

I. INTRODUCCIÓN

Los nuevos planteamientos en "management accounting" orientan la información interna de gestión como un complemento de las carencias de la información financiera. En un entorno cada vez más dinámico y altamente competitivo, el ámbito interno de las empresas se ve afectado de manera evidente, pero gracias a los amplios márgenes de maniobra que tienen los usuarios o clientes internos, a la hora de adaptar sus herramientas de gestión y análisis de información, en muchos casos las organizaciones han reaccionado a tiempo. Así las cosas, en la última década han tomado especial importancia ciertas herramientas de control y gestión como es el caso del Balanced Scorecard (BSC), que para muchos autores resulta ser una de las que mejor se ajusta a las necesidades de información de los usuarios internos, dado que ella es capaz de proporcionar profusa información sobre los resultados financieros obtenidos desde la contabilidad financiera tradicional y los resultados cualitativos, estableciendo relaciones claras entre resultados e indicadores, los que debieran traducirse en el mejoramiento de la eficiencia organizativa (Burns y Vaivio, 2001).

Ahora bien, es cierto que tradicionalmente, la literatura contable clasifica a los activos en dos tipos: tangibles e intangibles, en donde los primeros constituían el activo máspreciado de las empresas. En contraposición, en los últimos años esta idea ha dado paso a la consideración de los activos intangibles, como claves para competir en entornos cambiantes, debido a que se piensa que son en definitiva ellos los verdaderos generadores de ventajas competitivas. Toda esta situación ha provocado un replanteamiento en la idoneidad de los sistemas de información contable manejados por las empresas.

Como consecuencia de esta necesidad de nuevos sistemas "idóneos" de información contable y medición del desempeño, es que en los últimos años un importante cuerpo literario se ha centrado en la medición de los activos intangibles, específicamente aquellos que guardan relación con investigación y desarrollo y capital intelectual. Los diversos intentos de solución a estas necesidades se han centrado en aplicar técnicas y modelos que permitan obtener datos para valorar de forma integrada aspectos financieros y no financieros con el objetivo de obtener valores únicos de medida que integren la mayor cantidad de factores posibles.

El BSC, es uno entre los muchos modelos de medición del desempeño y control de la gestión, y surge precisamente por la necesidad de un sistema que considere los activos intangibles de las empresas, es por ello que desde su introducción, ha atraído el interés de numerosas compañías situación que se ha acrecentado en los últimos años (Kaplan y Norton, 1992 y 1996a; Kaplan, 2003).

Entre las principales innovaciones del BSC, que lo distingue de los otros sistemas de medición estratégica, se puede destacar el hecho de que contiene medidas de resultado y del desempeño que conducen a los objetivos planteados por la misión, además, en él todo viene indexado a través de relaciones causa efecto, convirtiendo a este sistema de medición de desempeño en un pilar importante en la planificación -feed-forward- del

sistema de control. También se debe considerar que el BSC fue concebido para alinear los objetivos departamentales y personales con la finalidad de que ambos intereses converjan en beneficio de los objetivos globales de la firma.

Sin embargo, algunos autores han cuestionado la validez del modelo (Norreklit, 2000) en lo referente a la obtención de los resultados planteados, ya que supuestos inválidos en una planificación de un sistema de control puede anticipar indicadores de desempeño defectuosos y en consecuencia, un posible mal camino a la consecución de los propósitos planteados por la visión del negocio.

Para abordar las diversas temáticas vinculadas con el modelo previamente introducido, se divide el trabajo en tres grandes secciones:

En la primera de ellas se describe sucintamente los conceptos más relevantes del BSC. En el segundo epígrafe se efectúa una revisión de las principales críticas y falencias que el BSC padece y, finalmente se presentan las conclusiones y sugerencias más trascendentes.

I. BALANCED SCORECARD (BSC): PRINCIPALES ORIENTACIONES

I.1. Nacimiento del BSC

En cuanto al surgimiento del BSC, en el terreno de la administración empresarial, la afirmación más extendida es aquella que sostiene que éste nace en Francia en el primer cuarto de siglo bajo la denominación de “Tableau de Bord”, estando muy ligado en sus orígenes al ámbito interno, por lo que la atención se centraba en la gestión de los procesos industriales y en la búsqueda de eficiencia operativa (Gray y Pesqueux, 1993). Pero fue en el año 1992, cuando los autores David Norton y Robert Kaplan, de la prestigiosa Universidad de Harvard, desarrollaron una metodología para ayudar a mejorar los procesos, no sólo internos, sino que también externos a la compañía, estructurándose un modelo que según sus precursores, permitía traducir la visión empresarial, que se expresaba por medio de la estrategia, en términos y metas específicas, evaluadas con un sistema de medición de los logros finalmente alcanzados.

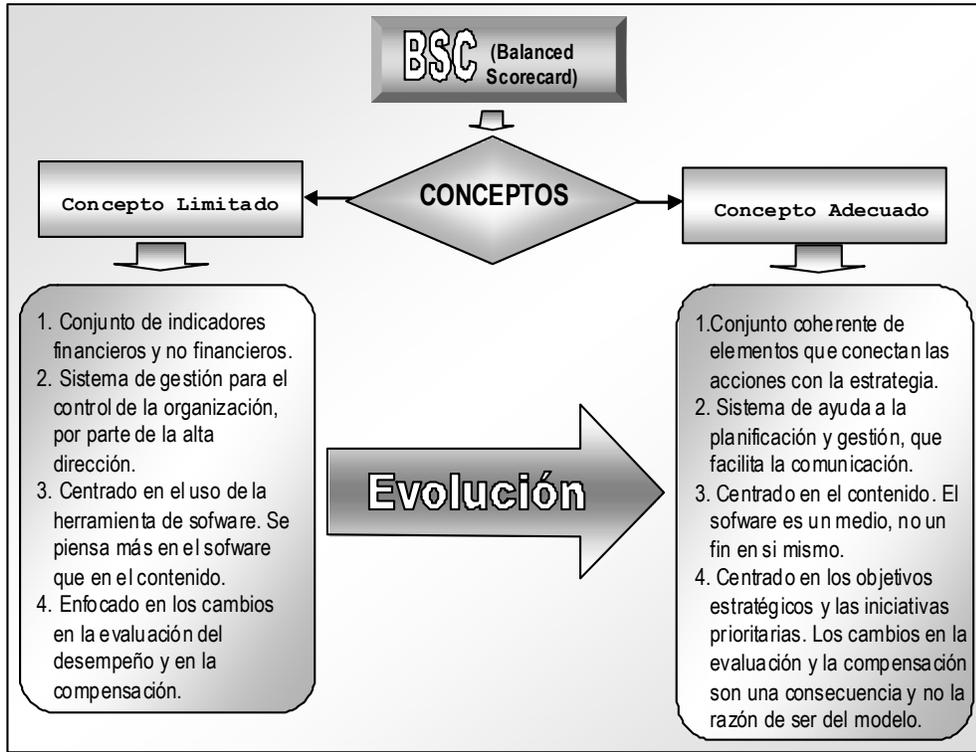
Bajo estas condicionantes, se puede argumentar que el BSC siempre ha sido concebido como una herramienta que describe la estrategia de una firma y guía su ejecución hacia el éxito competitivo, es decir, es un sistema interno de control que considera una visión integral de la organización y su estrategia, y por lo mismo, ayuda a las empresas a administrar de mejor forma la generación de valor en el largo plazo. Por lo tanto, el BSC provee un marco para trasladar la estrategia a términos operativos y se orienta hacia la comunicación de la estrategia a todos los niveles de la organización (Álvarez y Blanco, 1997).

