

Reflexiones críticas sobre nuevas tendencias en contabilidad de gestión

JOSEP M.^a ROSANAS

Profesor emérito de Contabilidad y Control,
Cátedra Crèdit Andorrà de Mercados, Organizaciones y Humanismo

Resumen

Es posible que estemos viviendo en un mundo de cambios, pero quizá no tanto como parece y puede que no necesariamente en una dirección adecuada, sino olvidando conceptos importantes que ya se sabían. Esto puede haber estado pasando en contabilidad de costes, en evaluación e incentivos en sistemas de control, y en la aplicación de los *big data* en situaciones de control. Hay, al menos, dos concepciones de *management* antagónicas: la mecánica, que procede de Taylor, y la humanista, originaria de la misma época, de Follet, lo cual ha tenido consecuencias paralelas en contabilidad y control de gestión. El presente artículo argumenta que, en los últimos tiempos, y en el que se puede prever de cara al futuro, la concepción mecánica, que consideramos errónea, ha avanzado en detrimento de la otra, olvidando que, detrás de cada decisión y cada evaluación, hay personas concretas en situaciones concretas. Proponemos volver a la visión humanista europea de siempre.

Palabras clave: Contabilidad; costes; control de gestión; evaluación de la gestión; incentivos; análisis de la rentabilidad

Clasificación JEL: M410



Índice

Introducción.....	3
Diferentes versiones del <i>management</i>	3
La evolución de la contabilidad de gestión.....	4
La evaluación de la gestión	5
Los cambios de los últimos años.....	6
La evolución de los sistemas de control de gestión	7
« <i>Analytics</i> » y estadística.....	8
Conclusión.....	9
Referencias bibliográficas	10



Introducción

Se afirma con frecuencia que vivimos en un mundo de constantes cambios rápidos, como nunca se había visto en la historia. Pero, si pensamos en que hace cien años apenas había vehículos; no había radio, ni TV, ni aviación ni nada de informática —por supuesto—; y, además, tuvo lugar la Primera Guerra Mundial, la Revolución rusa, el ascenso del nazismo y la Segunda Guerra Mundial, nos daremos cuenta de que aquella época, en realidad, no podía ser muy estable. Por tanto, el cambio no es algo nuevo.

Es conocida la vieja afirmación de un epigrama del siglo XIX del autor francés Jean-Baptiste Alphonse Karr de que «*plus ça change, plus c'est la même chose*»¹. Y esto puede ser lo que esté sucediendo, en estos momentos, en el *management*, en general, y en la contabilidad de gestión, en particular. En terrenos muy distintos al de la dirección de empresas (por ejemplo, en filosofía) a menudo se ha tenido que mirar atrás, hacia maneras olvidadas de ver las cosas (el caso más espectacular es el del Renacimiento), para darse cuenta de que algunos progresos no eran tales, o que compensaba adoptar alguna de las posiciones antiguas. Incluso en la ciencia física: los griegos de Alejandría, unos 250 años antes de Cristo, sabían perfectamente que la Tierra era redonda y que giraba alrededor del Sol, pero 1.500 años después, esto se había olvidado o estaba prohibido decirlo.

El *management* y la contabilidad de gestión no escapan de esta dinámica general. Siempre ha habido diferentes líneas de pensamiento. No hay que esforzarse mucho para verlo. Y nos encontramos ahora en un momento algo especial, en el que varias herramientas fruto del progreso tecnológico pueden ir por el buen camino o por el malo. Ofrecer una reflexión crítica, pues, sobre dónde estamos, adónde parece que estamos yendo y en qué dirección deberíamos ir es el objetivo de este artículo.

Diferentes versiones del *management*

En la considerada primera época del *management*, a principios del siglo XX, estaba por un lado Taylor, que hacía unas recomendaciones (bajo el concepto de «*scientific management*») relacionadas con aspectos mecánicos de trabajos que hoy hacen las máquinas, mientras Mary Follet estudiaba, al mismo tiempo, qué debía hacerse para gobernar, para dar órdenes, en el contexto de una mejora de las relaciones entre las personas dentro de la organización. El primero se enfocaba en un conjunto de procedimientos o técnicas, mientras que la segunda lo hacía en estudiar la dirección como un «proceso», utilizando el mismo término que ella empleaba, en el que intervenían diferentes personas y en el que pocas cosas se podían considerar predeterminadas o exactas.

