

UN ANÁLISIS DE LA FLEXIBILIDAD DEL CUADRO DE MANDO INTEGRAL (CMI) EN SU ADAPTACIÓN A LA NATURALEZA DE LAS ORGANIZACIONES

Mónica Santos Cebrián

Universidad Rey Juan Carlos de Madrid

Esther Fidalgo Cerviño

Universidad Complutense de Madrid

RESUMEN

El trabajo que presentamos surge en el marco de un proyecto mucho más amplio que estamos realizando acerca del diseño e implantación del Cuadro de Mando Integral (CMI) en la gestión sanitaria y que, en esta ocasión, se concreta en la problemática existente acerca de la delimitación de las perspectivas en las entidades hospitalarias. Para ello, a partir de una breve introducción al CMI fundamentada en los planteamientos teóricos de sus precursores Kaplan y Norton, reflexionamos acerca de su evolución a partir del Cuadro de Mando (CM) tradicional y tratamos de delimitar las diferencias fundamentales que, en nuestra opinión, pueden ser significativas, con el objetivo de contrastar las críticas que han surgido desde distintos posicionamientos que cuestionan la versatilidad de este modelo en la gestión de las unidades socio-económicas.

Con este enfoque, y ya dentro del ámbito de las organizaciones sanitarias, realizamos una propuesta genérica acerca de la naturaleza, número y prelación de las distintas perspectivas a considerar en el diseño de un CMI, con una orientación estratégica e integradora.

PALABRAS CLAVE: Contabilidad, Cuadro de Mando, Cuadro de Mando Integral, Control de Gestión, Gestión sanitaria.

ABSTRACT

The work that we are presenting arises within the framework from a much wider project that we are carrying out about design and implantation of the Balanced Scorecard (BSC) in the sanitary management and that, on this occasion, takes shape in the existing problems about the scope of the perspectives in hospital organizations. To do this, from a brief introduction to the BSC based on the theoretical approach of this precursors, Kaplan and Norton, we reflect about its evolution from the traditional Scorecard and we are going to try to delimit the fundamental differences that, in our opinion, can be significant, with the objective to contrast the criticisms that it have arisen form different positioning that question the flexibility of this model in the management of the socio-economic units.

With this approach, and within the field of sanitary organizations, we put forward a generic proposal about the nature, number and preference of the different perspectives to consider in the design of BSC, with a strategic and integrating orientation.

KEY WORDS: Accounting, Control Panel, Balanced Scorecard, Management Control, Sanitary Management.

1. JUSTIFICACIÓN Y PRESENTACIÓN DEL TRABAJO

Actualmente, desde el ámbito de la gestión empresarial, existe una exigencia latente por adaptar los sistemas de información a las necesidades cada vez más específicas e inminentes relacionadas con la implementación de la estrategia empresarial. El Cuadro de Mando Integral (CMI)¹

pretende dar respuesta a esta exigencia al configurarse como un modelo de gestión estratégica que supera las limitaciones de los tradicionales sistemas de gestión. No obstante, no es el objetivo de este trabajo describir las bondades de este modelo, sino, con una visión crítica, reflexionar acerca de su versatilidad en su adaptación a las necesidades particulares que definen la naturaleza de las organizaciones. Y, más concretamente, el objetivo esencial del trabajo es analizar la flexibilidad del CMI en su capacidad de adecuarse a la naturaleza de la organización, teniendo en cuenta dos cuestiones esenciales:

1. Se entiende por flexibilidad del modelo la capacidad de aplicación a cualquier tipo de entidad. La posible rigidez del modelo vendrá condicionada, posteriormente, por el proceso de implantación y del seguimiento que se efectúe.
2. La flexibilidad del modelo la proporciona la delimitación de las *perspectivas* y el establecimiento de las *relaciones causa-efecto* entre los distintos *objetivos* que se identifican en las mismas.

Así pues, en primer lugar, se trata de realizar un acercamiento al CMI, a modo de introducción, que facilite el posterior desarrollo del estudio, a partir de su antecedente que es el CM tradicional y su evolución. No se pretende realizar un estudio del CMI como tal modelo, que sería objeto de otro trabajo, sino que, a partir de una descripción sintética del mismo se realiza, en segundo lugar, un análisis de las fortalezas y debilidades para, en tercer lugar, realizar un estudio de las posibilidades de adaptación de las *perspectivas* del CMI a la naturaleza de las organizaciones.

De este modo, en la última fase del trabajo, se presenta, a modo ilustrativo, una propuesta para el caso de las entidades sanitarias en las que se trata de:

- a) Reconocer la versatilidad del modelo, estableciendo y delimitando el *número y tipo* de las perspectivas adecuadas para la entidad sanitaria, y
- b) A partir del enfoque realizado por VOELKER, RAKICH Y FRENCH (2001), considerar la importancia de establecer un *orden de prelación* o jerárquico según el grado de significación de las diferentes perspectivas delimitadas.

2. EVOLUCIÓN DEL CUADRO DE MANDO HACIA UN CONCEPTO ESTRATÉGICO E INTEGRAL: EL CMI

Antes de entrar en la problemática que planteamos en este trabajo, consideramos fundamental analizar la evolución del CMI a partir de los cuadros de mando tradicionales, como un antecedente claro de este instrumento. Por una parte, la utilización indiscriminada del término, en muchas ocasiones, constituye, a nuestro modo de ver, razón suficiente que justifica su análisis. Y, por otra parte, creemos que la clara distinción y detalle de las características de cada uno de ellos hace posible establecer la sensible diferencia del enfoque de partida, poniendo de relieve la flexibilidad y versatilidad del CMI como instrumento de gestión estratégica.

El Cuadro de Mando como instrumento de información y control de gestión ha estado presente en muchas organizaciones desde hace varias décadas [LAUZEL y CIBERT, 1967]. El concepto de Cuadro de Mando (CM) deriva del término francés “tableau de bord”, que traducido literalmente significa “tablero de mandos, o cuadro de instrumentos”. Su origen data de mediados del siglo XX, aunque es alrededor de 1948 cuando aparece la noción de Cuadro de mando empresarial en Estados Unidos. El proceso de formulación del CM básicamente consiste, en primer lugar, en fijar unos fines en la entidad, cada uno de los cuales es llevado a cabo mediante la definición de unas variables clave, y, en segundo lugar, el control es realizado a través de indicadores. El desarrollo del CM gira en torno a cinco ideas esenciales:

- Herramienta de ayuda durante el proceso de toma de decisiones.
- Diseño sencillo y eficaz.

- Aglutina indicadores financieros y no financieros.
- Flexible frente a los cambios y progresos del entorno.
- Genera motivación a todos los niveles de responsabilidad.

En opinión de ESCOBAR, el Cuadro de Mando, *“como herramienta de gestión, se configura como un mecanismo ideal para canalizar gran parte de la información contable que demandan los directivos, adoptando el concepto de información necesaria y suficiente presentada en un formato de fácil lectura y rápido uso como la piedra angular sobre la que se ha de cimentar el desarrollo del sistema de información contable”*[1999, p. 1075].

Sin embargo, la gran limitación del CM como instrumento de gestión estratégica es la falta de conexión entre los distintos indicadores que pretenden controlar el cumplimiento de objetivos previamente definidos. Es decir, no están establecidas “a priori” las relaciones causa-efecto entre las variables clave definidas y su medición a través de indicadores, lo que da lugar a que el CM haya sido calificado como *“un conjunto de indicadores deslavazados”* [FALGUERA, 2002, p.188] que tratan de informar de la marcha de los aspectos más relevantes de una organización. Los tradicionales CM suelen incluir un sistema de gestión por objetivos, sin embargo, carecen de la medición y la representación de la política estratégica, que es el verdadero objetivo de las organizaciones. En consecuencia, la mayoría de cuadros de mando convencionales no aportan un enfoque integrador que aporte una visión de la organización como conjunto, lo que reduce en gran medida su utilidad como herramienta básica en la gestión estratégica. Básicamente se configura como un instrumento de medición de los factores clave de éxito.

Es, precisamente, la medición el principal nexo de unión entre el CM y el CMI [LÓPEZ VIÑEGLA, 2001, p.10]. El CMI tiene como objeto final la correcta implantación de la estrategia a través de la definición de objetivos relacionados y alineados con la misma. Una vez definidos los objetivos y los factores críticos que desarrollan la estrategia, el siguiente paso sería la determinación de los indicadores adecuados para el correcto seguimiento del desempeño. Efectivamente, como señala este autor, es en este punto, cuando “entraría en escena” el CM como herramienta de medición.

Durante la década de los 60 del siglo XX, el CM fue un instrumento utilizado por un gran número de empresas, sobre todo, en Francia. En su origen, el CM incorporaba en un único documento diversos ratios para el control financiero de la empresa. Esta herramienta fue evolucionando, con el paso de los años, y, actualmente, combina no sólo ratios financieros, sino también indicadores no financieros que permiten controlar los diferentes procesos del negocio.

Como ejemplo de utilización del CM como herramienta de gestión, en la década de los sesenta, destaca el caso de la compañía General Electric. Esta empresa desarrolló un CM para hacer el seguimiento de sus procesos y controlar la consecución de objetivos tanto a corto como a largo plazo [DÁVILA, 1999, p.35]. Por tanto, el CMI actual recoge ideas que ya existían alrededor del concepto de CM. Incluso, el CMI desde su creación en la década de los años 90 del siglo XX, ha sufrido una notable evolución. En 1992, el CMI se definía como *“un conjunto de indicadores que proporcionan a la alta dirección una visión comprensiva del negocio”*. Posteriormente, se consolidaba como *“una herramienta de gestión que traduce la estrategia de la empresa en un conjunto coherente de indicadores”*.

