 las articula sobre una misma organización, para mostrar cómo se complementan en la práctica.

Se asume que el lector domina los conceptos de la unidad anterior —la tríada financiera, de costos y de gestión, y los niveles de decisión organizacional—, por lo que esos contenidos se invocan sin desarrollarse de nuevo.

1. Propósito de la unidad y resultados esperados

La presente guía de lectura desarrolla un conjunto de herramientas de la contabilidad de gestión distintas del costeo del producto, orientadas a mejorar los productos, los procesos y las decisiones de la organización, y a articular sus distintas áreas funcionales. Por herramienta de gestión se entiende, en este contexto, un instrumento conceptual y técnico que traduce información —financiera y no financiera— en un formato útil para planear, controlar o decidir.

El desarrollo de la unidad supone que el lector domina los conceptos de la unidad anterior: la definición de contabilidad de gestión, su delimitación frente a la contabilidad administrativa y la contabilidad de costos, los niveles de decisión organizacional —estratégico, táctico y operativo— y las características que debe reunir la información de gestión. Esos contenidos no se desarrollan de nuevo, sino que se aplican a cada una de las siete herramientas que siguen.

Resultados esperados

Al finalizar el estudio de esta unidad, el lector estará en capacidad de:

- Identificar la necesidad de información que enfrenta una organización y seleccionar la herramienta de gestión adecuada para atenderla.
- Explicar la estructura de la cadena de valor y su traslado a la gestión estratégica de costos.
- Describir el proceso de planeación estratégica y su articulación con el sistema de información contable.
- Distinguir el control de gestión del control fiscal y del control social, y explicar por qué la información exclusivamente financiera resulta insuficiente para todos ellos.
- Construir un cuadro de mando integral elemental, con objetivos e indicadores en sus cuatro perspectivas, y trazar su mapa estratégico.
- Explicar la función del presupuesto, calcular un presupuesto flexible y comparar el enfoque tradicional con sus alternativas.
- Relacionar la gestión estratégica con la contabilidad de gestión estratégica y sus principales técnicas.
- Diseñar un indicador no financiero conforme a criterios técnicos y reconocer los riesgos de su uso indebido.

2. Necesidades de información y criterio de selección de la herramienta

Antes de estudiar cada herramienta por separado, conviene establecer el criterio que permite elegir entre ellas. Por necesidad de información se entiende la carencia concreta de datos que impide a un responsable adoptar una decisión con fundamento. Cabe señalar que ninguna herramienta de gestión es superior a las demás en términos absolutos: su pertinencia depende de la necesidad que se pretenda atender, y aplicar una herramienta a un problema que no le corresponde constituye una de las causas más frecuentes de fracaso en su implementación.

2.1. Tres preguntas previas

La selección de la herramienta adecuada exige responder, en este orden, tres preguntas.

Preguntas para seleccionar una herramienta de gestión {

- ¿Qué decisión concreta debe adoptarse? Una decisión de largo plazo sobre el rumbo de la organización exige instrumentos distintos de una decisión operativa sobre la programación de la producción.
- ¿En qué nivel de decisión se encuentra el responsable? El nivel estratégico requiere información agregada y prospectiva; el operativo, información detallada y oportuna.
- ¿Quién es el destinatario de la información? Si es la propia dirección, se trata de control de gestión; si es un tercero interesado en el uso de los recursos, se trata de control social, y el formato de la información cambia en consecuencia.

2.2. Matriz de correspondencia entre necesidad y herramienta

Respondidas esas preguntas, la tabla 2-1 orienta la selección de la herramienta apropiada y remite al apartado de esta guía en que se desarrolla.

Necesidad de información	Herramienta apropiada	Apartado
Conocer en qué actividades se genera o se pierde valor	Análisis de la cadena de valor	3
Definir el rumbo de largo plazo y traducirlo en planes de acción	Planeación estratégica	4
Verificar si la estrategia se ejecuta conforme a lo previsto	Control de gestión	5
Rendir cuentas a la ciudadanía o a los grupos de interés	Instrumentos de control social	5
Traducir la estrategia en un conjunto equilibrado de indicadores	Cuadro de mando integral	6
Cuantificar el plan y coordinar las áreas funcionales	Presupuesto maestro	7
Ajustar la referencia de control al nivel real de actividad	Presupuesto flexible	7
Analizar la posición competitiva propia y la de los competidores	Contabilidad de gestión estratégica	8
Medir variables del desempeño que no son monetarias	Indicadores no financieros	9

Tabla 2-1. Matriz de correspondencia entre la necesidad de información y la herramienta de gestión aplicable.

De lo anterior se concluye que las herramientas de esta unidad no constituyen una lista de técnicas intercambiables, sino un repertorio del cual se selecciona según el problema de decisión. Esta matriz se retoma en el apartado 10, donde se muestra cómo una misma organización emplea varias de ellas de forma articulada.

3. La cadena de valor

Por cadena de valor se entiende el conjunto de actividades que una organización desempeña para diseñar, producir, comercializar, entregar y respaldar su producto o servicio, y cuyo desempeño conjunto determina su ventaja competitiva (Porter, 1985). El análisis a nivel de toda la organización puede ocultar fuentes de ventaja que solo resultan visibles cuando se examina cada actividad por separado; por esta razón, la cadena de valor desagrega a la organización en actividades discretas, susceptibles de diagnóstico y de mejora individual.

3.1. Actividades primarias y actividades de apoyo

Porter (1985) clasifica las actividades de la cadena de valor en dos categorías, según su relación directa o indirecta con la creación del producto o servicio. La figura 2-1 representa su disposición clásica.

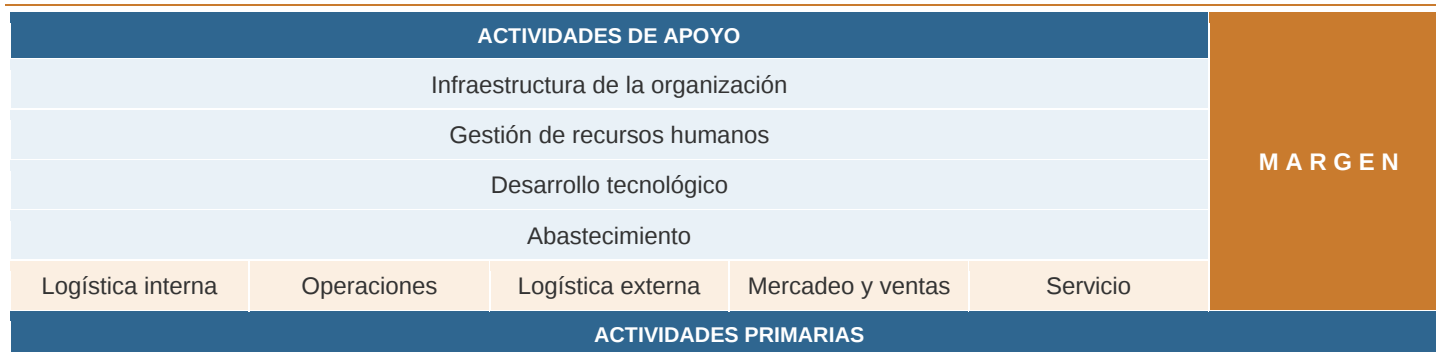


Figura 2-1. Estructura de la cadena de valor, con sus actividades primarias, de apoyo y el margen (Porter, 1985).

