

CUADRO DE MANDO INTEGRAL: UNA APROXIMACIÓN EXPLORATORIA SOBRE SU UTILIDAD EN LAS ORGANIZACIONES¹

BALANCED SCORECARD: AN EXPLORATORY STUDY ON ITS USEFULNESS IN ORGANIZATIONS

Julián Horacio Pedrini²

<https://doi.org/10.52292/j.eca.2024.4272>

Fecha recepción: 22/06/2023
Fecha aceptación: 25/03/2024

Resumen

¿El cuadro de mando integral continúa siendo una de las herramientas vigentes utilizadas por la práctica profesional en la contabilidad de gestión? Más de treinta años transcurrieron desde que Kaplan y Norton (1992) publicaron en *Harvard Business Review* el artículo que diera origen al desarrollo del cuadro de mando integral (CMI), como herramienta de contabilidad de gestión. El objetivo del presente trabajo es describir la vigencia de la utilidad del cuadro de mando integral como herramienta de contabilidad de gestión en las organizaciones en general y en las pequeñas empresas en particular, y su contribución al proceso de toma de decisiones. Se plantea un estudio exploratorio

¹ Una versión previa de este trabajo fue presentada en el 4º Encuentro del Foro Argentino de Contabilidad, realizado el día 5 de julio de 2022 en el Departamento de Ciencias de la Administración de la Universidad Nacional del Sur, Bahía Blanca, Buenos Aires, Argentina. El texto de dicho trabajo no fue incluido en publicación de ningún tipo.

² Universidad Nacional de La Plata (UNLP), Facultad de Ciencias Económicas (FCE), Centro de Estudios en Contabilidad Internacional (CECIN), Argentina. E-mail: julian.pedrini@econo.unlp.edu.ar. ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-4453-5165>

y descriptivo a través de revisión de literatura y una encuesta a estudiantes y profesionales de la disciplina contable. A partir del relevamiento realizado puede confirmarse que el CMI continúa siendo una herramienta vigente, de utilidad para la contabilidad de gestión, planteando desafíos para su desarrollo y adaptación a las distintas organizaciones.

Palabras clave: cuadro de mando integral, contabilidad de gestión, pymes, activos intangibles.

Abstract

Is the balanced scorecard still one of the current tools used by professional practice in management accounting? More than thirty years have passed since 1992 when Kaplan and Norton published in the Harvard Business Review the article that gave rise to the development of the Balanced Scorecard (BSC) as a Management Accounting tool. The objective of this paper is to describe the validity of the BSC as a management accounting tool in organizations in general and in small companies in particular, and its contribution to the decision-making process. An exploratory and descriptive study is proposed through a literature review and a survey to accounting students and professionals. As a result of the survey, its subsequent analysis and classification based on research findings, it can be confirmed that the BSC continues to be a useful tool for management accounting, posing challenges for its development and adaptation to different organizations.

Keywords: balanced scorecard, management accounting, SMEs, intangible assets.

JEL: M41.

1. Introducción

Han transcurrido más de treinta años desde que en 1992 Kaplan y Norton publicaran el primer libro que diera origen al desarrollo del cuadro de mando integral (CMI), como una herramienta de contabilidad de gestión. Luego de trabajar en conjunto durante un año analizando distintas empresas, el estudio patrocinado por una *Big Four* (KPMG) pretendía conocer “La medición de los resultados en la empresa del futuro”, bajo la creencia de que la medición de la actuación, la cual dependía primordialmente de las valoraciones de la contabilidad financiera, se estaba volviendo obsoleta, advirtiendo que la dependencia de mediciones de actuación financiera obstaculizaba la capacidad y habilidad de las organizaciones para crear futuro valor económico.

En sus orígenes, se advierte una visión crítica principalmente de Kaplan hacia la contabilidad de gestión. En forma previa, Kaplan y Johnson (1987/1988) publicaban un libro al que titulaban *Relevance Lost: The rise and fall of management accounting*, cuya traducción y publicación en español se titula: *La contabilidad de Costes: Auge y caída de la contabilidad de gestión*. Se trata de una crítica a la contabilidad de gestión tradicional, que cuestiona la pérdida de relevancia de la información contable gerencial, a partir de su falta de oportunidad, nivel de agregado y distorsiones, para ser útil para la toma de decisiones, la planificación y el control.

Algunos de los factores que señalan relacionados a ello son los siguientes: reducción de costos de fabricación directos e incremento de costos indirectos, reducción del ciclo de vida del productos y consideración de otros factores de éxito (satisfacción del cliente, innovación, calidad, flexibilidad, plazos de entrega, productividad, entre otros). En este contexto, los directivos se interesaban en focalizar el impacto en las métricas financieras (tales como resultado por acción o retorno de inversión) y no consideraban el impacto en costos totales de decisiones, tales como investigación y desarrollo (I+D), diseño de productos y mejora de procesos, educación y capacitación del personal, entre otros, lo que para los autores debiera considerarse en la medición del desempeño corporativo.

A la vez, el trabajo mencionado marcaba la creencia de que la contabilidad debe brindar el marco de acción para la medición, gestión y control. El desafío y la oportunidad, para Kaplan y Johnson (1987/1988), existe, los sistemas pueden y deben diseñarse para apoyar a las organizaciones y sus estrategias. Pueden diseñarse sistemas de contabilidad de gestión para medir con precisión, en forma oportuna, el desempeño organizacional. Dicho conocimiento debe emerger de la experimentación y la comunicación. La pregunta central que da origen a esta investigación es ¿el cuadro de mando integral continúa siendo una de las herra-

mientas vigentes utilizadas por la práctica en contabilidad de gestión? El objetivo que persigue el presente trabajo es describir la vigencia y utilidad del cuadro de mando integral como herramienta de contabilidad de gestión en organizaciones y su contribución al proceso de toma de decisiones y de control.

Entre los objetivos específicos, se han definido los siguientes: examinar la vigencia de la utilidad de la herramienta para la contabilidad de gestión, y su aplicación en el proceso de toma de decisiones y control; identificar la existencia de nuevas perspectivas y sintetizar los principales hallazgos; y evaluar la utilidad del CMI en la gestión de pequeñas y medianas empresas (pymes) en Argentina.

El trabajo se estructura de la siguiente manera: en primer lugar, se desarrolla el marco teórico y luego la metodología. Seguidamente, se abordan los resultados del relevamiento de bibliografía y las encuestas, para, finalmente, exponer las conclusiones obtenidas.

2. Marco teórico

Kaplan y Johnson (1987/1988) plantean una serie de cuestionamientos a los informes de gestión, reflexionando sobre los desafíos y las oportunidades, y la necesidad de innovación. Afirman que los sistemas de contabilidad de gestión pueden y deben diseñarse para apoyar las operaciones y la estrategia de la organización, utilizando la tecnología disponible y aplicando el conocimiento, la experimentación y la comunicación. Esta publicación, que en 2007 ha sido incluido entre las contribuciones seminales a la profesión contable por la Asociación Americana de Contabilidad – American Accounting Association (AAA) –, entendiendo como tales aquellas que perduran en el tiempo y que contribuyen al desarrollo de investigaciones posteriores vinculadas con la profesión.

Para Porporato (2007), los autores Kaplan y Johnson (1987/1988) se encuentran entre quienes plantean que el desarrollo de la contabilidad de gestión ha estado desfasado con las prácticas empresariales, principalmente en los Estados Unidos. Biondi (2007), por su parte, señala que a la hora de dirigir con éxito una entidad hace falta una serie de informaciones que no aparecen en los informes generales – estados contables –, y es provista por la contabilidad de gestión, con una visión prospectiva sobre el rumbo de los negocios.

Posiblemente el trabajo mencionado haya sido el preámbulo del desarrollo del cuadro de mando integral o *balanced scorecard* por Kaplan y Norton en 1992, publicado en otro artículo en la *Harvard Business Review*, y como menciona Bisbe (2010) traducido al español en 1993 por la *Harvard Deusto Business Review*. Kaplan,

un académico, contable, estudioso de la contabilidad de gestión y su evolución, y Norton, un ingeniero eléctrico doctorado en administración y negocios, inician el artículo con una frase que hoy sigue vigente: “What you measure is what you get”, traducido: “Lo que mides es lo que obtienes”, resultado de un proyecto de investigación de un año con empresas de vanguardia en la medición del desempeño.

Esta investigación posibilitó idear un cuadro de mando integral, con un conjunto de medidas que brindan a los directivos una visión rápida pero completa del negocio, incluyendo medidas financieras (resultados), que son históricas, y operativas (clientes, procesos internos, innovación y mejora – o innovación y formación –), que son impulsores del desempeño financiero futuro, derivados de la visión y estrategia de la organización.

El CMI expande el conjunto de objetivos de las unidades de negocio más allá de los indicadores financieros. Cebrián y Cerviño (2005) analizan la evolución del CMI a partir de cuadros de mandos tradicionales, antecedentes de esta herramienta, relacionados con el *tableau de bord* o tablero de mando, en donde destacan el proceso de formulación de estos, incluyendo la definición de los fines (objetivos), la definición de variables clave y el control a través de indicadores, incluso señalando las limitaciones de la herramienta. Ghiglione (2021) señala el consenso en la literatura académica, que reconoce a la problemática de implementar una estrategia y evaluar continuamente sus resultados. Además de ello, Banchieri y Campa Planas (2012) destacan que las empresas deben perfeccionar sus métodos de trabajo para maximizar el valor para sus accionistas y obtener mayor satisfacción del cliente, y en tal sentido señalan la importancia crítica que adquieren los recursos intangibles en las organizaciones, para su medición y gestión.

Ahora bien, tal como sostienen Kaplan y Norton:

El Cuadro de Mando Integral complementa los indicadores financieros de actuación pasada con medidas de los inductores de actuación futura. Los objetivos e indicadores de cuadro de mando integral se derivan de la visión y estrategia de una organización; y contemplan la actuación de la organización desde cuatro perspectivas: la financiera, la del cliente, la del proceso interno y la de formación y crecimiento. Estas cuatro perspectivas proporcionan la estructura necesaria para el Cuadro de Mando Integral. (Kaplan y Norton, 2018, p. 25).

Y entonces, ¿qué es el cuadro de mando integral? Puede conceptualizarse como una herramienta gerencial sistémica usada para el planeamiento y el

control en distintos niveles de la organización, con la amplitud de información acorde a sus niveles de responsabilidad. Vinculada con el sistema de información de apoyo a las decisiones, el cuadro de mando integral es una herramienta de medición, de gestión y de comunicación. Consiste en un conjunto de indicadores de *performance* de áreas claves de una organización, cuyo seguimiento periódico permite contar con un mayor conocimiento en tiempo y forma de la situación de la organización y el sector en el que opera, facilitando así la toma de decisiones que se requieran, correctivas o preventivas.

Es importante – en este aspecto y al describir las herramientas gerenciales – destacar que la contabilidad de gestión ha experimentado un gran crecimiento, como herramienta indispensable para la toma de decisiones prospectivas, en base a información histórica (Carrizo et al., 2014).

Ahora bien, continuando con la descripción de la herramienta de cuadro de mando integral, en la figura 1 es posible apreciar – resumidamente y en forma gráfica – las cuatro perspectivas, las cuales parten de la visión y la estrategia, con el objeto de traducirla, observando además sus interrelaciones.

