

EL CUADRO DE MANDO INTEGRAL EN ORGANIZACIONES PÚBLICAS PORTUGUESAS: UN ANÁLISIS DESCRIPTIVO

Patrícia Rodrigues Quesado
Instituto Politécnico do Cávado e do Ave

Beatriz Aibar Guzmán
Universidade de Santiago de Compostela

Lúcia Lima Rodrigues
Universidade do Minho

RESUMEN:

En el actual contexto de mayor responsabilidad y transparencia en la gestión pública, las organizaciones del sector público tienen presente la necesidad de mejorar la eficiencia en la aplicación de los recursos y la provisión de servicios a los usuarios. Ante esta situación, existe la necesidad de desarrollar sistemas de información y control de gestión que reflejen la evolución de los factores clave de éxito de naturaleza no financiera y/o cualitativa, como es el caso del Cuadro de Mando Integral (CMI). Así, con el objetivo de averiguar si conocen y van a adoptar el CMI, cuáles son las principales motivaciones para su aplicación y cómo va a ser implementado, hemos enviado un cuestionario a 591 organizaciones públicas, con una tasa de respuesta del 34%. Los resultados obtenidos permiten concluir que aunque la mayoría de los encuestados conoce el CMI, su utilización en dichas organizaciones es reducida y muy reciente.

PALABRAS-CLAVES: Cuadro de Mando Integral; Sector Público; Contabilidad de Gestión.

ABSTRACT

In the current context of increased accountability and transparency in governance, public sector organizations have in mind the need to improve efficiency in the use of resources and provision of services to users. In this situation, there is a need to develop information and management control systems that reflect the evolution of the non-financial and / or qualitative key success factors, such as the Balanced Scorecard (BSC). Thus, in order to find out if they know and use the BSC, which are the main motivation for its application and how it was implemented, we sent a questionnaire to 591 public organizations, with a response rate of 34%. The findings suggest that although the majority of respondents claimed to know the BSC, its use in these organizations is limited and very recent.

KEY WORDS: Balanced Scorecard; Public Sector; Management Accounting.

1. INTRODUCCIÓN

La búsqueda de la racionalización en la gestión de los recursos públicos junto con la necesidad de mejorar la calidad de los servicios prestados, aspectos asociados al modelo de “Nueva Gestión Pública” (NGP), han motivado la aplicación en las entidades públicas de conceptos e instrumentos de gestión desarrollados y utilizados previamente en el ámbito privado. En este contexto, entre las

distintas iniciativas de reforma se destaca la importancia de que las entidades públicas cuenten con un sistema de información y control de gestión que permita introducir criterios de racionalidad directiva y, al mismo tiempo, constituya un vehículo para la obtención de sinergias en la actuación de las distintas unidades que integran la organización (Aibar, 2004). En este sentido, varias entidades públicas y sin ánimo de lucro han manifestado un interés en la implementación del CMI.

El presente artículo tiene como objetivo principal efectuar un análisis exploratorio del conocimiento e implantación del CMI en organizaciones públicas portuguesas. De acuerdo con este objetivo, hemos estructurado el trabajo de la siguiente forma: inicialmente se exponen brevemente algunos aspectos teóricos relativos a las características del CMI en el sector público. Con esta base, se presenta el estudio empírico realizado y las principales conclusiones obtenidas.

2. EL CMI EN EL SECTOR PÚBLICO

En los últimos años ha aumentado la popularidad y utilización del CMI en las organizaciones pertenecientes al sector público. A este respecto, coincidimos con Aibar (2004) en considerar que el CMI es una de las propuestas más novedosas para recoger los indicadores de gestión para las entidades públicas, ofreciendo una visión global de la situación y del desempeño de la entidad, centrando la atención de los usuarios en los aspectos de su interés. En efecto, el CMI ha sido considerado como una herramienta de gestión global y estratégica útil para la modernización del sector público, puesto que permite vertebrar las diversas medidas o indicadores relativos a las diferentes áreas de actuación, evitándose vacíos a nivel de ejecución y consistencia de estrategias (Wilson *et al.*, 2003; Bastidas y Ripoll, 2003; Horváth & Partners, 2003). Sin embargo, debe tenerse en cuenta que la aplicación de una práctica gerencial originada en el sector privado al ámbito de actuación de las entidades públicas no sólo requiere que se realicen adaptaciones en el modelo original, sino, además, disponer de herramientas innovadoras propias (Mora y Vivas, 2001)¹.

La posibilidad de utilizar el CMI en organizaciones distintas de las grandes empresas (para las que fue pensado inicialmente) supone la necesidad de adaptar el CMI a las características y condiciones de cada tipo de organización, ya sea modificando el contenido (y, por consiguiente, el nombre de alguna perspectiva) o bien cambiando el peso específico de las perspectivas en la “jerarquía” de relaciones causa-efecto establecida inicialmente por Kaplan y Norton. En nuestra opinión, el número y naturaleza (contenido) de las perspectivas del CMI variará dependiendo de la misión/visión y las características de cada organización y del entorno en el que ésta opere, por lo que la decisión de introducir una nueva perspectiva al modelo del CMI dependerá de que el peso e importancia de los elementos que se representarían en la nueva perspectiva hagan pensar en la conveniencia (o necesidad) de reflejarlos en una perspectiva propia, en lugar de recogerlos en alguna (o varias) de las perspectivas existentes.

3. ESTUDIO EMPÍRICO

3.1. Objetivos

El objetivo principal de este trabajo ha sido obtener evidencia empírica sobre el conocimiento y utilización del CMI en organizaciones públicas portuguesas. En concreto, nos propusimos identificar las razones inherentes a la no adopción o abandono de dicha herramienta así como las motivaciones, objetivos, beneficios, dificultades y adaptaciones para la implementación de la misma en dichas organizaciones.

¹ Dichas adaptaciones se refieren, fundamentalmente, al significado, denominación y peso relativo de las distintas perspectivas así como a las relaciones causales que se establecen entre ellas.

3.2. Metodología

Como medio básico para la recolección de los datos hemos optado por la realización de una encuesta postal a través del envío de un cuestionario a una muestra de organizaciones públicas que operan en Portugal.

La población objeto de estudio estuvo formada por: Ayuntamientos, Empresas Municipales (EM), empresas intermunicipales (EIM) y hospitales públicos pertenecientes al Sistema Nacional de Salud (SNS), integrando un total de 591 organizaciones: 308 ayuntamientos, 222 EM/EIM y 61 instituciones hospitalarias². Decidimos seleccionar todos los ayuntamientos y EM/EIM portuguesas así como todos aquellos hospitales pertenecientes al SNS clasificados hasta finales de marzo de 2009 como Entidades Públicas Empresariales (EPE) y Sector Público Administrativo (SPA).

Los cuestionarios fueron testados durante el mes de marzo de 2009 por personas pertenecientes a la población a investigar así como por académicos conocedores del tema en estudio y con amplia experiencia en el diseño y realización de investigaciones a través de encuestas.

La fase de recogida de la información tuvo lugar entre abril de 2009 y marzo de 2010 y los datos recogidos se han tratado estadísticamente con el programa SPSS (*Statistical Package for the Social Sciences* – versión 17). De los 591 cuestionarios enviados obtuvimos 201 respuestas, lo que corresponde al 34% del total de la población. La mayor tasa de respuesta corresponde a las EM/EIM (39,2%), seguida de los ayuntamientos (32,5%) y, por último, los hospitales (24,6%³).

3.3. Resultados

3.3.1. Conocimiento del CMI

En lo que respecta al conocimiento de la herramienta de gestión CMI por parte de los encuestados hemos observado que, con carácter general, las organizaciones conocen el CMI, lo que indica que dicha herramienta está bastante divulgada en Portugal. En los hospitales la casi totalidad de los encuestados (11 hospitales), conoce bien o totalmente el CMI⁴. En el polo opuesto, se destaca el importante porcentaje de encuestados en los ayuntamientos y las EM/EIM que manifestaron desconocer o conocer poco el CMI.

Coincidimos con Silva (2003) en la consideración de que estos resultados podrían estar relacionados con la elevada divulgación y con el incremento de las acciones de formación que a lo largo de la última década se han realizado en Portugal respecto a las potencialidades y a los beneficios que resultan del proceso de implementación del CMI en las distintas organizaciones. Además, dicho autor señala que el mayor conocimiento registrado en los hospitales podría ser atribuido a la creciente obligatoriedad de utilización de las herramientas propias de la gestión privada en los hospitales públicos portugueses.