Actividades de la cadena de valor {

- Actividades primarias: logística interna, operaciones, logística externa, mercadeo y ventas, y servicio; intervienen directamente en la creación física del producto, su venta y su transferencia al comprador, así como en la asistencia posterior a la venta.
- Actividades de apoyo: infraestructura de la organización, gestión de recursos humanos, desarrollo tecnológico y abastecimiento; sostienen a las actividades primarias y, con frecuencia, entre sí.

En el caso del fabricante de confecciones, un ejemplo de actividad primaria lo constituye el corte y ensamble de las prendas —propio de las operaciones—, mientras que la negociación de insumos textiles con los proveedores es un ejemplo de actividad de apoyo, específicamente de abastecimiento. La diferencia entre ambas categorías no reside en su importancia, sino en su relación directa o indirecta con la elaboración del producto.

La diferencia entre el valor total generado por la organización y el costo colectivo de ejecutar sus actividades constituye el margen, representado en el extremo derecho de la figura 2-1 (Porter, 1985). Por lo tanto, el análisis de la cadena de valor no se limita a describir actividades: busca identificar en cuáles de ellas la organización genera valor de forma más eficiente que sus competidores, o de forma diferenciada frente a ellos.

3.2. Eslabones y sistema de valor

Las actividades de la cadena de valor no operan de forma aislada, sino que se relacionan entre sí mediante eslabones, es decir, conexiones entre el modo en que se ejecuta una actividad y el costo o el desempeño de otra (Porter, 1985). Para ilustrar este concepto, suponga que un fabricante de muebles invierte en un mejor sistema de control de calidad durante las operaciones; esa inversión puede reducir el costo de las actividades de servicio posventa, al disminuir las devoluciones por defectos de fabricación. Ese es precisamente el tipo de relación que un eslabón describe.

El análisis no se agota en la cadena de valor interna de la organización: se extiende hacia atrás, a la cadena de valor de sus proveedores, y hacia adelante, a la de sus canales de distribución y de sus clientes, conjunto que recibe el nombre de sistema de valor. La literatura latinoamericana ha desarrollado esta distinción para el caso de las pequeñas y medianas industrias, diferenciando el análisis de la cadena de valor industrial —que abarca el sector completo— del análisis de la cadena de valor agregado, circunscrito a la organización individual (Morillo Moreno, 2005). De lo anterior se concluye que la ventaja competitiva puede residir tanto en la ejecución de una actividad propia como en la coordinación con las cadenas de valor de los demás participantes del sistema.

3.3. Traslado a la gestión estratégica de costos

El análisis de la cadena de valor fue incorporado a la contabilidad de gestión bajo la denominación de gestión estratégica de costos, entendida como el uso gerencial de la información de costos dirigido explícitamente a las etapas del ciclo de gestión estratégica (Shank y Govindarajan, 1993). Esta corriente propone una tríada de herramientas analíticas, que se presenta en la tabla 2-2.

Herramienta	Pregunta que responde
Análisis de la cadena de valor	¿En qué actividades, propias o del sistema de valor, se genera o se pierde ventaja competitiva?
Análisis del posicionamiento estratégico	¿Qué estrategia genérica sigue la organización, y qué tipo de información de costos requiere esa estrategia?
Análisis de los causales de costo	¿Qué factores estructurales y de ejecución explican el comportamiento del costo, más allá del volumen de producción?

Tabla 2-2. Tríada analítica de la gestión estratégica de costos (Shank y Govindarajan, 1993).

Cabe señalar que esta tríada retoma la cadena de valor de Porter, pero la reorienta hacia la contabilidad: mientras el análisis estratégico clásico se detiene en identificar dónde se genera la ventaja, la gestión estratégica de costos exige, además, costear cada actividad para decidir dónde invertir, dónde reducir gastos y dónde tercerizar. Por causal de costo se entiende el factor que explica el comportamiento del costo de una actividad; los causales estructurales se refieren a decisiones de largo plazo como la escala o la tecnología, y los de ejecución, a la forma en que se ejecutan los procesos. El segundo elemento de la tríada se retoma en el apartado 4; el tercero se desarrollará en unidades posteriores dedicadas al costeo basado en actividades.

3.4. Factores clave de éxito

Por factor clave de éxito se entiende una variable cuyo desempeño resulta determinante para el logro de la estrategia de la organización y que, por esa razón, debe ser objeto de seguimiento prioritario. La identificación de los factores clave de éxito de cada actividad de la cadena de valor constituye el puente entre el análisis estratégico y el diseño de indicadores, tema que se retoma en el apartado 9. En el caso del fabricante de alimentos procesados, un ejemplo de factor clave de éxito en la actividad de logística interna lo constituye la rotación del inventario de materia prima perecedera, cuyo desempeño incide directamente en el costo y en la calidad del producto final.

En conclusión, la cadena de valor ofrece a la contabilidad de gestión un marco para situar el análisis de costos dentro de la estrategia de la organización, y no como un ejercicio aislado de cálculo. Esta perspectiva se retoma al tratar el posicionamiento estratégico y el cuadro de mando integral.

4. La planeación como proceso de gestión

Por planeación se entiende el proceso mediante el cual la organización define sus objetivos futuros y determina los cursos de acción necesarios para alcanzarlos. La contabilidad de gestión, según se estableció en la unidad anterior, sirve a la planeación en cada uno de los niveles de decisión, adaptando el horizonte temporal y el grado de detalle de la información a cada nivel.

4.1. El proceso de planeación estratégica

La planeación estratégica es el proceso mediante el cual la alta dirección formula el rumbo de largo plazo de la organización. Aunque su desarrollo detallado corresponde a la disciplina de la administración estratégica, la contabilidad de gestión participa activamente en varias de sus etapas.

Etapas del proceso de planeación estratégica {

- Definición de la misión y la visión: propósito y aspiración de largo plazo de la organización.
- Análisis del entorno: examen de las condiciones externas —el mercado, la competencia, el marco regulatorio— y de las capacidades internas.
- Formulación de objetivos estratégicos: metas de largo plazo, derivadas de la misión y del análisis del entorno.
- Selección de estrategias: cursos de acción generales para alcanzar los objetivos.
- Elaboración de planes de acción: programas específicos, con responsables, plazos y recursos asignados, que traducen la estrategia en operaciones.