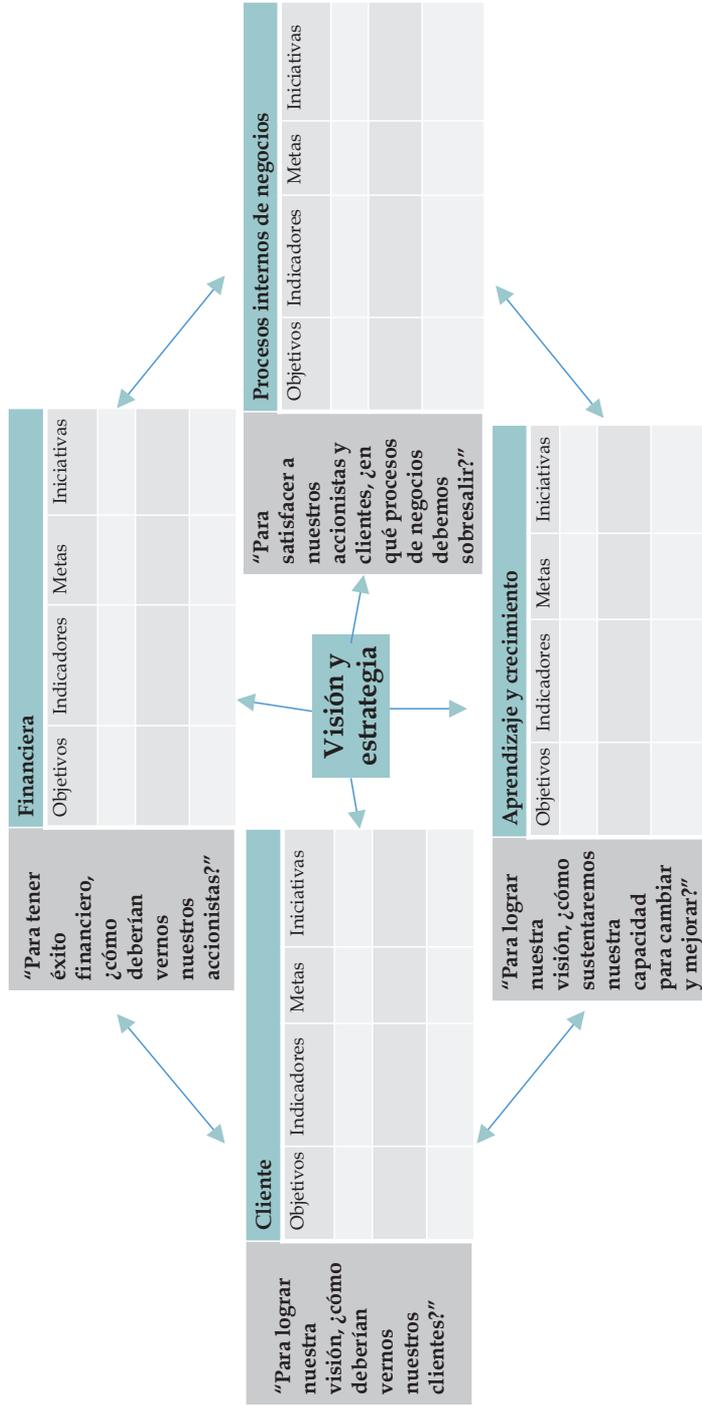
Estas cuatro perspectivas persiguen una utilidad particular, y cada una de ellas posee un objetivo, los que se detallan en la tabla 1.

Una de las tipificaciones más simples – y relevante – plantea que los indicadores pueden ser financieros – históricamente, el sistema de mediciones de empresas – o no financieros – inductores de actuación (Kaplan y Norton, 2018). A la vez, pueden clasificarse en indicadores de causa (miden el impacto de una política de gestión), indicadores de efecto (miden resultados), indicadores reactivos (se obtendrán a partir de hechos consumados) e indicadores proactivos (miden el esfuerzo a realizar para ser más eficientes, o bien, detectar un riesgo y evitarlo o mitigarlo) (Antonelli y Solari, 2023).

Mattessich (1995), al abordar la metodología contable, plantea cierta predisposición a pensar en términos de relaciones de “causa-efecto” y no en relaciones de “medios-fines”. En 1993, Kaplan y Norton publican un artículo denominado “Putting the Balanced Scorecard to Work”, donde comienzan destacando la importancia que reconocen los directivos a la medición del desempeño. Contiene una crítica, afirmando que rara vez se piensa en la medición como una parte esencial de su estrategia. En este artículo abordan los pasos para construir el cuadro de mando integral, considerando que “cada organización es única, y, por lo tanto, sigue su propio camino para construir un cuadro de mando integral”. La serie de pasos incluye: preparación, entrevistas y talleres ejecutivos (distintas rondas), hasta la implementación y revisiones periódicas.

Figura 1. Cuadro de mando integral (CMI)

Traducir la visión y la estrategia: cuatro perspectivas



Fuente: adaptado de Kaplan y Norton (2007).

Tabla 1. Las perspectivas del CMI

Perspectiva	Utilidad	Objetivo
Perspectiva financiera	Los objetivos financieros sirven de enfoque para objetivos e indicadores de todas las demás perspectivas. Son valiosos para resumir las consecuencias económicas y fácilmente mensurables.	Vincula objetivos de cada unidad de negocios (UEN) con estrategia de la empresa. Foco en otras perspectivas.
Perspectiva del cliente	La organización busca equiparar sus indicadores clave sobre clientes con los segmentos de mercado y clientes seleccionados.	Identifica segmentos de cliente y mercado a competir. Evalúa necesidades de los clientes (alinear con sus preferencias).
Perspectiva del proceso interno	Centrada en la mejora de los procesos operativos existentes, aquellos procesos críticos internos en los que la organización debe ser excelente.	Define la cadena de valor de procesos clave o necesarios (innovación, operación, servicios, etc.).
Perspectiva de formación (aprendizaje) y crecimiento	Proporcionan la infraestructura que permite que se alcancen los objetivos de las restantes perspectivas, para crear una mejora y crecimiento a largo plazo.	Incluye motivación, habilidades y competencias de los empleados. Capacidad de los sistemas de información y clima organizacional.

Fuente: Pasero et al. (2023, p. 111).

Atkinson et al. (1997), al referirse al CMI, afirman que constituye un marco de gran riqueza para poder estudiar vínculos existentes entre distintos componentes de los sistemas de control de una empresa. Representa una estructura de información sofisticada y un enfoque de gestión, vincula los efectos con las causas. Señalan que dicha herramienta se encuentra entre los desarrollos más significativos de la contabilidad de gestión, y que merece una intensa atención de investigación.

Desde su aparición, el CMI ha sido utilizado como un nuevo modelo de medición de actuación. Los indicadores financieros y no financieros deben formar parte del sistema de información para empleados en distintos niveles de la organización. El CMI debe transformar el objetivo y la estrategia de la unidad de negocios (UEN) en objetivos e indicadores tangibles. Se convierte en un sistema de gestión estratégica a largo plazo.

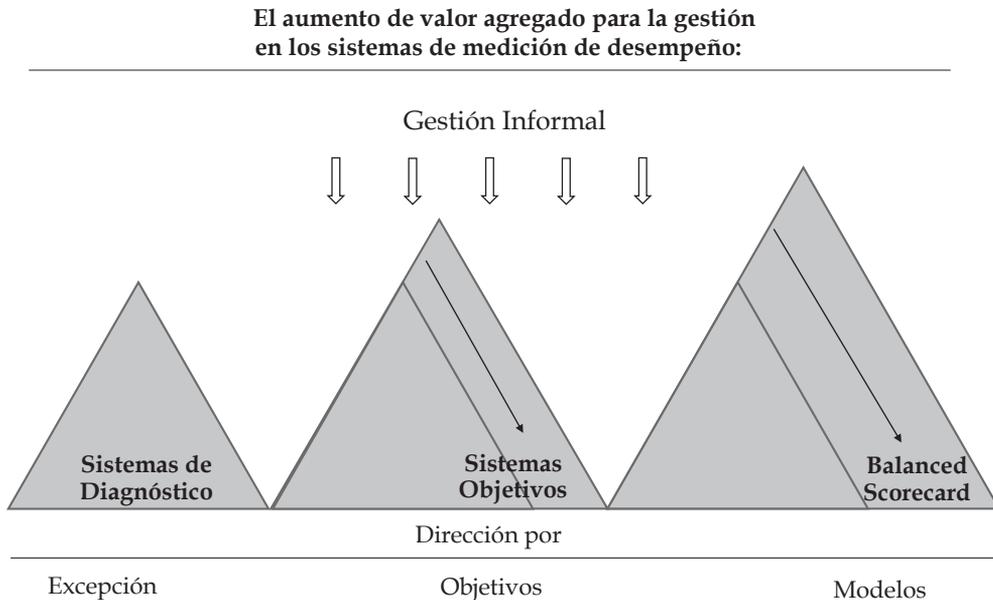
Ballvé (2006) presenta la evolución de los sistemas de medición del desempeño: de ser una herramienta para dirección por excepción a convertirse en

una de alineación por objetivos e implementación estratégica para dirección por modelos de negocios. Señala que el CMI:

Constituye una mejor herramienta para alinear e implementar estrategias debido a que reduce el riesgo de dispersión, al especificar y establecer reglas claras para toda la organización, apuntando los recursos individuales a la búsqueda de oportunidades e impulsando metas claras y precisas. (Ballvé, 2006, p. 8).

En la figura 2, puede apreciarse el aumento del valor agregado para la gestión en los distintos sistemas de medición de desempeño.

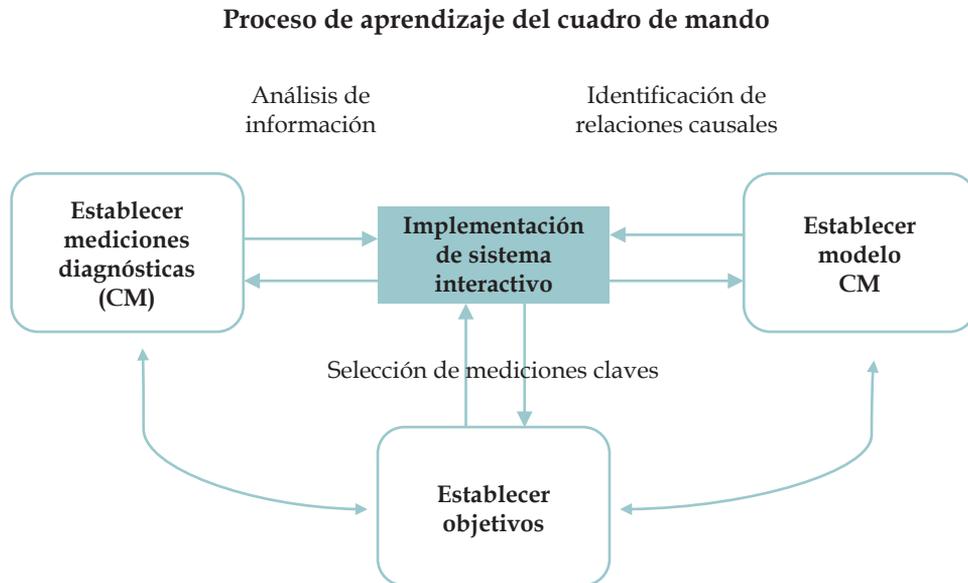
Figura 2. Sistemas de medición de desempeño



Fuente: adaptado de Ballvé (2006).

Por otra parte, en la figura 3 se observa el proceso de aprendizaje del CMI, planteado por Ballvé y Amat-Salas (2006). En primer lugar, deben definirse los indicadores claves del CMI. Luego, comienza el proceso de aprendizaje, que permite la determinación de metas. El segundo paso es identificar el modelo de negocios y las relaciones causa-efecto del CMI, para llegar a la gestión con indicadores.

Figura 3. Proceso de Aprendizaje del CMI



Fuente: adaptado de Ballvé y Amat-Salas (2006).

