



**CONTROL DE GESTIÓN ORIENTADO A LA EXCELENCIA; UNA
APROXIMACIÓN TEÓRICA DESDE LAS CIENCIAS SOCIALES
MANAGEMENT CONTROL GUIDED TO THE EXCELLENCE; A THEORETICAL
APPROACH FROM THE SOCIAL SCIENCES**

Autores:

Jineht Pérez Martínez*

Máster en Administración de Empresas Agropecuarias. Profesora Auxiliar. Centro de Estudios de Dirección, Desarrollo Local, Turismo y Cooperativismo (CE-GESTA), Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Universidad de Pinar del Río "Hermanos Saíz Montes de Oca", Cuba.

Dirección para la correspondencia: Calle 6ta No. 46 A E/ Ampliación Virtudes y Basiliza. Reparto Raúl Sánchez Pinar del Río CP: 20100 Cuba. Email: jperezm@upr.edu.cu; riena.jesus14@gmail.com

María Elena Fernández Hernández

Doctora en Ciencias Contables. Profesora Titular. Dirección de Relaciones Internacionales. Universidad de Pinar del Río "Hermanos Saíz Montes de Oca", Cuba.

Diana de la Nuez Hernández

Doctora en Ciencias Económicas. Profesora Titular. Centro de Estudios de Dirección, Desarrollo Local, Turismo y Cooperativismo (CE-GESTA), Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Universidad de Pinar del Río "Hermanos Saíz Montes de Oca", Cuba.

Para citar este artículo puede utilizar el siguiente formato:

Jineht Pérez Martínez, María Elena Fernández Hernández y Diana de la Nuez Hernández (2020): "Control de gestión orientado a la excelencia; una aproximación teórica desde las ciencias sociales", Revista Caribeña de Ciencias Sociales (diciembre 2019). En línea: <https://www.eumed.net/rev/caribe/2020/01/gestion-orientado-excelencia.html>

Resumen

La esencia de la gestión empresarial imprime particularidades al proceso de control de gestión, especialmente por la necesidad de controlar los impactos de estas empresas en los clientes, el personal y la sociedad desde el aprovechamiento eficaz de sus capacidades. El objetivo esta investigación es realizar un análisis de la relación entre las dimensiones o perspectivas asociadas al control de gestión y los criterios de excelencia, desde un enfoque teórico, permitiendo la integración de los elementos de ambas teorías para el desarrollo integral de organizaciones; llegando a definir el concepto de "control de gestión orientado a la excelencia", sobre la base de la integración de ambas teorías.

Palabras Claves: control de gestión, excelencia, impactos.

Abstract

The essence of the managerial administration prints particularities to the process of administration control, especially for the necessity of controlling the impacts of these companies in the clients, the personnel and the society from the effective use of its capacities. The objective of this investigation is to carry out an analysis of the relationship between the dimensions or perspectives associated to the administration control and the excellence approaches, from a theoretical focus, allowing the integration of the elements of both theories for the integral development of organizations; ending up defining the concept of "administration control guided to the excellence", on the base of the integration of both theories.

Key words: administration control, excellence, impacts.

1. Introducción

Las organizaciones hoy en día, están en la búsqueda continua de adaptar y mejorar el control de la gestión de sus procesos, canalizando esfuerzos, conocimientos, habilidades en sus equipos de trabajo con el fin de lograr los objetivos estratégicos trazados desde el marco de la misión y visión organizacionales.

Tal como lo afirma Retiz (2018) se han empezado a revelar una serie de carencias en relación a los actuales sistemas de control de gestión en las organizaciones, que desde una perspectiva operativa y estratégica, hacen reflexionar sobre las implicaciones que presentan las nuevas concepciones del control asumiendo la necesidad de la emergencia de modelos de control articulados con las iniciativas y esfuerzos individuales, coherentes con las relaciones entre planificación y control, con máxima autonomía en sus operaciones y al mismo tiempo, permitan mantener la cohesión del sistema para alcanzar los objetivos empresariales.

Hoy día, es necesario enfocar el control de gestión en función de las estrategias y la estructura de la organización, así como de otorgarle a los sistemas de información elementos cualitativos y cuantitativos, lo cual justifica la importancia de la existencia de la retroalimentación de información eficaz y eficiente para la toma de decisiones.

Aun cuando la función de control posee un carácter integral dentro del ciclo de gestión, esta no constituye una práctica generalizada en las organizaciones, derivándose poca efectividad en el control de la gestión de los resultados, al carecer de un enfoque en sistema que haga posible su integración (Ishikawa, 1991; Harrington, 1997; Juran y Blanton, 2001) citado por Pérez (2018). Esta realidad determina por sí sola, la necesidad de la búsqueda de modelos de control de gestión capaces de lograr la implementación de la estrategia de forma adecuada, que potencie la autoevaluación permanente, y permita establecer criterios para la disminución de errores y desviaciones, mediante un proceso de reflexión constante que lejos de buscar meramente la calidad de los procesos, oriente a la empresa a la excelencia, mediante el desarrollo de sus capacidades

tomando como base el proceso de control de gestión y genere impactos positivos en las partes interesadas.

Esta filosofía de excelencia, apoyada en sistemas, certificaciones y modelos (International Standard Organization ISO 9000, 1947; Deming, 1951; Baldrige, 1987; European Foundation Quality Management EFQM, 1991, Modelo Iberoamericano de Excelencia, 1999), resulta un elemento estratégico en el que se fundamenta la transformación y la mejora del sistema empresarial. La excelencia en el proceso de control de gestión, será el resultado de la eficiencia y eficacia de los procesos, de la imagen que perciban de la organización los clientes, el personal, la sociedad y de su interacción con ellos; además de la definición de los productos y servicios en función de sus necesidades.

Autores como Machado (2002); Nogueira (2002); Ocampo (2002); Cué (2008); Zuniga-Jar *et al.* (2011); Hernández (2008); Moré (2012); Cómas, (2013); Valdés (2014); Martell (2016, 2017); abordan al control de gestión haciendo énfasis en diferentes subsistemas de las organizaciones, sin embargo en la bibliografía consultada no se encontraron estudios relacionados sobre este orientado a la medición de impactos de los resultados desde el aprovechamiento de las capacidades de las organizaciones.

De ahí que el objetivo de la presente investigación es realizar un análisis de la relación entre las dimensiones o perspectivas asociadas al control de gestión y los criterios de excelencia, desde un enfoque teórico, permitiendo la integración de los elementos de ambas teorías para el desarrollo integral de organizaciones.

Para cumplir con este objetivo, inicialmente se analizan los elementos de cada teoría, y luego se contrastan los componentes de cada una de ellas. Lo anterior permite sentar las bases para la formulación de la definición de control de gestión orientado a la excelencia, desde las ciencias sociales para el desarrollo de las organizaciones.

