

# **Cuadro de Mando Integral en la enseñanza de grado. Una propuesta integradora**

## **Balanced Scorecard in degree teaching. An integrated view**

**Flavia M Fernández**

Documento de Trabajo 2/2021

Unidad Académica: Costos y Control de Gestión

Febrero de 2021, Montevideo, Uruguay

## **Resumen**

El Cuadro de Mando Integral (Balanced Scorecard) es una herramienta que se ha impuesto en la currículas de las carreras de administración y contaduría pública. A su vez, la tendencia mundial que exige formación de grado de 8 semestres lleva a que diversas herramientas de gestión se dicten a nivel de posgrado. En este trabajo, se efectúa una propuesta para cursos de grado, integrando Cuadro de Mando Integral y Reportes de Sostenibilidad, atendiendo a la estrategia de las organizaciones, con foco en el sector público.

## **Abstract**

The Balanced Scorecard is a tool that has been imposed in degree teaching. But the requirements of 8 semesters long in the formation, makes several management tools are teaching at graduate level. This paper is a proposal for degree teaching, by the integration of Balanced Scorecard and Sustainability Reports, in the framework of organizations' strategy, with focus on the public sector.

**Palabras clave:** Cuadro de Mando Integral, Estrategia, Medioambiente

**Keywords:** Balanced Scorecard, Strategy, Environment

## **I. Introducción**

La escasa utilidad de la información financiera para la toma de decisiones en una organización es un tema zanjado por la disciplina. La contabilidad de gestión surge como respuesta a las carencias de información considerando la medición de aspectos críticos de la empresa, atendiendo a una serie de características que comprenden: i) enfatizar el análisis prospectivo de la información de forma de facilitar datos relevantes para la adopción de decisiones, ii) orientación de la información suministrada tanto del contexto como hacia la propia organización, y iii) que prime la disponibilidad de la información a la precisión de la misma. La información de gestión, como los sistemas de información contable que la originan, debe tener la capacidad de generar información de carácter predictivo. También las herramientas de gestión y control aportan información financiera y no financiera a los tomadores de decisiones, permitiendo tener un amplio alcance en cuanto al horizonte temporal como la calidad de la decisión (AECA, 2002 p19, 20).

La década del 80 del siglo pasado vio crecer el peso relativo del capital intelectual en las empresas, identificándose nuevos tipos de activos (Asuaga et al, 2001), donde las marcas, los clientes leales y los buenos equipos de gestión se convirtieron en importantes determinantes del valor de éstas. El capital intelectual se mantenía por fuera de la órbita del sistema de control presupuestario y los procesos de innovación estaban cercados por las rígidas asignaciones de recursos aprobadas entre doce y dieciocho meses antes. Diversas organizaciones respondieron a estos cambios aplicando modificaciones en sus procesos de planificación y presupuestación, cambiando el horizonte temporal del presupuesto (pasando de un año a semestres o trimestres) e implementando modelos de gestión estratégica como el Cuadro de Mando Integral (Hope y Fraser, 2004, pp. 35-36).

Ya a mediados del siglo XX un grupo de ingenieros de procesos en Francia, en busca de una mejora del proceso de producción a través de una mejor comprensión de la relación entre las acciones y los rendimientos del proceso, desarrollaron el “Tableau de Bord”

Flavia M Fernández

Documento de Trabajo 2/2021.

Unidad Académica Costos y Control de Gestión

(TB en adelante) o también conocido como cuadro de mando. Este modelo de indicadores permitió a los gerentes una visión resumida de los parámetros claves para respaldar la toma de decisiones (Epstein & Manzoni, 1998).

El TB fue evolucionando hasta llegar a combinar ratios financieros y no financieros<sup>1</sup>, que permiten controlar diferentes procesos del negocio de forma que deja que cada gerente defina en base a su experiencia cual sería el más conveniente, sin proponer un mapa de trabajo que guie su intuición (Dávila, A. 1999).

En 1992, Robert Kaplan y David Norton publican el artículo “The Balance Scorecard- Measures that drive performance”, dando lugar al nacimiento del Balanced Scorecard, nombre original dado por los autores a este particular cuadro de mando, adoptándose para el español la denominación de Cuadro de Mando Integral (en adelante CMI).