Desde su aparición, el CMI ha sido utilizado para distintos propósitos, en su evolución (instrumento de medición, conjunto de procesos gerenciales y un sistema para gestionar la estrategia), focalizando en que la herramienta pretende perpetuarse como un modelo de gestión estratégica, que sirva a las organizaciones para intentar alcanzar la excelencia, a través del logro de sus metas, destacando su carácter dinámico (Bastidas-B y Ripoll-Feliu, 2003).

Entre las razones por las que el CMI es tan popular, Jazayeri y Scapens (2008) mencionan que tiene una amplia gama de usos y puede significar muchas cosas para diferentes personas. Bromwich y Scapens (2016) afirman que el CMI en la evolución de la contabilidad de gestión ocupa un lugar preponderante, siendo incluido como una de las mayores innovaciones en Reino Unido (ver anexo A) y, por consiguiente, uno de los aportes con mayor relevancia realizados por la investigación en contabilidad de gestión de los últimos veinticinco años.

Entre las preferencias de herramientas de gestión que Rigby y Bilodeau (2015) han relevado –en una encuesta sobre tendencias y herramientas de gestión–, los ejecutivos incluyen el cuadro de mando integral, y afirman que presenta una

mayor aceptación en mercados emergentes, con buenos niveles de usabilidad y satisfacción, en comparación con otras herramientas de gestión (anexo B).

El concepto de cuadro de mando integral enfatiza el vínculo de la medición con un “mapa estratégico”, definido como “una representación visual de las relaciones causa-efecto entre los componentes de la estrategia de una organización”. En 2004, Kaplan y Norton presentan esta herramienta y afirman que “el mapa estratégico ha resultado ser una innovación tan importante como el propio *Balanced Scorecard*”, contando con gran aceptación y presenta el punto de partida para los proyectos de cuadro de mando integral (Kaplan y Norton, 2012).

Pero ¿por qué un mapa? Parte de la idea de que los objetivos deben vincularse con relaciones de “causa y efecto”. Entonces al asignar los objetivos en las cuatro perspectivas, se generaban interrelaciones entre ellos, comprendiendo que algunos objetivos vinculados a ciertas perspectivas pueden generar impactos positivos en otros objetivos. Explicitar esta relación “causa-efecto” en un diagrama es lo que se llama para los autores “mapa estratégico”.

¿Qué principios considera como base el mapa estratégico?

- i. La estrategia equilibra fuerzas contradictorias.
- ii. La estrategia se basa en una propuesta de valor diferenciada para el cliente.
- iii. El valor se crea mediante procesos internos de negocios.
- iv. La estrategia consta de temas simultáneos y complementarios
- v. La alineación estratégica determina el valor de los activos intangibles.

Kaplan y Norton (2018) afirman que “Si no puedes medirlo no puedes gestionarlo”, por lo que resulta claro que “no se puede gestionar lo que no se puede medir”, pero además “no se puede medir lo que no se puede describir” (Rubín, 2017). El mapa estratégico viene a profundizar este último punto, al utilizar objetivos vinculados en los mapas, para describir y visualizar la estrategia. Brinda un marco para ilustrar de que forma la estrategia vincula los activos intangibles con los procesos de creación de valor, funcionando como una representación visual de la estrategia. Los autores concluyen que el CMI es un paso dentro de un proceso continuo que describe lo que es el valor y cómo se crea. Este proceso se vincula a lo señalado por Scapens (1994), quien visualiza en las prácticas contables parte de las rutinas que permiten a las organizaciones reproducir el comportamiento y lograr la cohesión organizacional.

Para comprender el concepto de creación de valor, Scott (1999) señala que la principal meta de la dirección es mejorar el valor para los accionistas. Y que *una*

—Scott se refiere a “la única” — pregunta que hay que hacer es si la empresa está haciendo las cosas de forma adecuada para maximizar los rendimientos de los accionistas, centrándose en aquellas actividades que realmente impulsan la creación de valor.

Se advierte entonces la relevancia de gestionar los activos intangibles. Para Lev y Gu (2017) existe un predominio de los intangibles como un vehículo de creación de valor y principal creador de ventaja competitiva, afirmando que la relevancia de estos activos intangibles entre las fuentes creadoras de valor de las empresas es el avance más profundo del último cuarto de siglo.

Las decisiones estratégicas vinculadas a un concepto más amplio que los intangibles, como es el “capital intelectual” (también traducido en ocasiones como capital intelectual y de conocimiento) puede ser gestionado en su práctica por modelos como el cuadro de mando integral, como así también adaptarse y mejorarse (Bolisani y Bratianu, 2018).

Sobre el presente y futuro del CMI, en 2007, transcurridos quince años de la primer publicación, Kaplan y Norton afirmaban: “recientemente hemos visto a algunas empresas ir más allá de nuestra visión inicial del *Balanced Scorecard* para descubrir su valor como la piedra angular de un nuevo sistema de gestión estratégica”.

En este sentido, el CMI permite introducir cuatro nuevos procesos de gestión: 1) traducir la visión, 2) comunicar y vincular, 3) planificar negocios y 4) *feedback* y aprendizaje. Estos procesos —separados y en combinación— contribuyen a vincular los objetivos estratégicos a largo plazo con acciones de corto plazo. Posibilita un marco para gestionar la implementación de la estrategia, y permite que la propia estrategia pueda evolucionar, dando respuesta a los cambios que suceden en su entorno.

Existe, por otra parte, la necesidad de contar con compromiso de la alta dirección en su implementación. Quesado et al. (2017), al indagar en organizaciones públicas y privadas de Portugal, definen dicho compromiso como un factor determinante para que el CMI pueda ser utilizado como un sistema de gestión estratégica en las organizaciones.

Si bien no es objeto del presente trabajo, es importante aclarar que también existe bibliografía crítica sobre la herramienta. Entre ella, puede mencionarse: la existencia de subjetividad al utilizarse como medida de desempeño de la gestión (Ittner et al., 2003); también la rigidez que presenta la herramienta para ciertos sectores —por ejemplo: economía de innovación— y el sesgo que conlleva a incluir indicadores a las perspectivas presentadas por Kaplan y Norton. Además, se señala que la gerencia desatiende otras categorías y puntos

de vista (Voelpel et al., 2006). También, la existencia de dificultades vinculadas a su implementación (Quesado et al., 2016).

A su vez, Olson y Slater (2002) desafían la idea que subyace en el CMI, al afirmar que las medidas de desempeño no resultan igualmente importantes, cuando se analiza la estrategia adoptada y los mercados y productos. Porporato y García (2007), en su revisión de literatura, analizan posibles limitaciones de la herramienta; en particular, señalan límites del CMI cuando es usado para evaluar el desempeño en el contexto de firmas multidivisionales compuestas por múltiples unidades estratégicas de negocio.

Una revisión de veinte años de estudios vinculados al cuadro de mando Integral (CMI) es realizada por Hoque (2014). Presenta un resumen del desarrollo de las ideas por parte de Kaplan y Norton, su filosofía, una cronología de las publicaciones – año, tipo, título – y áreas clave que abordan. Se ha realizado una adaptación del cuadro original en la tabla 2 (incluye una traducción, no textual).

Tabla 2. Desarrollo del concepto de CMI por Kaplan y Norton

Desarrollo del concepto de cuadro de mando integral (CMI) por Kaplan y Norton		
Año/Publicación	Título	Áreas clave cubiertas
1992 - Artículo	“The balanced scorecard - measures that drive performance” (traducción: “El Cuadro de Mando Integral: medidas que impulsan el rendimiento”).	<ul style="list-style-type: none"> a) Introducir el cuadro de mando integral como base para el desarrollo. b) El CMI es una medida de rendimiento superior, que utiliza tanto medidas financieras como no financieras c) Identifica las cuatro (4) perspectivas: financiera, del cliente, negocios internos e innovación y aprendizaje d) El CMI es prospectivo (performance o rendimiento de largo plazo)
1993 - Artículo	“Putting the balanced scorecard to work” (traducción: “Poniendo el Cuadro de Mando Integral a trabajar”)	<ul style="list-style-type: none"> a) El CMI no es solo un ejercicio de medición, es también un sistema de gestión para motivar el cambio (mejora) radical. b) El CMI tiene un mayor impacto cuando se utiliza para impulsar un proceso de cambio. c) La transparencia es crítica (fundamental) para que el CMI sea exitoso. d) Las medidas del CMI deben diseñarse específicamente para adaptarse a la misión de la compañía, su estrategia, tecnología y cultura.

1996 - Libro	<i>The balanced scorecard: Traslating strategic into action</i> (traducción: <i>El Cuadro de Mando Integral: Traslado de la estrategia a la acción</i>)	<ul style="list-style-type: none"> a) El CMI ha evolucionado de un sistema de medición a un sistema estratégico de gestión. b) Se identifican cuatro (4) pasos principales para una implementación exitosa del CMI. c) Reclasificación del “proceso de negocio interno” y “aprendizaje y crecimiento”. Cambiar la innovación a los procesos comerciales internos y agrega un elemento de crecimiento a aprendizaje de los empleados. d) Las medidas están vinculadas entre sí en una relación causal, a diferencia de antes, vinculada a la estrategia y visión.
2001 - Libro	<i>The strategy-focused organisation: How balanced scorecard companies thrive in the new competitive environment</i> (traducción: <i>La organización centrada en la estrategia: cómo prosperan las empresas del Cuadro de Mando Integral en el nuevo entorno competitivo</i>)	<ul style="list-style-type: none"> a) Traducir la estrategia a términos operativos: construir mapas estratégicos. b) Alinear la organización para crear sinergias: crear sinergias de unidades de negocio. c) Hacer de la estrategia el trabajo diario de todos: crear conciencia estratégica, definir objetivos personales y de equipo, equilibrar los sueldos. d) Hacer de la estrategia un proceso continuo: planificación y presupuestación, retroalimentación y aprendizaje. e) Movilizar el cambio a través del liderazgo ejecutivo.
2004 - Libro	<i>Strategic maps: Converting intangible assets into tangible outcomes</i> (traducción: <i>Mapas Estratégicos: Convertir activos intangibles en resultados tangibles</i>)	<ul style="list-style-type: none"> a) Visualizar el mapa estratégico. b) Explicación visual de causa-efecto de que funciona y que no, de una forma que todos en la compañía puedan comprender. c) Ayudar a involucrar a toda la organización en la estrategia.
2006 - Libro	<i>Aligment: Using the balanced scorecard to create corporate synergies</i> (traducción: <i>Alineamiento: Utilizar el Cuadro de Mando Integral para crear sinergias corporativas</i>)	<ul style="list-style-type: none"> a) Alineamiento: fuente de valor económico. b) Estrategia corporativa y estructura. c) Alinear las estrategias financieras y de clientes. d) Alinear los procesos internos y las estrategias de aprendizaje y crecimiento: integrando temas estratégicos. e) Proceso de cascada. f) Alinear directores e inversionistas. g) Alinear socios externos. h) Gestionar el proceso de alineación. i) Alineación estratégica total.

Fuente: adaptado de Hoque (2014).

Una pregunta que se hacen los autores Kaplan y Norton (2018) es si las cuatro perspectivas, tal como han sido definidas, son suficientes (definitivas o determinantes). Kaplan y Norton (2018) – considerando que el modelo fue pensado hace más de tres décadas – en su libro brindan una respuesta, al afirmar que las mismas “deben ser consideradas como una plantilla, y no como un corsé o camisa de fuerza”. Considerando los distintos sectores económicos, la dinámica de la evolución de los negocios y la disrupción tecnológica sobre los procesos, bien podría necesitarse una o más perspectivas adicionales, que pueden incluir preferencias de distintos grupos de interés, distintos a los accionistas o clientes.

Visto ello, sin ser exhaustiva su inclusión, pueden mencionarse en este último aspecto – a modo enunciativo – los artículos y trabajos de investigación relativos a CMI detallados en la tabla 3.