En opinión de DAVILA [1999, p. 36], la aportación del CMI y que lo convierten en una herramienta distinta del CM convencional es *“la forma en la que se seleccionan los indicadores”*. Así, argumenta que en las formulaciones más recientes del CM se aconseja, al igual que en el modelo CMI, la utilización de indicadores financieros y no financieros. Sin embargo, no se establece ningún criterio sobre cómo elegirlos. En consecuencia, en las organizaciones donde se implante un CM convencional, cada directivo debe escoger los indicadores que considere más adecuados para los fines que persigue, siguiendo para ello su propia intuición y experiencia. El éxito en la formulación del CM dependerá,

por tanto, del mayor o menor acierto del directivo que cuenta, además, con una dificultad añadida y es que carece de un mapa de trabajo para guiar su intuición.

El CMI aporta una solución a esta problemática ya que ofrece un método más estructurado de selección de indicadores y esto permite que se produzca una mejor adaptación dentro de la gestión de la empresa como herramienta de apoyo. Quizás, sea ésta la gran novedad que el CMI aporta en la gestión empresarial: su versatilidad y adecuación. En el proceso de diseño del CMI resulta tan importante conocer qué modelo de negocio reflejan los indicadores, como entender con precisión el significado de dichos indicadores.

Como ya hemos señalado, los indicadores financieros son limitados en sus señales informativas dado que sólo explican las consecuencias del pasado de la organización, y, por tanto, sólo permiten gestionar “a posteriori” de los acontecimientos, es decir, miden resultados y no causas. Las medidas financieras, en contadas ocasiones, proporcionan a los directores toda la información que necesitan para tener éxito en las decisiones estratégicas. Dependiendo únicamente de indicadores financieros implica, en la mayoría de los casos, adoptar un enfoque basado en el corto plazo y, por tanto, puede obstaculizar el reconocimiento de las oportunidades a largo plazo o el enfrentamiento a las amenazas del futuro. Para poder gestionar en el entorno actual en el que se desenvuelven las empresas, es preciso disponer de indicadores que informen “a priori” de lo que más tarde reflejarán los indicadores financieros.

Asimismo, para poder actuar de forma proactiva en la organización es preciso actuar sobre las causas y no sobre las consecuencias. Por ello, el proceso de selección de indicadores en el CMI es posterior al desarrollo de un modelo de negocio con relaciones causa-efecto y son, precisamente, estas relaciones las que se configuran como el motor del modelo de negocio. Una vez que se han sentado las bases del negocio y las relaciones estratégicas implicadas en su consecución, se seleccionan los indicadores que conformarán la herramienta de gestión.

El proceso de gestación del CMI comienza con un análisis del mercado y de la estrategia por parte de los directivos de la organización con el objetivo de construir un modelo de negocio que refleje las interrelaciones entre los diferentes componentes de la organización. Con esta base, se delimitan las diferentes perspectivas o ámbitos del negocio desde los que analizar la estrategia empresarial. Este modelo se convierte en el mapa que va a servir de guía para la selección de los indicadores del CMI. De esta forma, sobre los cimientos de un buen modelo de negocio, los indicadores del CMI facilitan los puntos de referencia que se necesitan para calibrar el progreso en el desarrollo de la estrategia.

Quizás, la mayor dificultad que deben afrontar las organizaciones que apuestan por el CMI como herramienta de gestión estratégica, se produce en el momento de poner en práctica la estrategia previamente formulada. En primer lugar, la búsqueda de consenso en la interpretación de la estrategia es difícil, dado que concretar una idea general que nace de la formulación de la estrategia en objetivos determinados puede estar sujeto a múltiples opiniones y puntos de vista diferentes cuando se trata de responder al “qué, cómo y quién” dentro del ámbito operativo. Por este motivo, cuando la dirección acomete el reto de crear un modelo de negocio como paso previo a la implementación del CMI, debe lograr consensuar la estrategia y disponer de una visión conjunta de cómo llegar a ejecutarla. La búsqueda de relaciones causa-efecto en el modelo de negocio que se pretende implantar permite intercambiar opiniones, hecho que enriquece la visión del negocio de cada directivo, y llegar a un consenso de cómo alcanzar los objetivos. De esta forma, se consigue el compromiso de toda la organización, dado que todas las personas que la integran dirigen sus esfuerzos en la misma dirección.

A modo de síntesis, las diferencias esenciales, como se muestra en la Tabla I, se pueden resumir en: a) el cuadro de mando tradicional se puede definir como un instrumento de medición de los factores clave de éxito de una organización con el objetivo de canalizar gran parte de la información contable que demandan los directivos, a través de indicadores que, en sus orígenes eran sólo financieros y, posteriormente, según ha ido evolucionando, incorpora también indicadores no

financieros. Mientras que el CMI, es un instrumento de gestión estratégica que trata de articular la correcta implantación de la estrategia a través de indicadores financieros y no financieros; b) por otro lado, el proceso de selección de los indicadores no responde en el CM tradicional a ningún criterio establecido a priori, como ya señalamos, mientras que en el CMI se seleccionan los indicadores a partir de un método estructurado con un mapa de trabajo que guía este proceso y, c) quizás, como reflexión a esta evolución, destacar la importancia que tiene un adecuado proceso de diseño del CMI, que condiciona, incluso, su eficaz comportamiento, y que permitirá ofrecer un enfoque integrador, es decir, una visión de conjunto de la organización.

Tabla I

	CUADRO DE MANDO	CUADRO DE MANDO INTEGRAL
¿Qué es?	Instrumento de medición de los factores clave de éxito	Instrumento de gestión estratégica
Objetivos	Canalizar gran parte de la información contable que demandan los directivos	Articular la correcta implantación de la estrategia
Sistema de medición	A través de indicadores financieros y, posteriormente, no financieros	A través de indicadores financieros y no financieros
Proceso de selección de indicadores	Sin un criterio definido a priori: intuición y experiencia	A través de un método estructurado basado en las relaciones causa-efecto vinculadas a la estrategia
Soportes del diseño	Carece de un mapa de trabajo para guiar el diseño del CM	Existe un mapa de trabajo para guiar la selección de indicadores: modelo de negocio que refleja interrelaciones entre sus diferentes componentes
Enfoque	Parcial: no ofrece una visión de conjunto de la organización	Integrador: ofrece una visión de conjunto de la organización

Fuente: Elaboración propia

2.1. Elementos caracterizadores del CMI

La formalización y el desarrollo del Cuadro de Mando Integral ha supuesto un cambio significativo, tanto desde el punto de vista doctrinal como profesional en los planteamientos y modos de la gestión empresarial, generando gran diversidad de literatura y práctica contable al respecto. Así, nos encontramos con posicionamientos que consideran que el CMI representa un nuevo enfoque de gestión estratégica argumentando que, no sólo supera a los sistemas de información modernos, sino también, algunas de las limitaciones experimentadas por los sistemas de control de gestión tradicionales, derivadas, esencialmente, del elevado nivel de incertidumbre sobre el futuro. Generalmente, los sistemas tradicionales consideran que las decisiones empresariales se fundamentan en indicadores financieros y se caracterizan por ofrecer una visión del corto plazo que no contempla la estrategia de la organización.

Estas limitaciones, en opinión de SANIN VILAR (1998), han dado lugar a un replanteamiento del concepto de control de gestión. De esta forma, se aboga por un sistema de control más global, basado en la selección de aquella información que se considere más relevante para asegurar el logro de los objetivos y que mejor refleje el grado en el que éstos se están alcanzando. Estos cambios se centran en la adaptación de los sistemas de información a un entorno de mayor incertidumbre y complejidad, dando lugar a la aparición y consolidación de uno de los instrumentos de control que, actualmente, tiene más relevancia: el Cuadro de Mando Integral².

La información de gestión, y los sistemas de información contable que la sustentan, deben tener la capacidad de generar información de carácter predictivo. De esta forma, a los instrumentos de gestión y control de las entidades se les pide que aporten informaciones financieras y no financieras que ayuden a los responsables de tomar decisiones a tener una mayor capacidad de alcance, tanto en lo que se refiere al horizonte temporal como a la calidad de la decisión. Bajo esta línea argumental se manifiesta ALVAREZ LÓPEZ [1998, p.37] al señalar que el CMI es “(...) *un modelo de medición de la actuación de la empresa que equilibra los aspectos financieros y no financieros de la gestión y planificación estratégica de la organización. Es un cuadro de mando coherente y multidimensional que supera las mediciones tradicionales de la contabilidad*”. En concreto, el CMI persigue la búsqueda del equilibrio entre medidas financieras y no financieras, entre indicadores provisionales e históricos, y entre perspectivas de actuación externas e internas.

La filosofía primaria del CMI como modelo de gestión estratégica se basa en que sólo se puede gestionar lo que se puede medir y que el determinante del valor de las empresas u organizaciones está cada vez más centrado en los activos intangibles que en los tangibles. No es objetivo de este trabajo la problemática inherente a la medición y valoración de los activos intangibles, sin embargo, consideramos que el CMI trata de superar las dificultades, tan extensamente analizadas en la literatura actual, relacionadas con esta cuestión, mediante las relaciones causa-efecto entre los distintos indicadores que pretenden medir distintos aspectos de la empresa a través de cuatro perspectivas interrelacionadas.

Asimismo, otro principio sobre el que se sustenta este modelo es la consideración de que las mediciones de las actuaciones sobre la base de datos contables y financieros, exclusivamente, no resulta suficiente, ya que los aspectos financieros a corto plazo no garantizan el éxito futuro.