I.1.2. Conceptualización del BSC

Se puede definir el cuadro de mando como un soporte de información periódica para la dirección de la empresa, capaz de facilitar una toma de decisiones oportuna, conociendo el nivel de cumplimiento de los objetivos definidos previamente, a través de indicadores de control y de otras informaciones que lo soporten (Olve et al., 2000). En este sentido, se podría afirmar que el propósito del BSC, es la integración, interrelación y complementación de todos aquellos objetivos emanados desde la propia estrategia, para permitirle a los ejecutivos observar si han mejorado una determinada área a expensas de otra, pues si se logra saber esta situación, se puede proteger a la compañía de un eventual desempeño deficiente (de Haas y Kleingeld 1999, Kaplan y Norton 2005).

Para una mejor comprensión, podemos observar que la Figura N°1 centra el análisis entre lo correcto y lo limitado del concepto, con la lógica de que exista una evolución desde el primero hacia el segundo.

FIGURA N° 1
EL CONCEPTO DEL BSC



Fuente: Diseño propio basado en Fernández 2001, Kaplan y Norton 2001.

I.1.3. BSC y los sistemas de información contable (SIC)

Es posible considerar, como los máximos condicionantes de los sistemas de información contable (SIC), dos situaciones: por un lado, al entorno en el que las empresas deben competir (Porter, 1980 y 1985) y, por otro, a las necesidades que tienen los usuarios de la información contable elaborada. En la actualidad, ambos aspectos han evolucionado notoriamente, de manera que desde diversos ámbitos se presiona al SIC para que se adapten a las nuevas realidades.

Ahora bien, el BSC ofrece una alternativa a las organizaciones que históricamente han exagerado la importancia de los resultados financieros a corto plazo, reconociendo que el éxito financiero a largo plazo está impulsado por la capacidad de la organización

para crecer y crecer continuamente y para gestionar los procesos que proporcionan valor para el cliente (Brewer, 2003).

I.1.4. Barreras a los cambios de los SIC

De acuerdo a los autores Innes y Mitchel (1990), la diversidad de factores que se combinan e interactúan con la finalidad de que exista una menor resistencia al cambio en la estrategia y en los SIC, se pueden clasificar en tres grupos, tomando como base su naturaleza e influencia temporal.

- **Motivadores:** son factores relacionados con el cambio, de manera general. Por ejemplo: la competitividad del mercado, la estructura organizacional, entre otros.
- **Catalizadores:** son aquellos elementos que están directamente asociados con el cambio. Por ejemplo: una pobre estructura financiera, pérdida de cuota de mercado, etc.
- **Promotores:** corresponden a aquellos factores que podrían ser considerados como necesarios pero no suficientes en los procesos de cambio. Por ejemplo: accounting staff resources, accounting computing resources, por citar algunos.

De igual manera, el BSC debe considerar al momento de implementar un cambio estratégico dentro de una organización, al menos dos procesos fundamentales:

- El proceso de activación del cambio.
- El proceso de compromiso interno.

Estos procesos pueden suscitar efectos negativos imprevistos, entre los cuales podemos mencionar: la resistencia al cambio por parte del equipo directivo o la falta de motivación individual para implantar nuevos SIC.

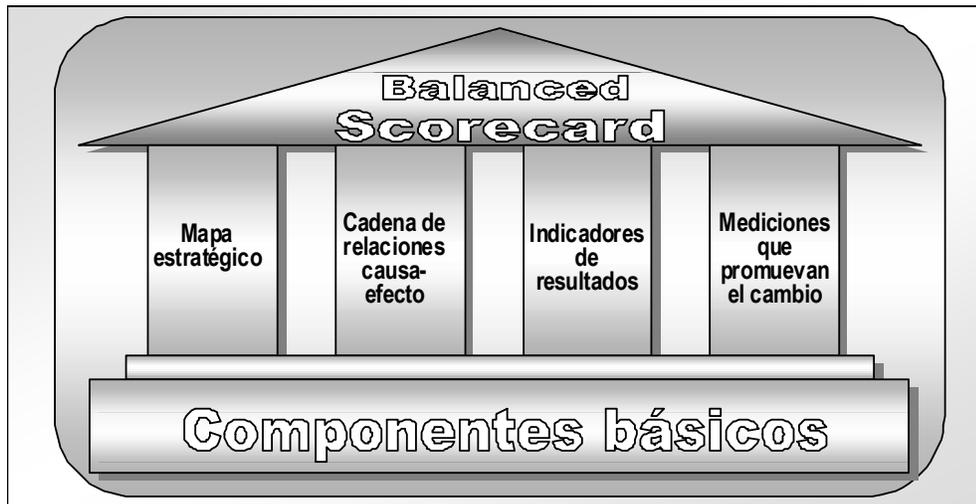
Por otra parte, las dificultades en la implantación de un SIC han apuntado también al concepto de barreras estructurales en aquellas organizaciones donde existe una gran interdependencia entre la estructura y las actividades -incluso una estructura abstracta puede impedir o retrasar el cambio organizacional o la resistencia puede expresarse en forma de indiferencia-.