La contabilidad de gestión aporta información distinta en cada una de estas etapas: en el análisis del entorno, datos sobre la estructura de costos de la organización frente a la de sus competidores; en la formulación de objetivos, proyecciones financieras de largo plazo; y en la elaboración de los planes de acción, el presupuesto, que se desarrolla en el apartado 7. De lo anterior se concluye que la planeación estratégica no es ajena a la contabilidad de gestión, sino uno de los procesos que esta disciplina existe, precisamente, para apoyar.

4.2. Estrategias genéricas y necesidades de información

Porter (1985) identifica tres estrategias genéricas mediante las cuales una organización puede alcanzar una ventaja competitiva sostenible. La tabla 2-3 relaciona cada una con el tipo de información de gestión que demanda de forma prioritaria.

Estrategia genérica	Descripción	Información de gestión prioritaria
Liderazgo en costos	Competir mediante el costo unitario más bajo del sector	Análisis detallado de costos, variaciones y eficiencia operativa
Diferenciación	Competir mediante atributos percibidos como únicos por el cliente	Indicadores de calidad, innovación y satisfacción del cliente
Enfoque o concentración	Competir en un segmento específico, mediante costo o diferenciación	Información desagregada por segmento o por línea de producto

Tabla 2-3. Estrategias genéricas de Porter (1985) y su relación con la información de gestión prioritaria.

En el caso del fabricante de calzado, una organización que compite por liderazgo en costos requiere un sistema riguroso de costeo y de control de variaciones, mientras que una organización que compite por diferenciación —por ejemplo, mediante diseño exclusivo— requiere, además, indicadores no financieros sobre el tiempo de desarrollo de nuevas colecciones y sobre la percepción de marca. Esto significa que no existe un único diseño de sistema de información de gestión válido para toda organización: el diseño debe corresponder a la estrategia que la organización decide seguir, lo cual retoma el análisis del posicionamiento estratégico mencionado en el apartado anterior.

En síntesis, la planeación estratégica fija el rumbo de la organización y las estrategias genéricas determinan, en buena medida, qué información de gestión resulta prioritaria para sostener ese rumbo. Los apartados siguientes desarrollan las herramientas que permiten controlar la ejecución de lo planeado.

5. Control y control social

Por control de gestión se entiende el proceso mediante el cual los directivos se aseguran de que los recursos se obtengan y se empleen de manera eficaz y eficiente en el logro de los objetivos de la organización (Anthony y Govindarajan, 2007). El control no es una etapa posterior e independiente de la planeación, sino que se articula con ella: los sistemas de control de gestión existen, precisamente, para verificar si la estrategia se está implementando según lo previsto.

5.1. Tipos de control de gestión

La doctrina clasifica el control según distintos criterios. Según el momento en que se ejerce, se distingue entre control preventivo, que actúa antes de que ocurra la operación; control concurrente, que actúa durante su ejecución; y control posterior, que actúa una vez concluida. Según su objeto, se distingue entre el control por resultados, que evalúa lo alcanzado frente a lo planeado, y el control por comportamientos, que evalúa el apego a procedimientos establecidos, independientemente del resultado obtenido.

Una formulación de particular valor didáctico es la de Simons (1995), quien sostiene que el control efectivo de la estrategia requiere el uso equilibrado de cuatro palancas, descritas en la tabla 2-4.

Palanca de control	Función
Sistemas de creencias	Comunican los valores centrales de la organización e inspiran la búsqueda de nuevas oportunidades

Palanca de control	Función
Sistemas de límites	Fijan los límites aceptables del comportamiento, mediante códigos de conducta y políticas
Sistemas de control diagnóstico	Monitorean, evalúan y recompensan el logro de los objetivos, mediante planes, presupuestos y sistemas de costos
Sistemas de control interactivo	Estimulan el aprendizaje organizacional y la aparición de nuevas estrategias, centrando la atención en las incertidumbres estratégicas

Tabla 2-4. Las cuatro palancas de control (Simons, 1995).

Cabe señalar que, según esta formulación, el valor del modelo reside en el uso conjunto y equilibrado de las cuatro palancas, y no en el empleo aislado de una sola de ellas. En el caso del fabricante de muebles, el sistema de costos estándar y el presupuesto operan como sistemas de control diagnóstico, mientras que las reuniones periódicas de la dirección para discutir cambios en las preferencias de los consumidores constituyen un ejemplo de control interactivo.

5.2. Control interno, control de gestión, control fiscal y control social

Conviene distinguir con precisión cuatro nociones de control que suelen confundirse, en particular porque en el ámbito de las organizaciones públicas coexisten formas de control ajenas a la gestión empresarial privada. La tabla 2-5 sintetiza esa distinción.

Tipo de control	A cargo de	Objeto
Control interno	La propia organización	Verificar el cumplimiento de sus procesos y salvaguardar sus recursos
Control de gestión	La dirección	Asegurar el logro eficaz y eficiente de los objetivos estratégicos
Control fiscal	El órgano de control fiscal competente, externo a la entidad	Vigilar la gestión fiscal de la administración y de los particulares que manejen recursos públicos
Control social	La ciudadanía o los grupos de interés	Vigilar y evaluar la gestión de las organizaciones que administran recursos de interés colectivo

Tabla 2-5. Distinción entre control interno, control de gestión, control fiscal y control social.

En el ordenamiento colombiano, el control fiscal es una función pública de rango constitucional, ejercida por la Contraloría General de la República sobre la gestión fiscal de la administración y de los particulares que manejen fondos o bienes públicos; conforme a la reforma introducida por el Acto Legislativo 04 de 2019, ese control es posterior y selectivo, y puede además ejercerse de forma preventiva y concurrente (Constitución Política de Colombia, art. 267). Se distingue del control interno, que la propia entidad ejerce sobre sus procesos y que cuenta con desarrollo legal propio (Ley 87 de 1993).

Por control social se entiende la vigilancia que la ciudadanía o los grupos de interés ejercen sobre la gestión de las organizaciones que administran recursos de interés colectivo, en particular las entidades del Estado. En Colombia, esta noción cuenta con desarrollo normativo propio: la ley que promueve la participación ciudadana define la rendición de cuentas como el proceso mediante el cual las entidades informan, explican y dan a conocer los resultados de su gestión a la ciudadanía, y precisa que dicha rendición constituye una expresión del control social (Ley 1757 de 2015). Ese cuerpo normativo se apoya en desarrollos previos, entre ellos la ley que reguló las veedurías ciudadanas como mecanismo de vigilancia de la gestión pública (Ley 850 de 2003).

Cabe señalar que el control social no se limita al sector público. Un número creciente de organizaciones privadas rinde cuentas voluntariamente a sus grupos de interés —trabajadores, comunidades, clientes— mediante informes de sostenibilidad o de responsabilidad social, lo que constituye una forma de control social de origen voluntario y no legal. De lo anterior se concluye que el control social comparte con el control de gestión la necesidad de información, pero se distingue de él en su titular: mientras el control de gestión lo ejerce la propia dirección, el control social lo ejerce un tercero interesado en el uso de los recursos.