En definitiva, el CMI se configura como un instrumento de gestión estratégica, que no sólo incluye indicadores financieros de la actuación pasada, sino que complementa estos indicadores con medidas de los inductores de actuación futura. En opinión de sus creadores [KAPLAN Y NORTON, 1997, p.23], “*el Cuadro de Mando Integral es más que un sistema de medición táctico u operativo. Las empresas innovadoras están utilizando el Cuadro de Mando como un sistema de gestión estratégica para gestionar su estrategia a largo plazo. Están utilizando el enfoque de medición del Cuadro de Mando para llevar a cabo procesos de gestión decisivos:*

1. *Aclarar y traducir o transformar la visión y la estrategia.*
2. *Comunicar y vincular los objetivos e indicadores estratégicos.*
3. *Planificar, establecer objetivos y alinear las iniciativas estratégicas.*
4. *Aumentar el feedback y formación estratégica.”*

Para ello, el CMI trata de traducir la *misión* y la *estrategia* explícita de una organización, en un amplio conjunto de *medidas de actuación* para la creación de valor, organizadas coherentemente bajo cuatro *perspectivas* diferentes, que son como los ámbitos en que supuestamente se divide la empresa, para realizar este trabajo. Las cuatro perspectivas clásicas, son a) *la perspectiva financiera*, que trata de analizar la estrategia desde la dimensión del propietario-inversor, b) *la perspectiva del cliente*, que analiza la percepción de la empresa por parte del cliente, c) *la perspectiva de los procesos internos*, que trata de buscar la excelencia en los procesos internos, y d) *la perspectiva del aprendizaje y crecimiento*, que dirige la atención hacia aquellos recursos que son clave para innovar y mejorar, como ponemos de manifiesto en la Figura 1.

Figura 1



En este sentido, es importante señalar que estas cuatro perspectivas entendidas como las múltiples dimensiones que la metodología del CMI plantea para analizar el desempeño estratégico son las básicas, pero, obviamente, se pueden en cada caso, modificar, dependiendo de las circunstancias particulares de la empresa que se plantee su implantación.

El proceso continuo centrado en el Cuadro de Mando Integral combina las cuatro perspectivas. De esta forma, la *visión* de la entidad se hace explícita y compartida, se comunica en términos de *metas* e incentivos que se usan para centrar el trabajo, asignar recursos y concretar *planes de acción*. Por tanto, en cada paso el CMI sirve como un medio de comunicación. Hoy día se considera que el objetivo final del CMI es la creación de una organización del aprendizaje, y por tanto una consecuencia de la Gestión del Conocimiento. De esta forma, el CMI ha evolucionado hasta dar más importancia a la capacidad de ejecutar, implantar y seguir una estrategia que a la calidad de la estrategia en sí misma. Este es un fenómeno nuevo y contrastado, e incluso se llega a considerar la aplicación de la estrategia como el factor más importante en la valoración de una empresa y de su gestión.

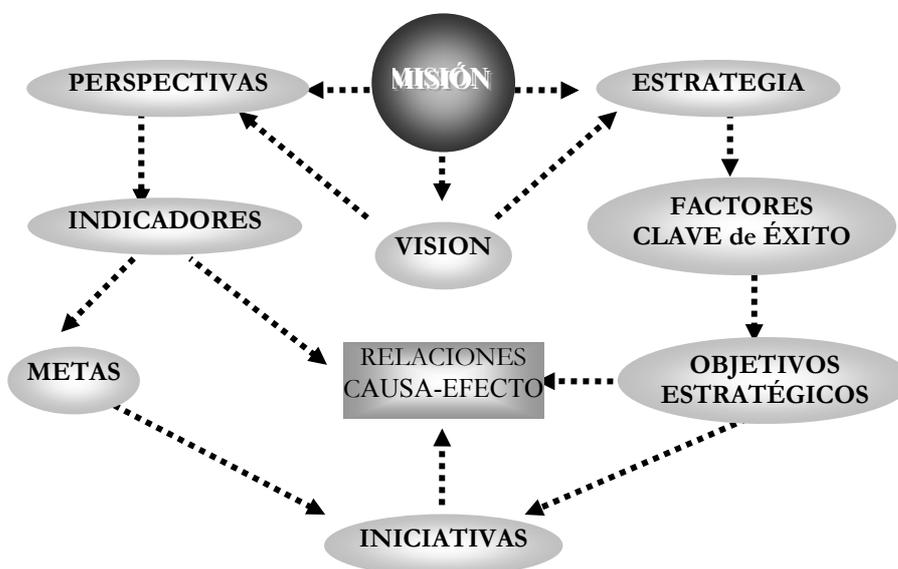
En cuanto a los elementos relacionados con el diseño del CMI, entendemos que el punto de partida está en la razón de ser de la organización, esto es, su *misión*. A partir de aquí, se define el objetivo global a alcanzar a largo plazo o *visión* de negocio, y que, en definitiva, va ser el eje de impulso de la propia estrategia empresarial en la que se definen, de una forma más detallada, los distintos *objetivos* a través de las diferentes *perspectivas* enlazados en una *cadena causa-efecto* y que confluyen en la propia visión del negocio.

De esta forma, y una vez que se identifican las variables fundamentales que diferencian a la organización en su entorno competitivo, es decir, los *factores clave de éxito*, habrá que definir los *objetivos estratégicos* o propósitos específicos que se pretenden conseguir y que conforman el conjunto del *plan estratégico*, instrumentalizado a través del diseño del denominado *mapa estratégico*. Estos objetivos se materializarán en una serie de *iniciativas*, es decir, actividades, programas o proyectos que contribuyen a su logro.

Tal y como reflejamos, esquemáticamente, en la Figura 2, todo este proceso de planificación de la gestión estratégica, siguiendo la metodología del CMI, debe desarrollarse en paralelo junto a un proceso de control y seguimiento de la estrategia encabezado también, en este caso, por la misión y visión de la organización. Para ello, es preciso que, previamente, se hayan delimitado las distintas dimensiones desde las que se puede analizar el desempeño estratégico, es decir, las perspectivas del CMI, identificando en cada una de ellas una serie de indicadores que permitan evaluar en que medida se están logrando los objetivos estratégicos propuestos y, para lo cual, se utiliza como guía de actuación las relaciones causa-efecto que existen entre dichos objetivos, las iniciativas planteadas y los indicadores propuestos. De esta forma, se fijan una serie de metas o valores deseados en un marco temporal específico para cada indicador estratégico que actuará como señal de alarma y permitirá un efecto *feed-back* en todo el proceso de elaboración e implantación de la estrategia empresarial.

Figura 2

Elementos relacionados con el diseño del CMI



Fuente: Elaboración propia

Por consiguiente, el CMI, exige organizar los diferentes estadios del negocio en perspectivas. Las cuatro perspectivas clásicas del CMI (*perspectiva financiera, perspectiva del cliente, perspectiva de los procesos internos y perspectiva del aprendizaje y crecimiento*) ofrecen una estructura intuitiva, aplicable a un gran número de empresas para organizar el modelo de negocio y estructurar los indicadores y la información. Sin embargo, no hay que olvidar que la prioridad en cualquier modelo o herramienta de gestión estratégica debe ser precisamente la utilidad y la adaptación a los requerimientos específicos de la organización. Además, y concretamente en el modelo que abordamos en este trabajo, es fundamental que el mensaje y la información lleguen a las personas de la empresa, independientemente del número o el nombre de las perspectivas y su jerarquía relacional.

3. ANÁLISIS DE FORTALEZAS Y DEBILIDADES DEL CMI

En definitiva, el CMI es un modelo de gestión que incorpora mecanismos de medición y que permite comprobar que la empresa avanza en la dirección marcada desde la planificación estratégica, facilitando la consecución de los objetivos planteados. Por tanto, el CMI debe ayudar a:

- *Aclarar y traducir la misión y la estrategia de la organización obteniendo una visión compartida de la misma.* A través del mismo proceso de implementación del CMI es posible aclarar y traducir la misión y la estrategia en términos manejables para toda la organización y establecer los objetivos para alcanzarla, dado que en este proceso participan, o al menos, así

debería de ser, la mayoría de los miembros de la organización. Como consecuencia de este proceso, las posibles dudas son aclaradas, se consigue el consenso y las diversas opiniones que puedan existir alcanzan un mayor grado de uniformidad. Una vez establecidos los objetivos y las estrategias todos los miembros de la organización podrán conocer la vinculación de las acciones estratégicas con la visión y la misión, y la repercusión de su contribución.