Tabla 1. Conocimiento del CMI

| Conocimiento | Ayuntamientos | % | EM/EIM | % | Hospitales | % |
|--------------------|---------------|------------|-----------|------------|------------|------------|
| No conocen | 33 | 33,3 | 40 | 46 | 2 | 13,3 |
| Conocen poco | 24 | 24,2 | 10 | 11,5 | 2 | 13,3 |
| Conocen | 31 | 31,3 | 22 | 25,3 | 5 | 33,3 |
| Conocen bien | 11 | 11,1 | 11 | 12,6 | 3 | 20 |
| Conocen totalmente | 0 | 0 | 4 | 4,6 | 3 | 20 |
| Total | 99 | 100 | 87 | 100 | 15 | 100 |

² 39 hospitales EPE y 22 hospitales SPA.

³ 28,2% hospitales EPE y 18,2% hospitales SPA.

⁴ Esta conclusión es semejante a la obtenida por Silva (2003) y Cavaco y Sarrico (2007).

Con el objetivo de identificar cuál es la interpretación de los encuestados sobre el concepto de CMI, les presentamos un conjunto de afirmaciones y les pedimos que indicaran el grado en que estaban de acuerdo con las mismas, en una escala que varía entre el desacuerdo y el acuerdo total⁵. Observamos que gran parte de los encuestados está de acuerdo o coincide totalmente con la afirmación de que “el CMI es una herramienta de gestión del cambio y de alineamiento estratégico”. Este resultado es importante en la medida en que se trata de la definición más reciente encontrada en las últimas publicaciones de Kaplan y Norton (2007a, 2007b, 2008), lo que revela interés y una actualización constante por parte de los encuestados respecto a esta temática.

Entre los entrevistados pertenecientes a los ayuntamientos y las EM/EIM destaca también la consideración del CMI como “un sistema de gestión e implementación de la estrategia, que favorece una mejor articulación y comunicación de la misión y objetivos organizacionales”. En los hospitales, la segunda afirmación con la que los encuestados están más de acuerdo es la que plantea que “el CMI permite vincular la misión y estrategia organizacional a medidas objetivas”. Por otro lado, y previsiblemente, la mayor parte de los encuestados en todos los tipos de organizaciones analizados están en desacuerdo o discrepan totalmente con la consideración del CMI como “una moda” o sólo como “una colección de medidas financieras y no financieras”.

En la interpretación de las respuestas podemos concluir que existe un buen entendimiento del concepto y filosofía inherentes al CMI, lo cual puede atribuirse al hecho de que se ha producido una gran divulgación de esta herramienta en los últimos años, con constante publicación de libros o artículos en revistas y la organización de cursos, seminarios, conferencias y *workshops* respecto a esta temática.

Tabla 2. Interpretación del concepto de CMI

| Interpretación del CMI | Ayuntamientos | | EM/EIM | | Hospitales | |
|---|---------------|-------------------|--------|-------------------|------------|-------------------|
| | Media | Desviación típica | Media | Desviación típica | Media | Desviación típica |
| El CMI es una moda | 2,30 | 0,843 | 2,26 | 0,905 | 2,75 | 0,866 |
| El CMI es una colección de medidas financieras y no financieras | 3,03 | 0,966 | 3,35 | 0,994 | 2,75 | 1,055 |
| El CMI es un sistema de evaluación y medición del desempeño | 3,72 | 0,799 | 3,89 | 0,567 | 3,83 | 0,718 |
| El CMI es un sistema de gestión e implementación de la estrategia | 4,05 | 0,561 | 4,11 | 0,640 | 4,08 | 0,289 |
| El CMI completa medidas financieras del desempeño pasado con medidas operativas de desempeño y crecimiento futuro | 3,97 | 0,576 | 3,96 | 0,665 | 4,00 | 0,603 |
| El CMI vincula la misión y estrategia organizacional a medidas objetivas | 4,02 | 0,532 | 4,02 | 0,774 | 4,17 | 0,389 |
| Trabajar con el CMI permite reformular la estrategia, haciéndola más concreta | 4,02 | 0,532 | 4,04 | 0,631 | 3,92 | 0,515 |
| El CMI favorece una mejor articulación y comunicación de la misión y objetivos de la empresa | 4,10 | 0,473 | 4,09 | 0,661 | 4,00 | 0,603 |
| El CMI es una herramienta de gestión del cambio y de alineamiento estratégico | 4,15 | 0,477 | 4,11 | 0,640 | 4,17 | 0,389 |

⁵ Una EM/EIM, cinco ayuntamientos y un hospital no respondieron esta cuestión. Todos estos encuestados habían señalado anteriormente conocer poco el CMI.

3.3.2. Utilización del CMI

Con el propósito de conocer en qué medida está o no generalizada la utilización del CMI en las organizaciones públicas portuguesas, hemos preguntado a los encuestados que conocen el CMI sobre el grado de utilización del mismo⁶. Los resultados obtenidos revelan que el nivel de implementación del CMI en los ayuntamientos, EM/EIM y hospitales portugueses es bastante reducido. Por otro lado, casi la mitad de los hospitales señalaron que no utilizaban ni pretendían utilizar el CMI, porcentaje que se eleva a más del 70% para los restantes grupos de organizaciones encuestadas.

Sin embargo, cuando comparamos nuestros resultados con los obtenidos en otros estudios previos realizados en Portugal (Sousa, 2001; Silva, 2003; Quesado, 2005; Russo y Martins, 2005; Santos, 2006) constatamos que ha habido un incremento en la utilización del CMI en los últimos años. Además, un importante número de organizaciones ha indicado que pretende implementar el CMI en el futuro e, incluso, algunas organizaciones han señalado que ya estaban dando los primeros pasos en el proceso de su implementación.

Así, en la mejor de las hipótesis, considerando que el proceso de implementación llegue a terminarse y que las expectativas de implementación futura se concreten, la tasa de implementación se situaría alrededor del 25,4% en los ayuntamientos, del 28,3% en las EM/EIM y del 53,8% en los hospitales.

En este sentido, creemos que la utilización del CMI en las organizaciones portuguesas va aumentar en el futuro, teniendo en cuenta las exigencias de mayor responsabilidad y el reconocimiento de la necesidad de aumentar el número de medidas no financieras en los sistemas de medición del desempeño.

Tabla 3. Utilización del CMI

| Utilización | Ayuntamientos | % | EM/EIM | % | Hospitales | % |
|------------------------------------|---------------|------------|-----------|------------|------------|------------|
| No utilizan ni pretenden utilizar | 47 | 74,6 | 33 | 71,7 | 6 | 46,2 |
| Utilizan actualmente | 3 | 4,8 | 2 | 4,3 | 1 | 7,7 |
| Esperan implementarlo en el futuro | 13 | 20,6 | 11 | 23,9 | 6 | 46,2 |
| Total | 63 | 100 | 46 | 100 | 13 | 100 |

En lo que respecta a las principales razones para no implementar o abandonar la implementación del CMI se destaca claramente como razón el reducido conocimiento del CMI (el 75,6% en los ayuntamientos, el 43,8% en las EM/EIM y el 66,7% en los hospitales). En el caso de los ayuntamientos, un importante porcentaje de encuestados han señalado también la falta de comprensión de los beneficios derivados de la implementación del CMI (40%) y la falta de compromiso, disponibilidad y apoyo por parte de la alta dirección (26,7%). En lo que respecta a las EM/EIM, otras razones apuntadas por los encuestados han sido el hecho de que el CMI no se ajusta a la cultura y a la misión de la empresa (28,1%), seguida de unos costes de implementación y/o mantenimiento demasiado grandes y el excesivo consumo de tiempo necesario (ambas representando el 25% de las respuestas).

⁶ Una EM/EIM y tres ayuntamientos no respondieron esta cuestión.