El presente artículo está estructurado de la siguiente forma: primeramente se expone la metodología de la investigación; luego se describen los elementos teóricos y metodológicos sobre el control de gestión y la excelencia; posteriormente se realiza un análisis de correspondencia entre las perspectivas o dimensiones asociadas al control de gestión y los criterios de la excelencia, se propone la definición de control de gestión orientado a la excelencia. Finalmente se encuentran las conclusiones.

2. Metodología

Existen innumerables investigaciones sobre control de gestión y la excelencia, referido a la vinculación entre ambas teorías, se pueden citar autores como Kompu, Sofía y Greatbanks y Richard (2003), Tejedor (2007, 2009) y Silva, Pastor, y Tejedor (2014). En el presente artículo se ha seleccionado la metodología expuesta por Tejedor (2007) para enmarcar este estudio.

Según Silva, Pastor, y Tejedor (2014), las organizaciones deben pasar de la gestión basada en activos materiales a una gestión basada en la gestión del conocimiento, que despliegan los

activos inmateriales, como son las relaciones con los clientes, las tecnologías de la información, y las capacidades y habilidades de sus trabajadores.

Enmarcado el objeto de estudio se realizó una revisión de la bibliografía sobre control de gestión y la excelencia. En este sentido se revisó bibliografía en inglés y español, en un período comprendido entre 1961 y 2017. Se determinaron los elementos distintivos de cada uno de las teorías y se estructuraron las dimensiones y criterios a evaluar por cada una de ellas. Siendo las dimensiones de control: la financiera, clientes, medioambiente, procesos internos, y aprendizaje y crecimiento; y los criterios de la excelencia: liderazgo, política y estrategia, gestión del personal, alianzas externas, procesos, resultados en los clientes, resultados en las personas, resultados en la sociedad y resultados claves. Finalmente apoyado en el análisis anterior se propone la definición de control de gestión orientado a la excelencia.

3. Marco teórico

3.1 Control de Gestión

El control de gestión como disciplina científica y como proceso, ha evolucionado en el transcurso del tiempo, de ahí que existan diversos modelos, enfoques y procedimientos, abordados de forma diferente por diversos autores, de acuerdo con las condiciones organizativas y concretas donde se enmarcan sus investigaciones.

Existe coincidencia en afirmar que Taylor (1895) fue uno de los iniciadores del control de gestión industrial, pues introduce la contabilidad analítica, el cronometraje de la mano de obra directa, los estándares, la asignación de los costos indirectos y la remuneración por rendimiento. Los principios taylorianos descritos en su teoría, tuvieron su decadencia frente a las transformaciones que sucedieron en el entorno mundial, el cual hasta hoy ha tendido a ser dinámico e inestable, es por eso que no se considera pertinente en la literatura, la “estabilidad”, como un principio de las actuales técnicas de gestión. Según Castán (1999) la no vigencia de este principio provoca la inutilización, como si de un efecto “dominó” se tratara, del resto de los principios¹.

Una década después Brown (1907) estableció la fórmula de la rentabilidad del capital. Para 1930, en Estados Unidos, comienza un desarrollo vertiginoso de las técnicas de control de gestión bajo diversas formas (control de costos, control presupuestario, etcétera). En la década del 40, luego de la Segunda Guerra Mundial, surgen nuevas técnicas: investigación de operaciones,

¹ Principios del control de gestión para Taylor: información perfecta de todos los componentes de la estructura empresarial, debido a sus dimensiones y la estabilidad del entorno; cuestión esta que no tiene pertinencia teórico-práctica dentro del contexto en el cual se mueven las organizaciones actuales. Y la eficiencia productiva estaba enfocada a centrar esfuerzos en maximizar la diferencia entre la cifra de ventas y los costos teniendo en cuenta que el precio era un valor fácilmente predecible o estimable, con lo cual se centraban sus esfuerzos en minimizar los costos; por último, se refería al costo como un factor determinante, planteando en este caso que en el factor producción es donde se centraban la mayor parte de los esfuerzos.

planificación a mediano y largo plazo, entre otras (Nogueira, 2002). A partir de los años 80, el empleo del ordenador electrónico aportó nuevas posibilidades con el surgimiento del controlling. En los años 90 surge el Cuadro de Mando Integral (CMI) o Balanced Scorecard, como una potente herramienta de gestión que traduce la estrategia de la empresa en un conjunto coherente de indicadores.

Siguiendo el criterio de Caballero, Gento y Castán (2003), antes de definir y delimitar el concepto de control de gestión, se abordarán los términos de “gestión” y “control”.

Para Amat (2000) citado en Darromán y Velázquez (2011) es dirigir las acciones que constituyan la puesta en marcha concreta de la política general de la empresa, es tomar decisiones orientadas a alcanzar los objetivos marcados.

Según la Asociación Española de Contabilidad y Administración (AECA) (1990), la gestión tiene por objeto la captación, medición y valoración de la circulación interna, así como su racionalización y control, con el fin de suministrar a la organización información relevante para la toma de decisiones. De ahí que implique un riguroso trabajo por parte de los gestores y directivos ya que es un proceso con muchos y muy complejos fines.

El control por su parte; puede ser considerado, como el proceso de garantizar que las actividades realizadas se correspondan con las actividades planeadas, ayudando a los administradores a supervisar la eficacia de su planificación y de su liderazgo. Dentro del proceso de gestión empresarial, la función de control entraña los siguientes elementos: establecer estándares de desempeño, medir los resultados presentes, comparar estos resultados con las normas establecidas, tomar medidas correctivas cuando se detectan desviaciones.

Como función del ciclo de dirección, es la fase del proceso administrativo que mide y evalúa el desempeño y toma la acción correctiva cuando se necesita, para actuar como regulador (Chiavenato, 2006); incide de manera importante en la planificación, organización, y mando que son las otras fases del ciclo de dirección ya que permite tomar medidas ante las posibles desviaciones, para el logro de la misión y la visión organizacional (Valdés, 2014). Además, proporciona información relevante respecto a los resultados alcanzados en el cumplimiento de los objetivos de la organización, reiniciándose nuevamente el proceso de planificación (Nogueira, 2002). Para Fayol (1961) citado en Fernández (2012) es asegurarse de que todo lo que ocurre está de acuerdo con las reglas establecidas y las instrucciones dadas. “Se aplica a todo, a las cosas, a las personas, a los actos” (...) “para que el control sea eficaz, es preciso que se haga en tiempo oportuno y vaya seguido de sanciones”.