Taylor establecía relaciones mecánicas entre variables (tiempo, energía, producción en unidades, etc.) con el fin de hacer tan grande como fuera posible un cierto índice de productividad, no siempre hecho explícito, pero que produjera un rendimiento económico (que hoy llamaríamos «valor añadido»), que permitiera mejorar tanto el salario de los trabajadores como los beneficios de los empresarios. Creía que si esto se hacía de manera continuada, los conflictos entre unos y otros llegarían a desaparecer. Proponía, implícitamente, tratar a los empleados como máquinas, en el sentido de que sus opiniones ni siquiera se consultaban. El «científico» era el consultor o el ingeniero de la planta, que era quien tenía los conocimientos necesarios para realizar los cálculos que podían mejorar la producción. De hecho, Taylor culpaba

¹ «Cuanto más cambia algo, más se parece a lo mismo».



del bajo rendimiento de muchas empresas a la falta de laboriosidad de los trabajadores, sino a su carencia de criterio respecto a cómo hacer las cosas. Se les encargaba «cargar un camión», y no se les decía cómo, por lo que podían hacerlo de maneras poco eficientes. El ingeniero, en cambio, podía calcular cómo minimizar los movimientos necesarios y, por tanto, el consumo de energía, además de algún descanso, permitía que el trabajo fuese progresando en lugar de ralentizarse y, finalmente, tener que parar si los trabajadores acababan agotados.

Follet, en cambio, estudiaba las relaciones entre las personas. Se daba cuenta, por ejemplo, de que, en estas, había una «respuesta circular» (*«circular response»*) que iba condicionando el futuro. Su ejemplo de un partido de tenis es particularmente fácil de entender: cada pelotazo por parte de un jugador condiciona el golpe siguiente por parte del otro; de este modo, si no prevemos lo que el otro nos puede contestar, podremos perder el partido muy fácilmente.

Evidentemente, no hay que menospreciar las técnicas: pueden ser muy útiles. Sin embargo, en cualquier situación en la que las cosas se deben hacer a través de las personas (como lo son todas las que se suelen analizar en contabilidad de gestión), las técnicas no solo son insuficientes, sino que, aplicadas al pie de la letra, pueden ser perjudiciales, como lo son las leyes cuando, tal vez paradójicamente, se aplican sin justicia atendiendo exclusivamente a lo que dice la letra. Además, es posible que hoy en día hayamos medio olvidado lo que ya se sabía hace casi un siglo y que comienza con la obra de Mary Follet. En contabilidad, tal como veremos ahora mismo, han pasado cosas de este estilo.

La evolución de la contabilidad de gestión

La contabilidad de costes, en diferentes versiones, con distintos procedimientos y objetivos diversos, apareció relativamente temprano, después de la Revolución Industrial. A principios del siglo XIX, las empresas textiles y los ferrocarriles ya sintieron la necesidad de tener en cuenta los costes en algún sentido. En comparación con las antiguas «empresas» comerciales que intercambiaban productos agrícolas, —quizá traídos de lejos— las fábricas empezaban a necesitar más datos. En algunos estudios clásicos se constata que, en compañías textiles como Lyman Mills (Nueva Inglaterra), trataban de calcular el coste del producto terminado, la productividad de los trabajadores, el impacto de los cambios en la distribución en planta, etc. Andrew Carnegie, uno de los empresarios legendarios del acero de finales del siglo XIX y principios del XX, tenía una auténtica obsesión por los datos de costes, su evolución a lo largo de los meses, y, si era posible, una comparación con los de otras empresas. Tal obsesión se enfocaba, esencialmente, en reducir los costes, no en calcular los costes unitarios de los productos. El cálculo de estos, que inicialmente incluye solo los costes directos, a principios del siglo XX comienza a incluir un reparto de los costes indirectos fijos y, más tarde, las amortizaciones del capital, formando un coste completo de producción que permitía, de manera razonable, evaluar la rentabilidad de cada producto. Al mismo tiempo, se desarrollan costes estándar que permiten evitar las fluctuaciones más o menos aleatorias de los costes y, de este modo, hacer esta evaluación más fiable.