Tabla 4. Razones para la no adopción o para el abandono del CMI

| Interpretación del CMI | Ayuntamientos | | EM/EIM | | Hospitales | |
|--|---------------|------|--------|------|------------|------|
| | Nº | % | Nº | % | Nº | % |
| El CMI no se ajusta a la cultura y a la misión de la organización | 9 | 20 | 9 | 28,1 | 1 | 16,7 |
| La organización utiliza otras herramientas similares y está satisfecha | 3 | 6,7 | 4 | 12,5 | 0 | 0 |
| Dificultad en la selección de las dimensiones básicas del CMI y establecimiento de interrelaciones entre ellas | 4 | 8,9 | 4 | 12,5 | 0 | 0 |
| Dificultad de definición y medición de medidas no financieras | 9 | 20 | 7 | 21,9 | 0 | 0 |
| Falta de comprensión de los beneficios derivados de su implementación | 18 | 40 | 4 | 12,5 | 0 | 0 |
| Exige costes de implementación/mantenimiento demasiado grandes | 11 | 24,4 | 8 | 25 | 1 | 16,7 |
| Exige un consumo excesivo de tiempo | 11 | 24,4 | 8 | 25 | 1 | 16,7 |
| Incomprensión de sus impactos a nivel organizacional (ausencia de resultados) | 8 | 17,8 | 6 | 18,8 | 0 | 0 |
| Inadecuado soporte tecnológico/sistema de información | 7 | 15,6 | 3 | 9,4 | 1 | 16,7 |
| Reducido conocimiento del CMI | 34 | 75,6 | 14 | 43,8 | 4 | 66,7 |
| Cultura organizativa (actitudes negativas y aversión/resistencia al cambio y al riesgo) | 10 | 22,2 | 5 | 15,6 | 0 | 0 |
| Falta de compromiso y motivación por parte del personal operativo | 8 | 17,8 | 4 | 12,5 | 0 | 0 |
| Falta de compromiso, disponibilidad y apoyo por parte de la alta dirección | 12 | 26,7 | 5 | 15,6 | 0 | 0 |
| Dificultad para descomponer los objetivos para los niveles más bajos de la organización | 4 | 8,9 | 3 | 9,4 | 0 | 0 |
| Visión a corto plazo asociada a las políticas organizativas | 11 | 24,4 | 5 | 15,6 | 1 | 16,7 |
| Falta de ligación del CMI al sistema de recompensas | 2 | 4,4 | 2 | 6,3 | 0 | 0 |
| Cambios en la gestión/administración | 3 | 6,7 | 1 | 3,1 | 1 | 16,7 |
| Ausencia de consenso en la definición de objetivos, indicadores y metas | 2 | 4,4 | 2 | 6,3 | 0 | 0 |
| Falta de comunicación | 5 | 11,1 | 1 | 3,1 | 0 | 0 |
| Falta de una misión/visión clara y común | 8 | 17,8 | 1 | 3,1 | 0 | 0 |
| Otras | 2 | 4,4 | 5 | 15,6 | 1 | 16,7 |

En cuanto al estadio de implementación del CMI⁷, hemos constatado que solo dos organizaciones se encontraban todavía en la fase de investigación y diseño. La casi totalidad de las organizaciones públicas estaban en la fase de desarrollo de sus *scorecards*. Con respecto a la fecha en que empezó a implementarse el CMI, la implementación más antigua tuvo lugar en 2006 (un ayuntamiento de la región Norte). Los restantes casos de entidades públicas que han implementado el CMI tuvieron lugar en los últimos años: dos organizaciones en 2007; una en 2008 y tres en 2009. En general, estos resultados sugieren un cierto retraso en la implementación de esta herramienta de gestión en Portugal.

⁷ Esta y las siguientes cuestiones deberían ser respondidas únicamente por aquellas organizaciones que utilizan el CMI o que esperan implementarlo en el futuro. Teniendo en cuenta el número reducido de organizaciones de la muestra que se encuentran en esta situación, presentaremos todos los resultados agregados.

3.3.3. Proceso de implementación del CMI

En lo que concierne a los motivos que llevaron a las organizaciones de la muestra a implementar el CMI, los encuestados señalaron como principal razón⁸ la necesidad de complementar otras iniciativas de gestión que ya estaban siendo utilizadas. Contrariamente al observado por Malmi (2001), los encuestados han atribuido poca importancia a la influencia de las “modas de gestión” (búsqueda y seguimiento de prácticas de gestión innovadoras y pioneras). Asimismo, nuestros resultados tampoco coinciden con los de los estudios de Griffiths (2003), Kasperskaya (2005, 2008), Bastidas *et al.* (2007) y Farneti y Guthrie (2008), quienes observaron que en la base de la implementación del CMI en organizaciones públicas estuvo el cumplimiento de requisitos legales en materia de presentación y divulgación de informes sobre control estratégico, probablemente porque estos no existen en Portugal.

Por otro lado, sí hemos podido observar que la utilización del CMI en algunas organizaciones no ha surgido propiamente como respuesta a una necesidad de gestión sino por el interés de imitar las mejores prácticas a nivel mundial, ya que algunos encuestados han afirmado que ha sido para “mantener a la organización en la vanguardia”. Así, en la medida en que algunas organizaciones manifestaron que el deseo de imitar determinadas prácticas que se consideran superiores a las aplicadas por la organización con el objetivo de avanzar hacia el logro de la excelencia había motivado la decisión de implementar el CMI en la organización, puede observarse la influencia del mecanismo de isomorfismo institucional mimético señalado por DiMaggio y Powell (1983).

Tabla 5. Razones para la implementación del CMI

| Razones | Organizaciones públicas | | |
|---|-------------------------|-------|-------------------|
| | Nº | Media | Desviación típica |
| Solicitud de la empresa/organización/institución matriz | 21 | 1,90 | 1,261 |
| Necesidad de alinear la organización a la estrategia global de la empresa/organización/institución matriz | 21 | 2,19 | 1,365 |
| Responder a imperativos de orden reglamentar (mandatos o requisitos legislativos) | 21 | 2,90 | 1,136 |
| Necesidad de lograr el reconocimiento de la organización como capaz | 22 | 3,41 | 1,098 |
| Moda (organización volcada en el lanzamiento de prácticas innovadoras y pioneras) | 21 | 2,10 | 1,136 |
| Aumentar la eficiencia y el control de los costes | 23 | 4,04 | 0,878 |
| El sistema existente no se consideraba útil para la gestión | 22 | 3,14 | 1,167 |
| Los beneficios percibidos y experiencias exitosas de otras organizaciones que ya lo habían implantado (modelos de referencia/imitación) | 20 | 3,35 | 0,875 |
| Obtener coherencia entre las normas sociales que reflejan los medios de comunicación, instituciones educativas y asociaciones profesionales y aquéllas que se persiguen al implantar el CMI | 22 | 3,18 | 0,907 |
| Buscar apoyo y reconocimiento institucional | 23 | 3,04 | 0,878 |
| Exigencia/presión interna y externa de los distintos grupos o <i>stakeholders</i> de la organización | 21 | 2,86 | 1,153 |
| Nueva oportunidad empresarial (expansión, nuevo cliente, etc.) | 19 | 2,68 | 1,157 |
| Necesidad de complementar otras iniciativas de gestión que ya estaban a ser utilizadas | 23 | 3,87 | 0,694 |
| Otras | 2 | 4,50 | 0,707 |

⁸ Presentamos a los encuestados una lista de razones de diversa índole, solicitándoles que indicaran el grado de importancia otorgada a cada una de ellas [escala graduada de 1 (totalmente sin importancia) a 5 (extremadamente importante)].

En cuanto a los objetivos que llevaron a las organizaciones a implementar el CMI, destaca el hecho de que el CMI permite establecer relaciones entre la estrategia y los objetivos (individuales, de los equipos y de las unidades de negocio) y la evaluación del desempeño así como el hecho de que el CMI posibilita el alineamiento de los miembros de la organización en una misma dirección (coordinación de esfuerzos de personas de distintas áreas). Por otro lado, importa subrayar que, en general, las variables presentan una desviación típica baja, lo que refleja convergencia de opinión. Debe notarse también que los encuestados divergen más en sus opiniones en el caso del objetivo “consistente en luchar contra la creciente competencia, equilibrando aspectos financieros y no financieros”, con una desviación típica de 0,826.

De forma general, hemos observado que entre los motivos y objetivos inherentes a la adopción del CMI se ha atribuido una mayor importancia a los que están más próximos a la línea de pensamiento de Kaplan y Norton, reflejada en los principios fundamentales de las organizaciones enfocadas en la estrategia.

