

CUADRO DE MANDO INTEGRAL COMO UNA HERRAMIENTA DE PLANIFICACION ESTRATEGICA

Tito Cárdenas Saravia

Doctorando en Comercio Exterior

Maestría en Negocios Internacionales y Comercio Exterior

Maestrante en Informática y Gestión de Empresas

Diplomado en Administración Financiera

Diplomado en Educación Superior

Administrador de Empresas

Docente de la Universidad Católica Boliviana

RESUMEN:

El trabajo que presento surge en el marco de un proyecto mucho más amplio que se está desarrollando, que es el Programa de Mejoramiento de la Gestión Estratégica y Productividad de las pequeñas y medianas empresas (PYMES) de Bolivia, a través de Tecnologías de Información y Comunicación (TIC), que incluye la implantación del Cuadro de Mando Integral, el Mejoramiento de los Procesos y la aplicación de un Business Process Management (BPM).

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 mi opinión, puede 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.

Palabras clave: *Contabilidad, Cuadro de Mando, Cuadro de Mando Integral, Control de Gestión*

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), conocido también como Balanced Scorecard (BSC), pretende dar respuesta a esta exigencia al configurarse como un modelo de gestión estratégica que supera las limitaciones de los tradicionales sistemas de gestión. El objetivo principal del trabajo es analizar la flexibilidad del CMI en su capacidad de adecuarse a la naturaleza de la organización.

Así pues, en primer lugar, se trata de realizar un acercamiento al CMI, a modo de introducción, 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 del CMI

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

Para iniciar este trabajo, considero 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, razón suficiente que justifica su análisis. 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, 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, 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.

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. Depender 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.

Las diferencias principales entre el Cuadro de Mando Tradicional (CM) y el Cuadro de Mando Integral (CMI), se las puede resumir en:

- i) El CM 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.
- ii) 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.
- iii) 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.

3. CARACTERÍSTICAS DEL CUADRO DE MANDO INTEGRAL

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 Integral.

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.*”

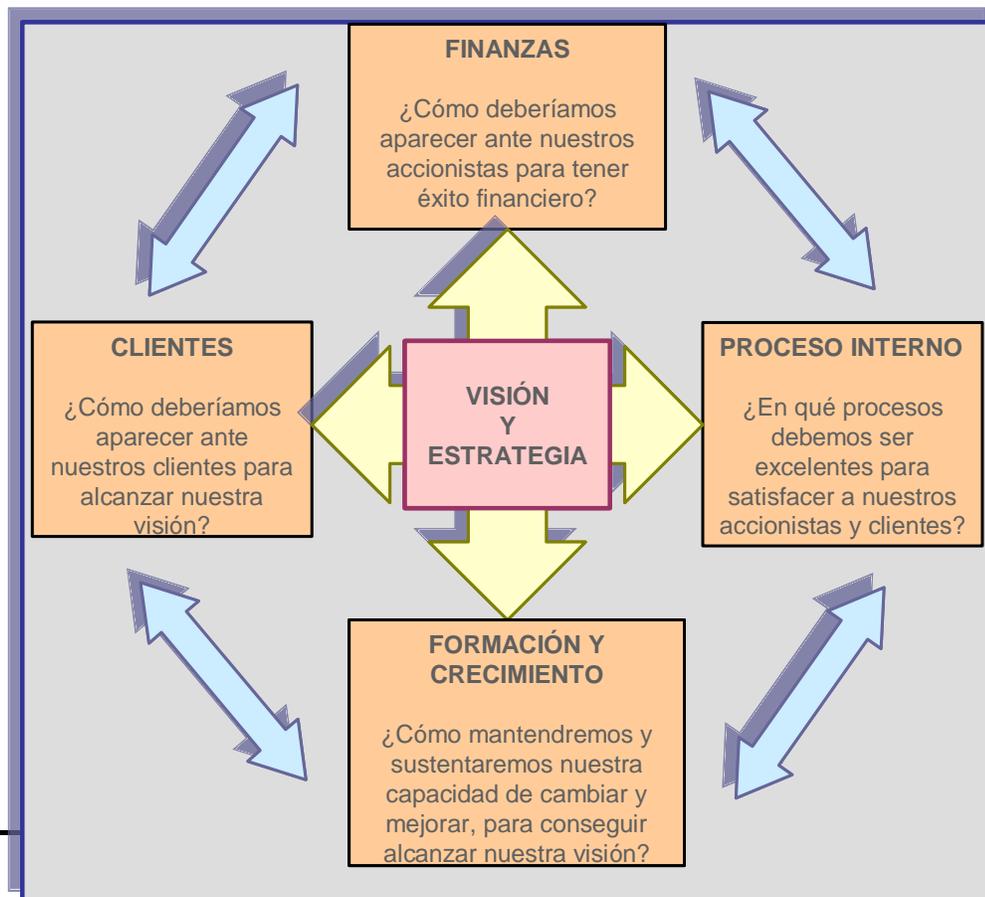
Están utilizando el enfoque de medición del Cuadro de Mando para llevar a cabo procesos de gestión decisivos:

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-inversionista,
- 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.
- d) La perspectiva del aprendizaje y crecimiento, que dirige la atención hacia aquellos recursos que son clave para innovar y mejorar.

Figura 1



Fuente: KAPLAN Y NORTON [1997, p. 22]

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.

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 una retroalimentación en todo el proceso de elaboración e implantación de la estrategia empresarial.

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.

4. 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.

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 pretendo abordar en este trabajo, en el que esta 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 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 porque 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.

6. BIBLIOGRAFÍA

- 1.- ALVAREZ LÓPEZ, J. (1998): “Integración del Balanced Scorecard y la EFQM en la teoría de los Stakeholders” , Boletín AECA, num. 46, marzo-junio.
- 2.- AMAT SALAS, O.; HERNÁNDEZ J.M.; FONTRODONA, J. y FONTANA, I. (2001): “El cuadro de mando integral y el crecimiento empresarial”, Partida Doble, num. 126, octubre.
- 3.-BLÁZQUEZ, M. (2000): “Uso y abuso del Balanced Scorecard” http://es.geocities.com/ninoskadorante/ei01_2/ii19.html (10/07/03)
- 4.- 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.

- 5.- DÁVILA, A. (1999): “Nuevas herramientas de control: el Cuadro de Mando Integral”, *Revista de Antiguos Alumnos IESE*, p. 36.
- 6.- 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.
- 7.- FALGUERA MARTÍNEZ-ALCARCON, J. (2002): *La Contabilidad de Gestión en los centros sanitarios*. Tesis doctoral. Universitat Pompeu Fabra, junio.
- 8.- KAPLAN, R.S. y NORTON, D.P. (1997): *Cuadro de Mando Integral*. Gestión 2000. Barcelona.
- 9.- 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.
- 10.- LAUZEL, P. y CIBERT, A. (1967): “De los ratios al cuadro de mando”. Francisco Casanovas Editor.
- 11.- LÓPEZ VIÑEGLA, A. (2001): “El “balanced scorecard” y el cuadro de mando como herramientas complementarias. Un análisis diferenciado.” *Revista Gestión*, 22, p. 10.
- 12.- SANIN VILAR, A. (1998): *El control de gestión en los objetivos de la empresa*. Harvard Deusto Finanzas & Contabilidad, N° 22.