Tabla 3. Ejemplos de artículos y trabajos de aplicación relativos a CMI más allá de las propuestas tradicionales

Clasificación	Autores	Resumen	Observaciones
Proponen nuevos modelos de CMI	Silva Filho y Rodríguez-González (2004)	Aplicable para el sector público	Incluye nuevas perspectivas: “Comunidad”, “Innovación, Formación y Organización”, “Gobernabilidad”, “Marco Legal”.
	Biondi (2012)	Propone modelo de BSC Prospectivo	Incluye cuatro (4) perspectivas: 1) Realización del producto; 2) Perspectiva de ventas; 3) Perspectiva financiera (pagos y cobranzas) y 4) Perspectiva del contexto (variables relacionadas con empresa).
	Razek (2012)	Propone un nuevo modelo de BSC	Incluye seis (6) perspectivas, sumando las de “Gestión de Riesgos” – <i>Risk Management</i> – y Perspectivas Sociales (Razek, 2012, como se citó en Hasan y Chyi, 2017).
	Hansen y Schaltegger (2016)	Presentan el concepto de Cuadro de Mando Integral de Sostenibilidad (en inglés, “The Sustainability Balanced Scorecard”, cuyas siglas son SBSC)	Consideran la importancia estratégica de las cuestiones ambientales, sociales y éticas, sus medidas de desempeño, vinculado a sustentabilidad, sobre la medición y gestión del desempeño.

Estudio sobre aplicación, utilización y desempeño	Finocchiaro (2022)	Destaca la necesidad de pensar en nuevos indicadores y perspectivas	Identifica nuevas demandas de información (cambios en procesos de negocios, impactos de la tecnología, demandas de la comunidad en términos de transparencia y sostenibilidad, entre otros).
	Porporato y García (2011)	Estudio exploratorio sobre los sistemas de control de gestión y su efecto en el desempeño organizacional	Una de las empresas objeto de su estudio (industriales, medianas de Córdoba, Argentina) cuentan con un Cuadro de Mando Integral, aunque utilizado principalmente para la función de control.
	Scoponi (2016)	Aborda la utilidad de la herramienta Balanced Scorecard, vinculado al desarrollo sustentable de empresas agropecuarias a través de un estudio cualitativo	Destaca su filosofía de gestión.
	Silva et al. (2020)	Presentan una investigación sobre la utilización de indicadores de desempeño en el proceso decisorio a luz de las perspectivas del BSC	Aplicable especialmente en cooperativas de créditos.

Fuente: elaboración propia.

Como se observa, la inclusión de estos artículos permite brevemente contemplar el estudio de la aplicación de la herramienta CMI en distintos tipos de organizaciones, sensibilizando el modelo y adaptando (en algunos casos) a las particularidades de las organizaciones bajo estudio, más allá de propuestas tradicionales.

3. Metodología

Se ha realizado un estudio exploratorio y descriptivo, analizando bibliografía nacional y extranjera, para construir el marco teórico. Posteriormente, se realizó una investigación empírica, orientada a profundizar el abordaje de los objetivos específicos: examinar la vigencia de utilidad de la herramienta para

la contabilidad de gestión, y su aplicación en el proceso de toma de decisiones y control, e identificar la existencia de nuevas perspectivas y sintetizar los principales aportes y dificultades vinculadas.

En cuanto a la revisión de la literatura, se ha trabajado considerando la bibliografía seminal y artículos recuperados de los siguientes repositorios: JSTOR, Science Direct y Springer. Las búsquedas han sido realizadas durante el mes de mayo de 2022, entre los días 17 y 19 de mayo. Se detallan criterios de selección y parámetros de búsqueda en la tabla 4.

Tabla 4. Criterios y parámetros de búsqueda en repositorios

Repositorio (biblioteca digital, base de datos o buscador)	Palabras clave y elementos de selección (filtros)
JSTOR	<p>Búsqueda palabra clave “Balanced Scorecard”, refinando resultados en:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Business. - Economics. - Management & Organizational Behavior.
SCIENCE DIRECT	<p>Búsqueda palabra clave “Balanced Scorecard”, refinando resultados en:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Business, Management and Accounting. - Decision Sciences. - Economics, Econometrics and Finance. <p>Se consideraron solo aquellas revistas vinculadas a: Contabilidad, Management, Negocios y Gestión.</p>
SPRINGER	<p>Búsqueda palabra clave “Balanced Scorecard”, refinando resultados en:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Business and Management. <p>Se consideraron sólo artículos de acceso abierto (open Access).</p>

Fuente: elaboración propia.

Se han relevado veintiocho (28) artículos de investigación, vinculados a *balanced scorecard* en los tres repositorios considerados para la búsqueda mencionados previamente. Sobre los mismos, la distribución de los resultados obtenidos se expone en la tabla 5.:

Tabla 5. Resultados de búsqueda realizada

Repositorio	Cantidad	Porcentaje (%)
JSTOR	4	14,3%
SCIENCE DIRECT	20	71,4%
SPRINGER	4	14,3%
TOTAL	28	100,0%

Fuente: elaboración propia.

A la vez, con el objeto de clasificar la información relevada en dichos artículos, se ha establecido una clasificación temática, en forma manual, clasificando en: una (1), dos (2) o hasta tres (3) palabras “clave” de la temática por cada trabajo.

Complementario a ello, y con el objeto de conocer la utilidad del CMI en la actualidad, en particular en pymes de Argentina, se ha realizado una encuesta a estudiantes y profesionales del área contable, a fin de conocer sus perspectivas en torno a esta herramienta de contabilidad de gestión. Los destinatarios fueron los asistentes al 4º Encuentro del Foro Argentino de Contabilidad. La herramienta utilizada para recolectar datos ha sido un cuestionario estructurado, instrumentado a través de Google Forms. La recolección de los datos se realizó entre los meses de julio y agosto de 2022. El instrumento se encuentra disponible en apéndice A.

4. Resultados

4.1. Relevamiento documental

A continuación, se presentan los principales resultados vinculados al trabajo de relevamiento realizado. En primer lugar, se presenta en la tabla 6 el listado de “palabras clave”, con el objeto de resumir el contenido de los artículos de investigación.

Tabla 6. Clasificación temática. Listado de “palabras clave”

Palabras clave		
Alineación	Aplicación	Aprendizaje
Compensaciones	Control	Coordinación
Cultura Organizacional	Desempeño	Dirección por Objetivos
Diseño	Estrategia	Experiencia
Gestión ambiental	Gobierno Corporativo	Ideología
Implementación	Innovación	Medición
Planificación	Proceso de cambio	Rendición de Cuentas
Seguimiento	Sistema de información	Tecnología
Toma de Decisiones		

Fuente: elaboración propia.

A partir de este listado de “palabras clave”, se han clasificado los 28 artículos de investigación, vinculados a Balanced Scorecard (tabla 7). Cabe destacar que el resultado posibilita explorar las relaciones de la temática bajo estudio.

Tabla 7. Clasificación de búsquedas según temática (impactos)

Palabras clave	Cantidad	Porcentaje
Desempeño	12	21,0%
Implementación	10	17,5%
Estrategia	5	8,8%
Medición	4	7,0%
Control	3	5,3%
Compensaciones	3	5,3%

Cultura Organizacional	2	3,5%
Otros (Alineación, Aplicación, Aprendizaje, Coordinación, Dirección por Objetivos, Diseño, Experiencia, Gestión ambiental, Gobierno Corporativo, Ideología, Innovación, Planificación, Proceso de cambio, Rendición de Cuentas, Seguimiento, Sistema de información, Tecnología, Toma de decisiones).	18	31,6%
Total	57	100,0%

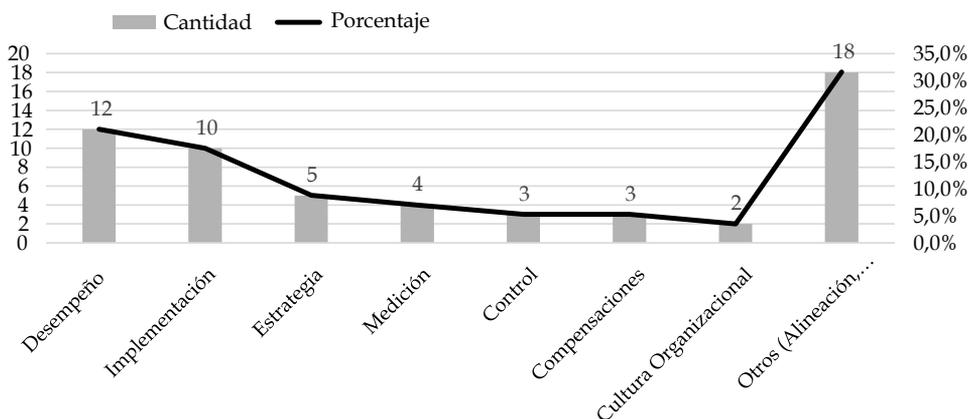
Fuente: elaboración propia.

Pueden apreciarse, sobre los resultados del relevamiento realizado, cuáles conforman los cinco (5) principales tópicos sobre los cuales versan los trabajos vinculados a cuadro de mando integral (CMI), en relación con las siguientes cuestiones:

- Desempeño (21%),
- Implementación (17,5%)
- Estrategia (8,8%).
- Medición (7%)
- Control y Compensaciones (5,3% cada uno).

En forma gráfica puede ilustrarse, a modo de resumen, de la siguiente manera:

Figura 4. Clasificación de trabajos vinculados a CMI según temáticas



Fuente: elaboración propia.

En el apéndice B, se presentan los resultados en forma consolidada para los trabajos y artículos de investigación, incluyendo comentarios y aspectos destacados de cada uno de los documentos relevados, citando un total de 28 publicaciones vinculadas al desarrollo y aplicación de la herramienta cuadro de mando integral.

4.2. Resultados de encuestas realizadas

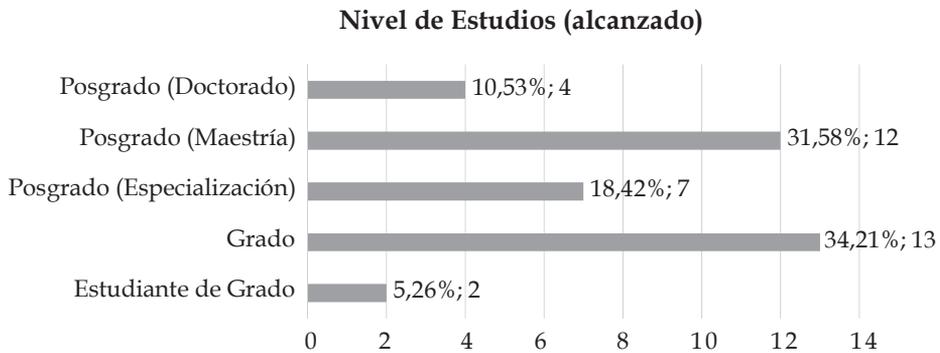
Se ha realizado una encuesta a estudiantes y profesionales del área contable, a los fines de conocer su visión sobre el cuadro de mando integral como herramienta de contabilidad de gestión, su aporte a la gestión de la estrategia de las organizaciones y al proceso de toma de decisiones, con el objeto de conocer:

- Sus percepciones sobre la necesidad de gestionar activos intangibles.
- Aporte de activos intangibles al proceso de creación de valor en organizaciones.
- Conocer la percepción de la relevancia y utilidad de herramientas como el cuadro de mando integral para la gestión de la estrategia en pequeñas y medianas empresas (pymes) de Argentina, considerando a estas como soporte al proceso de toma de decisiones (TDD) e impactos sobre su desempeño.

