

Optimización del control de gestión en entidades públicas con el Cuadro de Mando Integral

Oriol Amat Salas

Universitat Pompeu Fabra

Pilar Soldevila García

Universitat Pompeu Fabra

Introducción

El sector público está inmerso en un entorno de complejidad creciente por la imperiosa necesidad de mejora continua en eficacia, eficiencia y economía. Nunca había sido tan imprescindible conseguir hacer más con menos recursos. Este marco exige innovaciones en todos los ámbitos de la administración pública (Tonge y Callaghan, 1997). Entre estos ámbitos destaca el de la contabilidad de gestión. Desde hace unos pocos años, sueña con insistencia creciente una nueva herramienta que puede revolucionar el control de la gestión de las organizaciones. Se trata del denominado Cuadro de Mando Integral (del inglés, *Balanced Scorecard*), en adelante CMI, del

que aparecen las primeras formulaciones a principios de los noventa (Kaplan y Norton, 1992) y del que más recientemente se ha expuesto el modelo completo con diversas aplicaciones a organizaciones privadas y públicas de diversos sectores de la economía (Kaplan y Norton, 1997).

El concepto de cuadro de mando, como instrumento de información y control de la gestión empresarial, existe desde hace décadas (Lauzel y Cibert, 1967) y su uso está bastante extendido en muchas organizaciones, como demuestran estudios empíricos realizados para obtener evidencia de las prácticas empresariales en materia de contabilidad de gestión (AECA, 1994). Sin embargo, los cuadros de mando tra-

dicionales adolecen de integración, ya que los diversos indicadores no suelen estar relacionados entre sí. La mayoría de cuadros de mando convencionales están integrados por una serie de indicadores en los que no están claras las relaciones que mantienen entre ellos. Además, normalmente se echa de menos un enfoque integrador que aporte una visión de la empresa como conjunto. Esto reduce enormemente su potencial desde el punto de vista de la información y el control de la gestión.

De todas formas, la intención de que un cuadro de mando adopte una perspectiva integradora existe desde hace bastantes años. Como muestra puede mencionarse el excelente e innovador libro sobre esta materia escrito hace más de dos dé-

cadadas por el ingeniero Francisco Blanco (Blanco, 1976). Sin embargo, a pesar de su vocación de instrumento integrador y de su clara utilidad, este tipo de propuesta sigue adoleciendo, como las propuestas anteriores, de un modelo de relaciones entre los diversos indicadores que permitan identificar las causas y los efectos que afectan a los factores-clave de éxito de una organización.

Dados estos precedentes, uno puede preguntarse hasta qué punto la propuesta de Kaplan y Norton no es "más de lo mismo". Como se intentará demostrar a lo largo de este artículo, el CMI constituye un enfoque realmente innovador que puede enriquecer el control de la gestión de cualquier tipo de organización pública. Los principales objetivos de este artículo son, en primer lugar, describir el concepto y las aportaciones del cuadro de mando integral, y, en segundo lugar, se pretende clarificar cómo se puede construir un CMI. Para ello, se expone un ejemplo de aplicación práctica basado en una universidad pública española.

Concepto y características del Cuadro de Mando Integral

El CMI mejora substancialmente el clásico cuadro de mando, ya que es algo más que un conjunto de indicadores "deslavazados" que informan de la marcha de los aspectos más relevantes de la empresa. Para ello, el proceso de formulación y revisión de la estrategia debe estar íntimamente relacionado con el proceso de diseño y seguimiento del CMI (ver figura 1). Durante la formulación de la estrategia debe definirse la misión (objetivos generales que la organización desea alcanzar, tanto a corto como a largo plazo) y los pla-

nes de acción que permitirán alcanzar dichos objetivos (Constantinides y Shank, 1994). Existe un elevado grado de escepticismo en muchos gestores de organizaciones públicas sobre la posibilidad y oportunidad de formular este tipo de propuestas en el sector público (Tonge, 1996), a pesar de que son muy comunes en países tales como el Reino Unido, Estados Unidos o Canadá, por ejemplo. En el caso de España pueden citarse diversos ejemplos, como el Departamento de Industria de la Generalitat de Catalunya, que ha recibido recientemente la certificación de la ISO 9000.