Estas condicionantes nos lleva concluir que la resistencia al cambio debe ser considerada sobre todo desde factores estructurales -estrategias, tácticas- más que desde factores de implantación. Finalmente y en concordancia con lo anterior, los intentos de cambio pueden ser frustrados por la "Infraestructura cultural".

II. COMPONENTES BÁSICOS DEL BSC:

Para que el BSC pueda operacionalizarse adecuadamente, requiere de una serie de elementos basales como son: el mapa estratégico, la cadena de relaciones causa-efecto, los indicadores de resultados e indicadores guía y las mediciones que forjen e inciten el cambio.

FIGURA N° 2
ELEMENTOS FUNDAMENTALES DEL BSC



Fuente: Diseño propio basado en Kaplan y Norton 2001, Kaplan 2003.

Una explicación sintética de cada uno de los pilares apreciados en la figura anterior, se entrega a continuación:

II.1. Mapa estratégico:

Su configuración requiere un buen análisis por parte de la dirección acerca de los objetivos que se pretenden alcanzar y que se encuentren en sintonía con la estrategia.

II.1.2. Cadena de relaciones causa-efecto:

Son las interrelaciones en las cuales se basa el BSC, con la finalidad de trasladar la estrategia a una gama de objetivos, cuyo logro vendrá evaluado por una multiplicidad de indicadores de desempeño.

II. 1.3. Indicadores de resultados e indicadores guía:

Estos miden el progreso de las acciones que nos aproximan o que propician el logro del objetivo organizacional. La medición de indicadores tales como satisfacción al

cliente, capacidad de respuesta, generación de nuevos productos o servicios, productividad de diseño, etc., representan el alcance de las metas a largo plazo, superando las guías empleadas anteriormente, que se basan en indicadores únicamente de carácter financiero.

II. 1.4. Mediciones que generen e impulsen el cambio:

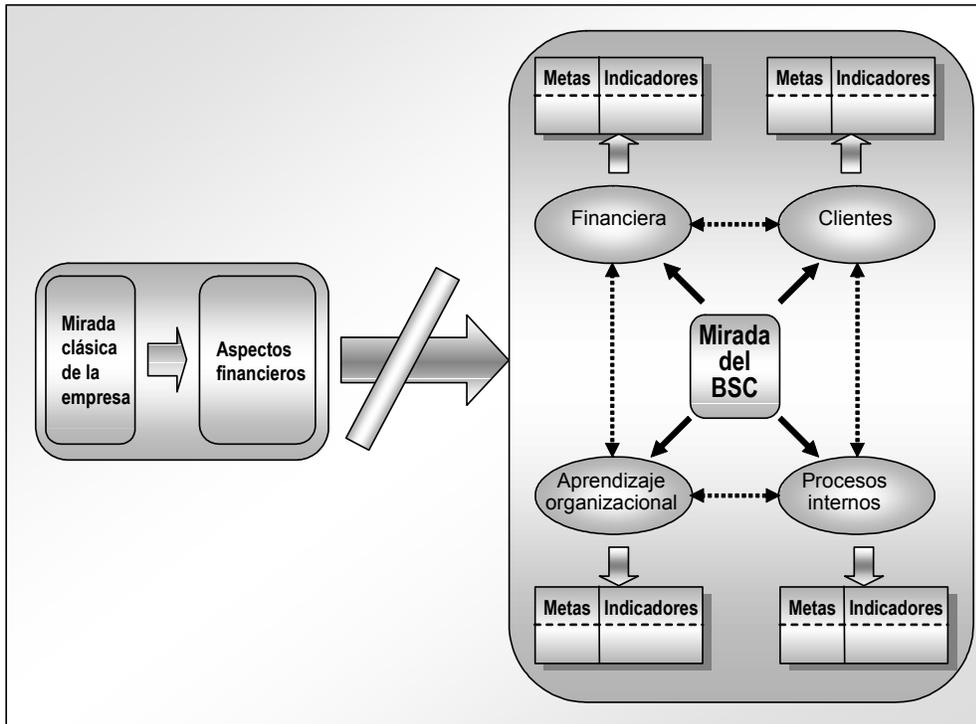
Esta premisa establecida, se fundamenta en la idea de que la medición motiva determinados comportamientos, que se traducen en ductilidad organizacional, para enfrentar los cambios de manera ágil, pertinente y oportuna, provocando en impulsando la gestación de nuevas prácticas empresariales.

II.1.5. PERSPECTIVAS EN EL BSC

Kaplan y Norton (1992 y 1996a), sostienen que el BSC, es un modelo que posibilita la medición y evaluación del progreso actual de una determinada organización, suministrando un dirección futura integral, equilibrada y elevadamente estratégica. En este orden de cosas, los autores agregan que la premisa sobre la que se construye el BSC, establece que para acceder al éxito empresarial, se deben satisfacer los requisitos o requerimientos demandados por tres grupos de individuos: Inversores, clientes y empleados.

Lo expresado previamente, significa que la medición que debe hacerse de la marcha de una empresa, no sólo debe centrarse en la óptica financiera, sino que debe ampliar su mirada al cliente, los procesos, el aprendizaje y la innovación (Ver figura N° 3).

FIGURA N° 3
PERSPECTIVAS DEL CONCEPTO DEL BSC



Fuente: Diseño propio basado en Kaplan y Norton 2001, 2005, Kaplan 2003.

Las cuatro ópticas identificadas deberán ser consideradas en la elaboración del conjunto de objetivos estratégicos, así como sus correspondientes indicadores que configuran el BSC⁴:

II.1.6. Perspectiva Financiera:

Se enmarcan en ella los objetivos financieros que, en la mayoría de las empresas, sirven de soporte y enfoque a las restantes perspectivas del BSC.

Entre las principales estrategias financieras que puede seguir una empresa en esta perspectiva y de alguna forma, en relación con el ciclo de vida del negocio, podemos señalar:

⁴ Pueden verse más detalles sobre este modelo en Kaplan y Norton (1992, 1996a y 2001), así como en trabajos pertenecientes a otros autores, entre los que cabe citar a Mallo Rodríguez et al. (2000).

