

La adopción del cuadro de mando integral en organizaciones portuguesas: Variables contingentes e institucionales

Patrícia Rodrigues Quesado,¹ Beatriz Aibar Guzmán,² Lúcia Lima Rodrigues³

¹Instituto Politécnico do Cávado e do Ave (Portugal), ²Universidad de Santiago de Compostela (Spain), ³Universidade do Minho (Portugal)

pquesado@ipca.pt, beatriz.aibar@usc.es, lrodrigues@eeg.uminho.pt

Recibido: Junio 2013

Aceptado: Julio 2013

Resumen

Objeto: Este artículo tiene como objetivo identificar y analizar un conjunto de variables contingentes e institucionales que pueden potencialmente influir en el conocimiento e implementación del Cuadro de Mando Integral (CMI) en las organizaciones portuguesas pertenecientes al sector público y privado.

Diseño/metodología/enfoque: Para comprobar empíricamente las hipótesis de investigación formuladas hemos recurrido a los datos obtenidos mediante la aplicación de un cuestionario postal a 591 organizaciones públicas y 549 organizaciones privadas portuguesas, con una tasa de respuesta total del 31,3%.

Resultados: Los resultados obtenidos indican la asociación entre el conocimiento CMI y el grado de formación de los empleados, así como entre la implementación del CMI y la realización de cursos de formación. Por otro lado, no hemos obtenido evidencia empírica respecto a la posible relación entre la implementación del CMI y el grado de comunicación interna, el recurso a consultores externos, cuestiones de “modas de gestión” y la búsqueda de legitimidad.

Originalidad/valor añadido: En la revisión de la literatura no se encontraron elementos bibliográficos sobre los factores contingentes e instituciones determinantes en la adopción del CMI en Portugal, hecho que nos permitió dar a este estudio un enfoque innovador. Además, se ha caracterizado la situación del CMI en Portugal

haciendo un estudio comparativo con los resultados obtenidos en estudios llevados a cabo en otros países.

Palabras Clave: cuadro de cando integral, contabilidad y control de gestión, teoría de contingencias, teoría institucional, Portugal

Códigos JEL: M40, M49

Title: *Balanced Scorecard Adoption in Portuguese Organizations:
Contingent and Institutional Variables*

Abstract

Purpose: In this article we aim to identify and analyze a set of contingent and institutional variables that can potentially influence the knowledge and the adoption of the Balanced Scorecard (BSC) in Portuguese public and private organizations.

Design/methodology/approach: Hypotheses were tested using data obtained from a questionnaire sent to 591 public organizations and 549 private organizations in Portugal, with an overall response rate of 31.3%.

Findings: The results indicate the association between BSC knowledge and the level of training of employees, and between BSC implementation and conducting training courses. On the other hand, we did not obtain empirical evidence regarding the possible relationship between the BSC implementation and the degree of internal communication, the use of external consultants, questions of "management fads" and the search for legitimacy.

Originality/value: In the literature review we did not find bibliographic elements about the contingent and institutional factors that determine the BSC adoption in Portugal, a fact that allowed us to give this study an innovative approach. Moreover, the BSC situation in Portugal has been characterized, doing a comparative study with the results of studies conducted in other countries.

Keywords: balanced scorecard; management accounting and control; contingency theory; institutional theory; Portugal

JEL Codes: M40, M49

Introducción

La pérdida de relevancia de la Contabilidad de Gestión ha sido atribuida a una serie de debilidades e insuficiencias de los sistemas de información y control de gestión tradicionales, que fracasaron al tratar de explicar de un modo integral el funcionamiento de la empresa y las causas de los resultados obtenidos. En efecto, un gran número de artículos, tanto teóricos como empíricos, han documentado las limitaciones de los sistemas de Contabilidad de Gestión tradicionales, señalando que los mismos podrían llevar a disfunciones y conflictos dentro de la organización y afectar negativamente a la capacidad de dichos sistemas para proporcionar información relevante para la toma de decisiones y el control (Hopwood, 1972, 1983; Johnson & Kaplan, 1987).