5.3. Por qué el control exclusivamente financiero es insuficiente

Las medidas financieras informan los resultados de acciones ya tomadas, pero no advierten con suficiente anticipación si la organización está construyendo o erosionando las capacidades que sostendrán su desempeño futuro (Kaplan y Norton, 1992). Por esta razón, tanto el control de gestión como el control social contemporáneos incorporan cada vez más información no financiera: indicadores de calidad, de satisfacción del cliente, de clima laboral o de impacto ambiental, según el tipo de organización y de interesado.

En conclusión, el control constituye la contrapartida necesaria de la planeación, y su ejercicio exige distinguir con claridad quién controla, qué controla y con qué información lo hace. Esa insuficiencia de la información exclusivamente financiera es, precisamente, el problema que el cuadro de mando integral fue diseñado para resolver.

6. El cuadro de mando integral (Balanced Scorecard)

El cuadro de mando integral es un sistema de medición del desempeño que traduce la misión y la estrategia de una organización en un conjunto equilibrado de indicadores financieros y no financieros, organizados en cuatro perspectivas complementarias (Kaplan y Norton, 1992). Su formulación respondió, precisamente, a la insuficiencia señalada en el apartado anterior: ningún indicador aislado, y en particular ningún indicador exclusivamente financiero, permite evaluar de forma completa el desempeño de una organización.

6.1. Las cuatro perspectivas y el mapa estratégico

El modelo organiza los indicadores en cuatro perspectivas, que examinan a la organización desde ángulos distintos y complementarios, articuladas entre sí por relaciones de causalidad. Esa articulación, representada gráficamente, recibe el nombre de mapa estratégico y se ilustra en la figura 2-2.

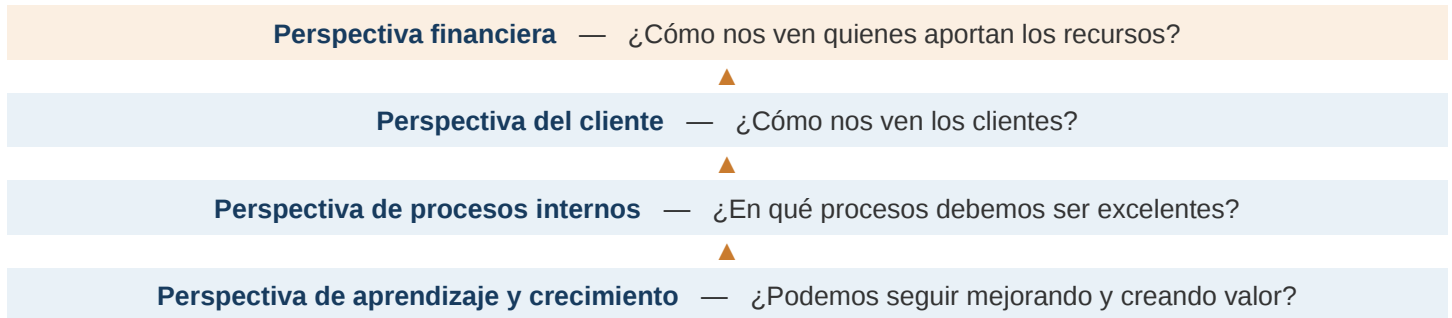


Figura 2-2. Mapa estratégico: las cuatro perspectivas del cuadro de mando integral y la dirección de su relación causal (Kaplan y Norton, 1992, 1996).

La lectura de la figura 2-2 se realiza de abajo hacia arriba: el desarrollo de las capacidades del personal — perspectiva de aprendizaje y crecimiento— mejora los procesos internos, lo que a su vez mejora la propuesta de valor percibida por el cliente, y esto último se traduce finalmente en resultados financieros. Cabe señalar que la cuarta perspectiva se denominó originalmente de innovación y aprendizaje y se consolidó luego bajo su denominación actual (Kaplan y Norton, 1992), y que el desarrollo sistemático de los mapas estratégicos como instrumento de traducción de la estrategia corresponde a obras posteriores de los mismos autores (Kaplan y Norton, 1996).

6.2. Componentes técnicos del cuadro de mando integral

Cada perspectiva se desarrolla mediante cuatro componentes técnicos, cuya distinción resulta indispensable para construir el instrumento.

Componentes de cada perspectiva {

- Objetivo estratégico: meta cualitativa que se pretende alcanzar en esa perspectiva.
- Indicador: expresión cuantitativa que permite medir el avance hacia el objetivo.
- Meta: valor numérico esperado del indicador al final del período.
- Iniciativa: acción o proyecto concreto que se emprende para alcanzar la meta.

Además, conviene distinguir entre los indicadores de resultado, que miden lo ya alcanzado, y los indicadores impulsores, que miden las variables que anticipan ese resultado; un cuadro de mando equilibrado combina ambos tipos, en lugar de limitarse a los primeros. Para ilustrar este concepto, suponga que un fabricante de muebles fija el objetivo de reducir las devoluciones: el porcentaje de devoluciones es un indicador de resultado, mientras que el número de inspecciones de calidad realizadas durante el proceso es un indicador impulsor del mismo objetivo.

6.3. Adaptación a organizaciones sin ánimo de lucro y del sector público

En las organizaciones sin ánimo de lucro y del sector público, el éxito no se mide por el resultado financiero, sino por el cumplimiento de la misión frente a sus beneficiarios. Por esta razón, la arquitectura del modelo se invierte en este tipo de organizaciones: la misión y el beneficiario desplazan a la perspectiva financiera de la posición superior, y esta última pasa a operar como una perspectiva de soporte, que informa sobre la disponibilidad de recursos para cumplir la misión, mas no sobre el éxito de la organización (Kaplan, 2001). Esta adaptación resulta especialmente pertinente para instituciones educativas, de salud y entidades territoriales, cuyo desempeño debe evaluarse, ante todo, por el beneficio que generan a la comunidad a la que sirven.

6.4. Una advertencia doctrinal

Conviene precisar que la relación de causalidad entre las cuatro perspectivas, aunque intuitivamente plausible, ha sido objeto de una crítica académica de peso: Nørreklit (2000) sostiene que la relación entre las perspectivas es de naturaleza lógica o de interdependencia, y no una relación de causa y efecto demostrada empíricamente, por lo que el mapa estratégico debe entenderse como una hipótesis de gestión a validar en cada organización, y no como una ley general. Esta advertencia no invalida la utilidad del modelo, pero exige que quien lo aplique contraste periódicamente si las relaciones supuestas efectivamente se cumplen en su organización.

En conclusión, el cuadro de mando integral ofrece un lenguaje común para traducir la estrategia en indicadores medibles y equilibrados, y admite adaptarse tanto a organizaciones con ánimo de lucro como a aquellas cuyo éxito se mide por el cumplimiento de una misión. El apartado 10 desarrolla un ejemplo aplicado de esta herramienta.