- Estrategias de Crecimiento o de Expansión: empresas como las ".com" y empresas jóvenes.
- Estrategias de Mantenimiento o Sostenibilidad: sería el segmento en el que se encuentra la mayoría.
- Estrategias de Madurez o Recolección: para los negocios que están en el final de su ciclo de vida.

De alguna manera, el objetivo de esta óptica es fidelizar al accionista, y en esta lógica, se transforma en una meta estratégica de primer orden, el proporcionarle valor agregado a sus intereses.

Ahora bien, una vez determinado los propósitos financieros, el BSC propone como mecanismo operativo el establecimiento de una serie de indicadores para cada uno de ellos, los que permitirían el control continuo del grado de cumplimiento de los mismos. Sobre la base de la experiencia de aquellas empresas en las cuales se ha aplicado el modelo, es posible desprender que los principales indicadores que se han establecido son:

- Estrategia de Crecimiento: Variación de ingresos y el ROE.
- Estrategia de Inversiones: el ROI.
- Estrategia de productividad: Variación de costos.

II. 1.7. Perspectiva de clientes:

Para el BSC, el desempeño de los procesos vinculados con el negocio de una empresa, repercute en la satisfacción de expectativas y en consecuencia, impacta la percepción del cliente, respecto de la verdadera contribución que la empresa le proporciona como valor adicional, en contraprestación al pago que él realiza. Es por ello que las organizaciones deben ser capaces de identificar, captar, concretar y mantener los segmentos o "yacimientos" de mercado en los que se quiere actuar, creando productos y servicios adecuados a los mismos. Ello requiere el desarrollo de tres fases fundamentales (García Suárez et al., 1999):

- Segmentación de clientes.
- Establecimiento de prioridades estratégicas por segmento.
- Definición de propuestas de valor para cada segmento.

Una vez determinada las fases de esta perspectiva, se procede a establecer los objetivos estratégicos como lo son: volumen de clientes, participación en el mercado, adquisición de nuevos clientes, satisfacción de necesidades, fidelización, retención de clientes, rentabilidad por cliente, optimización de los plazos de entrega, etc.. Luego de establecidos estos objetivos, se procede a establecer para cada uno de ellos, los posibles indicadores, entre los cuales podemos mencionar:

- Crecimiento de la cuota de mercado.
- Participación en compras de clientes claves
- Encuestas de satisfacción.
- Cantidad de esfuerzos de ingeniería corporativos.

- Porcentaje de lealtad de clientes.

II. 1.8. Perspectiva de procesos internos:

Son aquéllos procesos que se han de llevar a cabo para cubrir las expectativas de los consumidores, y que van desde el diseño y desarrollo de nuevos productos, o la mejora de los existentes, hasta las actividades de garantía, mantenimiento y reparación, en las que se continúa y a veces perpetúa la relación con los clientes, pasando por los procesos operativos que comienzan con la recepción del pedido y terminan con su entrega.

En esta perspectiva se torna fundamental identificar los procesos críticos internos en los que la organización debe ser la mejor, los cuales permitirán constituirse como pilares fundamentales dentro de la cadena de valor que atraerán y retendrán a los clientes de los segmentos objetivos y ayudarán a cumplir las expectativas financieras de los accionistas (Muñiz, 2004).

Retomando las posibles estrategias aplicables en la perspectiva de clientes, existen en cada una de ellas un conjunto de procesos -en relación con las actividades primarias- que podríamos señalar como críticos, estos son:

- Estrategias de liderazgo de producto: aquí los procesos relativos a innovación y desarrollo y los procesos de mercado y comercialización, tienen un rol determinante.
- Estrategias de excelencia operativa: de forma evidente, los procesos operativos se convierten en vitales, tales como los elementos relativos a la minimización de costes, niveles de calidad, análisis de tiempos, entre otros.
- Estrategias de intimidad con la clientela: los procesos de relación y conocimiento de los clientes y/o compradores son básicos, tornándose muy importante el tema de la fidelización.

Finalmente, y a modo de recomendación, se debe indicar que sería muy beneficioso para una empresa utilizar como punto de partida de esta perspectiva, el desarrollo de la denominada cadena de valor de Porter, para luego establecer los correspondientes objetivos estratégicos, los cuales deben ser el reflejo de estrategias palmarias de excelencia en los procesos, de forma tal, que se asegure la plena satisfacción de las expectativas que tienen los clientes, socios y accionistas de una empresa.

II.1.9. Perspectiva del aprendizaje y crecimiento:

Esta perspectiva se orienta hacia la mejora en la capacidad de la empresa para innovar y aprender, asegurando la posición competitiva actual y tratando de mejorar la futura. Se relaciona esta perspectiva, tanto con los recursos materiales (crecimiento), como con los recursos humanos (aprendizaje).

Está fundamentalmente enfocada a aquellos objetivos e indicadores que sirven de plataforma para un mejor desempeño futuro de la empresa y refleja su capacidad para adaptarse y mejorar ante nuevas situaciones en un entorno dinámico.