Santos *et al* (2005) señalan que el cuadro de mando es el antecedente del CMI y que la diferencia entre ambos se encuentra en el enfoque de partida. El cuadro de mando tradicional esencialmente es, o puede ser, una herramienta de ayuda en un sistema estratégico cualquiera, sin embargo, el Cuadro de Mando Integral es un sistema estratégico en sí mismo, con un enfoque integral. En esta misma línea Santos y Fidalgo (2005), sintetiza las diferencias entre el TB y CMI en siete puntos tal como lo establece en el cuadro 1.

---

<sup>1</sup>pero no indica criterios para su selección

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

Cuadro 1 Santos y Fidalgo (2005, p17)

Kaplan y Norton desarrollan los elementos del CMI, y se concentran en los conceptos: de misión, visión y objetivos; Indicadores y metas así como en las relaciones causa y efecto. En la formulación de la estrategia, para estos autores el punto de partida es la misión, que marca la razón de ser de la organización. La visión la definen como una declaración concisa, precisa y concreta que define las metas a medio y largo plazo, o sea como quiere ser vista, para ello el CMI permite monitorear la visión a través de la traducción de los objetivos en resultados.

Mientras que los objetivos, son las prioridades de la organización, el fin o propósito a conseguir, son consecuencia de la misión y visión junto al el modelo de negocio de la organización, definiendo el estado de situación al que se pretende llegar en el futuro (Peña, 2003).

Los indicadores miden el desempeño obtenido según cada objetivo, y permiten evaluar los resultados alcanzados, permitiendo corregir desviaciones para alcanzar los objetivos. Se encuentran dos tipos de indicadores, el primero son los de resultados o de efecto que son los vinculados a la ocurrencia de que las acciones hayan llegado a los resultados. Los segundos son los indicadores de causa o inducción, que tienen que ver con medir las acciones permitiendo corregir aquellas que les permitan lograr los objetivos.

Flavia M Fernández

Documento de Trabajo 2/2021.

Unidad Académica Costos y Control de Gestión

Las metas definen el nivel de desempeño que permiten alcanzar de un objetivo en determinado periodo.

Las perspectivas en el CMI es el punto de vista sobre las cuales se considera el accionar de la empresa, y serán aquellas dimensiones críticas o claves de la organización sobre las cuales se basa el análisis de su desempeño. A través de estas se organiza el modelo de negocio, se estructuran los indicadores y la información que permiten comunicar la estrategia desde diferentes puntos de vista, de forma ordenada para la propuesta de valor. Siendo el modelo original desarrollado por Kaplan y Norton, en donde las perspectivas se definían en financiera, clientes, procesos internos y aprendizaje y crecimiento. Asimismo, estas perspectivas deberán estar interrelacionadas a través de relaciones de causa-efecto, las cuales definen la cadena lógica por la que los activos intangibles se transforman en valor tangible<sup>2</sup>.

El concepto de Cuadro de Mando Integral o Balanced Scorecard, por sus siglas en inglés, es recogido en la currícula de las carreras de administración y de contaduría pública en gran parte de las universidades latinoamericanas, aunque la profundización y abordaje a nivel de grado es dispar.

## **II El tratamiento del CMI en la Universidad de la República en la enseñanza de grado**

En Uruguay, la enseñanza-aprendizaje del cuadro de mando integral como herramienta de gestión y contralor ha estado presente en los diversos planes de estudios para las Carreras de Contador y Licenciados de Administración de la Facultad de Ciencias Económicas y de Administración (FCEA) de la Universidad de la República (UdelaR).

En el Plan 1990<sup>3</sup>, la asignatura “Contabilidad Presupuestal y para el Control de la Gestión”, contribuye a la formación en el manejo herramientas de gestión, entre ellas

---

<sup>2</sup> Para ver la evolución de concepto de indicadores y las herramientas que los utilizan véase Asuaga, 2013

<sup>3</sup> [http://fcea.edu.uy/images/bedelia/planes/plan\\_90/Materias\\_plan90.pdf](http://fcea.edu.uy/images/bedelia/planes/plan_90/Materias_plan90.pdf)

profundiza la enseñanza-aprendizaje del Cuadro de Mando Integral, siendo obligatoria para los alumnos que optaban por la Carrera de Contador y opcional para la Licenciatura de Administración. Este plan fue sustituido por el Plan 2012.