La función de control es realizada por un subsistema que tiene como misión lograr que el mismo se mantenga dentro de una trayectoria definida (Menguzzatto, 1995). El éxito del control está en su utilización para la toma de decisiones y transita por la correcta definición de las variables que condicionan los resultados, la determinación de indicadores, su medición y posterior comparación con los parámetros fijados o deseados (Medina, 2014) citado en (Valdés, 2014).

Según Anthony (1990), existen tres tipos de control, el control operacional, el control de gestión y el control estratégico, tal como sigue:

✓ El control operacional es el proceso consistente en asegurar que las tareas específicas se cumplan en forma eficaz y eficiente, este se orienta a la transacción, es decir, se refiere al control de tareas individuales.

✓ El control de gestión es el conjunto de procedimientos que guía la gestión de los resultados, de los recursos, de los líderes y tomadores de decisiones.

✓ El control estratégico supone la adaptación del sistema de control a los requerimientos de la dirección estratégica. Menguzzato y Renau (1991) plantean que el control estratégico se centra en dos puntos: si la estrategia se está implementando como se planificó y si los resultados producidos por la estrategia son los esperados. Los criterios básicos para responder a estas cuestiones se derivan entonces de la estrategia y los planes de acción desarrollados para implementar la estrategia, y del performance que de la estrategia se espera lograr. Si existen desviaciones, entonces se produce un proceso de feedback que origina el reciclaje del proceso de administración.

Con respecto al control de gestión se plantea, que está orientado a la eficiencia de los procesos internos (calidad total, a la mejora continua), y al cliente, tomando como punto de partida la planificación estratégica y la información interna de la organización.

El control de gestión permite a cada organización, la toma de decisiones de tipo estratégica; para ello tiene en cuenta cuáles son sus potencialidades y las posibilidades que posee dado el análisis del entorno. En este aspecto resulta fundamental la información con la que cuenta (Espinosa, 2016). Por tanto, el control de gestión se desarrolla a través de tres niveles: estratégico, táctico y operativo.

Pacheco *et al.* (2002), reconocen cinco enfoques diferentes del control de gestión: 1) el control de gestión como un sistema de información centrado en las finanzas 2) sistema para fijar metas cuantitativas y evaluar el desempeño de los ejecutivos 3) balance social 4) el control de gestión como un sistema de mejoramiento continuo 5) el control de gestión como un sistema integral de evaluación. Se refiere en este caso al control de gestión como un sistema de mejora continua el cual mantiene una relación directa con la voluntad de los procesos de gestión de no solo hacer las cosas bien sino adoptar un compromiso de mejora permanentemente, que supone no solo cambiar estrategias, metodologías o procedimientos de trabajo, sino también la cultura de gestión de las organizaciones.

Dentro de estas destaca el concepto de control de gestión de Martell (2017), quien lo asume como el proceso mediante el cual la administración, en unión con el resto de los miembros de la organización prevén, controlan y toman decisiones relativas a los factores críticos para el éxito, los procesos claves y los resultados esperados, mediante una efectiva integración que conduzca a pronosticar el cumplimiento de las metas esperadas y propiciar la mejora en correspondencia con las exigencias del entorno.

Esta definición: 1) Incluye el tratamiento de todas las aristas del control de gestión, desde la dimensión estratégica, operativa y económica 2) Se enfatiza en el papel de la dirección de la organización para el logro de los objetivos de la empresa 3) Se identifica la necesidad de implicar a los recursos humanos de la empresa en el proceso de toma de decisiones y la comunicación con los mismos 4) Se plantea la necesidad de la mejora continua, aspecto que requiere especial atención en el esfuerzo por traducir la estrategia en términos operativos 4) Este concepto resalta además, la necesidad de ser proactivos en función de lograr la eficiencia deseada y resultados alineados con la planificación.

Teniendo en cuenta las definiciones estudiadas se realizó un análisis con el objetivo de determinar los elementos principales que distinguen al control de gestión, del cual se extrajeron aspectos relevantes para esta investigación, como:

- ✓ El reconocimiento del control de gestión como un proceso.
- ✓ Se ha relacionado el control de gestión con las actividades de comprobación, análisis de presupuestos, análisis de desviaciones, entre otras, todas con carácter retrospectivo, no así al diagnóstico y evaluación sistemática del desempeño de las organizaciones para que de manera proactiva se adopten las acciones preventivas.
- ✓ El cambio de las herramientas de control de gestión desde el análisis económico-financiero tradicional hasta llegar al presupuesto con un enfoque de proceso.
- ✓ La importancia del seguimiento de los objetivos estratégicos.

3.2 Herramientas del control de gestión

Se puede plantear que el control de gestión moderno tiene como fin lograr un equilibrio entre la imagen que proyecta la empresa y sus resultados, un equilibrio entre: clientes, proveedores, competencia y los procesos internos de la empresa. Es así que la interrelación de diferentes disciplinas resulta necesaria para el éxito de estos sistemas.

En la literatura consultada sobre control de gestión (Machado, 2002; Nogueira, 2002; Alvarado, 2006; Jacquin, 2006; Montoya, 2011; Zuniga-Jara et al., 2011; Cómas, 2013; Valdés, 2014) destaca una herramienta de amplia aplicación: el CMI, el cual se basa en la gestión por procesos, como enfoque con un gran impacto en la gestión organizacional. Aunque también se abordan otras como la Gestión Basada en Actividades (ABM, por sus siglas en inglés) la cual se refiere a todo el conjunto de acciones que pueden tomarse, teniendo en cuenta información del Costeo Basado en Actividades (ABC, por sus siglas en inglés) para el logro de mejores resultados. Las bases del ABC radican en la búsqueda de ventajas competitivas centradas en la obtención de un menor costo de las actividades contenidas en la cadena de valor de un producto. Otra de las herramientas que se utilizan en el control de gestión es *el costeo objetivo, costo meta o target costing*, el cual involucra en su formulación las variables precio, costo, y margen, elementos básicos para el planteamiento de la fórmula que pretende garantizar la transparencia de la negociación entre clientes y los proveedores (Armela, 2017).

En otro orden se encuentra la australiana Stacey Barr, la cual creó PuMP® una metodología que apunta a las empresas que ya tengan una estrategia definida y una idea razonable sobre sus objetivos. Barr (2014) plantea que con respecto a la medición de los objetivos, lo importante es asumir el término “medible” en toda su extensión.