Además, el cambio en las circunstancias del entorno ha obligado a las organizaciones a abandonar el énfasis tradicional en el corto plazo y adoptar una óptica de largo plazo considerando, además de medidas de rendimiento de carácter financiero, medidas no financieras y cualitativas. Así, en las últimas décadas se han desarrollado nuevos modelos y herramientas de control de gestión que combinan medidas financieras y no financieras con el objetivo de mejorar la vinculación entre la estrategia y la medición del desempeño entre las que destaca el Cuadro de Mando Integral (CMI).

El presente artículo tiene como objetivo identificar y analizar un conjunto de variables contingentes e institucionales que pueden potencialmente influir en el conocimiento e implementación del CMI en las organizaciones públicas y privadas portuguesas. De acuerdo con este objetivo, hemos estructurado el trabajo de la siguiente forma: inicialmente se exponen brevemente algunos aspectos teóricos relativos al CMI. Con esta base, se presenta el estudio empírico realizado en organizaciones públicas y privadas que operan en Portugal y las principales conclusiones obtenidas.

Enquadramento teórico del CMI

A principios de la década de los noventa Kaplan y Norton (1992, 1993, 1996) desarrollaron el CMI, en respuesta a las críticas de que, en el nuevo entorno empresarial, los sistemas clásicos de información y control de gestión eran demasiado simples y carecían de un enfoque estratégico. Así, el CMI se ha planteado como una herramienta de gestión capaz de mejorar el sistema de información de la empresa y responder a los cambios registrados en el entorno, proporcionando a los gestores información relevante y necesaria para evaluar el desarrollo de la estrategia y facilitar la toma de decisiones.

De acuerdo con sus creadores (Kaplan & Norton, 2000), el CMI se diferencia de otros sistemas de medición y gestión del rendimiento en tres aspectos: en primer lugar, el CMI realza explícitamente la necesidad de desarrollar indicadores financieros y no financieros, que deben

ser debidamente comunicados a los miembros de la organización pertenecientes a todos los niveles jerárquicos a fin de que comprendan las consecuencias de sus acciones. En segundo lugar, el CMI busca identificar y alinear los factores críticos de éxito con que debe contar una organización para alcanzar la estrategia a largo plazo. En otras palabras, la forma en que se describe la estrategia es lo que diferencia al CMI de otros sistemas de evaluación del desempeño, ya que consideran que el CMI es el único modelo capaz de describir la estrategia de forma coherente y completa. Por último, los autores añaden, como una característica diferencial, el tratamiento secuencial, unidireccional y estricto de los *stakeholders* a través de las relaciones causa-efecto.

Estudio Empírico

Objetivos

El objetivo principal de este estudio ha sido identificar y analizar un conjunto de variables contingentes e institucionales que pueden potencialmente influir en el conocimiento e implementación del CMI en las organizaciones públicas y privadas portuguesas. En concreto, nos propusimos identificar y analizar las siguientes variables: la naturaleza de la estructura de propiedad; el grado de comunicación interna; la calificación/formación de los empleados; el recurso a consultores externos; el factor "modas de gestión" y la búsqueda de legitimidad.

Hipótesis de Investigación

En este apartado planteamos las hipótesis de investigación empírica, identificando posibles factores determinantes del conocimiento e implementación del CMI en las organizaciones, ya sean públicas o privadas.

Naturaleza de la estructura de propiedad

Según Maside y Aibar (1999) el tipo de propiedad (pública o privada) influye en las características culturales, estructurales y de gestión de una organización, así como en la respuesta que ésta adopta ante un mismo estímulo. En este sentido, si bien De Waal y Augustin (2005) comprobaron que las empresas de propiedad estatal están más interesadas en la implementación del CMI, en general, los estudios han demostrado lo contrario. Así, por ejemplo, Kaplan y Norton (2001), Aidemark (2001), Kidwell, Ho, Blake, Wraith, Roubi y Richardson (2002), Wenisch (2004), Lapsley y Wright (2004) y Rautiainen (2009) comprobaron que el grado de conocimiento del CMI en las organizaciones públicas era inferior al registrado en las del sector privado. Esta línea de pensamiento, nos lleva a defender que existe una asociación positiva entre el tipo de propiedad (pública o privada) y el nivel de conocimiento del CMI. En concreto, planteamos la siguiente hipótesis:

H1: El grado de conocimiento del CMI en las organizaciones públicas es inferior al registrado en las organizaciones privadas.