Tabla 6. Objetivos con la implementación del CMI

| Objetivos | Organizaciones públicas | | |
|--|-------------------------|-------|-------------------|
| | Nº | Media | Desviación típica |
| Medición más eficaz del desempeño financiero | 21 | 4,05 | 0,669 |
| Medición más eficaz del desempeño no financiero | 21 | 4,14 | 0,478 |
| Luchar contra la creciente competencia, equilibrando aspectos financieros y no financieros | 20 | 3,45 | 0,826 |
| Mejorar la comprensión de la estrategia y de los inductores del éxito estratégico | 21 | 4,19 | 0,602 |
| Crear ligaciones entre la estrategia, los objetivos individuales de los equipos y de las unidades de negocio y la evaluación del desempeño | 21 | 4,43 | 0,507 |
| Comunicar de forma clara y simple la estrategia hacia el nivel operativo | 21 | 4,24 | 0,539 |
| Alinear todos los miembros de la organización en una misma dirección (coordinación de esfuerzos de personas de distintas áreas) | 21 | 4,33 | 0,483 |
| Alinear el sistema de incentivos y recompensas con el desempeño | 21 | 3,38 | 0,865 |
| Mejorar el establecimiento de las iniciativas prioritarias y la asignación de recursos | 21 | 3,95 | 0,498 |
| Redefinir el sistema de control de gestión de la organización, cambiando la naturaleza de los tradicionales procesos de planificación y gestión presupuestaria | 20 | 4,00 | 0,562 |
| Cambiar la naturaleza del proceso de <i>feedback</i> y de revisión estratégica | 21 | 3,95 | 0,669 |
| Mejorar el proceso de toma de decisión, atribuyendo responsabilidades en la realización de las metas y objetivos organizacionales | 21 | 4,19 | 0,512 |
| Promover la difusión de una cultura organizativa más abierta y participativa | 21 | 3,95 | 0,590 |
| Incrementar el grado de transparencia y de responsabilidad en la gestión de la organización | 20 | 4,00 | 0,562 |
| Clarificar como los empleados pueden contribuir al logro de la estrategia y misión | 20 | 4,05 | 0,605 |
| Traducir la estrategia en acciones y evaluar el progreso en relación a los objetivos | 21 | 4,05 | 0,590 |

Por otro lado, en lo que respecta a la influencia de los *stakeholders* en el proceso de implementación del CMI hemos constatado una influencia elevada de la alta dirección, con una media de 4,64. Importa subrayar que esta variable, junto con la influencia de la dirección intermedia, presentan una desviación típica inferior, lo que refleja convergencia de opinión.

En el extremo contrario, los sindicatos son el *stakeholder* que ejerce menos influencia en las organizaciones analizadas. Además, contrariamente a lo observado por Bastidas *et al.* (2007), la

influencia de *stakeholders* externos (Estado y Sociedad) en las organizaciones públicas portuguesas no es muy elevada. A este respecto, una EM señaló la influencia media ejercida por el ayuntamiento al que pertenece. No obstante, en nuestra opinión, aunque que las EM/EIM tengan autonomía, la influencia ejercida por la cultura de la Administración Pública puede ser muy fuerte.

Tabla 7. Influencia de los stakeholders en la implementación del CMI

| Objetivos | Organizaciones públicas | | |
|--------------------------------|-------------------------|-------|-------------------|
| | Nº | Media | Desviación típica |
| Alta Dirección | 22 | 4,64 | 0,581 |
| Dirección Intermedia | 22 | 3,91 | 0,750 |
| Accionistas/Socios/Inversores | 17 | 2,59 | 1,326 |
| Consultores Externos | 20 | 2,65 | 1,137 |
| Funcionarios/Trabajadores | 21 | 3,29 | 1,007 |
| Proveedores de <i>Software</i> | 21 | 2,62 | 1,024 |
| Proveedores | 21 | 2,24 | 0,995 |
| Clientes/Ciudadanos/Usuarios | 22 | 3,32 | 1,359 |
| Sindicatos | 21 | 2,19 | 0,981 |
| Estado/Gobierno | 21 | 2,67 | 1,197 |
| Sociedad/Comunidad | 22 | 3,32 | 1,129 |
| Asociaciones Empresariales | 21 | 2,43 | 1,287 |
| Asociaciones de Municipios | 18 | 2,50 | 1,339 |
| Asamblea Municipal | 18 | 2,83 | 1,425 |
| Otro | 1 | 3,00 | 0 |

Se destaca la implementación del CMI a nivel de departamento, sección, función, servicio o división (61,5%) y a nivel corporativo (57,7%). Este último resultado, es decir, el que la mayoría de las organizaciones analizadas hayan implementado el CMI a nivel corporativo (enfoque *top-down*), está en línea con los obtenidos por Chan y Ho (2000), Quesado (2005) y Santos (2006). Las reducidas tasas de implementación del CMI en los niveles individual, departamental y de equipo indican que el CMI no ha sido desplegado hacia los niveles inferiores de la organización, lo que revela la dificultad del desdoblamiento en cascada del proceso de implementación del CMI por los distintos niveles organizacionales. Sin embargo, debemos señalar que la elección de implementar el CMI a nivel corporativo seguida por las organizaciones analizadas no es consistente con los argumentos de Kaplan y Norton (1996) y, además, es contraria a las conclusiones obtenidas en los estudios de Chia y Hoon (2000), Malmi (2001), Speckbacher *et al.* (2003) y Bedford *et al.* (2008), quienes observaron que las Unidades Estratégicas de Negocio (UEN) son el principal nivel para la implementación del CMI. En efecto, dichos autores constataron que la utilización del CMI era mayor a nivel de las unidades de negocio y menor a nivel global. En su opinión, dada la diversidad de la mayoría de las organizaciones, la elaboración de un *scorecard* a nivel corporativo quizá no es la manera más fácil de empezar. Así, consideran que el CMI se define mejor para las UEN en la medida en la que puede ser problemático estudiar el CMI corporativo si una organización tiene varias UEN (cada una de ellas con diferentes objetivos estratégicos, estrategias y sistemas de presentación de informes sobre el desempeño), por lo que recomiendan el desdoblamiento en cascada del proceso de implementación del CMI por los distintos niveles de la organización. Una posible explicación de nuestros resultados puede encontrarse en la falta de experiencia y en el hecho de que el proceso de implementación aún se encuentre en una fase inicial en gran parte de las organizaciones objeto de estudio.

También hemos comprobado que la casi totalidad de las organizaciones encuestadas que han respondido esta pregunta⁹ no han seleccionado una unidad/departamento de la organización como proyecto-piloto de la implementación (el 72%)¹⁰. A este respecto, entendemos que el empezar a implementar el CMI en una unidad de negocio de la organización, bajo la forma de un proyecto-piloto¹¹, puede ser una forma de reducir las resistencias y obstáculos iniciales a la implementación del modelo (menos recursos humanos y financieros, más conocimiento y adecuación del proyecto a las necesidades de la organización) y de aprovechar la experiencia adquirida para su posterior implementación en otras unidades, reduciendo consecuentemente el tiempo y el coste de implementación.

Tabla 8. Nivel a que se ha implementado o se implementará el CMI

| Nivel | Organizaciones públicas | |
|---|-------------------------|------|
| | Nº | % |
| Corporativo (organización/entidad) | 15 | 57,7 |
| Unidad Estratégica de Negocio (UEN) | 5 | 19,2 |
| Departamento, Sección, Función, Servicio o División | 16 | 61,5 |
| Individual | 2 | 7,7 |
| Equipos | 3 | 11,5 |
| Otro | 2 | 7,7 |

En lo que respecta a la realización de cursos de formación sobre el diseño, implementación y utilización del CMI por parte de la alta dirección y los restantes empleados/funcionarios y a su grado de implicación en el proceso de implementación del CMI, hemos comprobado que todas las organizaciones han promovido dichos cursos tanto para la alta dirección (el 76,9%) como para los restantes trabajadores (el 73,1%). Además, los resultados indican que la implicación en el proceso de implementación del CMI ha sido mayor para la alta dirección (media de 4,24 y desviación típica de 0,926) en comparación con los restantes trabajadores (media de 3,27 y desviación típica de 1,002). En este caso, nuestros resultados sí están de acuerdo con el principio de la movilización por medio del liderazgo ejecutivo planteado por Kaplan y Norton (2001), quienes consideran que el papel y el apoyo de los principales ejecutivos era fundamental para el éxito del CMI.

También hemos comprobado que once organizaciones (el 42,3%) han optado por recurrir (o pretenden hacerlo) a los servicios de un consultor externo para apoyar el proceso de implementación del CMI; si bien, la mayor parte (15 organizaciones) han indicado lo contrario, es decir, no han recurrido ni pretenden recurrir a los citados servicios.

Por otra parte, en cuanto a la influencia de los consultores externos en el proceso de implementación del CMI, ninguno de los encuestados ha señalado que el recurso a tales servicios no haya tenido impactos positivos a nivel de la implementación del CMI. Las organizaciones han destacado el hecho de facilitar la comprensión y divulgación del CMI (el 85,7%) como una de las principales ventajas de recurrir a consultores externos. Otras ventajas apuntadas han sido el hecho de facilitar el desarrollo de estrategias, objetivos y medidas (el 57,1%) y la facilidad en la recogida y actualización de datos (el 42,9%).

En lo que concierne a la utilización de soluciones específicas de TI en la implementación y seguimiento del CMI poco más de la mitad de las organizaciones no utilizaron, ni pretenden utilizar,

⁹ 25 organizaciones.

¹⁰ Estos porcentajes también se refieren a las organizaciones que indicaron que no pretendían hacerlo.

¹¹ Soares Júnior (2003) observó esta tendencia en el caso de las organizaciones brasileñas.

dichas soluciones (el 55,6%). Las restantes organizaciones indicaron que sí utilizan o pretenden utilizar *software* desarrollado internamente, *software* de mercado o ambos *softwares*.