- *Comunicar y vincular los objetivos e indicadores estratégicos.* Los indicadores incluidos en el CMI deben permitir controlar las acciones que llevan hacia la concreción de los objetivos. De esta forma, permite comunicar claramente en términos prácticos los objetivos y vincularlos entre sí mediante relaciones causa-efecto. Los indicadores actúan como señales de alerta para aquéllos cuyas acciones repercuten en los valores que éstos alcanzan, de tal forma, que pueden impulsar acciones inmediatas para corregir las desviaciones, crear foros de discusión alrededor de los temas sensibles, acudir a expertos con el fin de solucionar actuaciones delicadas y crear situaciones propicias de trabajo en grupo para la solución de conflictos.
- *Planificar, establecer objetivos y alinear las iniciativas estratégicas.* Como ya hemos señalado el CMI crea una estructura coherente de estrategias, objetivos, metas e indicadores que permite construir un plan estratégico muy dinámico con un sistema de medición estrechamente relacionado con los objetivos vinculados a la estrategia.
- *Asignar los recursos adecuados para la obtención de los mencionados objetivos,* vinculando la estrategia con las metas a largo plazo y los presupuestos anuales.
- *Sistematizar la revisión de la estrategia, identificando nuevas iniciativas.* El CMI permite establecer un mecanismo de comprobación y retroalimentación sobre las hipótesis que sirvieron de base para crear las propias estrategias y hacer correcciones a través del establecimiento de relaciones del desempeño individual de los que contribuyen en ellas y el seguimiento en la asignación de los recursos utilizados para su consecución. El cuestionamiento constante sobre las estrategias es necesario, dado que las organizaciones se desenvuelven en entornos muy cambiantes e inestables. La formación estratégica implica aprender en el diseño de las propias estrategias y aprender a pensar estratégicamente en la formulación de los objetivos, en el establecimiento de las relaciones causa-efecto, en la identificación de indicadores, en la traducción de la estrategia en términos operativos, en las discusiones en torno a la visión y la misión, así como en el análisis de las fortalezas, debilidades, oportunidades y amenazas de la organización. Como consecuencia de todo lo anterior, se crearán mecanismos de consenso, se potenciará el trabajo en equipo, se descubrirá cómo interpreta la estrategia cada uno de los miembros de la organización y las aportaciones individuales al pensamiento colectivo, se creará una sinergia en el establecimiento de iniciativas estratégicas en todos los niveles, y, en definitiva, contribuirán a la formación estratégica de la organización y de los individuos que la componen.

En resumen, el CMI una vez diseñado, puede ser utilizado de dos formas distintas: como un sistema de control tradicional, o bien, como sistema de gestión estratégica, es decir, como una herramienta de aprendizaje organizativo. Si el equipo de dirección está seguro de la visión de la empresa, la estrategia, el modelo de negocio y el papel de cada persona en la organización, el CMI puede utilizarse como un sistema de control tradicional, es decir, como un sistema de control por excepción. Sólo se actuará cuando haya una disparidad importante entre la realidad y el presupuesto. El control por excepción libera atención de los directivos de procesos que son bien conocidos y que sólo requieren tiempo en casos excepcionales.

Sin embargo, en empresas en crecimiento o en entornos inciertos y cambiantes, donde la estrategia está en evolución, donde el conocimiento está disperso y la dirección quiere estimular nuevas iniciativas y aprovechar la creatividad de las personas sin perder las riendas de la organización, el CMI puede usarse como una herramienta de aprendizaje organizativo. En este caso, los resultados que recogen los indicadores sirven para evaluar si hay que cambiar el modelo de negocio o incluso la estrategia; es, por tanto, una fuente de información útil para ajustar la forma de competir de la

empresa. El CMI sirve para enfocar la atención en aprender sobre la evolución del entorno y de la empresa.

En consecuencia, el éxito en el diseño e implantación del CMI depende esencialmente de cuatro aspectos fundamentales: de la *definición de la estrategia*, de la *selección de mediciones*, del *proceso de creación* y de la *filosofía* que se trata de comunicar a través del CMI. Estos factores, si no se adecuan a las características de la organización y a la cultura empresarial subyacente se convertirán en limitaciones o debilidades del modelo y no será posible consolidar al CMI como un modelo de gestión estratégico. Así pues, a continuación se realiza una síntesis de las posibles debilidades de dicho modelo:

- *Visión parcial de la organización.* Si en la definición de la estrategia y su posterior concreción en objetivos específicos no se tienen en cuenta las distintas dimensiones del negocio, se perdería la cualidad integradora del CMI. En este sentido, no es posible establecer fórmulas teóricas aplicables a todas las organizaciones en el diseño y estructura del CMI; es preciso realizar un esfuerzo de adaptación muy importante con el objetivo de observar a la organización desde todas las vertientes -perspectivas del CMI- que, en función de la naturaleza del negocio, son esenciales para la consecución de la estrategia.
- *Enfoque generalista de la estrategia.* En relación con la estrategia podría ocurrir que ésta sea demasiado genérica y que, por tanto, no exista un enfoque hacia las unidades de negocio de la organización que permita traducir de forma operativa los objetivos estratégicos. Al mismo tiempo, si no existe una cadena de relaciones causa-efecto claramente definida que conecte las diferentes perspectivas y objetivos definidos, el CMI no dejará de ser un conjunto deslavazado de indicadores que no aclarará el camino a seguir para lograr la visión del negocio.
- *Exceso o defecto de las mediciones seleccionadas.* En relación con las mediciones seleccionadas, tanto el exceso como el defecto puede conducir a socavar la estrategia de la organización. Demasiadas medidas podrían dar lugar a una inoperancia del modelo en el seguimiento diario de la actuación empresarial. Si, además, estas medidas se centran en indicadores financieros no existirá el equilibrio buscado entre objetivos a corto plazo y largo plazo, dado que éstos últimos deberían ser medidos con indicadores no financieros fundamentalmente.
- *Falta de compromiso por parte de la dirección.* En relación con el proceso de creación del CMI, si la dirección no está comprometida con dicho proceso la posibilidad de éxito en la implantación del modelo es muy pequeña dado que no existe un liderazgo a nivel gerencial que respalde la filosofía esencial del CMI y que sería responsable fundamental de definir la visión de la organización. De la misma forma, si son pocos los miembros de la organización que colaboran en el diseño, otra de las utilidades del CMI quedaría mermada dado que desde su gestación se trata de alinear los objetivos estratégicos con las operaciones diarias de la organización en su conjunto, y esto no es posible si no existe una visión compartida de dicha estrategia y de los indicadores seleccionados para su seguimiento.
- *Falta de equilibrio en las funciones de control-comunicación del CMI.* Si la filosofía que se trata de implantar con la construcción de un CMI está más próxima al concepto de “control” que al de “comunicación” de la estrategia, el modelo ya nace con una carga negativa para la organización. Es decir, si en lugar de buscar el consenso para dar cabida a las iniciativas de los empleados para alcanzar los objetivos, el CMI se utiliza para “dictar órdenes” de ejecución en tiempo y forma, se fracasaría en el objetivo de impulsar a la organización de una forma positiva hacia una visión compartida y comprendida por todos sus miembros. En consecuencia, se debe tratar de buscar un equilibrio entre la función de control y de comunicación, ambas complementarias en el marco del CMI.
- *Estaticidad del CMI.* Como ya han señalado algunos autores críticos con los planteamientos teóricos del CMI, si este modelo “propone un conjunto de indicadores permanentes y rígidos restarán flexibilidad y capacidad de adaptación en el análisis de la gestión” [BLAZQUEZ, 2000, p. 5]. Para evitar la estaticidad del CMI los indicadores seleccionados deben estar

soportados por un conjunto de bases de datos integradas que permitan un tratamiento de la información con una metodología de análisis en constante revisión y actualización, con el objetivo de adaptar los elementos que lo componen a las circunstancias cambiantes del negocio, tanto a nivel interno como externo.

Por tanto, quizás una de las mayores limitaciones del CMI es que su utilidad está condicionada desde el mismo momento de su gestación. En nuestra opinión, es fundamental que el modelo teórico de Kaplan y Norton, se adecue a las características de la organización reconociendo en el diseño la naturaleza, la cultura, el estilo de dirección y la diversidad de las relaciones interpersonales de la organización. En este sentido, uno de los fundamentos teóricos del modelo que considera el seguimiento de la estrategia desde los distintos ámbitos desde los que se puede observar el negocio, es decir, las “perspectivas”, se convierte en un condicionante esencial en el éxito del CMI. Aunque la estructura del modelo y los elementos que en él se reconocen, no garantizan su éxito, consideramos que la previa definición de misión, visión y perspectivas, junto con las personas vinculadas al proyecto pueden consolidar al CMI como un modelo teórico sólido flexibilizado fundamentalmente a través de las “perspectivas” de la organización. En la siguiente tabla (Tabla II) resumimos las fortalezas y debilidades del CMI, con una visión generalista:

Tabla II

FORTALEZAS	DEBILIDADES
<i>Consenso organizacional en relación con la estrategia.</i> Facilita el consenso de toda la empresa al aclarar y traducir la misión y la estrategia en términos manejables para toda la organización	<i>Falta de compromiso por parte de la dirección,</i> responsable fundamental de definir la visión del negocio y de generar un clima de compromiso. <i>Falta de equilibrio entre las funciones de control y comunicación del CMI:</i> filosofía negativa de gestión
<i>Traducción de la estrategia en términos operativos.</i> Comunica en términos prácticos los objetivos estratégicos y permite vincularlos entre sí mediante relaciones causa-efecto.	<i>Enfoque generalista de la estrategia</i> sin orientación hacia las unidades de negocio; inoperancia del modelo en la gestión diaria.
<i>Relación presupuesto-estrategia.</i> Permite conectar el presupuesto a la estrategia, mediante la asignación de los recursos adecuados para la obtención de los objetivos.	<i>Exceso o defecto de los indicadores seleccionados;</i> información confusa e irrelevante, o ausencia de información.
<i>Herramienta de aprendizaje,</i> mediante la comparación entre los planes y los resultados con el objetivo de reevaluar y ajustar los objetivos estratégicos, los indicadores y los planes de acción.	<i>Estaticidad del CMI;</i> puede no existir dinamismo en el seguimiento de la estrategia, lo que provoca una obsolescencia de los elementos del diseño del CMI que invalidan los “outputs” de información.
<i>Posibilidad de implantación en cualquier tipo de entidad</i>	<i>Visión parcial de la organización</i>

