

# Costeo por actividad y cuadros de mando integral

Entrevista con Robert S. Kaplan

Por *Journal of Accountancy*\*



Uno de los creadores del cuadro de mando integral (Balanced Scorecard, BSC) y del costeo por actividad (ABC), el profesor Robert S. Kaplan, de la Harvard Business School, comparte en una entrevista para el *Journal of Accountancy* sus ideas sobre las herramientas de Contabilidad administrativa.

**J**ournal of Accountancy (JofA): ¿Cómo comenzó a trabajar con el costeo por actividad y los cuadros de mando integral?

**Kaplan:** Fue en los años ochenta, cuando me enfrenté a los cambios e innovaciones que se estaban dando en la administración, principalmente a través del enfoque japonés que incluía la calidad total y el inventario justo a tiempo. Me di cuenta que, si era verdad lo que se oía en el ámbito de la práctica, se debilitaba lo que habíamos estado enseñando, investigando y practicando los últimos 75 años. Entonces, iban a necesitarse nuevos enfoques tanto para el costeo como para medir el desempeño.

A partir de ese escenario, comencé a trabajar en soluciones. Encontramos que unas cuantas compañías habían desarrollado maneras más precisas de asignar los costos generales a los productos y clientes. Es así como comenzó el movimiento del costeo por actividad, pero incluso este sistema mejorado de medición financiera sólo capturaba lo que ocurría con los activos físicos y financieros, no con los intangibles de la organización. Los japoneses ganaban ventaja mediante en-

trenamiento y motivación a sus empleados, al optimizar la calidad de los procesos y trabajar mejor con proveedores y clientes, todo un conjunto de capacidades del desempeño que no se recogían en los estados financieros periódicos.

En 1990, David Norton y yo desarrollamos el Balanced Scorecard, que conservaba la medición financiera, pero la suplementaba con medidas sobre el desempeño de la compañía con clientes, procesos, personas y cultura. Era un desarrollo independiente del ABC que se refiere a cuáles son los costos asociados con nuestros actuales procesos, productos y clientes. El Balanced Scorecard, por otra parte, responde a la pregunta: ¿estamos creando valor actual y futuro para nuestros accionistas y clientes?

**JofA:** ¿Cómo ve el avance de la implementación del costeo ABC en EU?

**Kaplan:** Creo que hubo un claro surgimiento de interés a mediados de los ochenta, cuando introdujimos el concepto. Detecté una caída a finales de los noventa y principios de la actual década, porque el enfoque acabó siendo dema-

siado complejo de implementar. Creo que el uso de ABC ha disminuido porque las personas lo probaron y les pareció demasiado difícil. Pero creo que el nuevo enfoque, el ABC impulsado por el tiempo (*time-driven*), que elaboramos Steve Anderson y yo, se refiere a estos problemas y hace mucho más accesible y realista el costeo por actividad para todas las empresas.

El ABC impulsado por el tiempo funciona a nivel transacción y pedido, y hace una estimación directa de la capacidad de recursos (generalmente tiempo) que se necesitan para procesar una transacción, entregar un producto y dar servicio a un cliente. Elimina la necesidad de estimaciones subjetivas de tiempo, lo cual lo hace más fácil de implementar.

**JofA: ¿Ha sido similar la implementación de Balanced Scorecard a la del ABC?**

**Kaplan:** Creo que la adopción del Balanced Scorecard ha sido mucho más extensa que la del ABC. Se refiere a un problema fundamental que enfrentan todas las empresas de manufactura y servicio y de los sectores privado y público, y no lucrativas por igual; es decir, cómo describir, comunicar e implementar su estrategia.

**JofA: En su más reciente libro, *The Execution Premium (La bonificación de la ejecución)*, introduce un sistema de administración de circuito cerrado en seis etapas. ¿Vincula este sistema con otras herramientas de Contabilidad administrativa como el ABC y el cuadro de mando integral?**

**Kaplan:** Un editor de la *Harvard Business Review* ha llamado al sistema de administración de ejecución de la estrategia mi "teoría de todo". Abarca no sólo Contabilidad administrativa y control, sino también administración de la calidad, más allá de presupuestos, formulación de estrategia, costeo por actividad, análisis, tableros operacionales y administración por objetivos. Así que integra todo un conjunto de herramientas de administración en un sistema integral de circuito cerrado que vincula estrategia y operaciones.

**JofA: En su sistema de circuito cerrado parece que el ABC es realmente una herramienta de planeación y monitoreo. ¿Lo es?**

**Kaplan:** Es una poderosa herramienta de análisis que elimina casi todas las conjeturas, subjetividad y negociaciones que normalmente se asocian con la planeación de recursos o el proceso de presupuestos.

**JofA: ¿El Balanced Scorecard se usa igual para traducir la estrategia a operaciones que para monitorear la estrategia?**

**Kaplan:** Estamos haciendo que la estrategia sea procesable y ayude a asignar recursos que sean consistentes con la

estrategia. Hacemos una distinción importante entre monitorear operaciones, lo que se puede hacer con tableros e indicadores clave de desempeño *versus* monitorear la estrategia, que es función de los mapas estratégicos y los cuadros de mando integral.


**JofA: ¿Cuál considera que sea el papel principal de la organización de finanzas dentro de este sistema de circuito cerrado?**

**Kaplan:** Estamos abogando por transformar la función de finanzas, que en vez de sólo mirar por el retrovisor pueda usar herramientas como el costeo por actividad, mapas estratégicos y cuadros de mando integral para ayudar a la organización a mirar por el parabrisas delantero y navegar hacia un futuro rentable. Se puede pensar en rebautizar al CFO (director de finanzas) por CVO (director de creación del valor) o CPO (director de desempeño).

**JofA: Para los contadores certificados que no han tenido mucha experiencia con el costeo por actividad o los cuadros de mando integral, ¿qué les recomendaría aprender?**

**Kaplan:** Sentirse más cómodos como socios del negocio con gerentes de línea y gerentes generales, los CEO (directores ejecutivos). No se puede ser sólo el anotador, sentado en la banca, sino formar parte del equipo. Y ese es probablemente un buen lugar para comenzar, volverse socio del equipo, con mayor valor añadido.

**JofA: ¿Cómo ve en los próximos cinco años el uso de cuadros de mando integral y mapas estratégicos, ejecución de la estrategia y tableros y presupuestos, que son cosas centrales en este sistema de circuito cerrado?**

**Kaplan:** Creo que nuestro conocimiento actual sobre el uso efectivo de los mapas de estrategia y los cuadros de mando integral ahora ofrece algo especialmente valioso que no puede algún otro enfoque. La capacidad de describir su estrategia, medirla y obtener retroalimentación son cosas fundamentales para el negocio. Se necesitan estas capacidades, pero hasta que formulamos los mapas de estrategia y los cuadros de mando integral, carecían de las herramientas para lograrlas. Creo que la mayoría de las personas ahora reconoce las limitaciones de intentar administrar las organizaciones competitivas con sólo mediciones financieras. Éstas siguen siendo importantes, pero no suficientes para guiar el éxito de la organización. Y ahora sabemos cómo cubrir esa brecha. 

---

\*Texto original: "Linking Strategy to Operations" (*Journal of Accountancy*, octubre 2008). Traducción para *Veritas* del Colegio de Contadores Públicos de México por Jorge Abenamar Suárez Arana.