Definir la misión puede aportar ventajas importantes (Coates, 1997):

- Unanimidad en el propósito.
- Coherencia en la utilización de recursos.
- Clima de la organización.
- Visión a largo plazo.
- Orientación a las necesidades de los usuarios-clientes.
- Motivación del personal.

Los criterios a incluir en la misión suelen ser básicamente los siguientes:

- Productos y servicios ofrecidos.
- Definición de mercados y usuarios-clientes.
- Tecnología.
- Crecimiento.
- Filosofía de la organización.
- Responsabilidad social e imagen pública.

De acuerdo con Navarro y Alvarez (1997) la estrategia puede definirse como el proceso por el cual una organización busca obtener una posición competitiva ventajosa de larga duración. La estrategia sirve para formular los objetivos de la organización y los planes de acción para alcanzarlos.

El CMI constituye un enfoque realmente innovador que puede enriquecer el control de la gestión de cualquier tipo de organización pública

A lo largo del proceso anterior se identifican, con la participación de los directivos implicados, los factores-clave de éxito que son los factores que la organización es capaz de controlar y en los que ésta debe sobresalir para alcanzar los objetivos. Como ejemplos de factores-clave de éxito podrían citarse la capacidad de conseguir satisfacción de los usuarios, la capacidad para fabricar con calidad, la capacidad para realizar entregas rápidas y fiables o la capacidad para aprender.

A continuación, se definen los indicadores (monetarios y no monetarios) que pueden informar de la evolución de los citados factores-clave. Estos indicadores integran el CMI. Una vez definido el CMI se fijan objetivos para cada indicador, en base a la estrategia formulada.

Este proceso no tiene un final claramente definido ya que a medida que se obtiene información sobre las desviaciones entre los objetivos presupuestados y la realidad de cada indicador se pueden poner en marcha acciones correctivas que pueden afectar a cualquiera de las etapas descritas en la figura 1.