Fuente: Elaboración propia

4. ADAPTACIÓN DE LAS “PERSPECTIVAS” DEL CMI A LA NATURALEZA DE LAS ORGANIZACIONES

En un trabajo realizado por AMAT y otros [2001, p. 6 a 12], siguiendo las perspectivas del CMI, se ponen de manifiesto diversas hipótesis acerca de los posibles inductores que favorecen el crecimiento rentable de las empresas y las relaciones causa-efecto que lo sustentan. Estas hipótesis fueron formuladas a partir de un estudio realizado sobre las empresas gacela catalanas³. Estas hipótesis se resumen en las siguientes [AMAT y otros, 2001, p.13]:

- “Los primeros factores-clave están relacionados con el factor humano y se propone que la apuesta por la formación y los incentivos pueden contribuir a una mayor implicación del personal.
- Esta mayor implicación del personal puede favorecer una mayor eficiencia en costes y activos, una apuesta por la calidad total, una mayor innovación y orientación al cliente. Lo anterior puede repercutir en una mayor diversificación e internacionalización. Todo ello debería repercutir en una mejora continuada de los procesos empresariales.
- La mejora en los procesos que se puede desprender de lo anterior debería revertir en unos clientes más satisfechos, que podrían ser los inductores de una mayores ventas.
- Finalmente, las ventas superiores deberían generar unos mayores beneficios y rendimientos, que acompañados del apalancamiento deberían permitir obtener elevados niveles de rentabilidad. Estos, junto con unos niveles adecuados de solvencia explicarían la mayor capacidad de crecimiento y la mayor generación de valor de las empresas gacela.”

No obstante, a pesar de que estadísticamente se pueda evidenciar la habitualidad incipiente de utilizar la clásica estructura teórica de Kaplan y Norton, creemos que es posible afirmar que en el proceso de delimitación y definición adecuado de las distintas dimensiones de una organización no existen fórmulas predefinidas. Así, creemos que se debe contemplar previamente una doble vertiente: a) por una parte, la identificación del *número y naturaleza* de las perspectivas, que dependerá, no sólo de la misión y visión del negocio, sino, entre otras cuestiones de que la implantación sea a nivel global o parcial en la entidad, de la complejidad y dimensión de la organización, de la importancia de determinados aspectos como pueden ser, el proceso productivo, los aspectos medioambientales, la tecnología de la información, los sistemas de gestión implantados y las posibilidades de cambio, etc. y, b) la *prelación u orden jerárquico* de las mismas que facilite una correcta interrelación causal para el análisis del desempeño estratégico. En consecuencia, la prelación jerárquica de las perspectivas simplifica, además, el proceso de selección y elaboración de indicadores en cada una de ellas, cuestión fundamental dada la especial dificultad que supone esta fase en el diseño e implantación del CMI.

En esta misma línea argumental se manifiestan VOELKER, RAKICH y FRENCH (2001) al reconocer que existen distintas formas de contemplar la estructura del CMI dependiendo de la naturaleza de las organizaciones. Así, las cuatro perspectivas consideradas en la elaboración del CMI pueden ser gráficamente presentadas en forma de pirámide [p.16] El planteamiento metodológico en la construcción de un CMI debe seguir una línea ascendente en la que se vayan interrelacionando las diferentes perspectivas orientadas a la estrategia. Estos autores plantean una representación piramidal común para las organizaciones con fines lucrativos [Figura 3] y la comparan con aquella que sería representativa de las entidades no lucrativas como las organizaciones de asistencia sanitaria [Figura 4].

Figura 3.
Estructura piramidal de las perspectivas del CMI en entidades lucrativas

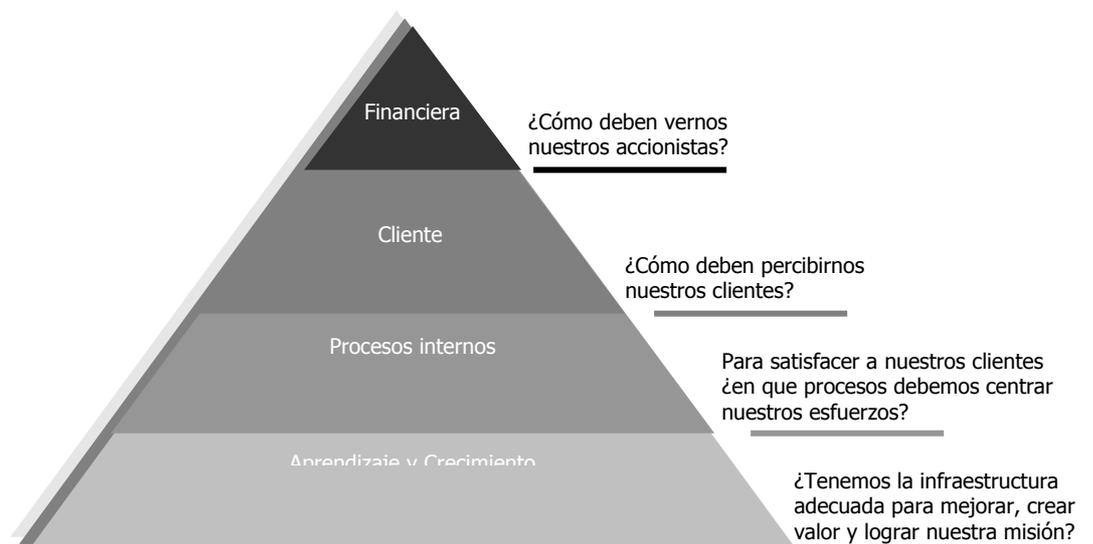


Figura 4
Estructura piramidal de las perspectivas del CMI en entidades no lucrativas



(1) Interpretación propia del término “stakeholders” como “grupos de interés”.
 Fuente: VOELKER, D.E., RAKICH, J.S y FRENCH G.R. (2001) y elaboración propia

Como se puede observar a partir de las figuras anteriores, estos autores establecen una diferencia significativa en el orden de prelación de las cuatro perspectivas clásicas del CMI, así como en la denominación de la perspectiva del *cliente* que, en el caso de las entidades no lucrativas, amplía el alcance de esta vertiente incluyendo a todos los grupos de interés o “stakeholders”. En relación con el orden de prelación, en las organizaciones no lucrativas, sitúa, en la cúspide de la pirámide, la Misión de la organización hacia la que confluyen todas las demás perspectivas, y en siguiente nivel la perspectiva de los “Stakeholders”, seguida de la financiera. En opinión de estos autores, esta diferencia sustantiva permite dirigir la atención de las organizaciones no lucrativas hacia aquellos objetivos que son prioritarios, poniendo como ejemplo de este tipo de organizaciones las entidades sanitarias públicas orientadas hacia el paciente y en general a toda la comunidad destinataria de alguna manera de sus servicios.

Bajo este enfoque, tratamos a continuación de plantear una propuesta de adaptación de las perspectivas del CMI para el caso de las entidades sanitarias en general. El tomar este tipo de entidades como referente para realizar nuestro análisis se debe, fundamentalmente, a dos razones que justifican esta elección. Por un lado, este trabajo surge en el marco de un trabajo mucho más amplio en el que pretendemos realizar un estudio detallado en las organizaciones sanitarias acerca de los sistemas de medición del rendimiento, en particular del papel del denominado CMI como instrumento o procedimiento útil para la desagregación y comunicación de la estrategia empresarial. En segundo lugar, consideramos que por la complejidad y especificidad de este tipo de organizaciones la aplicación adecuada de cualquier tipo de sistema de gestión que mejore la información en la que sustentar la toma de decisiones es un reto tan importante como necesario.

4.1 Una propuesta para el caso de las entidades sanitarias.

Los creadores de este modelo, KAPLAN y NORTON, justifican la necesidad de un nuevo enfoque en la gestión empresarial argumentando que, en la era de la información, muchas compañías no podían mantener una ventaja competitiva sostenible a partir de la aplicación de “*nuevas tecnologías a los bienes físicos y llevando a cabo una excelente gestión de los activos y pasivos financieros*” [1997, p.15]. Además, reconocen que el impacto de la era de la información es de mayor envergadura en las empresas de servicios que en las empresas de fabricación. Entre ellas, destacan los hospitales

que, como otras empresas de servicios, durante mucho tiempo, han desarrollado su actividad en un entorno estable y no competitivo. Es decir, un entorno regulado y protegido, con poca libertad para acceder a nuevos negocios o fijar precio a sus servicios. Sin embargo, la tendencia actual en el ámbito sanitario está marcada por iniciativas descentralizadoras y de autonomía de gestión, y todo ello exige tener nuevas capacidades para obtener el éxito en un mercado competitivo. Como consecuencia de las nuevas tendencias marcadas por la era de la información, las empresas tienen que ser conscientes de la importancia relativa de sus activos en sus actuaciones, y reconocer que son fundamentalmente sus activos intangibles los que marcan la diferencia en un mercado de competencia.

En nuestra opinión, en el ámbito sanitario, una adecuada gestión de los intangibles, fundamentada en mejorar la capacidad de los profesionales, puede convertirse en el mejor aliado para incrementar la eficiencia sanitaria. En este sentido, se manifiesta CURIEL (1999), al señalar que “algunos sistemas europeos están apuntando a la cooperación entre centros en lugar de a la competitividad, así como a un desarrollo de los trabajadores basado en una carrera profesional que conduce a una mejora de la capacidad de los profesionales y la productividad de los hospitales.”