Así, en línea con lo sugerido por Sousa (2001), y contrariamente a lo observado en otros países, no parece que en la base de la implementación del CMI en Portugal estuvieron las empresas suministradoras de aplicaciones informáticas. A este respecto, en opinión de Malmi (2001), la poca experiencia en relación al CMI y el desarrollo relativamente reciente de *software* especializado pueden justificar estas tasas. Además, como señalan Marr y Neely (2003) y Huang y Hu (2007), en el inicio del proceso de implementación no suelen ser necesarias grandes inversiones en esta área. Así, a fin de evitar retrasos, la recogida y presentación de datos suele realizarse con recurso a hojas de cálculo de *Excel* o a cuadros en *PowerPoint*, mientras que la divulgación de los objetivos estratégicos y de los resultados se lleva a cabo a través de la red informática interna (*Intranet*).

La utilización de *software* específico se ha realizado sobre todo a nivel de la divulgación y comunicación de los resultados del CMI (37,5%).

Tabla 9. Utilización de *software* específico en la implementación del CMI

| Nivel | Organizaciones públicas | |
|--|-------------------------|------------|
| | Nº | % |
| Construcción y desarrollo del CMI | 2 | 25 |
| Implementación del CMI | 1 | 12,5 |
| Divulgación y comunicación de los resultados | 3 | 37,5 |
| En todos los niveles anteriores | 2 | 25 |
| Total | 8 | 100 |

3.3.4. Contenido del CMI

En relación a los elementos que están en el CMI, en general, las organizaciones analizadas presentan en sus *scorecards* todos los elementos referidos en la literatura. Sin embargo, puede parecer extraño el hecho de que el menor porcentaje de elementos presentes se refiera a las perspectivas del CMI. Una posible explicación de estos resultados puede ser atribuida a que las organizaciones aún están dando los primeros pasos a nivel de la implementación del CMI, preocupándose inicialmente por que la formulación de la estrategia organizativa se realice en términos suficientemente claros, por la definición de los objetivos estratégicos y el establecimiento de los indicadores y medidas adecuadas. A este respecto, importa señalar que, sin el conocimiento de la misión y visión organizativa, el CMI no puede ejercer su papel en el sentido de ayudar a desplegar y evaluar la estrategia a largo plazo.

Tabla 10. Elementos incluidos o a incluir en el CMI

| Elementos del CMI | Organizaciones públicas | |
|------------------------------------|-------------------------|------|
| | Nº | % |
| Estrategia | 23 | 88,5 |
| Misión | 22 | 84,6 |
| Visión | 23 | 88,5 |
| Objetivos estratégicos | 23 | 88,5 |
| Indicadores/medidas | 23 | 88,5 |
| Metas previstas para los objetivos | 20 | 76,9 |
| Iniciativas o planes de acción | 16 | 61,5 |
| Perspectivas | 17 | 65,4 |

En lo que se refiere a las perspectivas del CMI¹², las respuestas obtenidas indican que en la mayor parte de las organizaciones el CMI presenta las cuatro perspectivas propuestas por Kaplan y Norton. Sin embargo, aunque todas las organizaciones señalaron que cuentan con la perspectiva financiera o una equivalente, un menor porcentaje de ellas utilizan la perspectiva de aprendizaje y crecimiento. Este resultado proporciona evidencia, en línea con las conclusiones obtenidas por Chenhall y Langfield-Smith (1998), de que, a pesar de que el CMI representa mucho más que un conjunto de indicadores financieros, la perspectiva financiera continúa siendo esencial.

De acuerdo con Simons (2000), este hecho no es extraño, en la medida en que el primer paso en el proceso de implementación del CMI es precisamente el establecimiento de indicadores para la perspectiva financiera. Sin embargo, y siguiendo la línea de pensamiento de Kaplan y Norton (1996), esta forma de actuar podría llevar a una excesiva concentración en los indicadores financieros tradicionales centrados en el corto plazo, por lo que esta perspectiva no debería constituir una prioridad en el actual entorno competitivo sino servir de base para los objetivos y medidas de las restantes perspectivas, teniendo en cuenta que el éxito en la implementación del CMI implica un buen desempeño en varias dimensiones y no sólo en términos financieros.

Por otro lado, el reducido porcentaje de organizaciones que utilizan la perspectiva de aprendizaje y crecimiento puede ser considerado preocupante, aunque no extraño, teniendo en cuenta que esta perspectiva es considerada por Kaplan y Norton como la más importante pero también como la más difícil de implementar. En este sentido, Fernández-Feijóo *et al.* (2003: 48) consideran que “ésta es la perspectiva que reviste una mayor dificultad de tratamiento, tanto desde el punto de vista de la definición de indicadores, como desde la consideración de su elemento principal, los recursos humanos, en cuanto a su capacidad y la problemática de su adecuada motivación (...)”. Además, como señalan Sousa (2001) y Silva y Prochnik (2005), esta forma de proceder puede reflejar una excesiva preocupación de las organizaciones por la excelencia operativa y el desempeño a nivel financiero a corto plazo, en vez de centrarse en los objetivos estratégicos a largo plazo y en la obtención de ventajas competitivas.

Aunque Kaplan y Norton (1992) determinaron que las cuatro perspectivas propuestas por ellos inicialmente son ideales, en la medida en que representan los puntos de vista de los tres principales *stakeholders* de las organizaciones: accionistas, clientes y trabajadores, coincidimos con Chow *et al.* (1997), DeBusk *et al.* (2003), Lawson *et al.* (2006) y Bedford *et al.* (2008), en considerar que el número de perspectivas debe estar vinculado a la estrategia específica de cada organización y que la utilización de otras perspectivas puede reflejar la importancia atribuida por las organizaciones a un conjunto más amplio de *stakeholders*. Es decir, lo más importante a la hora de diseñar el CMI es que la estructura empleada refleje el modelo operativo y estratégico de la organización así como sus necesidades específicas, ofreciendo un equilibrio entre sus medidas de rendimiento.

Tabla 11. Perspectivas incluidas o a incluir en el CMI

| Perspectivas | Organizaciones públicas | |
|---|-------------------------|------|
| | Nº | % |
| Financiera o equivalente | 26 | 100 |
| Clientes o equivalente | 26 | 100 |
| Procesos internos o equivalente | 24 | 92,3 |
| Aprendizaje y crecimiento o equivalente | 22 | 84,6 |

Importa subrayar que cinco organizaciones han cambiado la denominación de todas o alguna de las perspectivas tradicionales del modelo de CMI, tal como fue diseñado por Kaplan y Norton (2001,

¹² 26 organizaciones respondieron esta cuestión.

2004)¹³. Un hospital EPE sustituyó la perspectiva de clientes por la perspectiva del “usuario/paciente”, un ayuntamiento denominó a la perspectiva financiera “perspectiva de los recursos financieros” y a la perspectiva de clientes “perspectiva de *stakeholders*”, otro ayuntamiento cambió la denominación de la perspectiva de clientes por la de “municipes/ciudadanos” (enfaticando que su objetivo principal es el conocimiento y satisfacción de las necesidades y requerimientos de los ciudadanos), mientras que otro ha denominado a la perspectiva de aprendizaje y crecimiento como perspectiva del “desarrollo integrado”.

Por otro lado, hemos preguntado a las organizaciones si habían alterado el orden tradicional de las perspectivas (perspectiva financiera, seguida de las perspectivas de clientes, procesos internos y aprendizaje y crecimiento)¹⁴. A este respecto, ocho organizaciones (30,8%) respondieron afirmativamente. Un hospital EPE ordenó las perspectivas colocando en primer lugar la perspectiva del “usuario/paciente” y dos ayuntamientos colocaron en la base de sus *scorecards* la perspectiva financiera y en la cima la perspectiva de clientes, seguida de la perspectiva de procesos internos y la perspectiva de aprendizaje y crecimiento. Por otra parte, un ayuntamiento también situó la perspectiva de clientes/ciudadanos en la cima de su *scorecard*, pero seguida de la perspectiva de aprendizaje y crecimiento, la perspectiva financiera y la perspectiva de procesos internos, mientras que otro ayuntamiento ordenó las perspectivas de la siguiente forma: perspectiva de clientes, perspectiva financiera, perspectiva de procesos internos y perspectiva de aprendizaje y crecimiento.

Uno de los aspectos diferenciales del CMI como modelo de evaluación y gestión del rendimiento es el establecimiento de relaciones causa-efecto entre los indicadores y las medidas incluidas en el CMI. A este respecto, contrariamente a lo observado por Olve *et al.* (1999), Norreklit (2000), Speckbacher *et al.* (2003), Ittner *et al.* (2003) y Bedford *et al.* (2008) y en la misma línea de los resultados obtenidos por Silva (2003) y Quesado (2005), observamos que la generalidad de las organizaciones¹⁵ considera las relaciones causa-efecto en sus *scorecards* (el 64% de las organizaciones establecen dichas relaciones). Este porcentaje es satisfactorio si pensamos que dichas relaciones han sido consideradas como uno de los principales aspectos del CMI para describir la estrategia y apoyar el alineamiento entre objetivos y medidas de desempeño.