Se da por supuesto, pues, que este cálculo de costes «completos», con costes fijos y amortizaciones, es el que sirve para evaluar la rentabilidad. Pero en un libro clásico de los años veinte del siglo pasado, Clark (1923) da un paso adelante considerable tanto en establecer los métodos de cálculo de los costes unitarios —y, por tanto, de reparto de costes indirectos, fijos y del capital invertido— como en la utilización de estos datos. De Clark en adelante, se establece la máxima de «costes diferentes para propósitos diferentes»: cada decisión se produce en un contexto concreto y los datos que hay que utilizar no son los mismos en una situación que en otra.



La Gran Depresión que se produjo a continuación pone de manifiesto, de manera muy práctica, cómo se pueden cometer graves errores si no se tiene en cuenta este principio. Cuando una empresa industrial está trabajando muy por debajo de su capacidad, utilizar cualquier forma de coste completo para evaluar la rentabilidad puede ser un grave error: el coste variable y el margen de contribución se convirtieron, en aquella época, en el procedimiento más usual, tanto para evaluar rentabilidades como para establecer políticas de precios o precios concretos.

Más tarde se estudió la utilización de los datos de costes y, en parte, se volvió al coste completo, calculado de una manera razonable para decisiones diferentes. Por ejemplo, para una decisión de precio concreta en un momento determinado, puede ser adecuado utilizar el coste variable y el margen de contribución, pero para establecer una política de precios (como algo muy diferente de un precio concreto) puede ser mucho más adecuado el coste completo, el cual debe establecerse en relación con una utilización de la capacidad «normal», y no la real, que puede fluctuar y conducir a confusiones.

Por tanto, es preciso tener criterio para distinguir entre una situación y otra. No hay blancos y negros, sino muchas tonalidades de grises. Desarrollar esta habilidad para distinguir entre situaciones diferentes y métodos diferentes es una cuestión fundamental para una toma de decisiones productiva.

Y hay, por supuesto, muchas otras decisiones para las que el coste unitario del producto, variable o completo, puede ser útil: comprar o fabricar, externalizar costes o variabilizarlos, etc. Pero hay otro terreno, diferente al de las decisiones puntuales como las que hemos enunciado, en el que ya Clark veía una aplicación importante: la evaluación de la rentabilidad y de la gestión de las unidades de la organización, ya sean departamentos, divisiones, centros de beneficios u otros.

La evaluación de la gestión

Se trata de un terreno diferente. Cuando se evalúan productos, su rentabilidad y su precio, es una cuestión más o menos abstracta, podríamos decir incluso que alejada de las personas si no fuera porque, directa o indirectamente, estas siempre tienen que ver con las decisiones de *management*. Pero la evaluación de la rentabilidad de una unidad organizacional, o de la gestión que allí se hace, tiene que ver con las personas de manera directísima. La evaluación es una valoración de personas, aunque lo llamemos «rentabilidad» o «gestión», que son dos cosas diferentes, por cierto, y que a menudo se confunden. Una división puede no ser demasiado rentable, o nada, y tener una gestión muy buena que lucha por salir de la situación, o puede tener grandes beneficios haciendo las cosas mal. Entonces, asegurarse de si se trata de una cosa u otra es importantísimo por lo que ello implica que hay que hacer. Es el corolario del «costes diferentes para propósitos diferentes». Por tanto, no se puede hacer de una manera mecánica, sino que se necesita criterio, uno que hay que desarrollar. El hecho de que los resultados sean buenos, o incluso muy buenos, no significa que se esté haciendo una buena gestión. Se puede estar haciendo una gestión bastante mala, o mala a secas, y vivir de cosas buenas que se han hecho en el pasado o de que las circunstancias nos han traído buena suerte. Del mismo modo, los resultados pueden ser malos como consecuencia de circunstancias externas desfavorables. Una guerra, por ejemplo, puede ser el caso extremo de una cosa y otra: hay empresas que se ven beneficiadas por las guerras, al igual que las hay que se ven muy perjudicadas. Ahora bien, una empresa bien gestionada tarde o temprano tendrá resultados buenos.