Por otra parte, cabe señalar que las características inherentes a las organizaciones de asistencia sanitaria dificultan, en muchos casos, la consolidación de las modernas técnicas de gestión, relativamente fáciles de implantar en otros sectores económicos. Como señala NÚÑEZ FEIJOO [1997, p.381], “no podemos olvidar que nos referimos a organizaciones prestadores de unos servicios, sin duda con la mayor dificultad y complejidad de todos los posibles (...), cual es el caso de los servicios sanitarios”. En consecuencia, la implantación de técnicas de gestión empresariales a los hospitales, como podría ser el CMI, requiere un esfuerzo colectivo por parte de todos los agentes económicos que lo integran para realizar las adaptaciones precisas a través de una metodología adecuada a cada hospital.

A continuación, a modo de síntesis, resumimos aquellas características que consideramos más relevantes del hospital que por su especificidad le hacen ser diferente a otro tipo de entidades, a los efectos de nuestro trabajo y las repercusiones que pueden tener en la efectividad del modelo del CMI. Véase la Tabla III¹:

Tabla III

CARACTERÍSTICAS	IMPLICACIONES EN EL DISEÑO DEL CMI
Los hospitales ofrecen al mercado un “producto intangible” cuya prestación y consumo por parte del paciente es simultáneo.	Esta característica, común a todas las empresas de servicios, dificulta, en muchos casos, que la organización pueda anticiparse a los requerimientos de los clientes, y desde el ámbito del CMI tendrá consecuencias en los objetivos e indicadores que se identifiquen en la perspectiva de los pacientes como “eje central” de todo el proceso sanitario.
El hospital es una empresa multiproducto	En el marco del CMI, esta característica va ser determinante, en nuestra opinión, del nivel de desglose requerido para la aplicación del CMI de forma operativa en una entidad sanitaria, y, consideramos que, dependiendo del tamaño y complejidad de la organización, es posible, que sea preciso crear CMIs no sólo a nivel de unidades asistenciales, sino incluso, a nivel de procesos sanitarios distintos. En este último caso, consideramos que el sistema de clasificación de pacientes en función de isoconsumos (GRD, Grupos Relacionados por Diagnóstico), puede ser un referente fundamental a la hora de identificar los procesos que requieren estratégicamente CMIs específicos, siempre vinculados al CMI global de la entidad.
El hospital es responsable de la oferta y la demanda de los servicios asistenciales	En el ámbito hospitalario los profesionales médicos cumplen un papel fundamental en la gestión de la actividad sanitaria, y por tanto, deben ser considerados en el CMI, como uno de los “grupos

	de interés” fundamentales. En nuestra opinión, que el médico sea inductor de la demanda de un hospital le convierte en una especie de “cliente” no finalista y, en consecuencia, consideramos que debe ser tenido en cuenta en la perspectiva que tradicionalmente es denominada como “perspectiva del Cliente” en el CMI teórico.
El hospital, al contrario que en otros sectores, incrementa sus costes al introducir nuevas tecnologías.	Esta característica, condiciona, el papel del CMI en la perspectiva del aprendizaje y crecimiento, sobretudo a la hora de identificar las consecuencias que los objetivos estratégicos a alcanzar en esta área tendrán tanto desde el punto de vista médico como económico. Dada la naturaleza social de la prestación sanitarias consideramos que el impacto de las nuevas tecnologías y procedimientos médicos no deben medirse en función de indicadores económicos exclusivamente, ni tampoco establecer relaciones causa-efecto que culminen en resultados financieros, sino considerar, desde la triple vertiente de sostenibilidad, una orientación fundamentada en el paciente como agente receptor único del sistema y la comunidad en general como receptor universal.
El hospital es una organización con diversos fines que comportan una gran complejidad de funciones	El CMI puede ayudar a alinear a todos los miembros de la organización con la visión de la entidad, al consensuar la estrategia de forma compartida y participativa. Esto permitirá que para realizar la función de seguimiento la gestión cuente con un instrumento que permite alcanzar un equilibrio en su concepción entre comunicación y control.
El hospital dispone de un equipo humano de muy diversa cualificación y categoría profesional	Debido a ello, entendemos que es fundamental incorporar en el CMI una perspectiva que analice todo lo relacionado con la calidad del personal, los criterios de selección, su formación y cualificación, etc.

Fuente: Elaboración propia

En cuanto a la delimitación de las perspectivas, como ya hemos señalado, es necesario precisar el *número y naturaleza* de las que se consideran necesarias en cada caso, de tal manera, que pudiera alterarse la distinción habitual de las cuatro perspectivas generalmente consideradas. En principio, en el proceso hospitalario, la modificación más sustantiva que parece necesario realizar hace referencia a la perspectiva clásica del cliente. Dadas las características de la actividad sanitaria, debería sustituirse por los diversos grupos de interés, denominados en la actualidad “stakeholders”, como sujetos demandantes del servicio o inductores de la demanda. De este modo, se incluyen en esta vertiente los pacientes, el personal médico y las entidades de seguro médico.

En relación con la perspectiva de los procesos internos, la característica de entidad multiproceso o multiproducto del hospital, quizás, pueda llevar a proponer la posibilidad de que ésta vertiente aglutine, a su vez, un nivel más detallado que contemple aquellos procesos considerados claves en el desarrollo de la estrategia global de la entidad. En este sentido, consideramos dos opciones condicionadas por el principio de economicidad en la búsqueda de información; es decir, podría plantearse un nivel de desglose del CMI global en CMIs por procesos claves hospitalarios, o bien, introducir en la perspectiva de los procesos internos, “subperspectivas” que respondan a la diversidad de procesos, considerando, en ambos casos, en su delimitación como referente fundamental el sistema de clasificación de pacientes GRDs o por unidades asistenciales.

Además, también podría contemplarse la posibilidad de desdoblar la perspectiva de Aprendizaje y Crecimiento en dos: a) Aprendizaje y Formación, y b) Crecimiento. Todo ello, por la especial relevancia en la actividad sanitaria de valores intangibles como son el personal altamente cualificado, la especialización, la alta tecnología, los procesos de investigación y desarrollo, etc., es decir, todo lo concerniente a la formación de recursos humanos que incidirá directamente en la

creación de valor en estas entidades. En este sentido, debido a la variedad terminológica existente al respecto, queremos señalar la importancia de la diferencia conceptual de cada perspectiva y lo que pretende significar para una efectiva utilidad, al margen del término específico empleado para delimitar dichas perspectivas.

En cuanto a la perspectiva Financiera clásica del CMI, consideramos que su denominación y definición podría diferir en función de la naturaleza lucrativa o no de las entidades. Así, en las entidades no lucrativas su definición podría orientarse más hacia el cumplimiento del presupuesto estratégico y la generación de autofinanciación suficiente para cumplir los objetivos misionales, más que al logro de beneficios bajo el enfoque del inversor-propietario.

En relación con el *orden de prelación* de las diferentes perspectivas, en las entidades de asistencia sanitaria la relación causal que se establece entre las distintas perspectivas del CMI propia de entidades lucrativas, en nuestra opinión no responde a su naturaleza misional (independientemente de la titularidad de los medios de producción y del fin lucrativo o no de la entidad). Para justificar esta opinión nos apoyamos en los cuestionamientos planteados por VOELKER, RAKICH Y FRENCH. Así, independientemente del carácter lucrativo o no de las entidades sanitarias, y debido, fundamentalmente, a las características y finalidades de las mismas, la pirámide de perspectivas utilizada para entidades no lucrativas podría generalizarse en ambos casos.

Según estos autores, la Perspectiva del Aprendizaje y el Crecimiento constituye la base de la pirámide representativa de las perspectivas del CMI. De esta forma, se centra la atención a lo que fundamenta todo éxito futuro, es decir, los miembros de la organización, los sistemas de información y la infraestructura. El éxito a largo plazo sólo es posible si hay una inversión adecuada en la base. El siguiente nivel es la perspectiva de los procesos internos del negocio. El desarrollo sostenible y el éxito de una organización se sustenta en esta perspectiva, así como en la perspectiva del aprendizaje. La perspectiva interna dirige la atención hacia los procesos internos que gestionan las operaciones habituales de la organización. La mejora de los procesos internos es un indicador clave para consolidar el éxito futuro, financiero y operativo de la entidad. Para traducir las mejoras de los procesos internos en una ventaja competitiva a largo plazo, las empresas deben buscar primero la satisfacción de los clientes.

De esta forma, la Perspectiva del Cliente se configura como el tercer nivel de esta pirámide jerárquica en el caso de entidades lucrativas. El éxito de la organización depende, en gran medida, de la capacidad de la misma para anticiparse a las necesidades del cliente y satisfacerlas con los productos o servicios adecuados. La Perspectiva del Cliente (o los “stakeholders” en las organizaciones no lucrativas), a menudo, se coloca en el nivel más alto de la pirámide en las organizaciones no lucrativas, dado que el beneficio no es el objetivo prioritario para las mismas. Sin embargo, en las organizaciones con fines de lucro, la perspectiva financiera mide los últimos resultados que el negocio proporciona a sus accionistas. Pese a ello, incluso en las organizaciones no lucrativas, una situación financiera solvente es un requisito previo para la viabilidad a largo plazo. Mantener una situación financiera “sana” permite que una entidad no lucrativa obtenga los recursos necesarios para proporcionar sus servicios, satisfacer a sus pacientes, y cumplir su misión. Todo lo que acontece en una organización afecta a su situación financiera, así que es importante identificar y medir todos los elementos que le afectan.