Por otro lado, la casi totalidad de las organizaciones (el 83,3%) validan estadísticamente las relaciones causa-efecto¹⁶ y un porcentaje bastante significativo de ellas utilizan mapas estratégicos¹⁷ (el 76,9%)¹⁸ como un elemento que permite la visualización de los componentes necesarios para el seguimiento de la estrategia de forma simple y resumida, ayudando a que la misma sea más fácilmente asimilada por los miembros de la organización y facilitando la definición de los indicadores del desempeño y de las iniciativas estratégicas. No obstante, también debemos señalar que algunas organizaciones indicaron que no tenían conocimientos suficientes y experiencia para testar las asunciones más difíciles contenidas en el CMI y para hacer visibles los efectos.

A los encuestados que han señalado que utilizaban mapas estratégicos, se les solicitó que indicaran si habían procedido a su desdoblamiento por áreas (secciones, departamentos, servicios, divisiones), equipos o personas. A este respecto, hemos constatado que en la totalidad de las organizaciones se ha efectuado dicho desdoblamiento. En cuanto a los principales impactos derivados de su utilización, observamos que las opciones más señaladas por las organizaciones han sido la posibilidad de clarificación y comunicación de la estrategia (el 90,9%) y el hecho de que facilita el alineamiento de objetivos y medidas de desempeño (el 81,8%).

¹³ Sólo 4 organizaciones respondieron esta cuestión.

¹⁴ 26 organizaciones respondieron esta cuestión.

¹⁵ 25 organizaciones respondieron esta cuestión.

¹⁶ 10 organizaciones respondieron esta cuestión.

¹⁷ Conclusión distinta de la encontrada por Speckbacher *et al.* (2003) e idéntica a la encontrada por Quesado (2005).

¹⁸ Respondieron esta cuestión 26 organizaciones.

Estos resultados coinciden con lo indicado por Kaplan y Norton (2000) con respecto a la importancia vital de los mapas estratégicos para la comprensión de las relaciones causa-efecto que se establecen entre las perspectivas del CMI y para describir la estrategia y apoyar el alineamiento entre objetivos y medidas de desempeño. Así, podemos concluir que las organizaciones portuguesas que han adoptado (o piensan adoptar) el CMI no están pensando en el mismo únicamente en términos de medición, es decir, como un sistema de evaluación del desempeño, sino en términos estratégicos, contemplando el CMI como una forma de implementar la estrategia.

Tabla 12. Impactos de la utilización de mapas estratégicos en la organización

| Impactos | Organizaciones públicas | |
|--|-------------------------|------|
| | Nº | % |
| Posibilitó la clarificación y comunicación de la estrategia | 10 | 90,9 |
| Facilitó la identificación de sinergias internas y externas | 5 | 45,5 |
| Facilitó el alineamiento de objetivos y medidas de desempeño | 9 | 81,8 |
| Proporcionó un lenguaje común de explicitación de la estrategia | 8 | 72,7 |
| Facilitó la toma de decisiones relativas a la asignación de recursos | 7 | 63,6 |
| Permitió demostrar la preocupación de la organización por aplicar prácticas de gestión que mejoren su desempeño | 8 | 72,7 |
| Permitió visualizar con anticipación fenómenos que se producirán en el futuro y trabajar sobre sus causas antes que se manifiesten | 4 | 36,4 |

3.3.5. Efectos del CMI

En relación a la gestión presupuestaria, se utiliza como parte del sistema de control de gestión en la casi totalidad de las 24 organizaciones que respondieron esta pregunta. Además, dichas organizaciones calificaron como alta o muy alta la utilización de la información presupuestaria en la elaboración de los indicadores del CMI¹⁹ y, a la inversa, la utilización de la información del CMI en el proceso presupuestario²⁰ (10 organizaciones en el primer caso y 11 organizaciones, en el segundo).

En esta línea, los encuestados, en general, se han mostrado de acuerdo con las afirmaciones de que: 1) La organización utiliza datos del presupuesto en la elaboración de los mapas estratégicos; 2) El CMI complementa el sistema presupuestario tradicional; y 3) El presupuesto permitió el cálculo de los recursos necesarios para llevar a cabo las iniciativas estratégicas definidas en el CMI. Por otra parte, en término medio, estuvieron en desacuerdo con la sustitución del control presupuestario por el control a través del CMI.

Tabla 13. El proceso presupuestario y el CMI

| | Organizaciones públicas | | |
|---|-------------------------|-------|-------------------|
| | Nº | Media | Desviación típica |
| El control presupuestario fue sustituido por el control a través del CMI | 17 | 2,94 | 1,029 |
| La organización utiliza datos del presupuesto en la elaboración de los mapas estratégicos | 17 | 4,12 | 0,332 |
| La implementación del CMI implicó alteraciones en las prácticas presupuestarias | 17 | 3,12 | 1,054 |
| El CMI complementa el sistema presupuestario tradicional | 16 | 3,56 | 0,727 |
| El presupuesto permitió el cálculo de los recursos necesarios para llevar a cabo las iniciativas estratégicas definidas en el CMI | 17 | 3,53 | 0,717 |
| La organización desarrolló el CMI independientemente del proceso presupuestario | 16 | 3,38 | 0,806 |

¹⁹ Con una media de 3,53 y una desviación típica de 0,697 para un total de 19 organizaciones.

²⁰ Con una media de 3,71 y una desviación típica de 1,213 para un total de 17 organizaciones.

El problema/obstáculo en el proceso de implementación del CMI más apuntado por las organizaciones ha sido la falta de capacidades y conocimientos especializados (45,5%). Otros problemas señalados han sido la dificultad para seleccionar y atribuir ponderaciones a las diferentes perspectivas/medidas y la cultura organizacional (actitudes negativas y resistencia del personal a la introducción de un nuevo sistema). Paralelamente, las organizaciones señalaron la dificultad en el establecimiento de relaciones causales entre perspectivas y medidas. Fueron pocos los encuestados que indicaron como principal restricción los costes u otras consideraciones monetarias.

Tabla 14. Problemas/obstáculos en el proceso de implementación del CMI

| Problemas/obstáculos | Organizaciones públicas (n=11) | |
|---|-----------------------------------|------|
| | Nº | % |
| Deficiencias en el área de las TI (inadecuado soporte tecnológico) | 3 | 27,3 |
| Dificultad para seleccionar y atribuir ponderaciones a las diferentes perspectivas/medidas | 4 | 36,4 |
| Cultura organizacional (actitudes negativas y resistencia del personal a la introducción de un nuevo sistema) | 4 | 36,4 |
| Dificultad en el establecimiento de relaciones causales entre perspectivas y medidas | 4 | 36,4 |
| Excesivo tiempo que es necesario dedicar al CMI | 1 | 9,1 |
| Dificultad en la obtención de consenso en la definición de objetivos, indicadores y metas | 2 | 18,2 |
| Dificultad para descomponer los objetivos para los niveles más bajos de la organización | 3 | 27,3 |
| Escasa estructura de comunicación entre los diferentes niveles de la organización | 3 | 27,3 |
| Falta de capacidades y conocimientos especializados | 5 | 45,5 |
| Falta de apoyo y compromiso de la alta dirección | 2 | 18,2 |
| Dificultad en la vinculación del CMI al sistema de recompensas | 2 | 18,2 |
| Cambio en la Gestión/Dirección/Administración | 1 | 9,1 |
| Dificultad en el alineamiento del CMI a los sistemas de gestión existentes | 2 | 18,2 |
| Dificultad para definir quiénes son los “clientes” de la organización | 1 | 9,1 |
| Dificultad en el análisis periódico del CMI | 1 | 9,1 |
| Dificultad en la comprensión de los beneficios derivados de la implementación | 1 | 9,1 |

En lo que respecta a los beneficios derivados de la implantación del CMI, el 91,7% de las organizaciones subrayaron como aspectos positivos el hecho de facilitar la implementación de la estrategia y su desarrollo adicional, seguido de la mejora del desempeño organizacional (83,3%) y de la clarificación y comunicación de la estrategia (75%). Los beneficios señalados en menor número han sido el aumento de la inversión en activos intangibles, así como la reducción del énfasis en las medidas financieras a corto plazo.