Esta metodología, proporciona una guía para desarrollar claramente los objetivos y los indicadores de actuación para apoyar una estrategia, describe los procesos para asegurar la pertinencia de esos indicadores, muestra cómo construir indicadores que proporcionen evidencia de estar en correspondencia con los objetivos. Toda vez que se han definido los indicadores, ellos necesitan ser presentados de manera que se asegure su interpretación exacta., en este caso no se estructuran por bloques o dimensiones los indicadores propuestos, al contrario del Cuadro de Mando Integral (CMI) que permite analizar y/o evaluar grupos de indicadores y las relaciones entre estos desde un enfoque de interrelación e interdependencia, aún cuando en la propuesta de Barr (2014) pueda realizarse este análisis.

El CMI es una herramienta que permite traducir la estrategia en un conjunto de medidas de actuación, las cuales proporcionan la estructura necesaria para un sistema de control. Es una metodología que deriva de la gestión estratégica de la organización y presupone una elección de indicadores que no debe ser restringida al enfoque económico-financiero. Surge en la década de los 90, para dar respuesta al nuevo escenario donde se desarrollan las empresas y se consolida a partir de la publicación de los resultados del estudio² de Robert Kaplan, reconocido profesor de contabilidad de la Harvard Business School, junto a David Norton. Este estudio aborda la medición de los resultados empresariales, en la creencia de que los enfoques que trataban la medición de la actuación, basados en datos contable-financieros, estaban obsoletos. Se reconoce entonces el papel de los activos intangibles sobre los activos tangibles (Kaplan y Norton, 2000, 2004; Town y Kyrillidou, 2013; González, 2015). Asume cuatro perspectivas para su análisis: 1) financiera, centrada en la contabilidad de la empresa 2) clientes, mediante la cual equilibra sus indicadores claves sobre los clientes (satisfacción, fidelidad, retención, rentabilidad, y otros) 3) procesos internos se refiere a identificar las actividades y procesos del negocio que permiten operar con excelencia para satisfacer a los clientes (Zuniga-Jara, Pérez, y Vargas, 2011) 4) aprendizaje y crecimiento, desarrolla objetivos e indicadores para impulsar el conocimiento de la organización.

Un elemento de vital importancia para el control de gestión radica en la gestión de riesgos empresariales, para una empresa, es aquel acontecimiento que en caso de ocurrir afectaría negativamente la consecución de los objetivos y metas que se ha propuesto alcanzar en su estrategia. El riesgo empresarial tiene carácter universal, puede manifestarse y afectar a todas las

² A partir de estudios realizados en una docena de empresas para desarrollar un nuevo modelo de medición de la actuación, donde David Norton actuó como líder y Robert Kaplan como asesor académico.

etapas y sistemas de una organización, pues todas las actividades empresariales conllevan un riesgo.

Sobre este aparte, Selemeneva, Blanco y Camilo (2013) abordan que el proceso de control interno, ha sido pensado esencialmente para limitar los riesgos que afectan las actividades de las entidades y para ello debe adquirirse un conocimiento práctico de la entidad y sus componentes como manera de identificar los puntos débiles, enfocado a los riesgos tanto de la entidad (internos y externos) como de la actividad.

En esta misma línea, la NC-ISO 31000: 2015, plantea que con objeto de asegurar que la gestión del riesgo sea eficaz y contribuya a ayudar al desempeño de la organización, ésta debería medir el desempeño de la gestión del riesgo respecto a los indicadores que se revisan periódicamente para el cumplimiento de las metas de las organizaciones..

Resumiendo, se puede plantear que la relevancia de la utilización de herramientas de control de gestión radica en la acertada decisión sobre cuál de ellas aplicar en el momento adecuado, en función de la estrategia definida, las prioridades y las necesidades de cada empresa en particular. Es por ello que la implementación de modelos de control de gestión acompañados de un herramental acertado para cada contexto organizacional, determina el éxito de las estrategias y objetivos que se plantean estas organizaciones.

Asimismo, se han desarrollado diferentes modelos de control de gestión aplicados en distintos sectores de la sociedad. Según Nogueira (2002), Comás (2013), Valdés (2014), Martell (2017), un modelo de control de gestión debe cumplir un grupo de condiciones, tales como: 1) Debe ser diseñado a la medida de la empresa, es decir, de acuerdo con la planificación y la organización establecidas 2) Debe tener un carácter objetivo, estableciendo planes y estándares con los que se deben contrastar los resultados reales 3) Debe ser flexible, esto es, compatible con posibles variaciones en los planes inicialmente previstos 4) Debe ser precoz, es decir, capaz de detectar las desviaciones con la suficiente anticipación como para permitir tomar una acción correctora eficaz.

En las últimas décadas se ha desarraido diferentes modelos en diferentes contextos (Cómas, 2013; Kaplan y Norton, 1999; Noguiera, 2002; Machado, 2002; Moré, 2012; Valdés, 2014, Martell, 2017), los cual superan el enfoque tradicional del control de gestión y que permiten evaluar los enfoques de mejora continua y de cliente; así como aspectos asociados al impacto en la sociedad, y al medio ambiente.

3.3 Generalidades sobre la excelencia

La excelencia es una filosofía, cultura, o estrategia de gestión basada en prácticas sobresalientes cuyo objetivo, es que la organización satisfaga de manera equilibrada las necesidades y expectativas de los clientes, de los empleados, de los accionistas y de la sociedad en general (Deulofeu, 2018).

Dentro de la gestión empresarial, este término fue acuñado con la aparición de los modelos en occidente, aunque ya en el año 1982, el destacado especialista norteamericano W. E. Deming (cuya labor dio origen al Premio en Japón que lleva su nombre) en su libro “Out of the Crisis”, hacía

énfasis en la relación entre calidad, productividad y competitividad, e indicaba la necesidad de cambiar el estilo de gestión de empresas en los Estados Unidos.

La Fundación Europea para la Gestión de la calidad (EFQM-pos sus siglas en inglés) define el término excelencia como la acción de gestionar la organización mediante un conjunto de sistemas, procesos y datos interdependientes y relacionados, “es desafiar el status quo y hacer realidad el cambio, aprovechando el aprendizaje para crear innovación y oportunidades de mejora (EFQM, 2010). De acuerdo con esa definición se reconoce que las organizaciones excelentes identifican y comprenden las competencias necesarias para implantar sus políticas, estrategias, objetivos y planes, tanto en la actualidad como en el futuro.

La definición del término excelencia es asumida por varios autores (Shewhart, 1938; Ishikawa 1949; Crosby, 1979; Deming, 1982; Taguchi, 1986; Juran, 1993), asociada a los diferentes enfoques de la gestión de la calidad. De ahí que es posible afirmar que la excelencia está ligada al enfoque de gestión de la calidad total.