7. El manejo presupuestal

Por presupuesto se entiende la expresión cuantitativa de un plan de acción, formulada para un período determinado y expresada, por lo general, en unidades monetarias. El presupuesto constituye una de las herramientas de gestión más antiguas y de mayor uso, y cumple simultáneamente varias funciones: planeación, pues obliga a proyectar las operaciones futuras; coordinación, pues armoniza los planes de las distintas áreas funcionales; comunicación, pues transmite las metas de la dirección a toda la organización; motivación, en la medida en que fija objetivos frente a los cuales se evalúa el desempeño; y control, pues sirve de referencia para el análisis de variaciones.

7.1. Estructura del presupuesto maestro

El conjunto de presupuestos de una organización para un período se integra en el presupuesto maestro, compuesto por dos grandes bloques.

Presupuesto maestro {

- Presupuesto operativo: comprende el presupuesto de ventas, el de producción, el de materiales, el de mano de obra, el de costos indirectos de fabricación, el de inventarios y el de gastos de operación, que culminan en el estado de resultados presupuestado.
- Presupuesto financiero: comprende el presupuesto de efectivo, el estado de situación financiera presupuestado y el presupuesto de capital o de inversiones de largo plazo.

En el caso del fabricante de alimentos procesados, el presupuesto de ventas —que estima las unidades y el precio de cada línea de producto— determina el presupuesto de producción, y este, a su vez, determina los presupuestos de materiales y de mano de obra. Esto significa que los distintos presupuestos que integran el

presupuesto maestro no son independientes entre sí, sino que se derivan secuencialmente unos de otros, comenzando por el presupuesto de ventas.

7.2. El presupuesto flexible como referencia de control

Por presupuesto flexible se entiende aquel que se recalcula al nivel real de actividad alcanzado, con el propósito de comparar lo ejecutado frente a una referencia equivalente. Su necesidad se comprende con facilidad: comparar el costo real de producir 9.000 unidades contra un presupuesto elaborado para 10.000 unidades conduce a conclusiones erróneas, pues parte de la diferencia se explica únicamente por el distinto volumen. La fórmula del presupuesto flexible es la siguiente:

$$\text{Presupuesto flexible} = \text{Costos fijos presupuestados} + (\text{Costo variable unitario presupuestado} \times \text{Nivel real de actividad})$$

Para ilustrar este concepto, suponga que un fabricante de muebles presupuesta costos indirectos fijos de 20.000.000 y un costo indirecto variable de 3.000 por unidad, para un nivel previsto de 10.000 unidades. Si la producción real fue de 9.000 unidades, el presupuesto flexible asciende a 20.000.000 más el producto de 3.000 por 9.000 unidades, es decir, 47.000.000, cifra contra la cual debe compararse el costo real incurrido, y no contra el presupuesto original de 50.000.000. De lo anterior se concluye que el presupuesto flexible aísla el efecto del volumen y permite atribuir la diferencia restante a la eficiencia en el uso de los recursos.

7.3. Enfoques presupuestales alternativos

Junto al presupuesto tradicional, formulado para un período fijo a partir de lo ejecutado en el período anterior, la doctrina documenta los enfoques alternativos que se resumen en la tabla 2-6, cada uno de los cuales responde a una limitación específica de ese método.

Enfoque	Idea central
Presupuesto base cero	Cada partida debe justificarse íntegramente en cada período, sin tomar como punto de partida el gasto histórico
Presupuesto por actividades	Se presupuesta la capacidad de recursos necesaria a partir de la demanda proyectada de actividades, en lugar de partir del gasto histórico por departamento
Presupuesto flexible	Se recalcula al nivel real de actividad alcanzado, lo que permite una comparación equivalente entre lo ejecutado y lo presupuestado
Presupuesto continuo	Se actualiza periódicamente añadiendo un nuevo período al final, en lugar de fijarse una sola vez al año
Beyond Budgeting	Sustituye el presupuesto anual fijo por metas relativas al desempeño del sector y por una gestión adaptativa y descentralizada

Tabla 2-6. Enfoques presupuestales alternativos al presupuesto tradicional.

El enfoque más radical de esta lista es el denominado Beyond Budgeting, que cuestiona el presupuesto anual fijo por considerarlo consumidor de tiempo, centralizador y propenso a inducir comportamientos disfuncionales, entre ellos la negociación de holguras presupuestales por parte de quienes elaboran el presupuesto (Hope y Fraser, 2003). Como alternativa, propone fijar metas relativas al desempeño de los competidores del sector, en lugar de metas absolutas fijas, y descentralizar la toma de decisiones en los equipos operativos. Cabe señalar que este enfoque no ha desplazado al presupuesto tradicional en la generalidad de las organizaciones, pero su crítica ha influido en la difusión del presupuesto flexible y del presupuesto continuo como soluciones intermedias.

Conviene precisar, por último, que el presupuesto de una entidad pública responde a una lógica distinta de la del presupuesto empresarial: mientras este último se orienta a la utilidad y admite ser modificado con relativa flexibilidad durante el período, el presupuesto público se rige por el principio de legalidad del gasto, de manera que ninguna erogación puede ejecutarse sin la apropiación presupuestal previamente aprobada por la autoridad competente. Esta distinción se retomará con mayor detalle en unidades dedicadas específicamente a la gestión pública.

En síntesis, el presupuesto traduce el plan en cifras, coordina las áreas funcionales y provee la referencia contra la cual se controla la ejecución; su utilidad depende, sin embargo, de que la referencia empleada sea equivalente al nivel de actividad efectivamente alcanzado.

8. La gestión estratégica

Por gestión estratégica se entiende el proceso que articula la formulación de la estrategia —la definición del rumbo de la organización— con su implementación —la ejecución efectiva de ese rumbo mediante la asignación de recursos, el diseño de la estructura y el control del desempeño—. La contabilidad de gestión participa en ambas fases: en la formulación, mediante el análisis de la cadena de valor y del posicionamiento estratégico tratados en los apartados 3 y 4; en la implementación, mediante el cuadro de mando integral y el presupuesto tratados en los apartados 6 y 7.

8.1. La contabilidad de gestión estratégica

Dentro de la gestión estratégica se ha desarrollado un campo específico denominado contabilidad de gestión estratégica, definido como la provisión y el análisis de información de contabilidad de gestión referida a una organización y a sus competidores, para su uso en el desarrollo y el seguimiento de la estrategia empresarial (Simmonds, 1981). A diferencia de la contabilidad de gestión tradicional, de foco predominantemente interno, esta corriente incorpora de manera sistemática información sobre el entorno competitivo.

Técnicas de la contabilidad de gestión estratégica {

- Contabilidad de competidores: sistematiza información sobre la estructura de costos y las decisiones de los rivales.
- Contabilidad de clientes: analiza la rentabilidad que genera cada cliente o segmento.
- Costeo estratégico: vincula el análisis de costos con las decisiones de largo plazo.
- Costeo del ciclo de vida: considera el costo total del producto desde su diseño hasta su retiro del mercado.
- Costeo objetivo: parte del precio que el mercado está dispuesto a pagar para determinar el costo máximo admisible del producto.