Del análisis de las respuestas obtenidas se deduce que para las organizaciones analizadas el CMI es más que un mero sistema de evaluación del desempeño, para constituirse en una verdadera herramienta de gestión estratégica capaz de clarificar y traducir la misión y estrategia organizacional, hacer posible la comunicación y el alineamiento estratégico, así como el aprendizaje organizacional.

Tabla 15. Beneficios obtenidos con la implementación del CMI

| Beneficios | Organizaciones públicas (n=12) | |
|---|-----------------------------------|------|
| | Nº | % |
| Facilitó la implementación de la estrategia y su desarrollo adicional | 11 | 91,7 |
| Clarificación y comunicación de la estrategia | 9 | 75 |
| Desarrollo de un sistema consistente de objetivos e indicadores | 8 | 66,7 |
| Mejora del desempeño organizacional | 10 | 83,3 |
| Aumento de los resultados económico-financieros | 5 | 41,7 |
| Mejora en el alineamiento entre objetivos estratégicos y acciones | 7 | 58,3 |
| Proporcionó un soporte para la implementación de cambios | 6 | 50 |
| Obtención de sinergias entre unidades, equipos, áreas y sectores | 4 | 33,3 |
| Mejora en el aprendizaje estratégico (control y <i>feedback</i>) | 6 | 50 |
| Mejora en la atención prestada a los clientes/ciudadanos/usuarios | 6 | 50 |
| Reducción del énfasis en las medidas financieras a corto plazo | 1 | 8,3 |
| Énfasis/integración de los indicadores no financieros de desempeño | 5 | 41,7 |
| Aumentó la inversión en activos intangibles | 1 | 8,3 |
| Redefinición del proceso de planificación estratégica | 5 | 41,7 |
| Control más eficaz de los costes | 6 | 50 |
| Mejora de la calidad de los productos y/o servicios prestados | 6 | 50 |
| Facilitó la comparación del desempeño entre distintas organizaciones | 2 | 16,7 |
| Mejora en la toma de decisiones con reducción de conflictos internos | 2 | 16,7 |

4. CONCLUSIONES

Aún reconociendo que la tasa de respuesta ha sido menor que lo deseado, creemos que es posible extraer algunas conclusiones importantes del estudio realizado.

En primer lugar, podemos afirmar que la generalidad de los encuestados conoce el CMI. Además, en línea con los estudios de Sousa (2001), Silva (2003), Quesado (2005), Russo y Martins (2005) y Santos (2006), los resultados indican una baja utilización del CMI en Portugal (el 62,7% de las organizaciones conocen dicha herramienta, pero sólo el 29,5% de las organizaciones utilizan o esperan utilizar el CMI). No obstante, debemos señalar que nuestro estudio presenta tasas de conocimiento y utilización del CMI superiores a las registradas en otros estudios previos realizados en Portugal, lo que indica que la popularidad de dicha herramienta de gestión ha aumentado en los últimos años.

En general, los encuestados poseen una buena comprensión del concepto y los beneficios que pueden obtenerse con la adopción del CMI, lo que nos lleva a pensar que las organizaciones lo han implementado o pretenden implementarlo son conscientes de sus características y potencial y no lo confunden con otros instrumentos o herramientas similares.

En segundo lugar, la decisión de no adoptar o abandonar el proceso de implantación del CMI se ha debido esencialmente al reducido conocimiento de la herramienta. Por otro lado, hemos constatado que en la mayor parte de las organizaciones el proceso de implementación del CMI se encuentra en la fase de desarrollo. Por otra parte, el citado proceso es bastante reciente. Como causa principal para la adopción del CMI los encuestados destacaron el aumento de la eficiencia y el control de los costes,

resaltando el papel que el CMI puede desempeñar a nivel de la identificación de oportunidades de reducción de costes.

En tercer lugar, hemos constatado que la influencia e implicación de la alta dirección en el proceso de implementación del CMI ha sido considerada por los encuestados como muy alta. Además, la utilización de soluciones específicas de TI no ha constituido una condición *sine qua non* en dicho proceso y la mayoría no ha recurrido (ni pretende recurrir) a los servicios de un consultor externo para apoyar la implementación del CMI; si bien las organizaciones que han recurrido a estos servicios consideraron que dicha decisión ha sido eficaz en la fase de estudio y concepción del CMI. Por otro lado, los encuestados indicaron que en sus organizaciones se han promovido cursos de formación sobre el diseño, implementación y utilización del CMI.

A nivel del contenido del CMI, se ha confirmado la presencia de los elementos referidos en la literatura. En concreto, hemos constatado que las perspectivas tradicionales recomendadas por Kaplan y Norton están presentes en casi todas las organizaciones que han implementado el CMI, aunque, en algunos casos, con denominaciones diferentes en función del tipo de organización y de sus necesidades específicas y con alteración en el orden tradicional de las perspectivas. Aunque la mayoría de las organizaciones han atribuido una importancia elevada a todas las perspectivas, es importante destacar el menor peso atribuido a la perspectiva de aprendizaje y crecimiento, conclusión idéntica a la obtenida por Sousa (2001) y Quesado (2005). La práctica totalidad de las organizaciones ha indicado que establecen relaciones causa-efecto entre los indicadores y las medidas del CMI y que las han validado estadísticamente. Además, dichas relaciones han sido reflejadas en mapas estratégicos (como un importante instrumento para la comprensión y efectiva comunicación de las estrategias organizativas).

En cuanto a los efectos de la utilización del CMI, hemos constatado que, en la casi totalidad de los casos, el control presupuestario ya era utilizado como sistema de control antes de la adopción del CMI y que no ha sido sustituido por éste (ni se pretende hacerlo). En general, los encuestados consideraron que los resultados de la implementación del CMI han sido satisfactorios y que los beneficios excedieron los costes motivados por su implementación. Dichos beneficios se refieren esencialmente al hecho de facilitar la implementación de la estrategia y su desarrollo. Por otra parte, las principales dificultades apuntadas por los encuestados han sido la falta de capacidades y conocimientos especializados.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AIBAR GUZMÁN, C. (2004): “Diseño y Comunicación de Instrumentos de Medición del Rendimiento en el Marco de la Nueva Gestión Pública”, *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Octubre/Diciembre, 123. 991-1023.
- BASTIDAS BERMÚDEZ, E.; RIPOLL FELIU, V. (2003): “Una Aproximación a las Implicaciones del Cuadro de Mando Integral en las Organizaciones del Sector Público”, *Revista Compendium*, Diciembre, 11. 23-41.
- BASTIDAS BERMÚDEZ, E.; RIPOLL FELIU, V.; ALVARADO, L. (2007): “Un Modelo Alternativo para Gestionar El Cambio en las Organizaciones Públicas Basado en el CMI. Estudios de Casos en el Sector del Transporte Ferroviario Español y Venezolano”. Comunicación presentada en el X Congresso Internacional de Custos, 13-15 Junho, Lyon.
- BEDFORD, D.; BROWN, D.; MALMI, T.; SIVABALAN, P. (2008): “Balanced Scorecard Design and Performance Impacts: Some Australian Evidence”, *Journal of Applied Management Accounting Research*, July, 6(2). 17-36.
- CAVACO, A.; SARRICO, C. (2007): “Exequibilidade da Utilização do Balanced Scorecard num Hospital do Sector Público Administrativo”. Comunicación presentada en el 5.º Congresso Nacional da Administração Pública, 29-30 Outubro, INA, Lisboa.
- CHAN, Y.; HO, S. (2000): “Performance Measurement and the Use of Balanced Scorecard in Canadian Hospitals”, *Advances in Management Accounting*, 9. 145-169.