En definitiva, las organizaciones deben adoptar aquellas perspectivas que mejor se adapten a sus características y, de esta forma el CMI permitirá centrar la atención en aquellos factores clave específicos relacionados con la consecución de los objetivos estratégicos. Asimismo, la jerarquía de las perspectivas puede variar según el tipo de organización y el entorno en el que se desenvuelven. Muchas organizaciones no lucrativas han alterado la jerarquía del CMI (ver la figura 4) situando la declaración de la misión empresarial en el primer nivel, directamente relacionado con la perspectiva del cliente, situado en el nivel inmediatamente inferior. Las adaptaciones del CMI a la naturaleza y estrategia de las organizaciones no altera la filosofía del modelo. Bajo esta línea argumental,

VOELKER, RAKICH Y FRENCH, describen distintas aplicaciones de la metodología CMI en diversas entidades sanitarias (ver tabla IV)

Tabla IV

Centro	Perspectivas
Centro Médico de la Universidad de Duke	Sustituye la Perspectiva de Aprendizaje y Crecimiento por la Perspectiva de la Educación e Investigación.
Butterworth Hospital de Grand Rapids, Michigan	Satisfacción del Paciente Resultados Médicos Situación Funcional de la Salud Costes
Entidad médica de Henry Ford, Detroit	Crecimiento Satisfacción del Cliente Integración Global del Sistema de Asistencia Sanitaria Proveedores de Bajo Coste
Centro Johns Hopkins	Resultados Médicos Objetivos Financieros Satisfacción del Paciente Resultados Docentes y de Investigación
Centro Psiquiátrico Hudson River, en Poughkeepsie (Nueva York)	Financiera Cliente Procesos Internos Aprendizaje y Crecimiento

Fuente: VOELKER, K.E.; RAKICH, J.S. y FRENCH, R. (2001) y elaboración propia

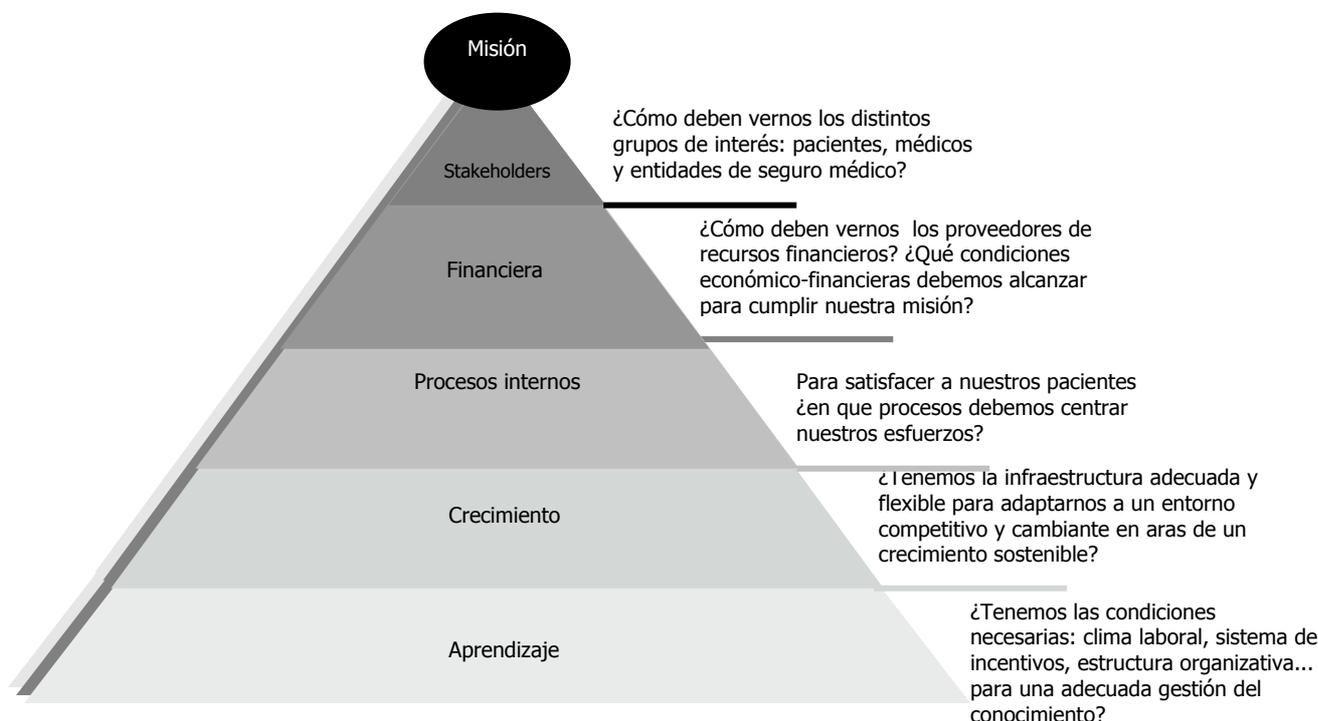
Como puede observarse en la tabla anterior, estas evidencias ponen de manifiesto que, aún siguiendo la filosofía del modelo conceptual del CMI, existe una gran diversidad de posibilidades, en especial, en cuanto a la naturaleza de la delimitación de las perspectivas o, cuando menos, en lo que respecta a su denominación, estableciendo, además, diferencias en el orden de prelación. De aquí, la dificultad de establecer una propuesta genérica para todo tipo de entidades hospitalarias, si acaso, criterios específicos para este tipo de organizaciones.

Partiendo de este enfoque, y en la búsqueda de una estructura piramidal referencial para las entidades sanitarias, coincidimos con el planteamiento de VOELKER, RAKICH Y FRENCH, en que debe ser la *misión* de la organización la que debe consolidarse como referente fundamental para articular el desglose de las perspectivas. En esta línea argumental, entendemos que todas las iniciativas adoptadas por una entidad sanitaria deben redundar en beneficio de los distintos Grupos de Interés que conforman la Perspectiva de los Stakeholders, independientemente de la naturaleza, lucrativa o no, del hospital.

No pretendemos hacernos eco del tópico popular de que “la salud no tiene precio”, sino destacar la importancia que tiene la salud de la población en el desarrollo en términos de sostenibilidad, es decir, el considerado bajo la triple vertiente social, económica y medioambiental. Así pues, dada la trascendencia inherente al *producto sanitario*, en nuestra opinión, también en los hospitales lucrativos ha de primar la satisfacción del paciente, personal médico y entidades de seguro médico, condicionado, lógicamente, a los requerimientos financieros de los propietarios e inversores. Así nuestra propuesta se puede sintetizar en el esquema de la Figura 5. Como se puede comprobar, en nuestra propuesta, en cuanto al *número y naturaleza* de las perspectivas, se han considerado cinco que son las siguientes: a) Stakeholders; b) Financiera; c) Procesos Internos; d) Crecimiento; e) Aprendizaje, en este mismo *orden de prelación*, en el que se contempla la importancia del Aprendizaje como base de la estructura piramidal, e incluso, como elemento sustancial en el sistema

socioeconómico general al repercutir sus efectos no sólo en la propia entidad, sino en la sociedad en general, al realizar este tipo de entidades, en numerosas ocasiones, actividades docentes esenciales.

Figura 5
Estructura piramidal de las perspectivas del CMI en entidades sanitarias



5. CONCLUSIÓN

Una de las críticas que se plantean en relación con el CMI hace referencia a las *herencias* que ha recibido del tradicional CM dado que el primero se desarrolla bajo la perspectiva del segundo. En opinión de BLÁZQUEZ [2000], el CMI, al igual que el CM, propone un conjunto de indicadores permanentes y rígidos que le restan flexibilidad y capacidad de adaptación en el análisis de la gestión. Además, señala que el hecho de establecer cuatro perspectivas como elementos clave en la implantación del CMI es arbitraria y que *“esconde detrás de ellas una forma específica de ver las cosas que puede inducir a errores de análisis”* y, añade que el considerar una *“correspondencia formalmente armónica que se desprende de cada uno de ellos* (se refiere el autor a las cuatro perspectivas) *al establecer las acciones que van permitiendo conformar el todo y sus partes en una armonía que es propia de la Teoría de los Sistemas, pero que muy lejos está, de ser cierta cuando se trata de comprender la organización en su contexto”*.

Esta es, precisamente, la cuestión que nosotros pretendíamos abordar en este trabajo, en el que dejamos abierta la posibilidad de debatir sobre la capacidad del CMI para adaptarse a distintos sectores y naturaleza de organizaciones dispares. En este sentido, entendemos que la rigidez que algunos observan en el CMI se supera con la adaptación de las perspectivas consideradas en su diseño a la naturaleza de las organizaciones y a la estrategia perseguida, siendo el proceso de retroalimentación el que permitirá actualizar el propio modelo a las necesidades del entorno. En el caso de las entidades sanitarias, parece que resulta esencial una adaptación del CMI a los intereses fundamentales de organizaciones orientadas al paciente, es decir, en este tipo de organizaciones se considera que todos los esfuerzos deben redundar en la atención y el servicio que se presta al paciente. A su vez, esto se traduce en el ámbito de gestión, en disponer de una herramienta que dirija la atención de los miembros de la organización hacia este objetivo. El CMI en este tipo de organizaciones debe priorizar la razón de ser de estas organizaciones, es decir, su Misión, y establecer un modelo de relaciones causa-efecto, que sea coherente con esta filosofía.

En resumen, en primer lugar, y en términos generales, entendemos que el CMI puede constituir un adecuado sistema de gestión estratégico, flexible para todo tipo de entidades y que su adaptación a la naturaleza y estrategia de las organizaciones no altera la filosofía del modelo. Sin embargo, las debilidades del mismo, probablemente se derivan –como señalan BUTLER, LETZA Y NEALE, en un trabajo realizado en 1997 en el que exponen el proceso de implantación del CMI en *Rexam Custom Europe*- de que se trata de un modelo genérico que no tiene por que ser aplicable en su totalidad.