Estas técnicas se desarrollarán con mayor profundidad en unidades posteriores dedicadas específicamente al costeo. Cabe señalar que todas comparten un rasgo común: extienden el análisis de costos más allá de las fronteras de la organización o más allá del período contable, lo que las distingue de las herramientas de costeo tradicionales.

8.2. Articulación con las áreas funcionales

Una de las contribuciones distintivas de la gestión estratégica consiste en integrar información proveniente de distintas áreas funcionales de la organización, que de otro modo permanecerían desarticuladas. La tabla 2-7 ilustra esa articulación.

Área funcional	Aporte a la gestión estratégica
Mercadeo	Información sobre el comportamiento del cliente, la participación de mercado y la efectividad de las campañas comerciales
Producción u operaciones	Información sobre la capacidad instalada, la eficiencia de los procesos y la calidad
Talento humano	Información sobre competencias, rotación y clima laboral, insumo de la perspectiva de aprendizaje y crecimiento
Finanzas	Información sobre el costo de capital, la estructura de financiación y los resultados financieros

Tabla 2-7. Articulación de la gestión estratégica con las áreas funcionales de la organización.

De lo anterior se concluye que la gestión estratégica no es una función exclusiva de la dirección financiera, sino un proceso transversal que exige integrar información de mercadeo, de producción, de talento humano y de finanzas en un mismo sistema de gestión, lo cual constituye, precisamente, el objeto de esta unidad.

9. Los indicadores no financieros

Por indicador de gestión se entiende la expresión cuantitativa del comportamiento de una variable relevante para la organización, que permite comparar lo alcanzado frente a un referente fijado previamente. Un indicador no financiero es aquel cuya unidad de medida no es monetaria: tiempo, unidades, porcentajes o calificaciones, entre otras.

9.1. Tipología de indicadores

Los indicadores admiten clasificarse según dos criterios complementarios: según el objeto que miden dentro de la cadena de generación de valor, y según la dimensión del desempeño que evalúan.

Tipología de indicadores {

- Por objeto: de insumo, de proceso, de producto, de resultado y de impacto.
- Por dimensión: de eficacia, que mide el grado de cumplimiento de una meta; de eficiencia, que relaciona lo obtenido con los recursos empleados; de efectividad, que combina eficacia y eficiencia; de economía, que mide la adquisición de recursos en condiciones adecuadas de calidad y costo; y de calidad, que mide el ajuste del producto o servicio a los requisitos del usuario.

Las dos dimensiones de uso más frecuente se expresan mediante las fórmulas siguientes:

$$\text{Eficacia} = \left(\frac{\text{Resultado alcanzado}}{\text{Resultado planeado}} \right) \times 100$$

Expresada en porcentaje de cumplimiento de la meta.

$$\text{Eficiencia} = \frac{\text{Producto obtenido}}{\text{Recurso consumido}}$$

Expresada en unidades de producto por unidad de recurso.

En el caso del fabricante de calzado, un ejemplo de indicador de proceso lo constituye el tiempo de ciclo de una línea de producción; un ejemplo de indicador de resultado lo constituye el número de pares producidos conforme a especificación; y un ejemplo de indicador de impacto lo constituye la variación en la satisfacción del cliente atribuible a un cambio en el proceso productivo.

9.2. Criterios técnicos de diseño de un indicador

Para que un indicador cumpla su propósito, su diseño debe documentarse con precisión técnica, de modo que cualquier usuario pueda interpretarlo y replicarlo. La tabla 2-8 presenta los elementos mínimos de esa documentación.

Elemento	Contenido
Nombre	Denominación clara y concisa del indicador
Definición operacional	Descripción precisa de qué mide y para qué se utiliza
Fórmula de cálculo	Expresión matemática exacta, con las variables que la integran
Unidad de medida	Unidad en que se expresa el resultado
Fuente de datos	Origen de la información con la que se calcula
Responsable	Área o persona encargada de calcularlo y reportarlo
Frecuencia de medición	Periodicidad con que se actualiza
Línea base	Valor de referencia inicial, contra el cual se mide el progreso
Meta	Valor esperado al final del período de seguimiento

Tabla 2-8. Criterios técnicos para el diseño de un indicador de gestión.

Para ilustrar este concepto, suponga que una organización de servicios define el indicador «tiempo promedio de respuesta al cliente», cuya fórmula de cálculo es la siguiente:

$$\text{Tiempo promedio de respuesta} = \frac{\text{Suma de los tiempos de respuesta del período}}{\text{Número de solicitudes atendidas en el período}}$$

Unidad de medida: horas. Fuente de datos: sistema de registro de solicitudes.

Este ejemplo evidencia que un indicador bien diseñado no se limita a un nombre y a una cifra: requiere una fórmula verificable, una unidad de medida explícita y una fuente de datos identificable.

9.3. El valor y los riesgos de las medidas no financieras

La evidencia empírica respalda el valor de las medidas no financieras como indicadores adelantados del desempeño: un estudio sobre la satisfacción del cliente encontró que esta variable, de naturaleza no financiera, anticipa el desempeño financiero y de mercado posterior de la organización (Ittner y Larcker, 1998). Sin embargo, la misma línea de investigación advierte que buena parte de las organizaciones mide de forma deficiente, sea porque mide demasiadas variables sin relación causal comprobada con el desempeño, sea porque no verifica si las relaciones supuestas efectivamente se cumplen (Ittner y Larcker, 2003).

El uso de indicadores plantea, además, riesgos de orden conductual que conviene advertir, pues surgen precisamente del hecho de vincular la evaluación del desempeño a una medida. Cabe señalar que la denominación de estos riesgos varía entre autores; a efectos de esta guía se emplean las siguientes:

Riesgos conductuales del uso de indicadores {

- Manipulación de la medida: se altera el resultado reportado sin que exista una mejora real del desempeño.
- Efecto túnel: el esfuerzo se concentra exclusivamente en lo que se mide y se descuida lo que no se mide.
- Desplazamiento de objetivos: la organización termina persiguiendo el indicador en lugar del propósito que este pretendía representar.

Por lo tanto, el diseño de un sistema de indicadores exige tanto rigor técnico en su formulación como vigilancia permanente sobre los efectos no deseados de su uso, lo que refuerza la recomendación de validar periódicamente las relaciones causales supuestas (Ittner y Larcker, 2003).

Cabe señalar, por último, que la medición no financiera se extiende en la actualidad hacia el desempeño ambiental y social de las organizaciones, campo en expansión que complementa —sin sustituir— los indicadores financieros y de gestión tratados en esta unidad. En conclusión, los indicadores no financieros constituyen un complemento indispensable de la información financiera, siempre que su diseño responda a criterios técnicos rigurosos y que su uso se someta a revisión periódica.