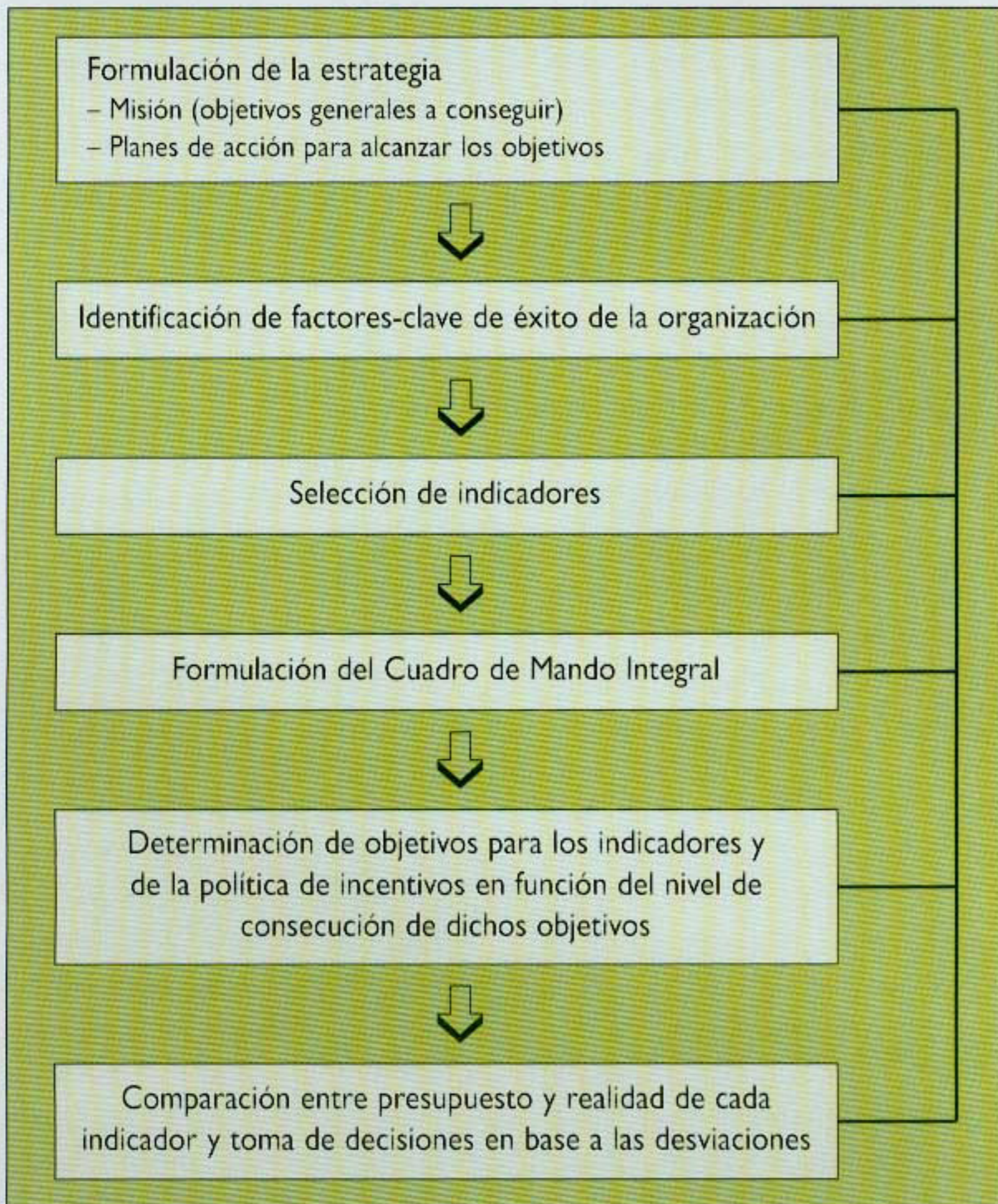


Figura 1. Relación entre el proceso de formulación y revisión de la estrategia y el proceso de diseño y seguimiento del CMI.

Entre las características más significativas del CMI cabe destacar las siguientes:

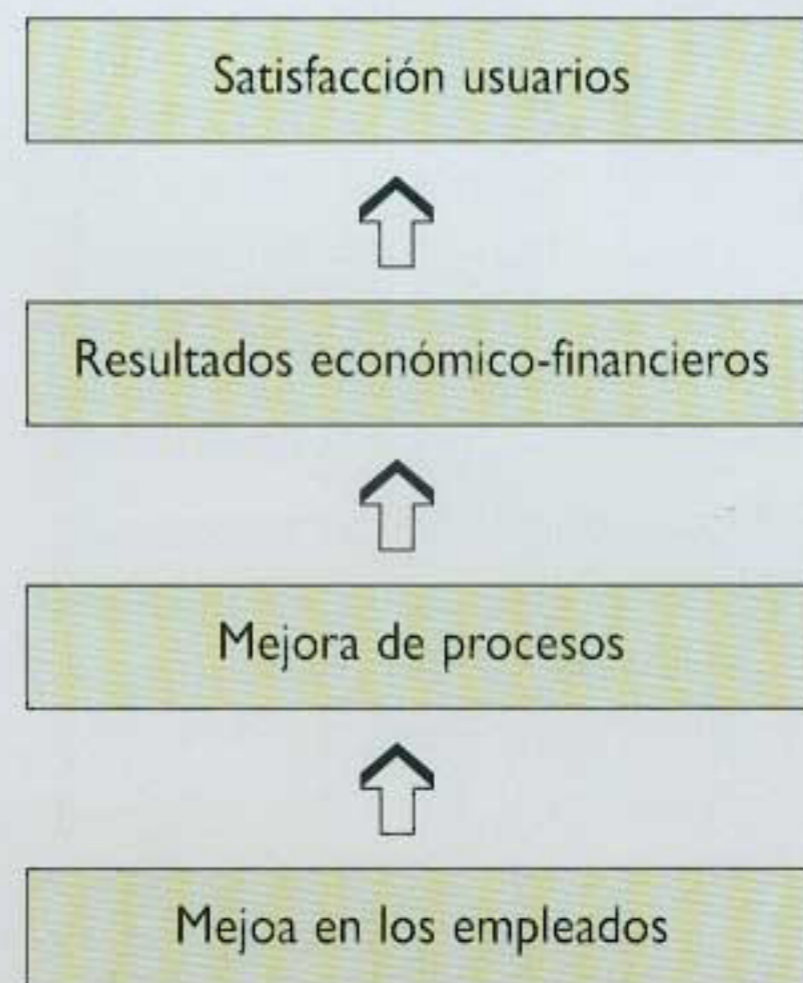
- Intenta adoptar una perspectiva global ya que equilibra los objetivos a corto plazo con los objetivos a largo plazo, los indicadores monetarios con los no monetarios y los datos previsionales con los datos históricos. Esta combinación contribuye a que el control de gestión adquiera una dimensión estratégica (Smith, 1990).
- Los indicadores se construyen con la participación de los directivos, a partir de la estrategia de la organización. Por tanto, el proce-

so de formulación del CMI es eminentemente participativo.