El Plan 2012<sup>4</sup>, conserva el esquema de la asignatura, pero con variaciones en su denominación y ubicación. En la Unidad Académica (UA) “Costos y Control de Gestión”, en un inicio la materia (unidad curricular) se denominó “Contabilidad de Gestión” impartida en el quinto semestre constituyéndose en obligatoria para la carrera de licenciado en administración y opcional para la titulación de contador público, encontrándose el tópico de indicadores y cuadro de mando integral. A mediados del año 2019 se transforma en la asignatura “Contabilidad Gerencial”<sup>5</sup>, en la cual se fusionaron dos unidades curriculares: “Contabilidad de Gestión” y “Costos para la Toma de Decisiones”, constituyéndose en asignaturas obligatorias para ambas carreras, conservándose sólo los contenidos de indicadores o sistemas de información pero no así el del Cuadro de Mando integral.

En cuanto a una comparación con universidades destacadas en Latinoamérica, el tema Cuadro de Mando integral forma parte de la formación de la carrera de contaduría pública, aunque varía el grado de profundidad y su abordaje. En la Universidad de Buenos Aires (UBA), Argentina, en el ciclo de formación profesional de la carrera de contador público, se ubica la materia “Gestión y costos para contadores”<sup>6</sup>, y en su programa desarrolla el CMI y su vinculación con el proceso estratégico. En la formación profesional de la estructura curricular de la carrera de Licenciado de Administración, la asignatura “Costos y Gestión”<sup>7</sup>, también se aborda al tablero de comando, proceso gerencial e información contable y extracontable.

---

<sup>4</sup> <http://fcea.edu.uy/ensenanza/las-carreras-de-fcea.html>

<sup>5</sup> [http://fcea.edu.uy/images/bedelia/resoluciones/2020/CONTAB\\_GERENCIAL\\_Res\\_26\\_del\\_10.08.2020.pdf](http://fcea.edu.uy/images/bedelia/resoluciones/2020/CONTAB_GERENCIAL_Res_26_del_10.08.2020.pdf)

<sup>6</sup> <https://mi.econ.uba.ar/programas/?mate=362>

<sup>7</sup> <https://mi.econ.uba.ar/programas/?mate=277>

Flavia M Fernández

Documento de Trabajo 2/2021.

Unidad Académica Costos y Control de Gestión

En la Universidad Autónoma de México (UNAM), México, en la carrera Lic. en Contaduría o Contador Público<sup>8</sup> en sus planes de estudio, presentan campos de conocimiento en “Asignaturas Optativas de Elección Profesionalizantes por Campo de Conocimiento”, donde se encuentra la asignatura Balanced Scorecard<sup>9</sup>, y por otro lado, asignaturas previas que refuerzan herramienta de gestión y contralor. Mientras que en la carrera de Licenciado en Administración, en su plan de estudios también existe la asignatura Balanced Scorecard<sup>10</sup> y se observan asignaturas optativas al igual que en la carrera de contador público.

Por otro lado, el *International Accounting Education Standards Board* (IAESB) de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), estableció un nuevo enfoque para la educación contable a nivel mundial, llevando adelante un proceso de actualización de las Normas Internacionales de Educación (NIE). En particular las NIE 2 tiene como objetivo establecer la competencia técnica que los aspirantes a contadores públicos deben desarrollar y demostrar al final del Desarrollo Profesional Inicial (DPI), a fin de desempeñar un papel como contadores profesionales.

La Norma Internacional de Educación Nro. 2, establece que "El contenido de la formación profesional en contaduría debería consistir en: a) contaduría, finanzas y conocimientos relacionados; b) organización empresarial y negocios; y c) conocimiento y competencias en tecnología de la información", la contabilidad de gestión o gerencial la ubica como un área de conocimiento, al mismo nivel que la contabilidad financiera, tributaria y finanzas.

Con respecto a las competencias en la formación profesional de contadores públicos, en el área de conocimiento de “Estrategia y gestión empresarial” según la indicada por la NIE 2, el Cuadro de Mando integral aportaría una herramienta para “explicar los

---

<sup>8</sup> <http://oferta.unam.mx/planestudios/contaduracu-plandeestudios14.pdf>

<sup>9</sup> [http://licenciaturas.fca.unam.mx/docs/contaduria/plan\\_2012-2016/profesionalizantes/opp\\_cp\\_tablero\\_control.pdf](http://licenciaturas.fca.unam.mx/docs/contaduria/plan_2012-2016/profesionalizantes/opp_cp_tablero_control.pdf)

<sup>10</sup> [http://licenciaturas.fca.unam.mx/docs/administracion/plan\\_2012-2016/profesionalizantes/opt\\_cost\\_tablero\\_control.pdf](http://licenciaturas.fca.unam.mx/docs/administracion/plan_2012-2016/profesionalizantes/opt_cost_tablero_control.pdf)



procesos que pueden ser utilizados para Implementar la estrategia de una organización”.