Estas dos observaciones anteriores ponen de manifiesto que (1) los resultados (económicos, o de otro tipo) se deben tener en cuenta siempre, y (2) los resultados son completamente insuficientes para evaluar la gestión de las personas.



Durante los años sesenta y setenta, tanto académicamente como en la práctica, se fueron desarrollando en Estados Unidos el concepto de «*management control systems*» (MCS). El libro de cabecera fue el de Anthony, Dearden y Vancil (1972), de la Harvard University. Estaban basados, principalmente, en variables económico-financieras, pero, a veces, incluían otras variables y, sobre todo, hacían ver cómo las variables cuantitativas no son las únicas que hay que considerar, que algunas variables importantes no se pueden cuantificar de ninguna manera y que cualquier cosa que se pueda hacer en un momento determinado tiene una influencia importante sobre el futuro. Por lo tanto, si queremos entender el presente y evaluar qué está pasando hoy, hay que saber qué ha pasado antes y ser capaces de entenderlo.

Estas dos cuestiones son muy importantes. Tanto que, por un lado, tal como decía el malogrado colega del IESE, el profesor Juan Antonio Pérez López (†), «si algo es importante, no se puede cuantificar»; y, por el otro, cada interacción que tengan evaluador y evaluado influye el futuro, para que el evaluado se defienda siempre o se pueda aprovechar de lo que no hace el evaluador. Si piensa que el evaluador es demasiado exigente, intentará «escaparse» de algunas cosas, tal vez incluso haciendo «trampas»; mientras que si cree que lo es poco puede aprovecharse para trabajar menos. Como siempre, la virtud es el punto de equilibrio entre dos defectos, pero querríamos poner el énfasis en la segunda cuestión: cualquier cosa que se haga deja «huellas» que condicionan el futuro (Andreu, 2014).

Los cambios de los últimos años

A finales de los sesenta, principios de los setenta, parecía que había un edificio sólidamente construido sobre las bases que acabamos de resumir. Posteriormente, se han producido tres «innovaciones» en contabilidad de gestión propiamente dicha: sistemas de costes ABC, *Balanced Scorecard* y el llamado «EVA», con la automatización de la «*performance evaluation*», basada solo en índice numéricos. Además, se ha producido un retroceso en el terreno epistemológico, yendo a una forma de empirismo que filosóficamente ya estaba superada en los años cincuenta y sesenta.

Para verlo, vayamos por partes. Es humano querer ahorrarse esfuerzos, si se puede. La invención de muchas máquinas responde (acertadamente) a esta actitud. Cualquier trabajo «mecánico» lo pueden hacer las máquinas y las personas podemos ser más eficientes en nuestro trabajo y disfrutar más de sus frutos. Ahora bien, en dirección de empresas, el principal esfuerzo consiste en pensar; y es peligroso querer ahorrar en esto. La manera de ver la dirección que, tal como hemos explicado, procede de Follet –de hace casi un siglo y que continuó en la línea más importante durante mucho tiempo, a través por ejemplo de Peter Drucker–, ponía de manifiesto cómo las decisiones importantes en las organizaciones deben tomarse pensando en cada uno de los seres humanos que participan, y que esto no se puede resumir en números solamente.

Pero, como suele pasar en casi todo, las ideas básicas se transformaron en «fórmulas», o en unos procedimientos preestablecidos que se podían poner en práctica sin pensar demasiado. Los principios básicos eran que, para calcular el coste completo, se establecían centros de costes y se repartían los costes entre ellos (unidades de producción), sobre unas bases de reparto que –se decía– debían responder a relaciones causa-efecto. Si, por ejemplo, se repartía el coste de calefacción, se haría según el número de metros cuadrados, y en el caso del coste de administración, se podía calcular según el número de unidades monetarias que se vinculaba a cada departamento. A partir de estos principios, en la práctica había que pensar cuáles eran las bases de reparto adecuadas a cada situación. Si bien en los años cincuenta y sesenta, en muchos casos, la base de reparto adecuada era –o tenía que ver– con la mano de obra, la automatización posterior hizo que esta práctica no fuera ya la que había que utilizar.