Para la disciplina de la administración, los años 80 fue un período de gran actividad práctica y académica que dio origen al desarrollo del enfoque de gestión llamado Calidad Total o Gestión de la Calidad Total, que en la literatura en inglés se conoce como Total Quality Management (TQM), y que algunos autores denominan Business Excellence (BE) (Oakland yTanner, 2008). Comienzan a utilizarse una serie de criterios, conceptos y valores, que marcan las pautas de actuación para aquellas empresas que desean ir más allá de la calidad de sus procesos. Según Díaz (2010), la calidad total se puede definir como la excelencia en los productos o servicios que satisfacen las expectativas exactas deseadas del cliente, tanto interno como externo, conseguida con el menor costo posible y en armonización con el entorno social, en un proceso continuo (...) la calidad total representa la única forma de no ir a la zaga de las exigencias del cliente sino, por el contrario, de suscitar continuamente su curiosidad, de captar sus exigencias y de aumentar permanentemente su satisfacción

El enfoque de excelencia en el ámbito empresarial surge a partir del libro “En Busca de la Excelencia” de los autores Peters y Waterman en el año 1984, en el cual los autores identificaron algunas características de excelencia en empresas norteamericanas. Las distintas definiciones de este enfoque concuerdan que está conformado por un conjunto de principios básicos y valores, así como un grupo de prácticas en los distintos ámbitos de acción de la empresa u organización.

El impacto del enfoque de excelencia en el desempeño de las empresas y organizaciones se ha medido a través de algunos estudios, y aun cuando los resultados no son absolutos, hay evidencia de que estas han mejorado sus resultados, tanto en términos financieros como también en la satisfacción de sus grupos de interés (Hendricks & Singhal, 2001). La aplicación de enfoques orientados a la excelencia se traduce en mayores capacidades de productividad, compromiso-actitud-motivación de los trabajadores, teniendo como resultado una mayor capacidad competitiva (Oakland & Tanner, 2008).

Las evidencias que sustentan este enfoque apuntan a modelos desde 1951, con el modelo Deming en Japón por la JUSE (Unión Japonesa de Científicos e Ingenieros), su objetivo era evaluar mediante la implantación del control de calidad a toda la organización. Recoge diez criterios de evaluación: 1) Políticas y objetivos, 2) Organización y operativa, 3) Educación y su disseminación, 4) Flujo de información y su utilización, 5) Calidad de productos y procesos, 6) Estandarización, 7) Gestión y control, 8) Garantía de calidad de funciones, sistemas y métodos, 9) Resultados, 10) Planes para el futuro.

Otra evidencia resulta del premio Malcolm Baldrige, el cual surge en Estados Unidos en 1987, con la creencia de que la calidad total/excelencia era necesaria para que las organizaciones puedan competir en el mercado internacional. Los propósitos de este premio son: promover los conocimientos sobre la calidad; reconocer los logros (en la calidad) y hacer publicidad a las estrategias de las compañías (estadounidenses) exitosas.

Por otra parte, el modelo EFQM fue publicado en 1991, teniendo como premisa: la satisfacción del cliente y un impacto positivo en la sociedad a través de estrategias y políticas acertadas en la gestión de personal, uso eficiente de los recursos y una adecuada definición de los procesos, lo que conduce a la excelencia de los resultados empresariales. Se considera un modelo no normativo, que permite a la organización medir en qué lugar se encuentra en el camino de la excelencia, usa como guía una serie de criterios sobre aspectos intangibles de la organización, centrados en la innovación y el aprendizaje, el liderazgo, la política y la estrategia, el personal, las alianzas y recursos, los colaboradores y los procesos, pero que no está encaminado a la contabilización de los intangibles.

Además, el Modelo Iberoamericano de Excelencia surge en 1999, que no solo incluye nombre de "excelencia" en su título, sino que los criterios y valores en que está basado constituyen el referente de una gestión y de resultados "excelentes". Se considera como un modelo supranacional que busca generar una referencia de excelencia para los países iberoamericanos. Su filosofía es similar a la del modelo EFQM, de hecho comparte los mismos principios y la totalidad de sus criterios.

Aunque no se consideran modelos sino certificaciones, también se encuentra en este bloque la serie de Normas ISO 9000, donde ISO son las siglas que corresponden a International Standard Organization, un organismo internacional, creado en 1947 por 25 países con el objeto de facilitar la coordinación y unificación internacional de las normas, favoreciendo así el intercambio comercial. Estas se idearon originalmente para empresas de la industria de fabricación; no obstante, desde comienzos de 1990 su aplicación se ha difundido con extremada rapidez a otros sectores de la economía.

4. Desarrollo Teórico: Relación entre las dimensiones del control de gestión y los criterios de la excelencia

Es un hecho que aquellas organizaciones que han apostado por implementar modelos de control de gestión están en condiciones de abordar su crecimiento futuro de una manera más

segura, más rápida y más eficaz. La adopción de un modelo de control de gestión permite crear buenos cimientos para construir una organización tan excelente como se quiera.

Básicamente la utilidad de la integración entre los modelos de excelencia y los de control de gestión, está dada en el proceso de autoevaluación permanente que conciben los modelos de excelencia calculando la distancia en la que se encuentran las organizaciones que los aplican para alcanzarla, aportando herramientas de control de gestión como por ejemplo el CMI, la visión estratégica de las acciones para alcanzar la excelencia. De forma inversa, las herramientas de control de gestión aportan una lógica de control para conocer si las acciones, decisiones y resultados que se toman en este alcance están en correspondencia con la estrategia planteada.

Tomando como base una herramienta de cada hemisferio del análisis (por ejemplo el CMI y el EFQM) se pueden establecer comparaciones entre los criterios de excelencia y las dimensiones o perspectivas del control de gestión.

Al analizar la complementariedad de estos criterios con el CMI, se puede plantear que:

- ✓ A través del criterio # 1 Liderazgo, el CMI puede mostrar cómo la alta dirección se implica en la excelencia para garantizar el desarrollo, implementación y mejora continua del proceso de gestión.

- ✓ El criterio # 2 Política y Estrategia, está en equilibrio con la definición de la misión, visión, valores, y estrategia a seguir por parte de los directivos, la cual debe estar centrada en los grupos de interés y apoyada por las políticas, planes objetivos e indicadores de medición.

- ✓ La Gestión del Personal, como criterio # 3, está en correspondencia con las perspectiva “aprendizaje y crecimiento” del CMI, esta trata la estrategia de planificación y promoción de los recursos humanos, su desarrollo y formación. Este criterio es el agente necesario para el logro de los objetivos del criterio # 7 Resultados en las Personas.

- ✓ La gestión de Alianzas Externas, del criterio # 4, no es tratada explícitamente en ninguna perspectiva del CMI, pero es necesario realizar un análisis de las mismas en el momento del desarrollo de iniciativas estratégicas, ya que estas alianzas pueden favorecer la optimización de los resultados.