A modo de resumen, se adjunta un relevamiento del perfil de los encuestados que totalizan 38, con el objeto de contar con un marco que posibilite comprender las características del grupo alcanzado en la presente encuesta.

En primer lugar, se propone considerar el nivel de estudios alcanzados por los encuestados, según se expone en la figura 5.

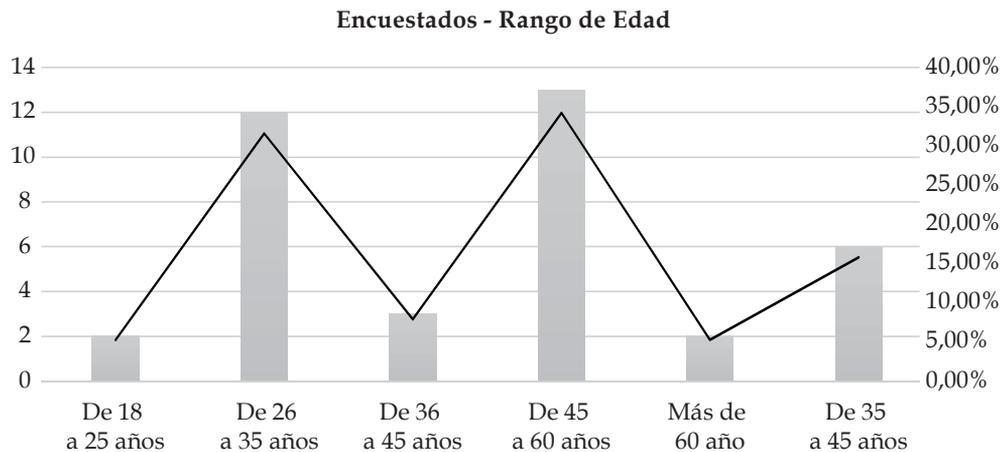
Figura 5. Clasificación de los encuestados por nivel de estudios (alcanzado)



Fuente: elaboración propia.

En la figura 6 se presenta un gráfico sobre rango de edad.

Figura 6. Clasificación de los encuestados por rango de edad



Fuente: elaboración propia.

En la tabla 8, se resumen los principales hallazgos.

Tabla 8. Encuesta realizada a estudiantes y profesionales de disciplina contable. Preguntas dicotómicas

Encuesta-preguntas dicotómicas	Sí	%	No	%	Total
¿Conoce la herramienta?	37	97,37%	1	2,63%	38
¿Cree necesario gestionar los activos intangibles?	38	100,00%	0	0,00%	38
Como profesional, ¿ha trabajado alguna vez con la herramienta? (usuaria/o, implementador/a, desarrollador/a, analista, decididor/a)	16	42,11%	22	57,89%	38
Usted como experta/o contable, ¿considera que si las pymes utilizaran dentro de la contabilidad de gestión herramientas como CMI para la medición de su estrategia y soporte del proceso de TDD impactarían en forma positiva en su desempeño?	38	100,00%	0	0,00%	38

Fuente: elaboración propia.

Al interpretar y analizar los resultados de la encuesta realizada, se advierte que existe un gran conocimiento de los profesionales y estudiantes del área contable hacia la herramienta de cuadro de mando integral. Asimismo, se destaca la utilidad percibida en la necesidad de gestionar los activos intangibles, siendo estos una parte necesaria de los procesos de creación de valor en las organizaciones, y la percepción de la utilidad de herramientas de contabilidad de gestión – tal como el CMI – para medir la estrategia y el desempeño, ser soporte útil en el proceso de toma de decisiones en las organizaciones.

Sin embargo, al relevar la relación existente a través de la aplicación y/o utilización de la herramienta en el ejercicio profesional en sus distintos roles (usuaria/o, implementador/a, desarrollador/a, analista y decididor/a), los resultados se muestran dispares, siendo un menor porcentaje (42,11%) el de los encuestados que se han vinculado directamente a este tipo de herramientas de contabilidad de gestión, frente a un porcentaje mayor que no lo ha hecho (57,89%).

Continuando con la encuesta, se presentan en la tabla 9 preguntas donde se plantea una escala de valoración vinculadas al cuadro de mando integral y los activos intangibles.

Tabla 9. Encuesta realizada a estudiantes y profesionales de disciplina contable

Escalas de valoración	1	%	2	%	3	%	4	%	5	%	Total
¿considera usted que resulta de utilidad para gestionar la estrategia de las organizaciones?	0	0,00%	0	0,00%	2	5,26%	15	39,48%	21	55,26%	38
¿qué validez otorga a la siguiente afirmación? “Los activos intangibles son parte necesaria de los procesos de creación de valor en las organizaciones”	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%	11	28,95%	27	71,05%	38
¿considera usted que contar con una herramienta como el CMI en la medición del desempeño genera información útil para el proceso de toma de decisiones (TDD) de las organizaciones?	0	0,00%	0	0,00%	1	2,63%	12	31,58%	25	65,79%	38
Nota: escala de 1 a 5 siendo 5 el mayor valor											

Fuente: elaboración propia.

En cuanto a la utilización de escala de Likert (escala de medición, 5 valor más alto), para calificar y evaluar actitudes y opiniones, puede advertirse que:

- i. Utilidad del cuadro de mando integral como herramienta para gestionar la estrategia de las organizaciones: 94,73% considera valores entre 4 (39,47%) y 5 (55,26%).
- ii. La percepción acerca de la afirmación “Los activos intangibles son parte

necesaria de los procesos de creación de valor en las organizaciones”: 71,05% considera el máximo valor (5) mientras que el 28,95% restante considera el valor de 4.

- iii. Vinculado a contar con una herramienta como CMI en la medición de desempeño y generación de información útil para el proceso de toma de decisiones (TDD) en las organizaciones: 97,37% asigna valores entre 4 (31,58%) y 5 (65,79%).

Estos hallazgos dan cuenta de valores significativos sobre la herramienta de cuadro de mando integral (CMI) en relación con su vigencia a lo largo del tiempo, su percepción de utilidad como herramienta útil para la contabilidad de gestión. En particular para gestionar la estrategia de las organizaciones y generar información útil para el proceso de toma de decisiones. Su aplicación plantea nuevos desafíos para su desarrollo y adaptación a las organizaciones. Distintos artículos relevados y analizados permiten apreciar su vigencia como herramienta de gestión, su utilidad y soporte en el proceso de toma de decisiones y control en las organizaciones. Ha sido posible sintetizar distintos aportes vinculados a la temática.

5. Conclusiones

El objetivo del presente trabajo ha sido describir la vigencia y utilidad del cuadro de mando integral como herramienta de contabilidad de gestión en organizaciones y su contribución al proceso de toma de decisiones y de control. De los hallazgos presentados puede apreciarse que el CMI continúa siendo una herramienta vigente, de utilidad para la contabilidad de gestión, planteando desafíos para su desarrollo y adaptación a las organizaciones.

Además, se ha identificado la existencia de nuevas perspectivas a las cuatro iniciales de Kaplan y Norton, que han sido incluidas en el documento como visiones alternativas o adaptaciones, sintetizando los principales hallazgos. Entre sus aplicaciones, puede vincularse a la realización de encuestas con directivos de organizaciones y académicos, con orientación a su aplicación en empresas pymes de Argentina. En tal sentido, existen prácticas profesionales sobre casos de aplicación, que podrían simularse en una muestra significativamente distinta, que sería el caso de Argentina. Estos trabajos podrían relacionar cuestiones propias de implementación y aplicación en la Argentina.

Se advierte al lector que debe ser cuidadoso a la hora de extrapolar conclusiones del presente trabajo, toda vez que configura una investigación explo-

ratoria a través de revisión de bibliografía — que incluye parámetros de búsqueda específicos y bases de búsqueda limitadas —, la cual además ha sido complementada con una encuesta realizada a estudiantes y profesionales contables — donde el tamaño de la muestra es una limitación adicional —. Por ello, deberán ser consideradas las limitaciones metodológicas — tamaño y características de la muestra, método de análisis para obtención de datos —. En tenor de lo expuesto, deberá evaluarse el impacto de los hallazgos en dicho contexto.

Futuras investigaciones, en cuanto a sus aspectos metodológicos, podrán presentar relevamientos que incluyan clasificación automática de textos a través de técnicas de procesamiento del lenguaje natural (PLN), lo que posibilita aprovechar el uso de técnicas de inteligencia artificial (IA) para clasificar y ordenar textos, identificar clústeres (entre otras cuestiones), reduciendo posibles sesgos subjetivos de clasificación y enriqueciendo la misma, ya que puede complementar con otro tipo de análisis.

Por otra parte, puede incursionarse en cuestiones vinculadas a su utilización para la medición del desempeño, al indagar por ejemplo sobre la aplicabilidad de la herramienta en grandes empresas (siendo aquellas que contienen objetivos corporativos y/o diversas direcciones funcionales o negocios, considerando distintos sectores y/o industrias) o en empresas pymes de Argentina, conociendo sus métricas: áreas que aplican el mismo en contraposición a otras áreas o sectores que no realizan su aplicación, lo que posibilitaría conocer *performance* —rendimiento— o resultados. También resultaría aplicable a sucursales — filiales, agencias o áreas — de una organización.

Tal como se advierte, el desarrollo del tema contiene distintas aristas que dan cuenta de las virtudes de la herramienta, de su potencialidad y trascendencia.

Declaración de conflictos de interés

No declara.

Contribución de cada autor

Julián Horacio Pedrini es el único autor de este trabajo científico.

Uso de inteligencia artificial generativa (IAG)

El autor declara no haber empleado herramientas de IAG en la elaboración del presente trabajo.

Referencias

Las referencias marcadas con un asterisco indican estudios incluidos en el meta-análisis.

- *Agostino, D. y Arnaboldi, M. (2012). Design issues in Balanced Scorecards: The “what” and “how” of control. *European Management Journal*, 30(4), 327-339. <https://doi.org/10.1016/j.emj.2012.02.001>
- Antonelli, N. M. y Solari, E. (Coordinadoras). (2023). *Contabilidad para la gestión estratégica, Generando un Sistema de Información (SIIC) para la toma de decisiones*. EDULP. <http://dx.doi.org/10.35537/10915/162907>
- Atkinson, A. A., Balakrishnan, R., Booth, P. y Cote, J. M. (1997). New directions in management accounting research. *Journal of Management Accounting Research*, 9(1), 79-108. <https://www.proquest.com/docview/210169631?pq-origsite=gscholar&fromopenview=true&sourcetype=Scholarly%20Journals>
- Ballvé, A. M. (2006). Creando conocimiento en las organizaciones con el Cuadro de Mando Integral y el Tablero de Control. *Revista de Contabilidad y Dirección*, (3), 13-38. <http://dx.doi.org/10.35376/10324/4155>
- Ballvé, A. M. y Amat-Salas, O. (2006). Los cuadros de mando como sistemas interactivos. *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*, 4(8), 59-82. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2158979>
- Banchieri, L. C. y Planas, F. C. (2012). El cuadro de mando integral: Teoría o realidad. *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*, 10(20), 1-18. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6652921>
- *Banker, R. D., Chang, H. y Pizzini, M. (2011). The judgmental effects of strategy maps in balanced scorecard performance evaluations. *International Journal of Accounting Information Systems*, 12(4), 259-279. <http://dx.doi.org/10.1016/j.accinf.2011.08.001>
- Bastidas-B., E. L. y Ripoll-Feliu, V. (2003). Una aproximación a las implicaciones del cuadro de mando integral en las organizaciones del sector público. *Compendium: Revista de Investigación Científica*, (11), 23-41. <http://dx.doi.org/10.2307/j.ctvckq9hf.5>
- *Bazett, M., Bowden, I., Love, J., Street, R. y Wilson, H. (2005). Measuring multichannel effectiveness using the balanced scorecard. *Interactive Marketing*, 6(3), 224-231. <http://dx.doi.org/10.1057/palgrave.im.4340289>
- Biondi, M. (2007). *La contabilidad, un sistema de información*. Errepar.