Entonces, alguien (Robert Kaplan, de la Harvard University) desencaminó el problema a base de predicar que los sistemas de costes estaban obsoletos y que se debían utilizar otros nuevos que él llamaba ABC. De hecho, solo tenían una novedad positiva: la búsqueda de bases de reparto más adecuadas. La otra novedad (negativa) consistía en multiplicar el número de centros de costes de manera totalmente abusiva, hasta límites insospechados, en busca de una supuesta exactitud que, en realidad, ni existía ni podía existir. Esto —claro— permitía vender consultas y, además, más caras. Después, como esto ya permitía tener el coste «real», el único auténtico, no había que aplicar el principio de «costes diferentes para propósitos diferentes». Si, además, unas empresas de software te dicen que lo calculará el ordenador sin ningún esfuerzo, ya tenemos dos pasos atrás considerables, por intentar dar un paso adelante en búsqueda de mejores bases de reparto. ¿Mejóro ello la contabilidad de costes? Sospecho que no. O quizá sí, pero, en una cuestión lateral: como esto puso «de moda» los sistemas de costes, algunas empresas (tal vez muchas) que solo tenían sistemas contables algo primitivos pasaron a tener alguno un poco más «sofisticado», aunque más de una quizá lo hizo de forma demasiado brusca.

La evolución de los sistemas de control de gestión

En cuanto al control de gestión, la evolución ha ido en paralelo. También, simplificando un poco, se ha eliminado el elemento humano en este aspecto fundamental de la dirección. Y con el mismo culpable: Robert Kaplan. También, como siempre en las supuestas innovaciones, con una cierta dosis de razón al principio. En este caso, en forma de lo que llamó «*Balanced Scorecard*», sin ninguna justificación en tal expresión más que allá del hecho de que la había visto en una empresa y le pareció una buena idea. La parte de razón que tuvo fue la de añadir indicadores no financieros a los sistemas de control, que, evidentemente, eran a menudo ignorados en la práctica, aunque en la teoría nadie dudaba de su utilidad. De hecho, en un «*measurement project*» que emprendió General Electric hacia 1950, con Drucker involucrado en el proyecto, ya había muchos de los indicadores que posteriormente se han utilizado en este contexto; incluso podemos afirmar que prácticamente todos los que realmente tienen sentido. Pero es cierto que, hasta ese momento, en muchas ocasiones se utilizaban únicamente indicadores financieros: costes, ingresos, beneficios, rendimiento sobre la inversión, etc., y que esto otorgaba una visión limitada y de corto plazo inaceptable.

Entonces, Kaplan y sus acólitos trataron de sistematizar el sistema de indicadores desde cuatro (más tarde, cinco) perspectivas donde ya insinuaban cuáles debían ser. Es decir, evidentemente, que había que hacer un traje a medida, porque, si no fuera así, no tendríamos consultas largas y jugosas, pero, a menudo, con una idea preconcebida de cuáles deben ser los indicadores y sin tener en cuenta que, para poder hacer un buen control, se precisan un análisis y un diálogo entre controlador y controlado.

En comparación con la «teoría anterior», la de Anthony, Dearden y Vancil, se trata de un número demasiado elevado de indicadores. A estos últimos, originalmente, Kaplan y Norton (1992) los llamaban «*measures*», e incluso se ha llegado a aceptar el término «*metrics*», dando una idea de exactitud que es aún más desorientadora. En primer lugar porque, cuando se es muy estricto en una «medida», el «medido» se escapa con trucos; y, en segundo lugar, porque, aun cuando fuera exacto, estar sometido a muchas medidas produce «ruido»: siempre hay algo en lo que «quedas bien» y algo en lo que «quedas mal»; y, además, sopesar diferentes medidas es un problema serio, tal como ya había visto Ridgeway hace más de cincuenta años, y se ha resucitado con palabras diferentes, en términos de la teoría de la agencia, con la expresión «*multi-task*», que procede del premio Nobel Bengt Holmström y de Paul Milgrom (1991). El número excesivo y la falta de análisis y diálogo son los fallos más importantes de las «*Balanced Scorecard*».