Por último, visto al plan 2012 de FCEA- UDELAR, en términos comparativos con la UBA y la UNAM, el mismo carece de una oferta que contemple el abordaje del CMI. Sin embargo, en el año 2021 comienza la unidad curricular “Contabilidad Gerencial Avanzada” que tiene como uno de sus contenidos la enseñanza de la herramienta Cuadro de Mando Integral con el objetivo de conceptualizarlo, confeccionarlo, analizar mapas estratégicos y el cumplimiento de los objetivos estratégicos a través de indicadores, considerando los antecedentes dictados en la materia de Contabilidad de Gestión.

### **III La adaptabilidad del CMI**

El CMI es una herramienta con destacada aplicabilidad en empresas de diversas tipologías, como hospitales, agro, hoteles, industrias, entre otros. También es usual su aplicación en el sector público y en organizaciones no lucrativas. La temática es abordada usualmente en cursos de posgrado, y la Universidad de la República no escapa a esa realidad.

Tampoco suele tratarse a nivel de grado el resultado de la implementación de la herramienta, aun cuando la misma cuenta con amplio consenso profesional. Estudios empíricos realizado en grandes empresas, (ver Quesado, 2005) muestran que el 84,6% de estas señalan como aspecto positivo la mejora en el alineamiento entre objetivos estratégicos y acciones, seguido de beneficios relacionados con la clarificación y comunicación de la estrategia, así como con el desarrollo de un sistema consistente de objetivos, ambos apuntados en 76,9% de los casos. Ha merecido especial destaque el hecho que el CMI facilita la implementación de la estrategia y su desarrollo adicional (69,2%) y la mejora en la medición del desempeño organizacional (65,4%).

De las clásicas perspectivas plantadas por Kaplan y Norton, se ha evolucionado con la incorporación de nuevas perspectivas para medir desempeño en la gestión pública, del

Flavia M Fernández

Documento de Trabajo 2/2021.

Unidad Académica Costos y Control de Gestión

medio ambiente y responsabilidad social, siendo una herramienta que puede ser abordada desde diferentes ópticas para el cumplimiento de los objetivos.

Existen diversos enfoques para la adecuación del CMI al sector público (Veáse por ejemplo Bastidas y Ripoll, 2003; Northcott, y Taulapapa, 2012; Asuaga, 2013, Moullin, 2017). En dicho sector la perspectiva del cliente no debe primar, adoptándose en la base de la estructura una perspectiva de presupuesto.

Asimismo, la herramienta es apta para la evaluación de políticas públicas. Nótese, por ejemplo, que desde el año 2020 el uso de cuadros de mando es utilizado por el gobierno de Irlanda. El Consejo Nacional de Competitividad (NCC)<sup>11</sup> es responsable de analizar la evolución y las políticas en el campo de la productividad y la competitividad e Informa a través del Ministro de Empresa e Innovación sobre cuestiones clave de competitividad a las que se enfrenta la economía, y ofrece recomendaciones sobre acciones políticas necesarios para mejorar la posición competitiva de Irlanda. Publica informes cada año sobre el Cuadro de Mando de Competitividad de Irlanda proporcionando una evaluación estadística completa de su desempeño en competitividad.

A nivel sectorial, el CMI es utilizado, por ejemplo, para evaluar políticas sanitarias por medio de la gestión hospitalaria (Véase Chan et al, 2006; Weith et al, 2009; Rahimi, 2017 entre otros). En cuanto a las políticas culturales Asuaga et al 2007 plantean una adecuación del Cuadro de Mando Integral de Kaplan y Norton, definiendo perspectivas específicas para organizaciones culturales, y su implementación facilitaría el logro de sus objetivos. Por otro lado, una rendición de cuentas sencilla, objetiva y comprensible para los ciudadanos, que, en entornos democráticos, son los que deberían juzgar en última instancia tanto las políticas culturales como la gestión de las organizaciones financiadas con dinero público. Posición similar es sostenida en Asuaga, 2012; Basso et al 2018; entre otros.