Los recursos económicos y financieros, como parte de este criterio, están reflejados en las perspectiva financiera, y en el caso de los recursos tecnológicos, se consideran desde la perspectiva aprendizaje y crecimiento para las necesidades y disponibilidad de los sistemas de información así como para la introducción de nuevas tecnologías.

- ✓ El criterio # 5 Procesos, está directamente relacionado con la perspectiva procesos internos, mediante la cual la organización identifica los procesos críticos que pueden afectar a las demás perspectivas, y cómo deben estar diseñados los procesos y las etapas para conseguir los resultados. Los indicadores que se definen en esta perspectiva bajo este criterio, quedan englobados en el criterio Resultados Clave.

✓ Resultados en los clientes (criterio # 6), es otro de los criterios que explícitamente está enfocado a la perspectiva clientes, que es donde se establecen los objetivos concretos basados en el mercado y en los clientes.

✓ Resultados en las personas (criterio # 7) por su parte, se ubica en la perspectiva aprendizaje y crecimiento que es donde se fijan objetivos relativos a la satisfacción del personal de la organización.

✓ El criterio # 8 Resultados en la sociedad, hace referencia a la imagen de la organización frente a la sociedad, el impacto de sus procesos en el medioambiente, solución de problemas concretos de la comunidad y responsabilidad social.

✓ El último criterio, el # 9 Resultados Clave, engloba los objetivos e indicadores desde dos vertientes, los resultados económicos financieros claves; y los no económicos como, la cuota de mercado, nuevos productos, rendimiento de procesos, por lo que está relacionada con las perspectivas financiera, procesos internos y clientes.

Las referencias sobre la utilización de indicadores de gestión apoyados en herramientas de control y de excelencia se toman de Kompu, Sofía y Greatbanks y Richard (2003), Tejedor (2007, 2009) y Silva, Pastor, y Tejedor (2014). Haciendo corresponder ambos criterios como objetivos estratégicos, se establecen los pesos equivalentes para cada una de las perspectivas del CMI. Es así que se obtienen los pesos específicos para cada una de las perspectivas como suma de los pesos de cada uno de los criterios, obteniéndose:

- Política y Estrategia (7.6 %)
- Perspectiva Financiera (10.8%)
- Perspectiva Ambiental (4.4%)
- Perspectiva Procesos Internos (12.8%)
- Perspectiva Clientes (24.4%)
- Perspectiva Aprendizaje y Crecimiento (25.9%)

Según este análisis resultan como perspectivas más importantes, la de clientes y la de aprendizaje y crecimiento. La perspectiva aprendizaje y crecimiento desarrolla los objetivos que son la base para que se alcancen los objetivos de las demás perspectivas, es por ello que resulta coherente que esta tenga la mayor puntuación.

Los pesos entre las perspectivas con mayor puntaje están muy equilibrados por lo que se considera que tiene la misma importancia el saber gestionar eficientemente el conocimiento en la empresa como el obtener clientes satisfechos. Para este caso se realiza un ajuste en el porcentaje de las perspectivas dándole el mismo peso a las de mayor importancia (25%); permaneciendo las demás perspectivas con pesos similares a los anteriores: procesos internos 13%, ambiental 4%, financiera 11%, y la definición de la misión, visión, política y estrategia con un 8%.

Para el control de la gestión de la empresa a través del CMI, la base para conseguir los resultados de la perspectiva financiera radica en la perspectiva de aprendizaje y crecimiento, ya que se si alcanzan los objetivos fijados en esta última, se obtendrán mejoras en la de procesos

internos como optimización de recursos, tiempo, innovación en procesos, control efectivo de procesos. Asimismo, el aprendizaje e innovación en procesos, en equilibrio con las normativas y regulaciones establecidas con el medioambiente, el destino y aprovechamiento de residuos conllevan a una satisfacción en los clientes y como consecuencia un aumento de la rentabilidad de la empresa.

Para complementar este análisis se describen las relaciones causa-efecto (ver Figura 1) de un proceso de control de gestión orientado a la excelencia a través de los criterios de excelencia dentro de las perspectivas del CMI representados en un mapa estratégico teórico, este proporciona el marco visual para integrar los objetivos de la organización en las perspectivas del CMI (Kaplan y Norton, 2004).