10. Caso aplicado: articulación de las herramientas en una organización de servicios

Para ilustrar la articulación de las herramientas desarrolladas en esta unidad, retome el caso de la institución prestadora de servicios de salud de mediana complejidad presentado en la unidad anterior. Suponga que su dirección enfrenta tres necesidades de información sucesivas y, aplicando la matriz de la tabla 2-1, selecciona para cada una la herramienta correspondiente.

10.1. Primera necesidad: conocer dónde se genera y se pierde valor

El primer paso consiste en identificar las actividades primarias y de apoyo de la institución, siguiendo la clasificación desarrollada en el apartado 3. La tabla 2-9 presenta el resultado de ese análisis.

Categoría	Actividades identificadas
Actividades primarias	Admisión y programación de citas; atención clínica; entrega de resultados diagnósticos; servicio posterior a la atención
Actividades de apoyo	Infraestructura y mantenimiento; gestión del talento humano clínico y administrativo; adquisición de tecnología médica; abastecimiento de insumos

Tabla 2-9. Cadena de valor de la institución prestadora de servicios de salud del caso.

El análisis de eslabones revela que la actividad de abastecimiento de insumos incide directamente en la actividad de atención clínica: una gestión deficiente del inventario de reactivos de laboratorio, por ejemplo, puede generar demoras en la entrega de resultados diagnósticos, lo que a su vez afecta la percepción de calidad del servicio. Se identifica así un factor clave de éxito —la disponibilidad de insumos críticos— que deberá ser objeto de seguimiento.

10.2. Segunda necesidad: traducir la estrategia en indicadores equilibrados

A partir de esa cadena de valor, la dirección formula el cuadro de mando integral que presenta la tabla 2-10, con dos objetivos estratégicos por perspectiva y aplicando la arquitectura invertida propia de las organizaciones cuyo éxito se mide por el cumplimiento de la misión.

Perspectiva	Objetivo estratégico	Indicador
Misión y paciente	Mejorar la oportunidad de la atención	Tiempo promedio entre la solicitud de cita y la atención efectiva
Misión y paciente	Mejorar la experiencia del paciente	Índice de satisfacción del usuario
Procesos internos	Reducir los eventos adversos	Tasa de eventos adversos por cada cien atenciones
Procesos internos	Asegurar la disponibilidad de insumos críticos	Porcentaje de insumos críticos disponibles al inicio de la jornada
Aprendizaje y crecimiento	Fortalecer las competencias del personal clínico	Horas de capacitación por colaborador
Aprendizaje y crecimiento	Retener el talento clínico	Índice de rotación del personal asistencial
Financiera (soporte)	Garantizar la sostenibilidad financiera	Margen operacional del período
Financiera (soporte)	Mejorar la eficiencia en el uso de la capacidad	Porcentaje de ocupación de la capacidad disponible

Tabla 2-10. Cuadro de mando integral de la institución del caso, con arquitectura invertida y dos objetivos por perspectiva.

Nótese que la perspectiva financiera aparece en último lugar y con la denominación «de soporte»: conforme a lo explicado en el apartado 6, su función es garantizar los recursos necesarios para cumplir la misión, y no constituir el criterio último de éxito de la institución. Nótese también que el objetivo de disponibilidad de insumos críticos proviene directamente del análisis de eslabones del apartado anterior, lo que evidencia la continuidad entre ambas herramientas.

10.3. Tercera necesidad: rendir cuentas a la comunidad

Finalmente, la institución decide publicar periódicamente ante la comunidad un indicador de control social: el porcentaje de solicitudes de información de los usuarios resueltas dentro del plazo comprometido, que se calcula así:

$$\text{Oportunidad en la respuesta} = \left(\frac{\text{Solicitudes resueltas dentro del plazo}}{\text{Solicitudes recibidas}} \right) \times 100$$

Este indicador no financiero, distinto de los del cuadro de mando integral, cumple una función diferente: no está dirigido a la dirección de la institución para su control interno, sino a la comunidad, como ejercicio de rendición de cuentas y de transparencia frente a un servicio de interés colectivo. Su destinatario es, por lo tanto, el criterio que lo clasifica como instrumento de control social y no de control de gestión.

De este caso se concluye que las herramientas desarrolladas en esta unidad no operan de forma aislada: la cadena de valor identifica dónde se genera o se pierde valor; el cuadro de mando integral traduce la estrategia resultante en objetivos e indicadores equilibrados; y los indicadores no financieros, según se dirijan a la dirección o a la comunidad, sirven tanto al control de gestión como al control social. Esta articulación es, precisamente, el objeto que la unidad se propuso desarrollar.

11. Síntesis de la unidad

A lo largo de esta unidad se desarrollaron siete herramientas de la contabilidad de gestión que exceden el costeo del producto, precedidas de un criterio para seleccionar entre ellas: toda elección de herramienta debe partir de la decisión concreta que se pretende adoptar, del nivel de decisión del responsable y del destinatario de la información.

La cadena de valor desagrega a la organización en actividades primarias y de apoyo, conectadas por eslabones, y su traslado a la contabilidad de gestión dio origen a la gestión estratégica de costos. La planeación estratégica fija el rumbo de la organización mediante un proceso de varias etapas, y las estrategias genéricas de liderazgo en costos, diferenciación y enfoque determinan qué información de gestión resulta prioritaria en cada caso.

Se distinguieron cuatro nociones de control —interno, de gestión, fiscal y social—, precisando que el control social constituye la vigilancia que ejercen la ciudadanía o los grupos de interés sobre organizaciones que administran recursos de interés colectivo. Se presentó el cuadro de mando integral como respuesta a la insuficiencia de las medidas exclusivamente financieras, con sus cuatro perspectivas, su mapa estratégico —sujeto a la advertencia doctrinal de Nørreklit— y su adaptación a organizaciones cuyo éxito se mide por el cumplimiento de una misión.

Se explicó la estructura del presupuesto maestro, se desarrolló el cálculo del presupuesto flexible como referencia equivalente de control y se compararon los enfoques presupuestales alternativos, en particular la propuesta de Beyond Budgeting. Se relacionó la gestión estratégica con la contabilidad de gestión estratégica y sus técnicas específicas, y se mostró su articulación con las áreas funcionales de mercadeo, producción, talento humano y finanzas. Finalmente, se desarrollaron los criterios técnicos de diseño de un indicador no financiero y los riesgos conductuales de su uso, y el caso aplicado mostró cómo tres necesidades de información sucesivas se atienden con tres herramientas distintas pero encadenadas.

La unidad siguiente retoma estos fundamentos para desarrollar los costos estimados como primera modalidad de costos predeterminados, iniciando el bloque dedicado a las metodologías de costeo.