- Los indicadores se estructuran, en general, en torno a las cuatro perspectivas clave de una organización: perspectiva de los resultados económico-financieros, perspectiva del cliente, perspectiva de los procesos internos y perspectiva de los empleados. La primera perspectiva suele orientarse más al corto plazo, mientras que las otras tres tienen, en general, un horizonte más a largo plazo. La relevancia de estas perspectivas dependen lógicamente del tipo de empresa, ya que no es lo mismo una empresa lucrativa

que un organismo público o que una organización no gubernamental. En el caso de las organizaciones públicas, las cuatro perspectivas anteriores podrían ser adaptadas para dar más relevancia a la perspectiva de los usuarios y menos peso a la perspectiva de los resultados económico-financieros. Esta última perspectiva, en lugar de constituir el fin último de la organización es más bien una restricción que hay que optimizar, para evitar problemas de colapso por desequilibrios presupuestarios.

- A modo de síntesis genérica, el CMI se basa en la hipótesis de que si se actúa sobre la perspectiva de los empleados, éstos serán el motor de la mejora de los procesos. Esta mejora redundará en un mejor equilibrio presupuestario, lo que ha de repercutir en unos usuarios más satisfechos:



- Para cada perspectiva no sólo se han de identificar los factores-clave de éxito, y los indicadores correspondientes, sino también las relaciones causa-efecto entre los distintos indicadores que explican cómo conseguir mejores resultados. Por tanto, no se trata de ubicar indicadores de cualquier

manera, sino que se pretende que todos los indicadores estén relacionados entre sí. De esta forma, no sólo se obtiene información sobre lo que está pasando sino también del porqué de lo que está sucediendo.

Aportaciones del Cuadro de Mando Integral

Entre las principales aportaciones del CMI, independientemente de las especificidades de cada organización, cabe destacar las siguientes:

- a) El CMI pretende traducir la estrategia de una organización en un conjunto de indicadores que informan de la consecución de los objetivos y de las causas que provocan los resultados obtenidos.
- b) También es muy útil para comunicar la misión a toda la organización. Es decir, ayuda a pasar de las grandes declaraciones de intenciones al trabajo diario de cualquiera de los colaboradores de una organización. Muchas veces los empleados, aunque conozcan la misión de la organización, no saben cómo aplicarla a su trabajo diario (Newing, 1994). Por tanto, hay que comunicarla a toda la organización y para alcanzar este objetivo el CMI puede ser de gran ayuda. Es necesario comunicar y convencer de la estrategia definida. Para conseguirlo el CMI utiliza tres elementos:
 - comunicación de abajo-arriba y de arriba-abajo,
 - fijación de objetivos y,
 - vinculación de los objetivos con los incentivos.

- c) También sirve para que los objetivos del empleado sean coherentes con los de la propia organización. En este sentido, el CMI ayuda a alinear los objetivos de cada empleado con los de la organización. Esta aportación va ligada al establecimiento de una política de incentivos que sea coherente con los objetivos y la cultura de la organización, así como con el perfil de los empleados.
- d) El CMI también es algo más que un sistema de información y control, ya que además es un sistema de comunicación, de motivación y de formación. Para ilustrarlo, se podría hacer un símil entre el cuadro de mando clásico y el CMI. El primero sería como el tablero de control de un piloto de avión. En cambio, el CMI sería como un simulador de vuelo. El tablero de control sirve para aportar información y controlar la marcha del avión. En cambio, el simulador ayuda a desarrollar muchas más funciones (identificar las relaciones causa-efecto entre los diferentes indicadores, aprendizaje sobre el funcionamiento del avión, etc.).
- e) La relación con el proceso de planificación se presenta asimismo como un elemento fundamental en relación con el control de gestión (Smith, 1997). En este sentido, el uso del CMI obliga a integrar el proceso de planificación, e inclusive de presupuestación, con la estrategia planificada.
- f) Al identificar los factores-clave de éxito de la organización, el CMI puede ser de gran ayuda para favorecer la reingeniería y la mejora continuas. En este sentido, el control de las relaciones entre los indicadores que miden los factores-clave de éxito permite identificar oportunidades de mejora.
- g) El CMI contribuye a la revisión permanente de la estrategia. Las estrategias que eran válidas cuando fueron diseñadas pueden perder su valor ya que la realidad cambia. No es suficiente con revisar los presupuestos, dado que éstos sólo dan información sobre una parte de la realidad y no proporcionan aprendizaje estratégico. Una estrategia intenta intervenir en el conjunto de relaciones de cau-