---

<sup>11</sup> <https://www.gov.ie/en/publication/37301-irelands-competitiveness-scorecard-2020/>

En otro orden, la variable ambiental está adquiriendo importancia creciente. Montero *et al* (s/f) plantean incorporar la variable ambiental en los procesos de toma de decisiones brindando a la contabilidad un alcance amplio que contribuye a “desarrollar actividades más ecológicas, poner un mayor énfasis en la sostenibilidad, internalizar los costes ambientales, y establecer una adecuada comunicación con los diferentes grupos de interés”. Añaden que el establecimiento de la gestión ambiental en el CMI constituye un medio eficiente para alcanzar mejoras en el desempeño, ofreciendo a su vez una oportunidad para que la contabilidad desempeñe un papel más activo en el proceso de mejora de la información.

En la misma línea, Mendoza (2019) se enfoca en el concepto de la responsabilidad social corporativa como estrategia empresarial y su integración en el cuadro de mando integral. Observa una tendencia hacia una visión del futuro donde hay una sociedad más acoplada, puesto que los empresarios están inclinados a implementar la responsabilidad social corporativa como una estrategia empresarial que emplea criterios de distinta índole con el fin de impactar positivamente en su entorno y así mismo obtener beneficios de esta para la organización.

En cuanto al futuro del CMI, el mismo se ve promisorio. Bisbe (2010) plantea que “el siglo XXI el CMI se presenta como un instrumento clave para la consistencia interna de los modelos integrados y globales de gestión estratégica. Uno de los retos importantes a los que se enfrenta ahora el CMI es cómo dar respuesta a las necesidades de las empresas en unos tiempos tan turbulentos como los actuales”, con respecto a las adaptaciones que requerirá la herramienta indica que “en consecuencia, en entornos muy cambiantes, el CMI puede presentar problemas de flexibilidad, tanto a la hora de incorporar los cambios derivados de reorientaciones en el rumbo estratégico como a la hora de ayudar a detectar la necesidad de dichas reorientaciones. Es de prever, por tanto, que los próximos desarrollos en el ámbito del CMI apunten en la dirección de superar estas limitaciones. La incorporación de conceptos procedentes del *risk management* y su integración con el CMI y los mapas estratégicos dentro de un modelo

integrado de gestión estratégica pueden ser una vía prometedora para avanzar en esta dirección”.

Amat. et al (2016) indican que no es posible concluir que el CMI haya sido una solución definitiva para las organizaciones. Estas se han enfrentado al gran reto de la implementación estratégica y los problemas que se han encontrado al efectuarlo. Utilizar el CMI sin un cambio de perspectiva repercute en que no se logren los objetivos de este instrumento. En muchos casos su uso está dado solo desde una perspectiva contable, con énfasis sólo en los indicadores y con número elevados de éstos.

En cuanto a los problemas de implementación del CMI, variados autores como Amat et al (2000); Horngren et al (2007); listan que muchos de ellos están vinculados a la no comprensión de la estrategia, falta de discusión estratégica, relación de los incentivos y presupuestos de la estrategia, falta de comunicación a todos los integrantes de la organización, falta de vinculación entre estrategia y operaciones, deficiencias para recopilar y analizar la información para seguir el progreso hacia las metas estratégicas. Varias de estas críticas son comparables a las realizadas al respecto de la elaboración de presupuestos (Véase De León et al, 2019)

La visión de múltiples stakeholders dada en el CMI, la hace una herramienta que se potencia al implementar variables sociales y medioambientales, temas que no deben quedar ajenos a los gobiernos. Asimismo, las empresas públicas, tal como lo sostienen Vidal et al (2019) deben estar a la vanguardia a la hora de mostrar su actuación respecto a las variables sociales y medioambientales. En la misma línea, y desde Contabilidad Conductual, Dopico et al (1999, pp 99,100) sostienen que “la importancia de la perspectiva de aprendizaje y crecimiento ,reflejada en el cuadro de mando está estrechamente unida al reconocimiento de la existencia de una relación de influencia recíproca entre elementos del comportamiento y el cuadro de indicadores de gestión, por cuanto parece evidente que: - la información y las relaciones sociales han de ser incluidas en los sistemas de control; - la interacción entre las variables de información y humano-sociales tienen un impacto más que superficial; - el diseño de un sistema

Flavia M Fernández

Documento de Trabajo 2/2021.