- *Biondi, M. (2012). Información contable proyectada o prospectiva. *Contabilidad y Auditoría*, (25), 11-57. <https://ojs.econ.uba.ar/index.php/Contyaudit/article/view/105>
- Bisbe, J. (2010). La mayoría de edad del cuadro de mando integral. *Harvard Deusto Business Review*, (189), 48-62. <https://www.harvard-deusto.com/la-mayoria-de-edad-del-cuadro-de-mando-integral>
- Bolisani, E. y Bratianu, C. (2018). *Emergent knowledge strategies: strategic thinking in knowledge management*. Springer International Publishing. http://dx.doi.org/10.1007/978-3-319-60657-6_8
- *Bourguignon, A., Malleret, V. y Nørreklit, H. (2004). The American balanced scorecard versus the French tableau de bord: The ideological dimension. *Management Accounting Research*, 15(2), 107-134. <http://dx.doi.org/10.1016/j.mar.2003.12.006>
- Bromwich, M. y Scapens, R. W. (2016). Management accounting research: 25 years on. *Management Accounting Research*, (31), 1-9. <http://dx.doi.org/10.1016/j.mar.2016.03.002>
- Carrizo, W. O., Ferro, M. B. y Trola, C. R. (2014). *Contabilidad: Teoría y Técnica*. Haber.
- Cebrián, M. y Cerviño, E. (2005). El balanced scorecard o Cuadro de Mando Integral y el Cuadro de Mando Tradicional: Principales diferencias. *Técnica Contable*, 57(673), 13-17. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3625646>
- * Chytas, P., Glykas, M. y Valiris, G. (2011). A proactive balanced scorecard. *International Journal of Information Management*, 31(5), 460-468. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3625646>
- *Da Silva Filho, J. B. B. y Rodríguez- González, R. R. (2004). Una nueva visión del cuadro de mando integral para el sector público. *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*, 2(4), 117-148. <http://dx.doi.org/10.7203/ciriec-e.99.14602>
- * Da Silva, G. R., Wanderley, V. P. C., Pereira, D. M. V. G. y Do Amaral Carneiro, L. M. M. (2020). Utilização de indicadores de desempenho à luz das perspectivas do balanced scorecard em cooperativas de créditos. *Escritos Contables y de Administración*, 11(1), 24-47. <http://dx.doi.org/10.52292/j.eca.2020.1751>
- *Davis, S. y Albright, T. (2004). An investigation of the effect of balanced scorecard implementation on financial performance. *Management Accounting Research*, 15(2), 135-153. <http://dx.doi.org/10.1016/j.mar.2003.11.001>
- *DeBusk, G. K., Brown, R. M. y Killough, L. N. (2003). Components and relative weights in utilization of dashboard measurement systems like the Balanced

- Scorecard. *The British Accounting Review*, 35(3), 215-231. [http://dx.doi.org/10.1016/s0890-8389\(03\)00026-x](http://dx.doi.org/10.1016/s0890-8389(03)00026-x)
- *Epstein, M. y Manzoni, J. F. (1998). Implementing Corporate Strategy: From Tableaux de Bord to Balanced Scorecards. *European Management Journal*, 16(2), 190-203. [http://dx.doi.org/10.1016/s0263-2373\(97\)00087-x](http://dx.doi.org/10.1016/s0263-2373(97)00087-x)
- *Finocchiaro, F. (10-11 de marzo, 2022). *Más allá del Cuadro de Mando Integral clásico: La Necesidad de Nuevos Indicadores y Perspectivas* [Ponencia]. 3° Foro Argentino de Contabilidad (FAC). Tandil, Argentina.
- *Gibbons, R. y Kaplan, R. S. (2015). Formal Measures in Informal Management: Can a Balanced Scorecard Change a Culture? *The American Economic Review*, 105(5), 447-451. <http://dx.doi.org/10.1257/aer.p20151073>
- Ghiglione, F. A. (2021). El Cuadro de Mando Integral como herramienta de eficiencia en la gestión empresarial. *Ciencias Administrativas*, (18), 87-93. <http://dx.doi.org/10.24215/23143738e088>
- *Griffith, R. y Neely, A. (2009). Performance Pay and Managerial Experience in Multitask Teams: Evidence from within a Firm. *Journal of Labor Economics*, 27(1), 49-82. <https://doi.org/10.1086/596324>
- *Hansen, E. G. y Schaltegger, S. (2016). The sustainability balanced scorecard: A systematic review of architectures. *Journal of Business Ethics*, 133(2), 193-221. <http://dx.doi.org/10.1007/s10551-014-2340-3>
- *Hasan, R. U. y Chyi, T. M. (2017). Practical application of Balanced Scorecard - A literature review. *Journal of Strategy and Performance Management*, 5(3), 87-103.
- Hoque, Z. (2014). 20 years of studies on the balanced scorecard: trends, accomplishments, gaps, and opportunities for future research. *The British Accounting Review*, 46(1), 33-59. <http://dx.doi.org/10.1016/j.bar.2013.10.003>
- Ittner, C. D., Larcker, D. F. y Meyer, M. W. (2003). Subjectivity and the weighting of performance measures: Evidence from a balanced scorecard. *The Accounting Review*, 78(3), 725-758. <http://dx.doi.org/10.2308/accr.2003.78.3.725>
- Jazayeri, M. y Scapens, R. W. (2008). The Business Values Scorecard within BAE Systems: The evolution of a performance measurement system. *The British Accounting Review*, 40(1), 48-70. <http://dx.doi.org/10.1016/j.bar.2007.10.007>
- Kaplan, R. S. y Johnson H. T. (1988). *La Contabilidad de Costes: Auge y caída de la contabilidad de gestión* (Trad. M. Durán). Plaza & Janes Editores S.A. (Trabajo original publicado en 1987).

- Kaplan, R. S. y Norton D. P. (1992). The Balanced Scorecard: Measures that Drive Performance. *Harvard Business Review*, 70(1), 71-79. <https://www.hbs.edu/faculty/Pages/item.aspx?num=9161>
- *Kaplan, R. S. y Norton, D. P. (1993). Putting the Balanced Scorecard to Work. *Harvard Business Review*, 71(5), 1-16. <https://hbr.org/1993/09/putting-the-balanced-scorecard-to-work>
- * Kaplan, R. S. y Norton, D. P. (1996). *The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action*. Harvard Business Review Press.
- Kaplan, R. S. y Norton, D. P. (1996). Using the balanced scorecard as a strategic management system. *Harvard Business Review*, 74(1), 1-15. <https://hbr.org/2007/07/using-the-balanced-scorecard-as-a-strategic-management-system>
- *Kaplan, R. S. y Norton, D. P. (2001). *The Strategy-Focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment*. Harvard Business Review Press. <http://dx.doi.org/10.1007/bf03396637>
- *Kaplan, R. S. y Norton, D. P. (2004). *Mapas Estratégicos. Convirtiendo Activos Intangibles en Resultados Tangibles*. Gestión 2000.
- *Kaplan, R. S. y Norton, D. P. (2006). *Alignment: Using the Balanced Scorecard to Create Corporate Synergies*. Harvard Business Review Press. <https://www.hbs.edu/faculty/Pages/item.aspx?num=21112>
- Kaplan, R. S. y Norton, D. P. (2007). Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System. *Harvard Business Review*, (1), 75-85. <https://hbr.org/2007/07/using-the-balanced-scorecard-as-a-strategic-management-system>
- Kaplan, R. S. y Norton, D. P. (2012). *The execution premium: Integrando la estrategia y las operaciones para lograr ventajas competitivas*. Temas Grupo Editorial.
- Kaplan, R. S. y Norton, D. P. (2018). *El Cuadro de Mando Integral: The Balanced Scorecard* (3ª ed. rev.). Harvard Business Press.
- *Kasurinen, T. (2002). Exploring management accounting change: The case of balanced scorecard implementation. *Management Accounting Research*, 13(3), 323-343. <http://dx.doi.org/10.1006/mare.2002.0191>
- *Kraus, K. y Lind, J. (2010). The impact of the corporate balanced scorecard on corporate control: A research note. *Management Accounting Research*, 21(4), 265-277. <http://dx.doi.org/10.1016/j.mar.2010.08.001>
- *Lämsiluoto, A. y Järvenpää, M. (2010). Greening the balanced scorecard. *Business Horizons*, 53(4), 385-395. <http://dx.doi.org/10.1016/j.bushor.2010.03.003>

- Lev, B. y Gu, F. (2017). *El final de la contabilidad: La contabilidad actual está muriendo. Cómo informar de lo que realmente importa a accionistas y directivos*. Profit Editorial.
- *Malagueño, R., Lopez-Valeiras, E. y Gomez-Conde, J. (2018). Balanced scorecard in SMEs: Effects on innovation and financial performance. *Small Business Economics*, 51(1), 221-244. <http://dx.doi.org/10.1007/s11187-017-9921-3>
- *Malmi, T. (2001). Balanced scorecards in Finnish companies: A research note. *Management Accounting Research*, 12(2), 207-220. <http://dx.doi.org/10.1006/mare.2000.0154>
- Mattessich, R. (1995). Conditional-normative accounting methodology: Incorporating value judgments and means-end relations of an applied science. *Accounting, Organizations and Society*, 20(4), 259-284. [http://dx.doi.org/10.1016/0361-3682\(94\)00023-o](http://dx.doi.org/10.1016/0361-3682(94)00023-o)
- *Meadows, M. y Pike, M. (2010). Performance management for social enterprises. *Systemic Practice and Action Research*, 23(2), 127-141. <http://dx.doi.org/10.1007/s11213-009-9149-5>
- *Mooraj, S., Oyon, D. y Hostettler, D. (1999). The balanced scorecard: a necessary good or an unnecessary evil? *European Management Journal*, 17(5), 481-491. [http://dx.doi.org/10.1016/s0263-2373\(99\)00034-1](http://dx.doi.org/10.1016/s0263-2373(99)00034-1)
- *Norreklit, H. (2000). The balance on the balanced scorecard a critical analysis of some of its assumptions. *Management Accounting Research*, 11(1), 65-88. <http://dx.doi.org/10.1006/mare.1999.0121>
- *Olson, E. M. y Slater, S. F. (2002). The balanced scorecard, competitive strategy, and performance. *Business Horizons*, 45(3), 11-16. [http://dx.doi.org/10.1016/s0007-6813\(02\)00198-2](http://dx.doi.org/10.1016/s0007-6813(02)00198-2)
- *Papalexandris, A., Ioannou, G., Prastacos, G. y Soderquist, K. E. (2005). An integrated methodology for putting the balanced scorecard into action. *European Management Journal*, 23(2), 214-227. <http://dx.doi.org/10.1016/j.emj.2005.02.004>
- Pasero, S., Antonelli, N., Crego, L., Sorbelli, C., Solari, E., González, P. y Pedrini, J. (2023). Herramientas para el análisis y evaluación estratégica. En N. Antonelli y E. Solari (Coordinadoras.), *Contabilidad para la gestión estratégica. Generando un Sistema de Información (SIIC) para la toma de decisiones* (pp. 81-116). EDULP. <http://dx.doi.org/10.35537/10915/162907>
- Porporato, M. (2007). Revisión de la Evolución de la Literatura Anglosajona en Contabilidad de Gestión. *Revista Costos y Gestión*, 17(66), 63-86. <http://dx.doi.org/10.15446/innovar.v31n82.98427>