Podríamos añadir que, en España, esto se ha traducido por «cuadro de mando», en consonancia con la tradición autoritaria española, que no añade nada bueno.

Decíamos que la utilización de la palabra «medida» no es buena. La de antes, «indicadores», era mucho mejor: insinuaba que «indicaban», pero sin ninguna pretensión de exactitud. Hoy, no nos sorprenderá saber que, en lugar de una sola palabra, se utilizan unas siglas: KPI (*key performance indicators*). Pero estas tres palabras son también una perversión de lo que se decía hace cuarenta años. Vancil había utilizado a menudo la expresión «*key economic variables*», para indicar que había que prestar atención, en una empresa concreta, a algunas variables (no necesariamente medibles y en número más bien pequeño) que eran importantes en dicha empresa, y seguramente no en otra, porque la estrategia se había diseñado de una determinada manera y no de otra.

Quien esto escribe ha podido ser testigo de una perversión aún peor: el caso de una compañía (del sector de las tecnologías de la información) que pidió a una conocidísima empresa de consultores que le hiciera una «*Balanced Scorecard*». Esta última dijo que, evidentemente, para poder hacerlo hay que revisar la estrategia, y se pusieron a ello. Entonces, diseñaron una estrategia que estaba pensada en función de los indicadores que tenían en mente cuando empezaron a conocer la empresa, y, una vez hecha «la estrategia», los indicadores siguen de la manera más natural posible, casi evidente: hemos puesto las cosas patas arriba y hemos diseñado una estrategia pensada en función de los indicadores fáciles que se nos habían ocurrido antes. La empresa cliente se quedó contenta... y engañada.

Aun así, conviene reiterar que había elementos positivos en el planteamiento inicial: primero, que los indicadores valen la pena si se utilizan correctamente; y, segundo, que vale la pena tener no financieros, aunque muchos de estos serán necesariamente imperfectos como medidas.

Mencionemos, por último, y aunque sea solo brevemente, otra «moda» que afortunadamente parece haber pasado a mejor vida: la del «EVA» (*Economic Value Added*), «invento» de una compañía de consultores que consistía en utilizar únicamente el primero de los indicadores de General Electric, que le había dado el nombre de «*residual income*», rebautizado como «EVA» (¡que incluso registraron como marca comercial!). A pesar de que, en contraste con el *residual income* de General Electric, para calcular el EVA se tenían que hacer montones de ajustes, posiblemente con el mismo objetivo fundamental que hemos visto antes en otras «técnicas»: vender más consultas y cobrarlas más caras. Y si he escrito «invento» entre comillas es porque la idea es tan antigua como Alfred Marshall, que ya la propuso a finales del siglo XIX, aunque no dijo cómo debía ponerse en práctica. Además, el EVA tenía algunas deficiencias técnicas que sus proponentes no ponían de manifiesto. Lo que hemos dicho antes evidencia que un solo indicador no puede ser suficiente de ninguna manera, por muy bueno que pudiera llegar a ser.

«Analytics» y estadística

El futuro parece poco alentador. Y es que el abuso de las estadísticas y de los modelos econométricos ha alcanzado el control de gestión también. Con muchos datos se construyen modelos que (¡supuestamente!) establecen perfectamente las relaciones causa-efecto y que, por tanto, permiten saber qué hacer en cualquier situación, como si las organizaciones fueran un ingenio mecánico. Esto deshumaniza las organizaciones y hace el clima que se respira dentro sea difícil de aguantar para todos. No tenemos espacio aquí para hacer un análisis detallado, pero sí nos gustaría mostrar cómo el empleo de este tipo de modelos sin más constituye un grave peligro, del que se ha hecho eco Cathy O'Neil (2016), antigua usuaria de ellos en Wall Street.



Uno de sus mejores ejemplos lo extrae del sistema escolar de Washington D. C., donde la evaluación de los maestros se hacía con una herramienta llamada IMPACT. La palabra no es neutra, evidentemente, sino que suena bien. A través de un complicado algoritmo, IMPACT medía el progreso de los alumnos y en qué medida este se podía atribuir a maestros concretos. Los que obtenían menos puntos en un determinado año eran despedidos, incluso cuando tenían excelentes evaluaciones por parte de los padres y de la dirección de la escuela. Evidentemente, esto no es un paso adelante, es un paso atrás: no tiene ningún sentido.