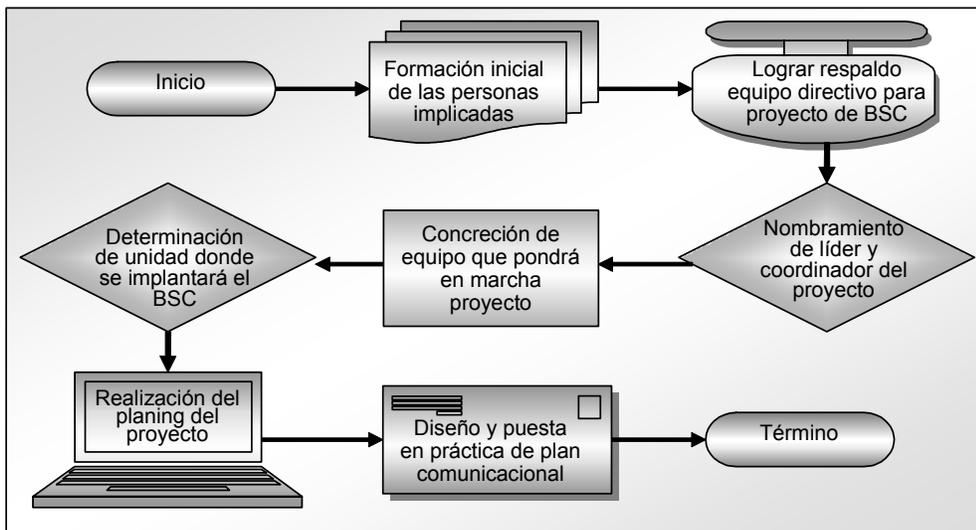
La relevancia que tiene esta óptica para el BSC, radica en el hecho de que fortalece la trascendencia que tiene para una organización, el contar con planes de inversión que permitan crear valor futuro, no sólo en las áreas habituales de desarrollo de nuevas instalaciones o de nuevos equipos, que evidentemente son importantes, pero que por si solas, no son suficientes para responder competitivamente en los nuevos contextos de los negocios. Lo anterior significa, que la formación, capacitación, desarrollo y crecimiento de una organización va a depender de una adecuada interrelación de los sistemas, los procesos y por sobre todo, las personas.

III. FASES EN LA PLANIFICACIÓN E IMPLANTACIÓN DEL BSC:

Siguiendo al autor L. Muñoz (2004), es posible afirmar que la planificación de un proceso de operacionalización de un BSC, requiere considerar una serie de pasos que van desde la formación inicial que deben tener todas las personas involucradas, pasando por el logro de la implicación efectiva del equipo directivo del proyecto, siguiendo con el nombramiento de quien deberá ejercer la dirección y el liderazgo, la materialización del equipo que pondrá en marcha el proyecto, la definición de la unidad organizativa en la que se va a implementar, la realización del planning, hasta el diseño y puesta en práctica de un plan comunicacional.

FIGURA N° 4

PROCESO DE PLANIFICACIÓN E IMPLEMENTACIÓN DEL BSC



Fuente: Diseño propio basado en Muniz 2004.

En cuanto a la implantación propiamente tal del BSC, ésta podría sintetizarse en cuatro consideraciones:

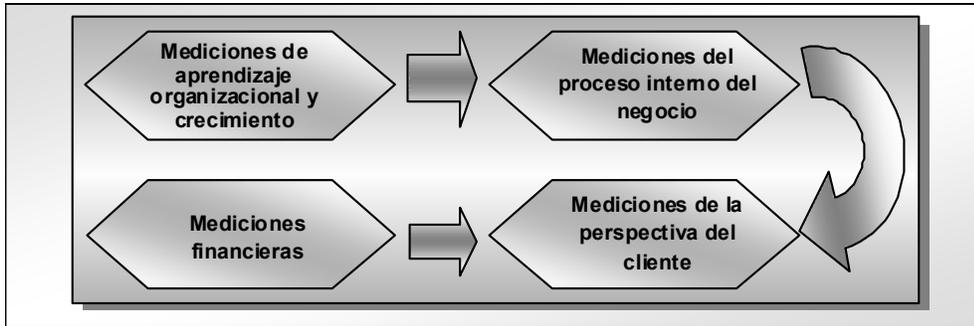
- El concepto estratégico de la organización: en primer término, es necesario centrarse en trasladar la estrategia a una serie de objetivos enlazados en un modelo causa-efecto.
- Objetivos, políticas y medidas estratégicas: en esta fase se busca consolidar el consenso del equipo ejecutivo, sobre los objetivos estratégicos que serán reflejados en el cuadro de mando (Anand et al., 2005). Teniendo en cuenta que una de las premisas fundamentales para establecer el BSC es el liderazgo del equipo directivo, esta fase cobra especial importancia ya que para liderar un proceso de cambio, es necesario un involucramiento y una alineación de los objetivos de los directivos con las metas estratégicas y, por tanto, se requiere necesariamente de un ascenso.
- Valores de los indicadores: además de completar los detalles referentes a la definición de objetivos estratégicos y de las medidas claves de cada perspectiva, se procede a calcular valores reales de los indicadores y compararlos con los previstos, permitiendo esta comparación detectar desviaciones, interpretarlas y proceder a su corrección, rediseñando metas y actividades.
- Políticas, metas e iniciativas: en esta etapa se procede a negociar las metas para cada indicador y ha identificar los generadores de valor, factores críticos de éxito e iniciativas que potencien los logros de la organización. Por consiguiente, se evalúa la adecuación de la estrategia diseñada, porque frente a entornos tan dinámicos (como los actuales), la estrategia requiere ser revisada y reconducida para mantener su vigencia (Fernández-Feijóo Souto et al., 2003).

IV. DEFICIENCIAS DEL BALANCED SCORECARD (BSC)

Entre las principales utilidades del BSC se encuentra su capacidad para manejar ordenadamente y de manera integral el problema de la implementación de los planes estratégicos. Sin embargo, y dada la situación global del concepto en el cual se circunscribe el BSC, no se puede aseverar que esta herramienta sirva para todo tipo de organizaciones, ya que cada una de ellas tiene sus propias perspectivas estratégicas, que en muchos casos son altamente diferenciadas y cuya labor fundamental se encuentra en su correcta identificación, aspecto que es básico para su posterior medición y gestión de la misma (Dilla y Steinbart, 2005).

En una primera dimensión de análisis, Kaplan y Norton, asumen una relación de secuencia causal, en la que cada dimensión conduce a la que sigue en el siguiente orden:

FIGURA N° 5



Fuente: Elaboración propia en base a antecedentes de esta investigación.

Por consiguiente, un buen BSC debe tener una mezcla de mediciones de resultados (lapsos) y mediciones de desempeño (Libby et al., 2004). Los supuestos de causa efecto resultan fundamentales, ya que, mediciones en áreas no financieras son usadas para predecir futuros desempeños financieros. Entonces, cabe preguntarnos: ¿es una relación causal entre áreas de medición lo más sugerente? Esto es algo relevante ya que define la técnica que la empresa tenderá a usar, para decidir qué acciones tomar, en la lógica de que se consideren como conductoras a futuros resultados financieros.