sa-efecto entre los factores-clave e indicadores de una empresa y a través del aprendizaje estratégico se puede conseguir lo siguiente:

- recoger el *feedback*,
- revisar las hipótesis básicas de la estrategia,
- hacer los ajustes necesarios y,
- redefinir la estrategia.

En definitiva, tal y como se desprende de las aportaciones anteriores, el CMI además de informar, contribuye a formular la estrategia, comunicarla, alinear objetivos de organización y empleados, motivar y formar a todos los colaboradores, mejorar continuamente y rediseñar la estrategia.

¿Cómo se construye un Cuadro de Mando Integral?

A continuación, se pasa a exponer el proceso que puede seguirse para formular un CMI en el supuesto de que la empresa haya definido previamente su misión y estrategia:

- a) Unidad organizativa a la que hace referencia:

El CMI puede diseñarse para una organización en su conjunto (ayuntamiento, universidad,...) o para una parte de la misma (sección, servicio, departamento o centro de responsabilidad,...).

- b) Identificación de factores-clave de éxito:

Estos factores-clave suelen agruparse en cuatro partes, que representan las áreas más relevantes de la mayoría de organizaciones (usuarios, resultados económico-financieros, procesos internos y empleados). Como se ha indicado anteriormente, según las características concretas de cada organización la relevancia de cada perspectiva puede variar sensiblemente.

- c) Selección de indicadores:

Un CMI debería ser claro y sencillo -pensando en el usuario- y utilizar un número limitado de indicadores -sólo los más adecuados (Carenys y Falguera, 1997). Para ello, los indicadores han de seleccionarse intentando que tengan una serie de características (AECA, 1997):

- Ser adecuados al objeto de medición.
- Objetivos: que no den lugar a interpretaciones heterogéneas.
- Que tengan un coste de obtención aceptable.
- Que sean estratégicos.

Sensibles: que identifiquen variaciones pequeñas.

Un CMI suele constar de unos 20 a 25 indicadores. Con ellos se trata de que no haya un exceso de datos que encarezca y dificulte su utilización.

- d) Situación de los indicadores en el CMI:

Una vez identificados los indicadores ya se puede agruparlos en cada una de las perspectivas que integran el CMI. A modo de ejemplo, se relacionan a continuación indicadores habituales que pueden utilizarse en un CMI, para cada una de las cuatro perspectivas:

- Perspectiva del usuario: incremento de usuarios y satisfacción de los usuarios, (medida en base a encuestas).
- Perspectiva financiera: diferencias entre ingresos y gastos, subvenciones recibidas de otros organismos y coste por servicio prestado.
- Perspectiva de los procesos internos: tiempo preciso para completar un proceso, plazo de espera de los usuarios para recibir un servicio y tasa de servicios defectuosos.
- Perspectiva de los empleados: motivación de los empleados medida en base a encuestas, número de sugerencias, formación, productividad y antigüedad de los empleados.

- e) Establecimiento de una política de incentivos:

Para que el CMI constituya un instrumento de motivación, ha de ir acompañado de una política de incentivos en relación con los objetivos marcados para los indicadores seleccionados.

Tal y como se ha indicado anteriormente, este proceso ha de contar con la participación de aquellos directivos que pueden influir en los factores-clave de éxito y, por tanto, en los indicadores. ■

Un CMI suele constar de unos 20 a 25 indicadores. Con ellos se trata de que no haya un exceso de datos que encarezca y dificulte su utilización