12. Glosario de términos clave

Término	Definición
Cadena de valor	Conjunto de actividades primarias y de apoyo que una organización desempeña para crear y entregar su producto o servicio
Eslabón	Conexión entre el modo en que se ejecuta una actividad de la cadena de valor y el costo o el desempeño de otra
Sistema de valor	Conjunto formado por la cadena de valor de la organización, la de sus proveedores y la de sus canales y clientes
Margen	Diferencia entre el valor total generado por la organización y el costo colectivo de ejecutar sus actividades de valor
Causal de costo	Factor que explica el comportamiento del costo de una actividad; puede ser estructural o de ejecución
Factor clave de éxito	Variable cuyo desempeño resulta determinante para el logro de la estrategia de la organización
Estrategia genérica	Curso general de acción competitiva: liderazgo en costos, diferenciación o enfoque
Control de gestión	Proceso mediante el cual la dirección asegura el uso eficaz y eficiente de los recursos en el logro de los objetivos
Control social	Vigilancia que ejercen la ciudadanía o los grupos de interés sobre la gestión de organizaciones que administran recursos de interés colectivo
Rendición de cuentas	Proceso mediante el cual una organización informa, explica y da a conocer los resultados de su gestión a sus destinatarios

Término	Definición
Cuadro de mando integral	Sistema que traduce la estrategia en un conjunto equilibrado de indicadores financieros y no financieros, en cuatro perspectivas
Mapa estratégico	Representación gráfica de las relaciones de causalidad entre los objetivos de las cuatro perspectivas del cuadro de mando integral
Indicador impulsor	Indicador que anticipa un resultado futuro, por oposición al indicador de resultado, que mide lo ya alcanzado
Presupuesto maestro	Conjunto integrado de los presupuestos operativo y financiero de una organización para un período determinado
Presupuesto flexible	Presupuesto recalculado al nivel real de actividad alcanzado, para permitir una comparación equivalente con lo ejecutado
Beyond Budgeting	Enfoque que sustituye el presupuesto anual fijo por metas relativas al desempeño del sector y por gestión adaptativa
Contabilidad de gestión estratégica	Provisión y análisis de información de gestión sobre la organización y sus competidores, para el desarrollo de la estrategia
Indicador no financiero	Indicador cuya unidad de medida no es monetaria
Efecto túnel	Riesgo de concentrar el esfuerzo exclusivamente en lo que se mide, descuidando lo que no se mide

Tabla 2-11. Glosario de términos clave de la unidad.

13. Preguntas de reflexión y autoevaluación

Las siguientes preguntas permiten verificar la comprensión de los conceptos desarrollados y propiciar su aplicación a situaciones concretas. Se recomienda resolverlas por escrito, argumentando cada respuesta con los conceptos y las fuentes citadas en la unidad.

1. Enuncie las tres preguntas previas que orientan la selección de una herramienta de gestión y aplíquelas a una necesidad de información concreta de una organización de su elección.
2. Identifique las actividades primarias y de apoyo de una organización de su elección, distinta de las mencionadas en la unidad, y proponga un eslabón entre dos de ellas.
3. Explique la tríada de herramientas de la gestión estratégica de costos y precise en qué se diferencia del análisis estratégico clásico de la cadena de valor.
4. Distinga entre causal estructural y causal de ejecución, y proponga un ejemplo de cada uno en una empresa manufacturera.
5. Seleccione una de las tres estrategias genéricas y explique qué tipo de información de gestión requiere de forma prioritaria una organización que la adopte.
6. Distinga el control interno, el control de gestión, el control fiscal y el control social, e identifique un ejemplo de cada uno.
7. Explique las cuatro palancas de control de Simons y proponga un ejemplo propio de sistema de control interactivo.
8. Construya un cuadro de mando integral elemental para una organización de su elección, con un objetivo y un indicador por perspectiva, y trace su mapa estratégico.
9. ¿Por qué se afirma que la relación entre las perspectivas del cuadro de mando integral es una hipótesis de gestión y no una ley general? ¿Qué consecuencia práctica tiene esa advertencia?
10. Una empresa presupuestó costos indirectos fijos de 15.000.000 y un costo variable unitario de 2.000, para 8.000 unidades. Si la producción real fue de 7.500 unidades, calcule el presupuesto flexible y explique por qué no debe compararse el costo real contra el presupuesto original.

11. Compare el presupuesto tradicional con el enfoque Beyond Budgeting e identifique una ventaja y una limitación de cada uno.
12. Explique la relación entre la gestión estratégica y la contabilidad de gestión estratégica, y describa dos de sus técnicas específicas.
13. Diseñe un indicador no financiero siguiendo los nueve criterios técnicos de la tabla 2-8, e incluya su fórmula de cálculo de forma explícita.
14. Explique el efecto túnel y el desplazamiento de objetivos como riesgos del uso de indicadores, y proponga una medida para prevenir cada uno.
15. En el caso aplicado, explique por qué el indicador de oportunidad en la respuesta se clasifica como instrumento de control social y no de control de gestión.

14. Referencias

- Anthony, R. N., & Govindarajan, V. (2007). *Management control systems* (12.^a ed.). McGraw-Hill/Irwin.
- Constitución Política de Colombia (1991), art. 267, modificado por el Acto Legislativo 04 de 2019.
- Hope, J., & Fraser, R. (2003). *Beyond budgeting: How managers can break free from the annual performance trap*. Harvard Business School Press.
- Ittner, C. D., & Larcker, D. F. (1998). Are nonfinancial measures leading indicators of financial performance? An analysis of customer satisfaction. *Journal of Accounting Research*, 36(Suppl.), 1–35.
- Ittner, C. D., & Larcker, D. F. (2003). Coming up short on nonfinancial performance measurement. *Harvard Business Review*, 81(11), 88–95.
- Kaplan, R. S. (2001). Strategic performance measurement and management in nonprofit organizations. *Nonprofit Management and Leadership*, 11(3), 353–370.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1992). The balanced scorecard—Measures that drive performance. *Harvard Business Review*, 70(1), 71–79.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1996). *The balanced scorecard: Translating strategy into action*. Harvard Business School Press.
- Ley 87 de 1993 (Colombia), por la cual se establecen normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del Estado.
- Ley 850 de 2003 (Colombia), por medio de la cual se reglamentan las veedurías ciudadanas.
- Ley 1757 de 2015 (Colombia), por la cual se dictan disposiciones en materia de promoción y protección del derecho a la participación democrática.
- Morillo Moreno, M. C. (2005). Análisis de la cadena de valor industrial y de la cadena de valor agregado para las pequeñas y medianas industrias. *Actualidad Contable FACES*, 8(10), 7–16.
- Nørreklit, H. (2000). The balance on the balanced scorecard—A critical analysis of some of its assumptions. *Management Accounting Research*, 11(1), 65–88.
- Porter, M. E. (1985). *Competitive advantage: Creating and sustaining superior performance*. Free Press.
- Shank, J. K., & Govindarajan, V. (1993). *Strategic cost management: The new tool for competitive advantage*. Free Press.
- Simmonds, K. (1981). Strategic management accounting. *Management Accounting (UK)*, 59(4), 26–29.
- Simons, R. (1995). *Levers of control: How managers use innovative control systems to drive strategic renewal*. Harvard Business School Press.