Ligada con la idea de relaciones causa efecto, que es un planteamiento central en el BSC y es lo que distingue a este modelo de otros, el criterio de seguimiento debería ser: X es precedente de Y en el tiempo, por lo tanto las observaciones de un evento X se hacen necesarias o muy probables para una posterior observación de un evento Y, o bajo la condición de que los dos eventos pueden ser observados en distinto tiempo y espacio. Además, en una relación causa efecto, los eventos X e Y son lógicamente independientes (Edwards, 1972), lo que significa que no podemos racionalmente inferir que Y es procedente X, cuestión que solamente podríamos hacer a través de una constatación empírica. Entonces, podríamos hablar de relaciones lógicas que son parte de los conceptos en un lenguaje y no hablar de relaciones causa efecto que son parte de las estructuras de un mundo empírico y por lo tanto contrastable empíricamente.

Por otra parte, la lógica no puede ser verificada o determinada empíricamente. Por ejemplo: los modelos contables y el cálculo del VAN sirve al propósito de creación de una racionalidad financiera y tienen sus bases en argumentos lógicos y no en observaciones empíricas de las estructuras de las compañías y sus relaciones, por lo tanto estos modelos pueden ser lógicos, pero no empíricos, aprobados o rechazados. Finalmente, la relación entre dos fenómenos no puede ser lógica y causal al mismo tiempo.

Consecuentemente, es importante que los directivos de una compañía conozcan la relación entre eventos, ya que ésto determina si el efecto de una acción es necesaria, o con una alta probabilidad, o si las consecuencias tienen que ser evaluadas sobre la base de cálculos financieros.

En lo referente a la relación entre medidas, éstas son descritas ambiguamente por Kaplan y Norton (1996a). Por un lado, los autores afirman causalidad: un resultado financiero es necesariamente, o altamente probable, si ocurre una causa ya existente. Por otro lado, sus descripciones implican conceptos y argumentos, los cuales muestran que estas acciones son evaluadas a base de razonamiento financiero, en otras palabras, el modelo sufre de falta de claridad -por ejemplo: no quiere decir que un aumento en la calidad del producto, implique que exista una mayor fidelidad del cliente ya que existen otros factores de los cuales depende este resultado. Asimismo, existe evidencia empírica acerca de la falta de causalidad entre calidad y resultados financieros, hecho que ha sido contrastada por Ittner y Lacker (1997 y 1998) y Turney (1992).

En lo concerniente a la dimensión tiempo en el BSC, las relaciones causa efecto requieren un período para que se produzca el efecto, y ésto constituye una problemática para este modelo ya que las mediciones causa efecto dejan de lado cualquier lapso, perdiendo así dicha dimensión. En contraposición, el efecto de las mediciones ocurre en diferentes momentos en el tiempo ya que los efectos de diferentes áreas implican diferentes escalas de tiempo -por ejemplo: mientras la introducción de un proceso más eficiente puede ganar más satisfacción de los consumidores dentro de cuatro meses, la innovación puede no afectar los resultados financieros hasta transcurridos un par de años. Entonces, los efectos de algunos esfuerzos pueden ser casi inmediatos y otros muy lentos, luego, resulta difícil determinar cuando un efecto financiero de una acción ocurrirá o que impacto en este efecto tendrá (Ittner et al., 2003). Si una base de datos temporal de medidas del rendimiento es establecida en un BSC, a la sazón, podría ser usada para investigar e identificar las relaciones entre acciones y sus efectos a través del tiempo, en factores como: el costo, la cantidad de salidas y la calidad.

La medición del efecto de una acción esta relacionado con lo nuevo y complejo de la actividad, donde es particularmente problemático desde la dificultad o imposibilidad de establecer mediciones del desempeño para actividades con organizaciones en las cuales no existe o existe muy poca experiencia.

Complementariamente, se remarcará el hecho de que la causalidad y específicamente las relaciones causa efecto, pueden representar una problemática desde la afirmación de que algunos factores son necesariamente rentables, a menos que se siga una lógica conceptual para justificarlo. En este caso, para tener la capacidad de evaluar la rentabilidad que puede aportar un factor se debe usar un cálculo financiero con la justificación de la relación causal existente. Esta es una verdad semejante a lo ex-ante y a los ex-post, en efecto, algunas compañías suecas, las cuales tienen implementado un sistema similar al del BSC, no ponen su énfasis en las relaciones causales (Olive et al., 1997). En contraposición, Kaplan y Norton (1996a) no son teóricamente claros acerca de esta cuestión, argumentando semejanza a las relaciones lógicas y causales.

Una posible explicación es que podrían haber asumido que éstas son relaciones finales que ocurren cuando las acciones humanas, deseos y puntos de vista están relacionados a cada individuo. Una relación final se involucra cuando: (i) una persona cree que una acción conocida significa un futuro término, y (ii) este final y punto de vista es causada por esta acción (Norreklit, 2000).

En una segunda dimensión podemos analizar el BSC como un modelo de control estratégico. En consecuencia, surge la interrogante de si el BSC es óptimo para cumplir el propósito de realizar un buen control de la gestión y cuya respuesta dependerá de la capacidad del modelo para cumplir mínimamente dos condiciones: (i) que el control estratégico esté basado solamente en información relevante, y (ii) que la distancia entre lo planeado y la estrategia originada por acciones existentes puedan ser unidas (Norreklit, 2000). En este contexto de conciliación estratégica, se pueden distinguir principalmente el cómo el BSC lleva la relación con los stakeholders externos e internos y con el desarrollo en el entorno.

Al analizar la relación con los stakeholders externos y con el entorno es plausible mencionar que el BSC redefine la visión y la estrategia, como mediciones dentro de cuatro perspectivas, siendo esta situación una aspiración implícita para equilibrar las actividades de la compañía con sus stakeholders (Atkinson et al., 1997). Sin embargo, no todos los stakeholders, que pueden ser importantes para muchas organizaciones, son incluidos en estas cuatro ópticas, dado que algunos de los excluidos son los suministradores y las autoridades públicas. Asimismo, los stakeholders institucionales, con toda la importancia que ellos tienen, han sido dejados fuera. En contraposición, Kaplan y Norton (1996a) enfatizan que no es decisivo si todos los stakeholders son incluidos. Entonces, cabe preguntarse acerca de que perspectivas adicionales o alternativas deberían ser incorporadas en el BSC, ya que más de alguna -en la implantación de este sistema- se podría necesitar.