Unidad Académica Costos y Control de Gestión

contable de gestión exige centrarse en las fuentes de perturbaciones que afecten en mayor medida al sistema, Y - el diseñador debe combinar estructuras de información y variables humano-sociales opcionales”.

En esta línea, Amat (2019) manifiesta que en el futuro el CMI, predominará una perspectiva del control de gestión más cualitativa y centrada en las personas respecto a décadas anteriores. También refiere que las herramientas de gestión deberán considerar el nuevo papel de las personas, la importancia de los intangibles, la integración de la responsabilidad social, lo que obliga a replantear las variables clave que incluso se enfocan más en lo intangible que en lo tangible. Los sistemas de información se adaptarán de acuerdo con las nuevas tecnologías y a la interacción social que provoca las redes sociales. La toma de decisiones en las organizaciones debe estar enfocada en el análisis de nuevas situaciones y de escenarios de acuerdo con la incertidumbre, donde la psicología social puede generar un gran aporte.

### **III Propuesta para la asignatura “Contabilidad Gerencial Avanzada”**

Se entiende importante, que el replanteo del tema CMI en la nueva asignatura, venga de la mano de un enfoque más abarcativo. Aunque no se desconoce la necesidad de acotar los contenidos a nivel de grado -debido en gran parte a una baja de los años de formación acorde a la realidad mundial- se entiende importante que parte de los contenidos que actualmente se desarrollan a nivel de posgrado sean abordados en términos generales a nivel de grado.

En Uruguay se han efectuado implementaciones a nivel institucional en diversas entidades públicas de diferentes sectores de la economía. A nivel institucional se puede constatar la implementación del CMI como herramienta de monitoreo en el marco de planificación estratégica en entidades como en la Dirección Nacional de

Aduanas<sup>12</sup>, en ANCAP<sup>13</sup>, OSE<sup>14</sup>, UTE<sup>15</sup>, o en el Teatro Solís, entre otros ejemplos. Dichas organizaciones, también muestran interés en reportar su responsabilidad social corporativa (Marrero et al 2019), pero no se observa una interacción entre los reportes de sostenibilidad y el CMI.

Se propone que los estudiantes analicen tanto los reportes como los CMI de dichas organizaciones de forma de brindarles la posibilidad que unifiquen conceptos, y asimilen que las herramientas de gestión cumplen diversos objetivos, pero que deben enmarcarse en la estrategia de la organización, y más aún, si son empresas del sector público, en donde su propia estrategia debe estar enmarcada en la estrategia de las políticas públicas, que son las que en última instancia legitiman la existencia de dichas organizaciones.

Finalmente, cabe destacar que el año 2021 va a estar condicionado por la emergencia sanitaria producto de la epidemia de COVID-19. Esto lleva a replantearse nuevas metodologías de enseñanza aprendizaje (Fernandez, 2020), entre las que se destacan los teóricos digitales y los recursos audiovisuales (Budiño, 2012, Hochsztain et al 2012; Basignani y Asuaga, 2020), la incorporación de evaluaciones on line (Asuaga et al, 2012), entre otras. Esta nueva modalidad de clases virtuales, tanto sincrónicas como asincrónicas, no invalida lo antes expuesto de analizar en forma conjunta los reportes y los CMI de las principales empresas públicas del país, aunque deberá hacerse énfasis en los foros de intercambio (ver Budiño, 2011) a través de la plataforma Moodle, para que la experiencia sea participativa y logre el cometido de propiciar un análisis crítico.

---

<sup>12</sup> <https://www.aduanas.gub.uy/innovaportal/file/12440/1/tablero-de-control-dna--proyectos-est..jpg>

<sup>13</sup> <https://www.ancap.com.uy/innovaportal/file/1842/1/mapa-estrategico-2019.jpg>

<sup>14</sup> [http://www.ose.com.uy/descargas/publicaciones/PA\\_2019\\_digital.pdf](http://www.ose.com.uy/descargas/publicaciones/PA_2019_digital.pdf)

<sup>15</sup> [https://www.ute.com.uy/sites/default/files/files-cuerpo-paginas/Plan%20Estrat%C3%A9gico%20UTE%202019%20-%20Transparencia%20UTEa\\_0.pdf](https://www.ute.com.uy/sites/default/files/files-cuerpo-paginas/Plan%20Estrat%C3%A9gico%20UTE%202019%20-%20Transparencia%20UTEa_0.pdf)

## Referencias

AECA, (2002): Indicadores para la Gestión Empresarial. Documentos AECA, Contabilidad de Gestión. 17, pp. 18 y 19.