También en el sistema escolar, pero en Nueva York, se dio el caso de un maestro, experimentado y con muy buen prestigio, al que se aplicó un sistema de este estilo. El primer año obtuvo 6 puntos sobre 100; el segundo, 96. Esto puede tener dos explicaciones, y no se sabe cuál es peor. La primera, que la medida sea bastante aleatoria, de manera que tenga realmente poco valor: si el maestro ha hecho «lo mismo» ambos años, pero con puntuaciones completamente diferentes, esta será la explicación. La segunda sería que el maestro «se ha adaptado» y ha hecho las cosas que el algoritmo valora y, por tanto, no ha hecho las que valoran las personas, lo cual generará una espiral negativa en la institución de manera inevitable llevando a lo que, ya hace muchos años, se llamaba el estado de «pseudocontrol»: cuando todas las variables dan el valor «correcto» pero el sistema no funciona.

En situaciones de control, el diagnóstico del problema es una parte crucial si se quiere tener éxito. Los dos académicos que quedan de la vieja escuela (Merchant y Simons) lo han visto en este sentido, sobre todo el segundo. Pero, como dice el primero (Merchant, 2010), es difícil sustraerse a la tendencia dominante, por lo que, dicho claramente, reconoce que trabaja en cosas en las que no cree, porque las que cree no serían admitidas.

Conclusión

En los últimos treinta y tantos años, la contabilidad de gestión ha evolucionado hacia la concepción «técnica» del *management* que insinuábamos al principio de este artículo. Tanto en contabilidad de costes como en control de gestión, se ha querido reducir a os procedimientos concretos, aunque reconociendo que, en cada empresa, estos deberían ser diferentes. Pero no ha ido más allá de esto y ha ido sacando fuera el elemento humano. Primero, ignorando las variables no cuantificables y predicando que las medidas o los KPI incluyen todo lo necesario, desde la estrategia, que, si hay, ya la haremos reduccionista para que así sea, hasta todos los factores, incluso humanos, que hacen que una organización pueda sobrevivir. Detrás, está la maximización del valor para los accionistas, en teoría; en la práctica, a menudo se transforma sin decirlo en maximizar las retribuciones a directivos.

Habría que rectificar este desbarajuste y volver a introducir las personas, los valores, y el buen criterio en la toma de decisiones, que no se puede hacer de manera puramente «técnica» o «mecánica», sino que debe incluir los elementos políticos y humanos que hacen de las organizaciones unas entidades que valen la pena, que hacen la vida de las personas más fácil y más agradable para todos. Esperamos que en los próximos años reencontremos el hilo que en algún momento perdimos.



Referencias bibliográficas

Andreu, R. (2014), *Huellas. Construyendo valor desde la empresa*, DAU, Barcelona.

Anthony, R., J. Dearden, y R. F. Vancil (1972), *Management Control Systems: Text, Cases and Readings*, 2.ª edición, Richard D. Irwin, Homewood, Illinois.

Clark, J. M. (1923), *Studies in the Economics of Overhead Costs*, University of Chicago Press, Chicago, Illinois.

«General Electric Company» (1964), caso 9-113-121 ICH 13C121, Harvard Business School.

Holmström, B., y P. Milgrom (1991), «Multitask Principal-Agent Analyses: Incentive Contracts, Asset Ownership, and Job Design», *Journal of Law, Economics & Organization*, 7, 24-52.

Kaplan, R., y D. Norton (1992), «The Balanced Scorecard: Measures that Drive Performance», *Harvard Business Review*, 70(1), 71-79.

Merchant, K. (2010), «Paradigms in accounting research: A view from North America», *Management Accounting Research*, 21, 116-120.

O'Neil, C., (2016), *Weapons of Math Destruction*, Crown (Penguin Random House), Nueva York.

Ridgeway, V. (1956), «Dysfunctional consequences of performance measurements», *Administrative Science Quarterly*, 1(2), 240-247.