Por otra parte, es aún más importante analizar la problemática de que el BSC puede no monitorear la competencia en lo referente a desarrollos tecnológicos ya que durante la etapa de planeación se podría realizar un benchmarking respecto a las de la competencia, aun así, el BSC no presupone la observación continua de las acciones y resultados de la competencia, además de no monitorear los desarrollos tecnológicos lo que significa que el BSC es más estático que dinámico. Además, el modelo no toma en consideración los factores que producen incertidumbre en la estrategia y que pueden amenazarla e incluso llegar a invalidarla (en términos de riesgos involucrados en eventos). Por tanto, el riesgo hace que el BSC se vuelva rígido ya que en general se fijan las mediciones en la estrategia, sin preguntarse qué es lo que la puede bloquear o impactarla. Entonces, no basta preguntarse qué es lo que se debe hacer bien para llevar a cabo la estrategia planificada, sino que también cabe preguntarse qué supuestos e impactos externos pueden impedir la realización de la visión corporativa (Simons, 1995). En síntesis, el BSC toma en consideración los momentos estratégicos de control, pero no los saltos estratégicos de éste, que en la práctica son difíciles de monitorear, pero es necesario para crear conciencia de que estas herramientas de control sufren de

limitaciones.

Una solución se puede presentar en la premisa de que el BSC instaure su estrategia desde todos los niveles de la organización, en esto Simons (1995) propone una solución para que los directivos, por un lado, alienten a los trabajadores a establecer un proceso continuo de búsqueda para descubrir oportunidades e impactos externos, y por el otro, crear una red a través de la cual la información sea mediada y distribuida. Esto va en consecuencia a la idea de Kaplan y Norton, quienes recomiendan las mediciones del BSC desde una base de control interactivo y aprendizaje en ambas direcciones organizativas. Sin embargo, esto no se ve claramente compatible con el método de control del BSC, el cual es descrito como altamente mecánico y como un método jerárquicamente de arriba hacia abajo.

En orden de estudiar los stakeholders internos, se debe destacar que aquellos procedimientos de control e implementación del BSC, no aseguran la asimilación de éste. En primer lugar, la asimilación y aceptación por parte de los directivos puede tener problemas, ya que el BSC requiere entregar los conceptos y relaciones que los directivos usan al formular la visión y estrategia de la compañía. Por lo cual, el BSC puede ser una herramienta muy distinta al modelo estratégico en términos de lo que los directivos piensan y esto puede dificultar el insertar el modelo en la dirección correcta. En segundo lugar, el inculcar el BSC en los empleados puede resultar extremadamente difícil ya que para lograr que los empleados actúen en vez de reaccionar, es importante entonces, que el modelo converja tanto en los individuos comprometidos internamente, como aquellos que están externamente involucrados (Argyris y Kaplan, 1994). Estar implicado externamente hace referencia a aquellos individuos que encuentran la motivación con su propia energía y atención en variables fuera de sí mismo, y los individuos que están internamente comprometidos, son aquellos que encuentran principalmente tales motivaciones dentro de sí mismo (Norreklit, 2000). Los comprometidos externamente son importantes para el establecimiento de las reglas organizacionales y para comunicar el tipo de comportamiento que es deseable y será recompensado. Esto es insuficiente, si el deseo es tener individuos en la organización que son activos, creativos y con facilidad para resolver problemas, ya que esto requiere compromiso interno.

El problema de establecer el compromiso organizacional surge debido a que tanto la literatura contable y de control (Parker, 1979), asumen la congruencia de objetivos en la organización y también, porque estos propósitos son definidos por la dirección de la empresa. Además de entregar los recursos necesarios y establecer un compromiso interno por parte de los directivos, se requiere un método que muestre acciones que capacitarán a los empleados para lograr los resultados previstos. De esta manera, el éxito que tenga el BSC en todos los niveles organizacionales, dependerá de la forma en que el modelo sea inculcado en cada una de las personas, de modo tal, que se intente tener un empleado comprometido y con objetivos realizables, en otras palabras, que sea instaurado e internalizado la filosofía del BSC, en el lenguaje de todo el personal (Jonsson, 1998; Norreklit y Schoenfel, 1998).

CONCLUSIONES

Si bien la evidencia empírica ha enfocado su esfuerzo en proponer medidas que permitieran considerar los activos intangibles, el resultado en ocasiones han sido herramientas SIC como el BSC, que plantean numerosos fallos en su aplicación, como se ha analizado en parte del artículo. En consecuencia, surge la necesidad de preguntarnos si las fases planteadas por Kaplan y Norton en el BSC, son aplicables en todas las organizaciones o si es simplemente un modelo referencial.

Por otro lado, no se puede pasar por alto, el hecho de que al definir una estrategia, es necesario tener un excesivo cuidado en los objetivos que se desean alcanzar, como a su vez, en la distancia entre los propósitos propuestos y la realidad en el momento de evaluar el gerenciamiento, ya que al instaurar sistemas de control de gestión, como el BSC, se puede llegar a forzar las relaciones causa efecto y la dirección de la empresa podría tender a falsear los resultados financieros obtenidos. Esta situación puede conducir a un comportamiento discrecional del directivo, que lleve a interpretar los reportes financieros y estructurar transacciones, que eventualmente alteren dichos informes, con la finalidad de engañar a algunos de los stakeholders, acerca del desempeño o para influenciar consecuencias contractuales que dependen de los números contables reportados.

En síntesis, aspectos tales como la excesiva generalidad del BSC, la escasa capacidad de las compañías para establecer su estrategia en términos claros, las debilidades de las relaciones causa-efecto, la no consideración de stakeholders institucionales, entre otras situaciones, nos hacen replantearnos la utilidad del BSC, a pesar de su enorme aceptación tal y como los demuestran los altos porcentajes de implantación en las empresas. En este punto cabe preguntarnos ¿es verdaderamente útil este modelo? o ¿estamos ante una moda o una herramienta cuya publicidad hará que se prorrogue su implantación en el tiempo? Por el momento, al parecer no es factible ser taxativo en las respuestas, pero sí es evidente que se necesita continuar reflexionando sobre el tema, y lo más importante, efectuando investigaciones teóricas y empíricas que clarifiquen el verdadero impacto de esta herramienta.