- CHENHALL, R.; LANGFIELD-SMITH, K. (1998): "Adoption and Benefits of Management Accounting Practices: An Australian Study", *Management Accounting Research*, March, 9(1). 1-19.
- CHIA, A.; HOON, H. (2000): "Adopting and Creating Balanced Scorecards in Singapore-Based Companies", *Singapore Management Review*, 22(2). 1-15.
- CHOW, C.; HADDAD, K.; WILLIAMSON, J. (1997): "Applying the Balanced Scorecard to Small Companies", *Management Accounting*, August, 79(2). 21-27.
- DEBUSK, G.; BROWN, R.; KILLOUGH, L. (2003): "Components and Relative Weights in Utilization of Dashboard Measurement Systems Like the Balanced Scorecard", *The British Accounting Review*, September, 35(3). 215-231.
- DIMAGGIO, P.; POWELL, W. (1983): "The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organisational Fields", *American Sociological Review*, April, 48. 147-160.
- FARNETI, F.; GUTHRIE, J. (2008): "Italian and Australian Local Governments: Balanced Scorecard Practices. A Research Note", *Journal of Human Resource Costing & Accounting*, 12(1). 4-13.
- FERNÁNDEZ-FEIJÓO SOUTO, B.; GAGO RODRÍGUEZ, S.; URRUTIA DE HOYOS, I. (2003): "El Cuadro de Mando Integral en las PYMES: Un Instrumento para su Contabilidad Estratégica", *Partida Doble*, Junio, 145. 40-53.
- GRIFFITHS, J. (2003): "Balanced Scorecard Use in New Zealand Government Departments and Crown Entities", *Australian Journal of Public Administration*, December, 62(4). 70-79.
- HORVÁTH & PARTNERS (2003): *Dominar el Cuadro de Mando Integral: Manual Práctico Basado en Más de 100 Experiencias*, Gestión 2000, Barcelona.
- HUANG, C.; HU, Q. (2007): "Achieving IT-Business Strategic Alignment via Enterprise-Wide Implementation of Balanced Scorecards", *Information Systems Management*, Spring, 24(2). 173-184.
- ITTNER, C.; LARCKER, D.; MEYER, M. (2003): "Subjectivity and the Weighting of Performance Measures: Evidence from a Balanced Scorecard", *The Accounting Review*, July, 78(3). 725-758.
- KAPLAN, R.; NORTON, D. (2008): "Mastering the Management System", *Harvard Business Review*, January, 86(1). 62-77.
- KAPLAN, R.; NORTON, D. (2007a): "Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System", *Harvard Business Review*, July/August, 85(7/8). 150-161.
- KAPLAN, R.; NORTON, D. (2007b): *Alignment: Cómo Alinear la Organización a la Estrategia a través del Balanced Scorecard*, Gestión 2000, Barcelona.
- KAPLAN, R.; NORTON, D. (2004): *Mapas Estratégicos – Convirtiendo los Activos Intangibles en Resultados Tangibles*, Gestión 2000, Barcelona.
- KAPLAN, R.; NORTON, D. (2001): *Cómo Utilizar El Cuadro de Mando Integral para Implantar y Gestionar la Estrategia*, Gestión 2000, Barcelona.
- KAPLAN, R.; NORTON, D. (2000): *El Cuadro de Mando Integral*, Gestión 2000, Barcelona.
- KAPLAN, R.; NORTON, D. (1996). *Translating Strategy into Action – The Balanced Scorecard*, Harvard Business School Press, Massachusetts.
- KAPLAN, R.; NORTON, D. (1992): "The Balanced Scorecard – Measures that Drive Performance", *Harvard Business Review*, January/February, 70(1). 71-79.
- KASPERSKAYA, Y. (2008): "Implementing the Balanced Scorecards A Comparative Study of Two Spanish City Councils – An Institutional Perspective", *Financial Accountability & Management*, November, 24(4). 363-384.
- KASPERSKAYA, Y. (2005): "Implementing the Balanced Scorecards: Evidence from the Spanish Public Organizations". Comunicación presentada en la 3rd Conference on Performance Measurement and Management Control, 22-23 September, Nice.
- LAWSON, R.; STRATTON, W.; HATCH, T. (2006): "Los Beneficios de un Sistema de Cuadro de Mando", *Harvard Deusto, Finanzas & Contabilidad*, Septiembre/Octubre, 73. 58-70.
- MALMI, T. (2001): "Balanced Scorecards in Finnish Companies: A Research Note", *Management Accounting Research*, June, 12(2). 207-220.

- MARR, B.; NEELY, A. (2003): “Automating the Balanced Scorecard – Selection Criteria to Identify Appropriate Software Applications”, *Measuring Business Excellence*, 7(3). 29-36.
- MORA CORRAL, A.; VIVAS URIETA, C. (2001): *Nuevas Herramientas de Gestión Pública: El Cuadro de Mando Integral*, AECA Monografías, Madrid.
- NORREKLIT, H. (2000): “The Balance on the Balanced Scorecard - A Critical Analysis of Some of its Assumptions”, *Management Accounting Research*, March, 11(1). 65-88.
- OLVE, N.; ROY, J.; WETTER, M. (1999): *Performance Drivers: A Practical Guide to Using the Balanced Scorecard*, John Wiley & Sons, New York.
- QUESADO, P. (2005): “O Contributo do Balanced Scorecard para a Gestão Estratégica de Custos: Uma Análise Empírica às Grandes Empresas Portuguesas”. Dissertação de Mestrado em Contabilidade, Universidade do Minho, Portugal.
- RUSSO, J.; MARTINS, A. (2005): “A Aplicabilidade do Balanced Scorecard nas PME: O Caso da Indústria Transformadora de Matérias Plásticas do Centro Litoral de Portugal”, *Jornal de Contabilidade*, Novembro, 344. 401-418.
- SANTOS, R. (2006): *Balanced Scorecard em Portugal: Visão, Estratégia e Entusiasmo*, Gestão Plus Edições, Lisboa.
- SILVA, B.; PROCHNIK, V. (2005): “Seven Challenges for the Implementation of Balanced Scorecard in Hospitals”. Comunicación presentada en la 3rd Conference on Performance Measurement and Management Control, 22-23 September, Nice.
- SILVA, C. (2003): “A Utilização e o Conhecimento do Balanced Scorecard em Portugal: Uma Análise Empírica ao Mapa da Estratégia das Empresas Portuguesas”. Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Administração, Universidade do Minho, Portugal.
- SIMONS, R. (2000): *Performance Measurement & Control Systems for Implementing Strategy*, Prentice-Hall, New Jersey.
- SOARES JÚNIOR, H. (2003): “Experiências Comparadas de Implantação do Balanced Scorecard no Brasil”. Dissertação de Mestrado em Engenharia de Produção, Universidade Federal do Rio de Janeiro, Brasil.
- SOUSA, M. (2001): “A Aplicação do Balanced Scorecard em Portugal”. Dissertação de Mestrado em Ciências Empresariais, Universidade do Porto, Portugal.
- SPECKBACHER, G.; BISCHOF, J.; PFEIFFER, T. (2003): “A Descriptive Analysis on the Implementation of Balanced Scorecards in German-Speaking Countries”, *Management Accounting Research*, December, 14(4). 361-387.
- WILSON, C.; HAGARTY, D.; GAUTHIER, J. (2003): “Results Using the Balanced Scorecard in the Public Sector”, *Journal of Corporate Real Estate*, December, 6(3). 53-63.

Patrícia Rodrigues Quesado



Doctora en Ciencias Económicas y Empresariales por la Universidad de Santiago de Compostela (España) y Master en Contabilidad y Auditoría por la Universidad do Minho (Portugal). Profesora de Contabilidade en la Escola Superior de Gestão del Instituto Politécnico do Cávado e do Ave (Barcelos, Portugal). Miembro del Centro de Investigação em Contabilidade e Fiscalidade (CICF) de dicho Instituto. Su trabajo se centra fundamentalmente en dos líneas de investigación: Cuadro de Mando Integral en Organizaciones Públicas y Privadas y Contabilidad de Costes y de Gestión. En ambas líneas de investigación ha participado con presentación de comunicaciones en distintos congresos de contabilidad, tanto de ámbito nacional como internacional, y publicado artículos en revistas científicas.

Beatriz Aibar Guzmán



Doctora en Ciencias Económicas y Empresariales por la Universidad de Santiago de Compostela y Profesora Titular de Economía Financiera y Contabilidad en dicha Universidad. Su trabajo se centra fundamentalmente en dos líneas de investigación: Contabilidad de Costes y de Gestión (en entidades públicas y privadas) y Contabilidad Medioambiental. En ambas líneas de investigación ha publicado numerosos artículos y comunicaciones tanto de ámbito nacional como internacional y ha dirigido varias Tesis Doctorales. Ha participado como profesora en diversos cursos de postgrado y de doctorado, realizados tanto en España como en otros países (México, Portugal,...)

Lúcia Lima Rodrigues



Doctora en Ciencias Empresariales por la Universidade do Minho (Braga, Portugal) y Profesora Titular de Contabilidad en dicha Universidad. Su trabajo se centra fundamentalmente en las siguientes líneas de investigación: Contabilidad internacional, Capital intelectual y activos intangibles, Responsabilidad social corporativa, Historia de la contabilidad y Contabilidad de Gestión (en entidades públicas y privadas) y Contabilidad Medioambiental. En dichas líneas de investigación ha publicado numerosos artículos en revistas científicas (*Accounting, Auditing & Accountability Journal, Accounting Forum, Accounting Historians Journal, Accounting History, Business History, The British Accounting Review, Critical Perspectives on Accounting, The International Journal of Accounting, Journal of Business Ethics*, entre otras) y presentado comunicaciones tanto de ámbito nacional como internacional y ha dirigido varias Tesis Doctorales y Masters. Editora del *Portuguese Journal of Accounting and Management* y de la revista *Accounting History*.