En segundo lugar, existen unas diferencias claras entre el CM tradicional y el CMI que son, naturalmente, las que marcan la propia evolución del uno hacia el otro. El cuadro de mando tradicional esencialmente es, o puede ser, una herramienta de ayuda en un sistema estratégico cualquiera, sin embargo, el Cuadro de Mando Integral es un sistema estratégico en sí mismo, con un enfoque integrador.

Y, por último, creemos que la prelación propuesta en la delimitación de perspectivas de VOELKER, RAKICH Y FRENCH para entidades no lucrativas y, en particular, para hospitales, se puede utilizar con un carácter generalista para todo tipo de hospitales, al margen de que la titularidad sea pública o privada, pero con un mayor detalle en cuanto al número de perspectivas sobre la base de la del Aprendizaje y, a continuación, la del Crecimiento, como esencialidad del proceso asistencial para confluir en la Misión.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALVAREZ LÓPEZ, J. (1998): “Integración del Balanced Scorecard y la EFQM en la teoría de los Stakeholders”, *Boletín AECA*, num. 46, marzo-junio.
- AMAT SALAS, O.; HERNÁNDEZ J.M.; FONTRONDONA, J. y FONTANA, I. (2001): “El cuadro de mando integral y el crecimiento empresarial”, *Partida Doble*, num. 126, octubre.
- ARTELLS HERRERO, J.J. y otros (Dirección de la obra: CUERVO, J.L.; VARELA, J. y BELENES, R.), (1994). *Gestión de hospitales: nuevos instrumentos y tendencias*. Ed. Vicens Vives. Barcelona., pp. 9 y 10.
- BEITIA BASTERRECHEA, J. (2001): “Incidencia de las nuevas tecnologías en sanidad”, *Estrategia Empresarial* <http://www.estrategia.net/estrategia/tic/opi.htm>.
- BLÁZQUEZ, M. (2000): “Uso y abuso del Balanced Scorecard” http://es.geocities.com/ninoskadorante/ei01_2/ii19.html (10/07/03)
- BUTLER, A.; LETZA, S.R. y NEALE, B. (1997): “Linking the Balanced Scorecard to Strategy”. *Long Range Planning*. Vol. 30, no. 2, pp. 242-253.
- CERVERA, S. (2002): “La sanidad en la era del acceso” <http://www.santiagocervera.com/sanidadaccesoII.htm> (12/07/03)
- CURIEL, J. (1999): “Eficiencia: ¿cuestión de numerador o de denominador?”. *Diario Médico*, <http://www.diariomedico.com/gestion/ges190199combis.html> (26-04-2004)
- DÁVILA, A. (1999): “Nuevas herramientas de control: el Cuadro de Mando Integral”, *Revista de Antiguos Alumnos IESE*, p. 36.
- ELOLA SOMOZA, J., (1991): *Crisis y reforma de la asistencia sanitaria pública en España*. Fondo de Investigaciones Sanitarias de la Seguridad Social.
- ESCOBAR RODRÍGUEZ, T. (1999): “El papel del cuadro de mando en la gestión estratégica de la empresa”, *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. XXVIII, num. 102.
- FALGUERA MARTÍNEZ-ALCARCON, J. (2002): *La Contabilidad de Gestión en los centros sanitarios*. Tesis doctoral. Universitat Pompeu Fabra, junio.
- HERNÁNDEZ, J.M.; AMAT, O.; FONTRONDONA, J. y FONTANA, I. (1999): “Les empreses gasela a Catalunya”, *Departament d’Industria, Comerç i Turisme*, Generalitat de Catalunya, Barcelona.
- KAPLAN, R.S. y NORTON, D.P. (1997): *Cuadro de Mando Integral*. Gestión 2000. Barcelona.
- KAPLAN, R.S. y NORTON, D.P. (2000): *The strategy-focused organization: How balanced scorecard companies thrive in the new business environment*. Harvard Business School, Boston.
- LAMATA F.; CONDE, J.; MARTÍNEZ B.; HORNO, M., (1994) *Marketing sanitario*. Ed. Díaz de Santos

- LAUZEL, P. y CIBERT, A. (1967): “De los ratios al cuadro de mando”. *Francisco Casanovas Editor*.
- LÓPEZ VIÑEGLA, A. (2001): “El “balanced scorecard” y el cuadro de mando como herramientas complementarias. Un análisis diferenciado.” *Revista Gestión*, 22, p. 10.
- LLUCH, E., (1993): “The three difficulties of health management”, *Conferencia de Clausura del I Máster en Dirección de Servicios de Salud*, Universidad Pública de Navarra, Departamento de Salud, Gobierno de Navarra. 15 de Octubre de 1993.
<http://www.cfnavarra.es/salud/anales/textos/vol24/n3/colab.html> (05/05/03).
- MINTZBERG, H. (1979): “The structuring organizations”. New York. Prentice-Hall. traducido al español en Ariel (1988).
- NÚÑEZ FEIJOO, A., (1997): “El futuro de la gestión sanitaria: estrategia y desarrollo normativo”. *Actualidad del Derecho Sanitario*. nº 30, julio-agosto. Este artículo doctrinal es un extracto de la ponencia que presentó el autor en las jornadas sobre Estrategias de Gestión de la Empresa Sanitaria, organizadas en mayo en Madrid por *Instituto de Fomento Sanitario*.
- SANIN VILAR, A. (1998): *El control de gestión en los objetivos de la empresa*. Harvard Deusto Finanzas & Contabilidad, Nº 22.
- TEMES MONTES, J.L.; PASTOR ALDEGUER, V. y DÍAZ FERNÁNDEZ, J.L. (1997): *Manual de Gestión Hospitalaria*. Ed. McGraw-Hill. Internacional.
- VOELKER, D.E., RAKICH, J.S y FRENCH G.R. (2001): “The Balanced Scorecard in Healthcare Organizations: a performance measurement and strategic planning methodology”, *Hospital Topics*, vol. 79, nº. 3,.

CITAS

- ¹ Conocido habitualmente, en terminología anglosajona, por Balanced Scorecard (BSC).
- ² Los orígenes del Cuadro de Mando Integral se remontan al año 1990, cuando el Nolan Norton Institute patrocinó un proyecto de investigación aplicado a múltiples empresas de diferentes sectores con el objetivo de demostrar que los enfoques existentes sobre la medición de la actuación de las empresas, que dependían básicamente de las valoraciones de la contabilidad financiera, se estaban volviendo obsoletos. Sobre este tema véase KAPLAN, R.S. y NORTON, D.P. [1997, pp. 7-11].
- ³ En dicho estudio, se consideran empresas gacela aquellas que a) durante los años 1995 a 1997 tuvieron un crecimiento igual o superior al 15% anual b) las empresas que como mínimo duplicaron su facturación entre 1994 y 1997, aunque en algún ejercicio la facturación no aumentase al menos en un 15%, y que, en ambos casos, a) y b), facturasen más de 400 millones de pesetas en 1997 y tuviesen una rentabilidad financiera mínima del 8% en 1995, del 7% en 1996 y del 6% en 1997. La información contable de estas empresas se obtuvo de la base de datos SABE de Informa actualizada a 17 de enero de 1999 que incluía los datos de 113.095 empresas españolas. De dichas empresas se identificaron 254 que cumplían los criterios expuestos. Los resultados de esta trabajo pueden verse en HERNÁNDEZ, J.M.; AMAT, O.; FONTRDONA, J. y FONTANA, I. (1999).
- ⁱ Véase, entre otros: ARTELLS HERRERO, J.J. y otros (1994); TEMES MONTES, J.L. (1997); ELOLA SOMOZA, F.J. (1991); MINTZBERG, H. (1979); LAMATA, F. y otros (1994); LLUCH, E., (1993); BEITIA, J. (2001); CERVERA, S. (2002).



Mónica Santos Cebrián

Licenciada en Ciencias Económicas y Empresariales, en la especialidad de Contabilidad y Auditoría. Es Profesora Titular de Economía Financiera y Contabilidad en la Universidad Rey Juan Carlos. Ha impartido clases en Contabilidad Financiera y Contabilidad de Costes y de Gestión durante más de diez años, en diferentes titulaciones. Sus líneas de investigación se centran en el área de Contabilidad de Gestión y Sistemas de Control Interno, especialmente, en el sector sanitario, y se han materializado en diversas publicaciones y artículos, colaboraciones e intervenciones en seminarios, jornadas y congresos. Ha organizado e impartido diversos cursos de gestión en la Escuela Nacional de Salud.



Esther Fidalgo Cerviño

Licenciada y Doctora en Ciencias Económicas y Empresariales. Es Profesora Titular de Economía Financiera y Contabilidad en la Universidad Complutense de Madrid, y directora del Departamento de Economía Financiera y Contabilidad II (Contabilidad) de esta universidad. Es Auditor-Censor Jurado de Cuentas. Sus líneas de investigación se centran en el área del Análisis de Estados Financieros, Sistemas de información contable y control de gestión, Contabilidad y Auditoría, y en el área de la Historia de la Contabilidad y se han materializado en diversas publicaciones, artículos, colaboraciones e intervenciones en seminarios, jornadas y congresos, así como en la dirección y participación en Proyectos de Investigación y Proyectos de Innovación Educativa. Es miembro del Consejo editorial de la recientemente creada *De Computis. Revista española de Historia de la Contabilidad*” y de las Comisiones de Historia de la Contabilidad, y de Responsabilidad Corporativa” de AECA.