- Porporato, M. y García, N. (2007). Análisis de las limitaciones del Cuadro de Mando Integral: Revisión de la literatura e implicaciones para la práctica. *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*, 5(9), 13-32. <http://dx.doi.org/10.35376/10324/4155>
- *Porporato, M. y García, N. (2011). Sistemas de control de gestión: Un estudio exploratorio de su efecto sobre el desempeño organizacional. *Academia. Revista Latinoamericana de Administración*, (47), 61-77. <http://dx.doi.org/10.33937/reveco.2011.23>
- Quesado, P. R., Rodrigues, L. L. y Guzmán, B. A. (2016). Aspectos críticos del Cuadro de Mando Integral: Un análisis bibliográfico. *Revista Eletrônica de Estratégia & Negócios*, 9(3), 1-29. <https://doi.org/10.19177/reen.v9e32016248--280>
- Quesado, P. R., Rodrigues, L. L. y Guzmán, B. A. (2017). La incertidumbre percibida del entorno y el apoyo de la alta dirección en la implementación del Cuadro de Mando Integral. *RC&C. Revista de Contabilidade e Controladoria*, 9(2), 11-22. <http://dx.doi.org/10.5380/rcc.v9i2.50275>
- Rigby, D. y Bilodeau, B. (2015). *Management tools & trends 2015*. Bain & Company, https://media.bain.com/Images/BAIN_BRIEF_Management_Tools_2015.pdf
- *Royer, D. y Meints, M. (2009). Enterprise identity management-towards a decision support framework based on the balanced scorecard approach. *Business & Information Systems Engineering*, 1(3), 245-253. <http://dx.doi.org/10.1007/s12599-009-0052-5>
- Rubín, C. N. (2017). *Mapas Z: Aplicación de los números Z en los mapas estratégicos* [Tesis de Doctorado, Universidad de Buenos Aires]. http://bibliotecadigital.econ.uba.ar/download/tesis/1501-1272_RubinCN.pdf
- Scapens, R. W. (1994). Never mind the gap: Towards an institutional perspective on management accounting practice. *Management Accounting Research*, 5(3-4), 301-321. <http://dx.doi.org/10.1006/mare.1994.1019>
- *Scoptoni, L. (2016). Balanced scorecard para el desarrollo sustentable en empresas agropecuarias. *Management Control Review* 1(1), 2-23. <http://repositoriodigital.uns.edu.ar/handle/123456789/4170>
- Scott, M. C. (1999). *El proceso de creación de valor en la empresa* (Value Drivers). Deusto.
- *Speckbacher, G., Bischof, J. y Pfeiffer, T. (2003). A descriptive analysis on the implementation of balanced scorecards in German-speaking countries. *Management Accounting Research*, 14(4), 361-388. <http://dx.doi.org/10.1016/j.mar.2003.10.001>

- *Tawse, A. y Tabesh, P. (2022). Thirty years with the balanced scorecard: What we have learned. *Business Horizons*. <http://dx.doi.org/10.1016/j.bushor.2022.03.005>
- *Tirole, J. (2001). Corporate Governance. *Econometrica*, 69(1), 1-35. <https://doi.org/10.1111/1468-0262.00177>
- *Varghese, J. (2007). Applying Three Frames to the Delivery of Public Value. En J. Wanna (Ed.), *Improving Implementation: Organisational Change and Project Management* (pp. 107-12). ANU Press. <http://dx.doi.org/10.22459/ii.02.2007.09>
- Voelpel, S. C., Leibold, M. y Eckhoff, R. A. (2006). The tyranny of the Balanced Scorecard in the innovation economy. *Journal of Intellectual Capital*, 7(1), 43-60. <http://dx.doi.org/10.1108/14691930610639769>
- *Wiersma, E. (2009). For which purposes do managers use Balanced Scorecards? An empirical study. *Management Accounting Research*, 20(4), 239-251. <http://dx.doi.org/10.1016/j.mar.2009.06.001>
- *Zeng, K. y Luo, X. (2013). The balanced scorecard in China: Does it work? *Business Horizons*, 56(5), 611-620. <http://dx.doi.org/10.1016/j.bushor.2013.06.001>

Apéndice A. Encuesta realizada a estudiantes y profesionales de disciplina contable a través de Google Forms

Foro Argentino de Contabilidad – 4º Encuentro:

Pregunta 1. Correo electrónico:

Respuesta:

Pregunta 2. ¿Conoce la herramienta?

Respuesta: SÍ NO

Pregunta 3. En una escala de 1 a 5 (siendo 5 el mayor valor), ¿considera usted que resulta de utilidad para gestionar la estrategia de las organizaciones?

Respuesta:

Poca utilidad 1 2 3 4 5 Gran utilidad

Pregunta 4. ¿Cree necesario gestionar los activos intangibles?

Respuesta: SÍ NO

Pregunta 5. En una escala de 1 a 5 (siendo 5 el mayor valor), ¿qué validez otorga a la siguiente afirmación? “Los Activos intangibles son parte necesaria de los procesos de creación de valor en las organizaciones”?

Respuesta:

No son parte necesaria de los procesos de creación de valor 1 2 3 4 5 Son parte necesaria de los procesos de creación de valor

Pregunta 6. Como profesional, ¿ha trabajado alguna vez con la herramienta? (usuaria/o, implementador/a, desarrollador/a, analista, decidor/a)

Respuesta: SÍ NO

Pregunta 7. En una escala de 1 a 5 (siendo 5 el mayor valor), ¿considera usted que contar con una herramienta como el CMI en la medición de desempeño genera información útil para el proceso de toma de Decisiones (TDD) de las organizaciones?

Respuesta:

Poca utilidad 1 2 3 4 5 Gran utilidad

Pregunta 8. Usted como experta/o contable, ¿considera que si las pymes utilizaran dentro de la Contabilidad de Gestión herramientas como el CMI para la medición de su estrategia y soporte del proceso de TDD impactarían en forma positiva en su desempeño?

Respuesta: SÍ NO

Pregunta 9. Nivel de estudios (alcanzado)

Respuesta:

Estudiante de grado

Grado

Posgrado (Especialización)

Posgrado (Maestría)

Posgrado (Doctorado)

Pregunta 10. Rango de edad:

Respuesta:

18 a 25 años

26 a 35 años

36 a 45 años

45 a 60 años

Más de 60 años

Aclaración: Sobre el período de tiempo bajo análisis, el cuestionario ha sido realizado entre los meses de julio y agosto de 2022.

Apéndice B. Relevamiento de trabajos de investigación – *Balanced Scorecard*

Número	Artículo	Impactos	Aspectos destacados
1	Gibbons, R. y Kaplan, R. S. (2015).	Cultura Organizacional	Análisis impacto CMI en cambio cultura organizacional. Cómo medidas desempeño pueden utilizarse en gestión informal. Afirman autores: "no es el uso de un cuadro de mando integral sino su creación interna lo que puede cambiar la cultura de una organización".
2	Griffith, R. y Neely, A. (2009).	Desempeño Experiencia Compensaciones	Pagos por desempeños y Experiencia en gestión de equipos. Caso aplicación impacto que esquema de pago relacionado con desempeño (performance) basado en CMI, y su eficiencia en compensación de distintos objetivos (mecanismo de incentivos).
3	Tirole, J. (2001).	Gobierno Corporativo	Gobierno Corporativo. Compensación de Directivos. Necesidad de medidas prospectivas a nivel de empresas para complementar medidas retrospectivas (contables), reconociendo el valor de construir activos intangibles y capacidades competitivas. Surgen herramientas y conceptos (Cuadro de Mando Integral), construidas a lo largo del paradigma del valor del accionista.
4	Varghese, Jim (2007).	Desempeño Alineación	Referencia a tres marcos: relación, performance y alineación. Sobre performance (rendimiento), conceptualiza relevancia de analizar lo que se quiere lograr, con una medida clara para alcanzar las metas. Referencia a la gestión empresarial sobre la utilización del Cuadro de Mando Integral (CMI) para establecer metas y monitorear con precisión el desempeño.

5	Tawse, A., & Tabesh, P. (2022).	Desempeño Implementación	Los datos sobre el impacto del Cuadro de Mando Integral (CMI) en la performance (rendimiento) de la firma es mixto. El trabajo presenta una síntesis de información disponible vinculada a la adopción del BSC y el desempeño de la empresa, y su vinculación con la implementación de la estrategia. Los autores afirman que el CMI “se ha mantenido como una herramienta medición integral de rendimiento en una variedad de entornos”, siendo una de las herramientas de gestión más populares, incluso en volumen de investigación.
6	Chytas, P., Glykas, M., & Valiris, G. (2011).	Desempeño Tecnología Compensaciones	Cuadro de Mando Integral Proactivo. A través del uso de la tecnología, se propone una red dinámica de indicadores clave de rendimiento (KPI) interconectados, con el objeto de cuantificar el impacto de cada KPI en otros KPI (relación causal). Propone una metodología para explorar la existencia de compensaciones entre las medidas dentro de los sistemas de medición de desempeño.
7	Hoque, Z. (2014).	Estrategia Implementación Rendición de Cuentas	<p>Revisar estado de investigación sobre CMI, resaltar brechas y esbozar ideas para futuras investigaciones, a través de una revisión y clasificación de publicaciones vinculadas. Desarrolla Fundamentos conceptuales del CMI.</p> <p>Presenta una investigación empírica de publicaciones, separando: revistas contables (114 artículos publicados en 25 revistas contables) y revistas de negocios y administración (67 artículos publicados en 46 revistas de negocios y administración) durante veinte (20) años. Analizando en cada uno de ellos: distribución de frecuencia, temas y escenarios de investigación, teorías y métodos, técnicas de análisis de datos. Luego realiza un análisis del hallazgo.</p> <p>Concluye que hasta que no surja otra herramienta de innovación mejorada, el CMI seguirá brindando a las organizaciones una opción valiosa como mapa estratégico, facilitador de la implementación de políticas y una herramienta de control y rendición de cuentas de la organización.</p>

8	Banker, R. D., Chang, H. y Pizzini, M. (2011).	Desempeño Estrategia	Los autores realizan un análisis sobre si el Juicio afecta a la toma de decisiones, considerando una medida de desempeño común, el CMI, a través de la utilización de información complementaria, en forma de un mapa estratégico, da lugar a juicios de evaluación consistentes con el reconocimiento de las relaciones entre las métricas de desempeño y la estrategia. En su trabajo confirman que decisiones de evaluación de desempeño son más consistentes con el logro de objetivos estratégicos cuando se les proporciona a los participantes “mapas estratégicos”, a través de un diseño experimental. Comentario: Al explicitar el diseño y el método, resulta de gran interés poder trabajar en replicar el proceso en nuestro país. Lo que permitiría nuevos hallazgos, elaborar propias conclusiones sobre la hipótesis y conclusiones de los autores.
9	Kraus, K. y Lind, J. (2010).	Desempeño Control Corporativo	Explora la adopción del CMI corporativo y su impacto sobre el control corporativo en las unidades de negocios. Realizando entrevistas a ejecutivos en Suecia de 15 grandes empresas (8 de las 15 habían adoptado). Con resultados no concluyentes, que marca que el control corporativo se encontraba centrado financieramente en las compañías.
10	Agostino, D., & Arnaboldi, M. (2012).	Desempeño Diseño Control	Diseño y uso de sistemas de medición de desempeño, enfocado en el CMI, centrado en “qué” (técnico) y “cómo” (estilo de control), existiendo con fines de diagnóstico (mayormente medidas financieras) y aquellos de interacción (con una perspectiva interactiva) de control. Afirman que CMI caracterizados con un predominio de KPI no financieros se asocian con una forma más interactiva de estilo de control.