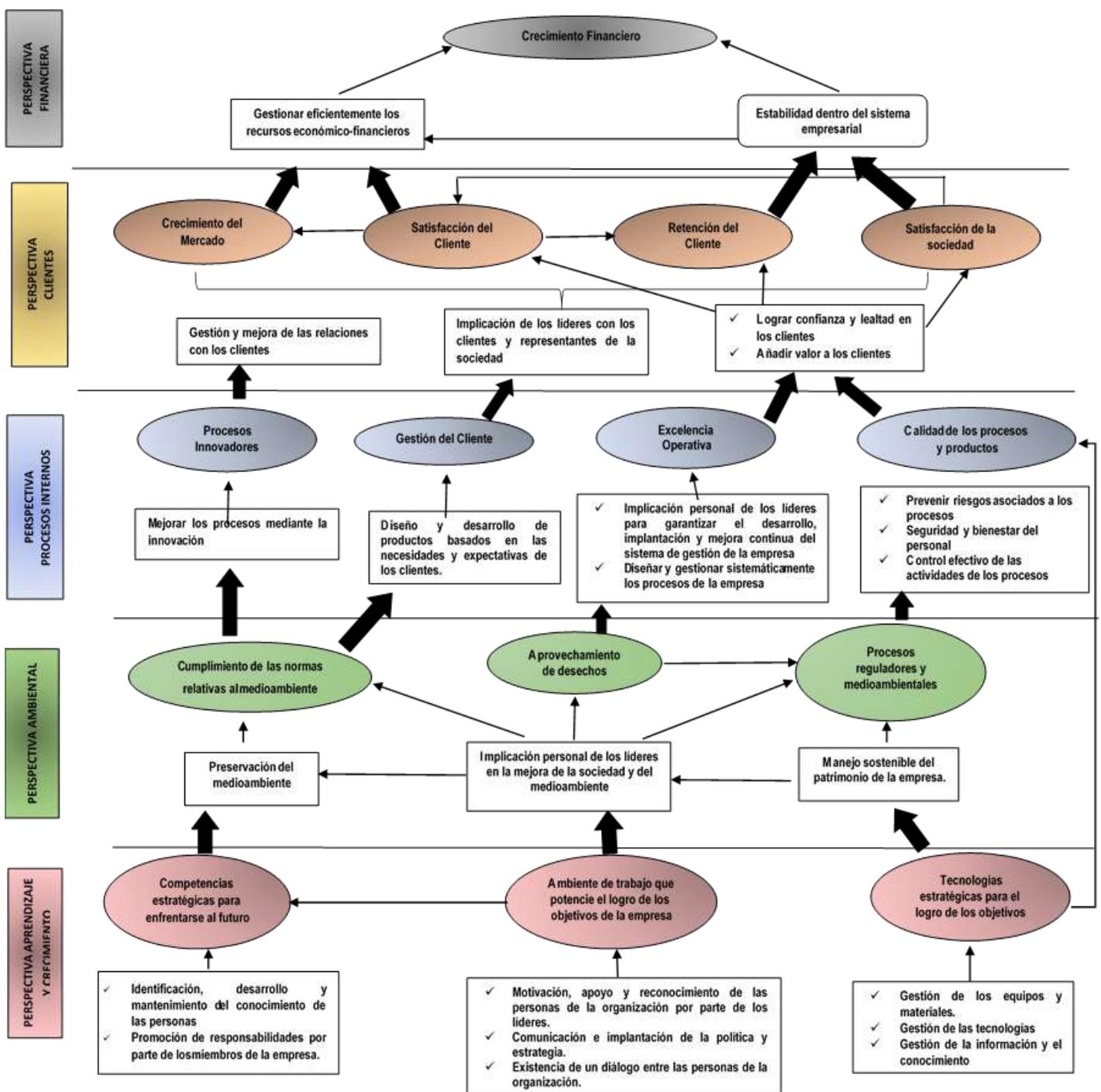


Figura 1. Mapa Estratégico Teórico

Fuente: Elaboración Propia

Como parte del estudio desarrollado, es entonces que se define el control de gestión orientado a la excelencia, como *el proceso lógico, sistémico y coherente encaminado a perfeccionar la toma de decisiones, a partir de información oportuna y relevante derivada de cada uno de los procesos de la empresa, que permite el aprovechamiento eficaz de sus capacidades, para generar impactos positivos en sus clientes, el personal y la sociedad, sobre la base de un enfoque de autoevaluación permanente, que conduce a pronosticar el nivel de cumplimiento de las metas trazadas y establecer acciones de mejora.*

En esta definición, se parte de un conjunto de ideas fundamentales para el desarrollo del control de gestión orientado a la excelencia:

- Al considerarlo como un proceso sistémico, permite asumir la integración entre las herramientas, tecnologías, disciplinas y enfoques que componen el proceso de control de gestión y la excelencia, a partir del análisis de la información tanto interna como externa de la empresa.
- Debe asumirse como un fenómeno “global”, ya que un cambio en una de las unidades de la empresa, produce con probabilidad alta, un cambio en las otras, por lo que el efecto final es un ajuste a todo el sistema.
- Adopta una filosofía de liderazgo, “al perfeccionar la elección del comportamiento de los tomadores de decisiones”, que debe ser con carácter proactivo, preventivo, de mejora continua, evaluando integralmente los subsistemas de la empresa, en post de la eficiencia en el proceso.
- Debe promoverse la participación de todos los miembros de la organización, garantizando la pertinencia en el proceso de toma de decisiones en el logro de los objetivos planteados.
- Aun cuando debe ser un proceso que implique a todo el personal de la empresa, debe existir una función en la organización, que evalúe, en base a un eficiente sistema informativo, los elementos asociados al cumplimiento de los objetivos planteados.
- Resulta de vital importancia la consideración de los requerimientos de los clientes tanto internos como externos, los grupos de interés, las demandas de las entidades con quien se tienen alianzas y negociaciones, así como el impacto que tiene la actividad empresarial en la comunidad, todos estos elementos deben formar parte de la filosofía de gestión de la empresa, y estar contemplados y gestionados en la estrategia.
- Debe abarcar los compromisos y obligaciones que tiene la empresa con el entorno hasta llegar a cada proceso, y así responder a la estrategia que se decida seguir para: prevenir, detectar, mejorar los errores y desviaciones, y así estará en condiciones de analizar qué acciones permitirán llevar a cabo tal estrategia.

- Se debe enfatizar en un enfoque de autoevaluación permanente, el cual permite reflexionar y anticiparse a las desviaciones y errores, a través de la gestión de los riesgos asociados a los procesos de la empresa y el establecimiento de fondos de contingencia, para evitar poner en peligro los resultados.

- La orientación a la excelencia promueve el aprovechamiento eficaz de las capacidades para la generación de impactos en los clientes, en el personal y en la sociedad.

- Debe ser adaptado a las condiciones de cada empresa en particular y a las personas que forman parte de ella.

- Dentro de la gestión de los procesos, debe promover una filosofía de innovación para el aprovechamiento y optimización de los recursos.

- Debe convertirse en una práctica permanente a través de la retroalimentación de arriba hacia abajo y abajo hacia arriba.

- Debe apoyarse en la minimización de errores, predicción de los riesgos, trabajar más en la prevención que en la corrección, lograr el compromiso absoluto del personal de la organización y trabajar por el mejoramiento continuo.

5. Conclusiones

El control de gestión ha evolucionado desde una óptica tradicional en la que se hace énfasis en los resultados económico-financieros hacia un enfoque moderno, basado en procesos lógicos y en los que se le atribuye importancia a la estrategia empresarial, concepción que implica tener visión de futuro, generar ideas creativas, y apoyarse cada vez más en enfoques estratégicos para conseguir resultados de alto impacto.

La excelencia como enfoque del control de gestión centrada en el impacto en los clientes, el personal y la sociedad, no ha sido abordada como eje central en la gestión de empresas y puede constituir un principio rector que contribuya a asegurar el desarrollo empresarial y la elevación de los niveles de eficiencia y eficacia.

Referencias Bibliográficas

1. AECA (1990). El marco de la contabilidad de gestión. Asociación Española de Contabilidad de Gestión, Madrid.
2. Anthony, R. (1990): *El Control de Gestión: marco, entorno y proceso*, Ediciones DEUSTO S.A., Bilbao, España.
3. Alvarado B., F. (2006). El Cuadro de Mando Integral y la Estrategia de Capital Humano.
4. Baldrige, M. (1987) Modelo de Excelencia en la gestión. Recuperado de: <http://www.praxis.com.pe>