REFERENCIAS

- ÁLAVAREZ LÓPEZ, J. y F. BLANCO IBARRA. 1997. Enfoques de la Contabilidad de Dirección Estratégica, Comunicación presentada al X Congreso de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), Zaragoza.
- ANAND, M., SAHAY, B. y S. SAHA. 2005. Balanced Scorecard in Indian Companies. *Vikalpa* 30, 2, 11-25.

- ARGYRIS, C. y R.S KAPLAN. 1994. Implementing new knowledge: the case of activity-based costing, *Accounting Horizons* 8, 3, 83-105.
- ATKINSON, A. A., BANKER, R. D., KAPLAN, R. S. y S.M. YOUNG. 1997. *Management Accounting*, NJ, Prentice Hall.
- BREWER, P. 2003. Incorporar la estrategia al cuadro de mando integral, *Harvard Deusto Finanzas & Contabilidad* 55, 72-80.
- BURNS, J. y J. VAIVIO. 2001. Management Accounting change. *Management Accounting Research* 12, 389-402.
- DE HAAS, M. y A. KLEINGELD. 1999. Multilevel design of performance measurement systems: enhancing strategic dialogue throughout the organization, *Management Accounting Research* 10, 233-261.
- DILLA, W. y P. STEINBART. 2005. Relative Weighting of Common and Unique Balanced Scorecard Measures by Knowledgeable Decision Maker. *Behavioral Research in Accounting* 17.
- EDWARDS, P.. 1972. *The Encyclopedia of Philosophy, Volumes 1-8, U.S.*, Macmillan Publishing Co. Inc. and The Free Press.
- INNES, J. y F. MITCHELL. 1990. The process of change in management accounting: some field study evidence. *Management Accounting Research* 1, 3-19.
- FERNÁNDEZ, A. 2001. El balance scorecard: ayudando a implementar la estrategia. *Revista de antiguos alumnos*.
- FERNÁNDEZ -FELJÓO SOUTO, B., GAGO RODRÍGUEZ, S. y I. URRUTIA DE HOYOS. 2003. El cuadro de mando integral en las PYMES: un instrumento para su contabilidad estratégica, *Partida Doble* 145, 40-53.
- GARCÍA SUÁREZ, J. L., ARIAS ÁLVAREZ, A. M. y A. MACHADO CAVEZAS. 1999. Metodología para el diseño e implantación de un sistema de información de gestión para PYMES, *Revista Española de Financiación y Contabilidad* 28, 102, 1.101-1.144.
- GRAY, J. Y y. PESQUEUX. 1993. Evolutions actuelles des systèmes de Tableau de Bord: Comparaison des pratiques de quelques multinationales américaines et français, *Revue Française de Comptabilité* 242, 61-70.
- ITTNER, C.D. y D.F. LARCKER. 1997. The choice of performance measures in annual bonus contracts. *The Accounting Review* 72, 2, 231-255.

- ITTNER, C.D. y D.F. LARCKER. 1998. Innovations in performance measurement: trends and research implications. *Journal of Management Accounting Research* 10, 205-239.
- ITTNER, C.D., LARCKER, D.F. y M.W. MEYER. 2003. Subjectivity and the Weighting of Performance Measures: Evidence from a Balanced Scorecard, Working Paper, The University of Pennsylvania.
- JONSSON, S.R. 1998. Management accounting research to managerial work. *Organizations and Society* 23, 4 , 411-434.
- KAPLAN, R. 2003. El futuro del cuadro de mando integral. *Revista Trend Management*. Octubre-noviembre.
- KAPLAN, R.S. y D.P. NORTON. 1992. The balanced scorecard as a strategic management system. *Harvard Business Review* (January), 61-66.
- KAPLAN, R.S. y D.P. NORTON. 1996a. *The Balanced Scorecard-Translating Strategy into Action*. Harvard Business School Press.
- KAPLAN, R.S. y D.P. NORTON. 2001. *Cómo utilizar el cuadro de mando integral: para implementar y gestionar su estrategia*. España: Ediciones Gestión 2000, S.A. Harvard Business School Publishing Corporation.
- KAPLAN, R.S. y D.P. NORTON. 2005. El balanced scorecard: mediciones que impulsan el desempeño. Chile: *Harvard Business Review*. Julio. 102-110
- LIBBY, T., SALTERIO, S. and A. WEBB. 2004. The Balanced Scorecard: The Effects of Assurance and Process Accountability on Managerial Judgment. *Accounting Review* 79,4, 1075-1094.
- MALLO RODRÍGUEZ, C., KAPLAN, R. S., MELJEM, S. y C. GIMÉNEZ. 2000. *Contabilidad de Costes y Estratégica de Gestión*, Ed. Prentice-Hall. Madrid.
- MUÑIZ, L.. 2004. La esencia del cuadro de mando, *Harvard Deusto Finanzas & Contabilidad* 62, 4-14.
- NØRREKLIT, H. 2000. The balance on the balanced scorecard: a critical analysis of some of its assumptions. *Management Accounting Research* 11, 65-88.
- NØRREKLIT, H. y H. M. SCHOENFELD. 1998. *Controlling Multinational Companies an Attempt to Analyze some Unresolved Issues*. The Aarhus School of Business.

- OLVE, N.G., ROY, J. y M. WETTER. 1997. *Balanced Scorecard: I Svensk Praktik*. Sweden, Liber AB.
- OLVE, N. G., ROY, J. y M. WETTER. 2000. *Implantando y gestionando el cuadro de mando integral (Performance drivers)*, Ed. *Gestión 2000*, Barcelona.
- PARKER, L.D. 1979. *Divisional performance measurement: beyond an exclusive profit test*. *Accounting and Business Research*.
- PORTER, M.E. 1980. *Competitive Strategy: Techniques For Analyzing Industries and Competitors*. New York, Free Press.
- PORTER, M.E. 1985. *Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance*. New York, Free Press.
- SIMONS, R. 1995. *Levers of Control*. Boston, Harvard Business School Press.
- TURNEY, P. 1992. *Activity-Based Management: Making the Investment in Quality Count*, American Accounting Association, Albuquerque, New Mexico.