11	Wiersma, E. (2009).	Toma de decisiones Coordinación Control	Aborda sobre los fines (propósitos) para los cuales los gerentes utilizan el CMI. A través de una investigación sobre 19 empresas holandesas, 224 respuestas de gerentes expresaron uso: 1) para tomar decisiones y racionalizarlas, 2) coordinación, y 3) autocontrol.
12	Zeng, K., & Luo, X. (2013).	Cultura Organizacional Implementación	Aborda efectividad del CMI en economías emergentes, particularmente problemas en China. A partir de literatura occidental, abordando limitaciones del CMI. Señala cuatro (4) defectos: 1) Ambigüedad en relación causa-efecto, 2) Barrera de control estratégico, 3) Sesgos de medida común, 4) Naturaleza obesa y estática. Por otro lado, plantea determinar obstáculos asociados con el despliegue en China, presentando dos (2) barreras: culturales y de coincidencia (coincidencia con: sistemas de planificación, rendimiento, sistemas de información, tecnología).
13	Papalexandris, A., Ioannou, G., Prastacos, G., & Soderquist, K. E. (2005).	Implementación	Plantea el desarrollo de una metodología compacta e integrada para la síntesis e implementación del CMI, incorporando temas críticos, basados en investigación y experiencia. Identificando deficiencias y críticas a factores de éxito de la literatura y experiencia, la metodología pretende superar ciertos problemas que se enfrentan en implementación (considerando actividades relacionadas con Gestión de Proyectos, Gestión del Cambio, Riesgo de Gestión, Garantía de Calidad e Información y Tecnología, áreas que determinan contribuyen al éxito en implementar el CMI). Presenta una figura de implementación con seis (6) fases del proyecto, y grupo de actividades (centrales y de soporte).

14	Bourguignon, A., Malleret, V., y Nørreklit, H. (2004).	Ideología Aplicación	El artículo presenta un debate entre dos herramientas: El CMI (americano) el Tableau de Bord (Francés) a través de la dimensión ideológica. Parte utilización en Francia del "Tableau de Bord" (Tablero de Control) el cual se ha utilizado durante al menos cincuenta (50) años. Concluyen que las principales diferencias entre las dos herramientas pueden explicarse en términos de supuestos ideológicos.
15	Speckbacher, G., Bischof, J. y Pfeiffer, T. (2003).	Desempeño Estrategia	El artículo presenta evidencia de investigación acerca del uso de CMI en países de habla alemana, con tres tipos de uso de CMI: Tipo 1) marco multidimensional específico para medición desempeño estratégico, combina medidas estratégicas financieras y no financieras, Tipo 2) Tipo 1 además describe estrategias mediante uso de relaciones causa y efecto, Tipo 3) Tipo 2 que además implementa estrategia definiendo objetivos, planes de acción y resultados conectando incentivos con CMI. Marcan que sólo una minoría de empresas relevadas (26%) utilizan CMI, y lo hacen en forma incompleta.
16	Davis, S. y Albright, T. (2004).	Desempeño	El artículo aborda el CMI y la relación con la implementación en el desempeño financiero. En particular, realizando una comparación en entidades financieras, sobre sucursales que implementan CMI versus aquellas que no lo hacen, encontrando evidencia de desempeño financiero superior.
17	Länsiluoto, A. y Järvenpää, M. (2010).	Medición Gestión Ambiental	Temas de gestión ambiental, incorporando a sistemas de medición medidas ambientales. Plantean utilizar el CMI para los propósitos de gestión ambiental.

18	Mooraj, S., Oyon, D. y Hostettler, D. (1999).	Implementación	Plantea el cuestionamiento acerca de los costos y beneficios de implementar el CMI como herramienta de control estratégica, destacando los beneficios de valor en obtención de información relevante y balanceada para los gerentes, y generando un ambiente de aprendizaje dentro de las organizaciones, siendo muchas de sus ventajas de carácter intangible.
19	Epstein, M. y Manzoni, J. F. (1998).	Implementación	Presenta y compara dos herramientas relacionadas que pueden ayudar a las empresas a articular y conectar sus estrategias: Tableau de Bord (Tablero de Comando) y el Cuadro de Mando Integral (CMI), destacando sus beneficios y dificultades para la implementación, analizando el papel de la dirección en la definición y uso de tales herramientas.
20	DeBusk, G. K., Brown, R. M., y Killough, L. N. (2003).	Desempeño Estrategia Organizacional	Aborda cómo se utilizan las medidas del tablero en la evaluación del desempeño organizacional. La evidencia sugiere que el número de componentes de medición del desempeño y su relación es situacional, dependiendo de las estrategias de la organización.
21	Malmi, T. (2001).	Implementación Dirección por Objetivos Sistema de Información	Cuadro de Mando Integral en empresas finlandesas, conocer la aplicación, realizando entrevistas semiestructuradas en 17 organizaciones. Concluyen CMI se utiliza de dos maneras diferentes: abordando la dirección por objetivos y utilizando los CMI simplemente como un sistema de información
22	Kasurinen, T. (2002).	Implementación Proceso de cambio	Exploración del cambio en la contabilidad de gestión, el caso de la implementación del CMI, especificando el tipo de barreras que pueden dificultar, retrasar o impedir el proceso de cambio de la contabilidad de gestión en la práctica.
23	Olson, E. M. y Slater, S. F. (2002).	Estrategia competitiva Desempeño Organizacional	El CMI, estrategia competitiva y rendimiento. Respaldan el enfoque de múltiples medidas para comprender el desempeño de la empresa, realizando una encuesta a más de doscientas (200) empresas.

24	Norreklit, H. (2000).	Implementación	Presenta análisis crítico de las suposiciones del CMI. Examina la existencia de las relaciones causa-efecto entre las cuatro áreas de medición. Además, analiza si el CMI puede vincular las estratégicas con las métricas operativas que los gerentes pueden comprender e influir, discutiendo y proponiendo mejoras.
25	Malagueño, R., Lopez-Valeiras, E. y Gomez-Conde, J. (2018).	Desempeño Innovación	Consecuencias del uso de CMI en pequeñas y medianas empresas (SMEs), a través de una encuesta a más de doscientas (+200) Pymes en España, afirman que las empresas que usan CMI como herramienta han obtenido un mejor rendimiento financiera (performance) con mayores niveles de explotación de la innovación.
26	Bazett, M., Bowden, I., Love, J., Street, R. y Wilson, H. (2005).	Medición Implementación Recompensas	Presenta discusión de un enfoque de CMI para desarrollar métricas multicanal, problemas de implementación, impacto en objetivos y recompensas individuales.
27	Royer, D., & Meints, M. (2009).	Medición	Presenta un marco multidimensional de apoyo a la decisión (gestión identidad empresarial), basado en el concepto de CMI. Los métodos para evaluar y soporte de decisiones de nuevas TI se basan actualmente en dimensiones únicas (aspectos financieros o tecnológicos)
28	Meadows, M., & Pike, M. (2010).	Medición Seguimiento Planificación Aprendizaje	Examina la actualidad y uso potencial del modelo de CMI convencional por parte de empresas sociales. Destacan la aplicación del CMI (debida diligencia, medición de desempeño y seguimiento), destacando que es un modelo que promueve la planificación y reflexión dentro de la organización, fomentando el aprendizaje.

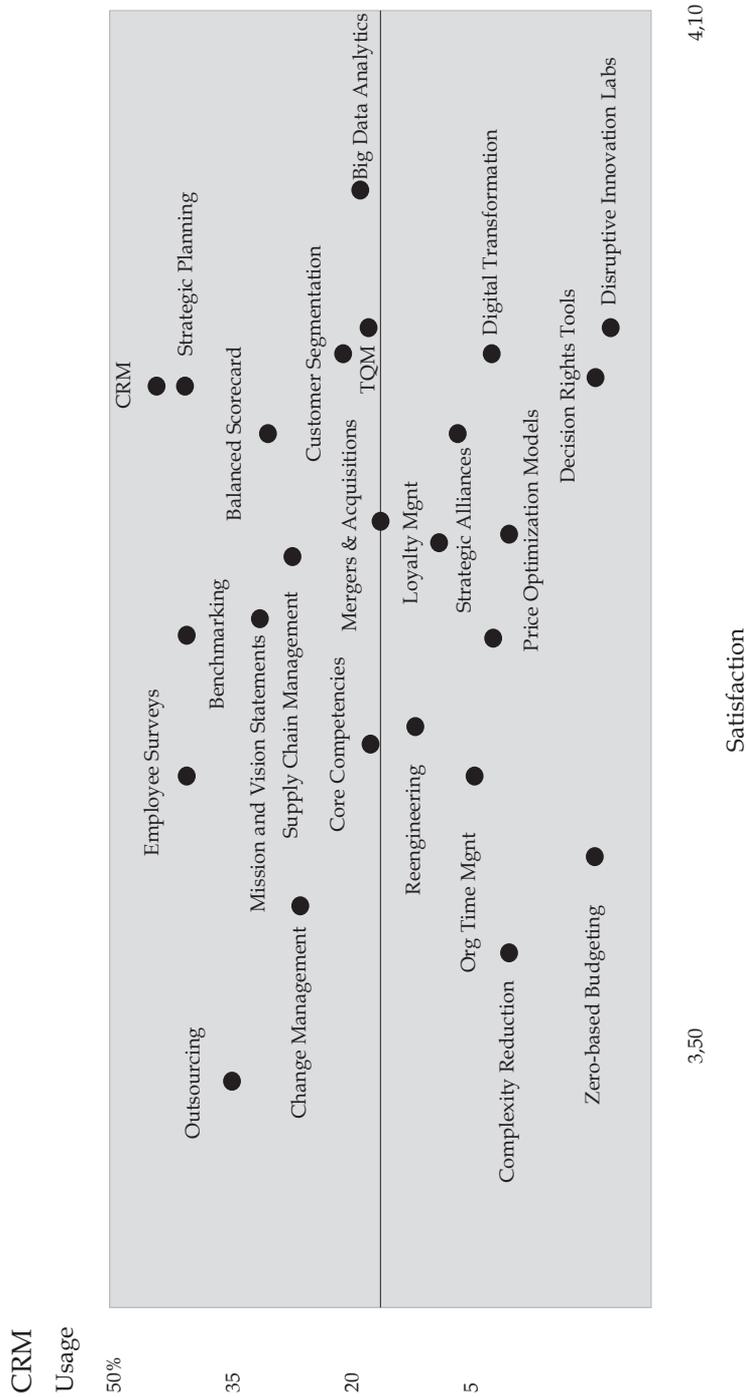
Fuente: elaboración propia.

Anexo A. Penetración de los nuevos métodos en Reino Unido

Business models incorporating a variety of stakeholders	High
Value added Management	As an objective; value maximisation; near universal Basic EVA; high Complex EVA low. Suffers from not considering other stake holders
Beyond budgeting	Low except enthusiastic users
Re-Engineering the Finance Department	Very high
Balanced Scorecard	Very high
Activity based costing	20 percent usage by large firms; an accepted tool
Divisionalization & transfer prices	Flatter organisational structures; economic TPs dominated by legal TPs
Agency, contingency, Theory, management control	Low; mainly very general principles and language incorporated into practice
	1987 1992 Early 1990s Mid 1990s 2000s

Fuente: adaptado de Bromwich y Scapens (2016).

Anexo B. Uso y satisfacción de herramientas de gestión



Fuente: adaptado de Rigby y Bildeau (2015).

© 2024 por los autores; licencia otorgada a la revista *Escritos Contables y de Administración*. Este artículo es de acceso abierto y distribuido bajo los términos y condiciones de una licencia Atribución-No Comercial 4.0 Internacional (CC BY-NC 4.0) de Creative Commons. Para ver una copia de esta licencia, visite <https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>