5. Armela Blanco, L. (2017). El costeo objetivo en el proceso de planeación. Confin Habana(2), 192-205.
6. Barr, S. (2014). Key Performace Indicators: Developing Meaningful KPIs. Intrafocus
7. Caballero, Gento y Castán (2003). Toma de decisiones multicriterio con incertidumbre en el ámbito de los Recursos Humanos. VII Congreso de Ingeniería de Organización. Valladolid
8. Cómas, R. (2013). Integración de herramientas de control de gestión para el alineamiento estratégico en el sistema empresarial cubano. Tesis en opción al grado científico de Doctor en Ciencias Técnicas.
9. Cué, J. (2008.). Evaluación de la tendencia de Manejo Forestal Sostenible en las UEB silvícolas pertenecientes a la empresa forestal integral "Cienfuegos". Tesis presentada en opción al Grado Científico de Doctor en Ciencias Forestales.
10. Chiaventao, I. (2006). Introducción a la teoría general de la administración. Mexico: McGraw-Hill Interamericana .
11. Darromán, S. y Velázquez, L. (2011). El proceso de gestión y la gestión económica en las empresas. Observatorio de la Economía Latinoamericana. No.145, 2011. Disponible en: <http://www.eumed.net/cursecon/ecolat/cu/2011>.
12. Deming, (1951). Premio Deming-Calidad Total. Disponible en: calidad.overblog.com
13. Deulofeu, J. (2018). Modelo CEO de gestión en el retail basado en la excelencia. Distribución y Consumo.
14. Díaz, C. C. (2010). Implementación de la adecuación de un Modelo de Gestión de la Calidad en los servicios de reparación de equipos electrodomésticos. Pinar del Río: Tesis en opción al grado de Máster en Dirección.
15. EFQM. (2004). Modelo EFQM de excelencia, versión para grandes empresas y unidades de negocios operativos. Bruselas: EFQM Publications.
16. Espinosa, R. M. (2016). Contribución al control de gestión en las instituciones de educación superior a través de la comunicación organizacional. Tesis en opción al grado Científico de Doctor en Ciencias Técnicas.
17. Fernández, H. M. (2012). Control de Gestión. Pinar del Río.
18. González, P. (2015). Propuesta de un modelo para medir activos intangibles en empresas de software a partir de una herramienta multicriterio. Revista Estudios Gerenciales 31 (2015) 191–201. Disponible en: <http://dx.doi.org/10.1016/j.estger.2014.12.002>
19. Hendricks, K. & Singhal, V. (2001). Quality Management in service firms: sustaining structure of total quality service. Managing Service Quality. Vol. 15 (4).
20. ISO (2015). NORMAS NC-ISO 31000: 2015. (2015)

21. Jacquín, J. M. (2006). *Diseño de un Cuadro de Mando Integral en el Proceso de Producción del Banano*. Matanzas: Tesis en opción al grado científico de Máster en Administración de Empresas Mención de Gestión de la Producción y los Servicios.
22. Kaplan, R. S. y D. P. Norton (2004): *Mapas Estratégicos. Convirtiendo los activos intangibles en recursos tangibles*. España, Gestión 2000, España: Barcelona, España.
23. Kompou, S; Greatbanks, R; y School of Management (2003). *Performance measurement system in the pragmatic business world: Balanced Scorecard vs. EFQM model*. Manchester. UMIST
24. Machado Noa, N. (2002). *El cuadro de mando integral, como medida de desempeño estratégico*.
25. Martell, M. (2016): *Control de gestión para el control de costos en proyectos de redes hidráulicas utilizando las técnicas del costeo ABC*, publicado en revista digital *Gestión Joven*, con ISSN 1988-9011, página web de AJOICA (www.ajoica.org), Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA).
26. Martell, M. (2017): *El control de gestión en la dirección integrada de proyectos hidráulicos*. Tesis en opción al grado científico de Doctor en Ciencias Técnicas.
27. Menguzzato, M., & Renau, J. J. (1991). *Administración*.
28. Montoya, C. A. (Diciembre de 2011). *El Balanced Scorecard como herramienta de evaluación en la gestión administrativa*. *Visión de Futuro*, 15(2). Recuperado el 13 de Mayo de 2015, de *Visión de Futuro*: www.fce.unam.edu.ar/revistacientifica/
29. Moré, S. E. (2012). *Metodología para la evaluación integral del sistema empresa en Cuba*. La Habana: Tesis presentada en opción al grado científico de Doctor en Ciencias Técnicas.
30. Nogueira, D. R. (2002). *Modelo Conceptual y Herramientas de apoyo para potenciar el Control de Gestión en la Empresas Cubanas*. Matanzas: Tesis presentada para optar por el grado de Doctor en Ciencias Técnicas.
31. Oakland, J. S & Tanner, S. J. (2008). *The relationship between business excellence and performance. An empirical study using Kanji's leadership excellence model*. *Journal Total Quality Management & Business Excellence*. V 19, 2008. Issue 7-8
32. Ocampo, A. R. (2002). *Sistema de Control de Gestión con enfoque en procesos, basado en el Cuadro de Mando Integral en una empresa de producción de tabaco*.
33. Pacheco y otros, J. C. (2002). *Indicadores de Gestión*. Colombia: McGraw Hill Interamericana.
34. Pérez, J.; Fernández, M. (2018). *Procedimiento para el perfeccionamiento del proceso de control de gestión en empresas agroforestales*. *Revista Cooperativismo y Desarrollo COODES*. Vol. 6 No. 2 (julio-diciembre). P. 198.208. ISSN. 2310-340X RNPS 2349. Disponible en: <http://coodes.upr.edu.cu/index.php/coodes/article/view/199>

35. Retiz, C. A. (2018). Diseño de un tablero de control y una guía para integrar sus datos base, en empresas de negocios especializados y actividades combinadas. Colombia: Escuela Colombiana de Ingeniería Julio Garavito
36. Selemeneva, D. G., Blanco, C. B., & Camilo, J. R. (2013). El Sistema de Control Interno para el Perfeccionamiento de la Gestión Empresarial en Cuba. GECONTEC: Revista Internacional de Gestión del Conocimiento y la Tecnología.
37. Silva, J. A., Pastor Tejedo, A. C., & Tejedor, J. P. (2014). Comparación de los modelos de excelencia en gestión y el cuadro de mando integral. (I. 1984-9354, Ed.)
38. Taylor, F. (1985). Management científico. Ediciones Orbis, Barcelona, España.
39. Tejedor, J. (2007). Modelo de gestión integral de la calidad en instituciones sanitarias. Tesis de doctorado. Consejo Económico y Social. Madrid, España.
40. Tow y Kirillidou (2013). Open access institutional repositories: A requirement for academic library.
41. Valdés, A. E. (2014). Contribución al Control de Gestión para Empresas de Campismo Popular soportado en una plataforma de cambio. Tesis en opción al grado de Doctor en Ciencias Técnica.
42. Zuniga-Jara, S., Pérez, M. P., & Vargas, C. (Julio de 2011). Un Cuadro de Mando Integral para una Empresa del Sector Minero Chileno. *Panorama Económico Año 29(42)*, 44-61.