Amat, J. El Control de Gestión: Una perspectiva de Dirección. Ediciones Gestión 2000, S.A.,1992

Amat, J., Mayorga, D. (2016). Del dominio del control financiero a una perspectiva cualitativa del control de gestión. Revista Facultad de Ciencias Económicas, 24(1), 5-11.

Amat, O. (2019). Transformar una organización en tres meses. Harvard Deusto Business Review, Número 295, 28-39

Asuaga, C., Cabral, & Valverde, C. (2001). Una polémica en la nueva economía: El capital intelectual. *Cruzando fronteras: tendencias de contabilidad directiva para el siglo XXI: actas VII Congreso Internacional de Costos y II Congreso de la Asociación Española de Contabilidad Directiva.*

Asuaga C, Cambeiro P y Cami M, Mouradian I. (2007): “Gestión de teatros públicos: Una adaptación del Cuadro de Mando Integral”, Revista Quantum Vol. II Nº 1

Asuaga C, (2012). “El Balanced Scorecard y las organizaciones culturales” Seminario Cultura y Desarrollo: aplicación de indicadores. México.

Asuaga C, (2013). Indicadores y Cuadros de Mando. En Yardi (ed): Costos y Gestión. Una mirada panorámica en Latinoamérica y España. Ediciones Buyatti.

Banizi, G, Fleitas, V y Secondi, C. (2011.). Aplicación de herramientas de business intelligence para el control de gestión. Monografía de grado. Universidad de la República (Uruguay). Facultad de Ciencias Económicas y de Administración.

Flavia M Fernández  
Documento de Trabajo 2/2021.  
Unidad Académica Costos y Control de Gestión

Bastidas, E. L., & Feliu, V. M. R. (2003). Una Aproximación a las implicaciones del Cuadro de Mando Integral en las Organizaciones del Sector Público. *Compendium: revista de*

Bassignana, J. R., & Asuaga, C. (2020). El recurso audiovisual como herramienta pedagógica en tiempos de covid-19: un análisis empírico sobre su eficiencia en la Universidad de la República, Uruguay. *Revista del Instituto Internacional de Costos*, (17).

Basso, A., Casarin, F., & Funari, S. (2018). How well is the museum performing? A joint use of DEA and BSC to measure the performance of museums. *Omega*, 81, 67-84. *investigación científica*, (11), 23-41.

Bessire, D., & Baker, C. R. (2005). The French Tableau de bord and the American Balanced Scorecard: a critical analysis. *Critical Perspectives on Accounting*, 16(6), 645-664.

Bisbe, J. (2010). La mayoría de edad del cuadro de mando integral. *Harvard Deusto Business Review*, 189, 48-62.

Budiño, G. (2004). Sistemas de información para la satisfacción de clientes. *Universitario Autónomo del Sur-Uruguay*.

Budiño, G. (2011). Gestión de comunidades virtuales. *Revista Quantum* 6(1), 4-11.

Budiño, G. (2012). Experiencia Teórico Digital. *Anales del Primer Encuentro interinstitucional: articulando experiencia*

Chen, X. Y., Yamauchi, K., Kato, K., Nishimura, A., & Ito, K. (2006). Using the balanced scorecard to measure Chinese and Japanese hospital performance. *International Journal of Health Care Quality Assurance*.

Dávila, A. (1999). El cuadro de mando integral. *Revista de antiguos alumnos IESE*.

De-León, M; Fernández, FM; y López F. (2019). Presupuesto: su aplicación en las principales empresas exportadoras del Sector Lácteo del Uruguay. Tesis de Maestría. Universidad de la República

Flavia M Fernández  
Documento de Trabajo 2/2021.  
Unidad Académica Costos y Control de Gestión



Dopico, M. I. B., Guzmán, B. A., & Agra, S. C. (1999). El enfoque conductual contable y su reflejo en un cuadro de mando integral. *Revista española de financiación y contabilidad*, 77-104.

Epstein, M., & Manzoni, J. F. (1998). Implementing corporate strategy:: From Tableaux de Bord to balanced scorecards. *European Management Journal*, 16(2), 190-203.

Fernández, FM (2021). Evolución y perspectivas del Presupuesto como herramienta de gestión y contralor. Su abordaje en la enseñanza de grado. *Documento de Trabajo. Unidad Académica Costos y Control de Gestión*

Halal, W. (2007). Emerging Technologies and the Global Crisis of Maturity. En: *The Futurist*, 43(2).

Hornigren, C., Foster, G. y Datar, S. (2007). *Contabilidad de costos: un enfoque gerencial*. Madrid: Pearson educación.

Hope, J. y Fraser, R. (2004): *Beyond Budgeting: más allá del sistema presupuestario*. Barcelona: Deusto

Horvath, J. M., & Muttoni, L. (2009). Datos obtenidos en programas de fidelización y su utilización en el Uruguay.

IAESB (2019). *handbook-international-education-standard*

Kaplan, R y Norton D (1992): "The Balance Scorecard- Measures that drive performance". *Harvard Business Review*. Enero-Febrero

Kaplan, R y Norton, D. (2004) *Mapas estratégicos, Convirtiendo los activos intangibles en activos tangibles*. Ediciones Gestión 2000. Barcelona

Marrero, A. S. V., Ramos, J., & Asuaga, C. (2019). Análisis comparativo de los reportes de sostenibilidad de las empresas públicas uruguayas. *Proyecciones*, (13),

Mendoza Pérez, M. J. (2019). La responsabilidad social corporativa como estrategia empresarial y su integración en el cuadro de mando integral (Bachelor's thesis, Fundación Universidad de América).

Montero, I. L., & Zuera, J. G. 109 D Cuadro de Mando para la Gestión ambiental.

Northcott, D., & Taulapapa, T. M. A. (2012). Using the balanced scorecard to manage performance in public sector organizations: Issues and challenges. *International Journal of Public Sector Management*.

Moullin, M. (2017). Improving and evaluating performance with the Public Sector Scorecard. *International Journal of Productivity and Performance Management*.

Quesado, P. (2005). *O contributo do balanced scorecard para a gestão estratégica de custos: Uma análise empírica às grandes empresas portuguesas* (Master's thesis).

Peña, J. C. N. (2003). Por qué implantar un cuadro de mando integral. *Estrategia financiera*, (194), 12-19.

Rahimi, H., Kavosi, Z., Shojaei, P., & Kharazmi, E. (2017). Key performance indicators in hospital based on balanced scorecard model. *Journal of Health Management & Informatics*, 4(1), 17-24.

Ripoll, V. ; Porcuna, R. y Porcuna, L. (2016). Teorías y metodologías internacionales de investigación en control de gestión. *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión (RIGC)*, (27), 1-22.

Rodríguez, T. E. (1999). El papel del cuadro de mando en la gestión estratégica de la empresa. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 1075-1099.

Santos, M. & Cerviño; Fidalgo E (2005). El balanced scorecard o Cuadro de Mando Integral y el Cuadro de Mando Tradicional: principales diferencias. *Técnica Contable*, 57(673), 13-17.

Uruguay, M (2012). Informe MoodleMoot Uruguay 2012

Flavia M Fernández

Documento de Trabajo 2/2021.

Unidad Académica Costos y Control de Gestión

Viñegla, A. L. (2002). El Balanced Scorecard y el cuadro de mando como herramientas complementarias. Un análisis diferenciado. *Gestión: revista de economía*, (22), 5-11.

Weir, E., d'Entremont, N., Stalker, S., Kurji, K., & Robinson, V. (2009). Applying the balanced scorecard to local public health performance measurement: deliberations and decisions. *BMC public health*, 9(1), 1-7.

### **Sitios WEB Visitados**

#### **ADUANA**

<https://www.aduanas.gub.uy/>

#### **ANCAP**

<https://www.ancap.com.uy/>

#### **Facultad de Ciencias Económicas y Administración – Universidad de la República**

<http://fcea.edu.uy>

#### **Facultad de Ciencias Económicas – Universidad de Buenos Aires**

<https://mi.econ.uba.ar>

#### **Gobierno de Irlanda**

<https://www.gov.ie>

#### **International Accounting Education Standards Board (IAESB)**

<https://www.iaesb.org/>

#### **OSE**

<http://www.ose.com.uy/>

#### **Universidad Autónoma de México (UNAM)**

<https://www.unam.mx/>

<http://oferta.unam.mx/planestudios/contaduracu-plandeestudios14.pdf>

#### **UTE**

<https://www.ute.com.uy/>

Flavia M Fernández

Documento de Trabajo 2/2021.

Unidad Académica Costos y Control de Gestión