Comunicación interna

Varios estudios han demostrado la importancia del proceso de comunicación en la adopción de sistemas de gestión y medición del desempeño en las organizaciones (Huselid, 1995; Delaney & Huselid, 1996; Roest, 1997; Malina & Selto, 2001; Kaplan & Norton, 2001; Fernández, 2001; Becker, Huselid & Ulrich, 2002; Martínez & Heredia, 2003; Soares Júnior, 2003; Wenisch, 2004; Wagner & Kaufmann, 2004; Widener, 2004; Muñiz, 2004; Muñiz & Monfort, 2005; Huselid, Becker & Beatty, 2005, 2006; Lawson, Stratton & Hatch, 2006; Gomes, 2007; Hellström, Jönsson & Ramberg, 2008; Bedford, Brown, Malmi & Sivabalan, 2008; Kollberg & Elg, 2011; Hendricks, Hora, Menor & Wiedman, 2012; Meng & Pan, 2012; Gerui & Fredin, 2012).

En este sentido, una comunicación insuficiente o la inexistencia de canales formales de comunicación entre los distintos niveles organizativos han sido frecuentemente apuntadas en la literatura como uno de los obstáculos en la introducción y desarrollo del CMI. Además, la existencia de una estructura de comunicación típicamente *top-down* y no participativa puede afectar a la utilización del CMI como un instrumento de comunicación efectiva así como a la captación e intercambio de experiencias y al diálogo organizativo (De Haas & Kleingeld, 1999; Norreklit, 2000; Malina & Selto, 2001).

A tenor de lo expuesto, entendemos que una comunicación organizacional efectiva (es decir, una comunicación abierta, clara, transparente y fluida) es un elemento esencial desde el inicio del proceso de implementación del CMI, ya que puede facilitar la comprensión, interiorización y aceptación del CMI por parte de las personas que trabajan en la organización (Fernández, 2001; Casate, 2007). Por otra parte, el propio CMI es considerado como un instrumento capaz de facilitar la comunicación interna de la estrategia, de la misión y de los objetivos estratégicos definidos para la organización. Con estas premisas definimos la siguiente hipótesis:

H2: Las organizaciones portuguesas que utilizan el CMI poseen un elevado grado de comunicación interna.

Calificación/formación de los empleados

De acuerdo con Granlund (2001), la profesionalización del personal favorece la modernización de las prácticas y sistemas de Contabilidad de Gestión. Los nuevos conocimientos adquiridos por los gestores en cursos de formación cambian sus creencias y normas previas y promueven la adopción de nuevos instrumentos y procedimientos. En esta misma línea, Arai (2006) y Vicente, Almeida y Almeida (2008) señalan que la resistencia al cambio del sistema de control

de gestión está normalmente asociada a la falta de formación y calificación de los recursos humanos de la empresa. Para Wenisch (2004), la presencia de un promotor del CMI y la realización de cursos de formación en los niveles operativos puede aumentar la aceptación y probabilidad de éxito del CMI.

A este respecto, varios autores señalan que una de las principales barreras para una implementación exitosa del CMI es precisamente la falta de empleados con calificaciones adecuadas, quienes se resisten a la adopción del mismo puesto que desconocen sus ventajas. En este sentido, para Boned y Bagur (2007) es importante analizar en qué medida el rechazo en la adopción del CMI por parte de algunas organizaciones puede ser debido a una falta de formación en temas de gestión por parte de sus miembros. Así, formación e información insuficientes en relación al funcionamiento e implementación de un CMI son factores que pueden dificultar su implementación en las organizaciones.

En esta línea, de acuerdo con Pineno (2004), existe una asociación positiva entre la formación de los gestores y su familiarización con el CMI. En línea con los argumentos anteriores planteamos las siguientes hipótesis:

H3: El conocimiento del CMI en las organizaciones portuguesas depende de la formación superior de sus miembros.

H4: La implementación del CMI en las organizaciones portuguesas está positivamente asociada con la realización de cursos de formación por parte de sus miembros.

Consultores externos

El papel ejercido por los consultores ha sido apuntado como un determinante de la implementación del CMI (Epstein & Manzoni, 1997; Laitinen, 2003; Soares Júnior, 2003; Niven, 2003; Wenisch, 2004; Muñiz & Monfort, 2005; Fernandes, Raja & Whalley, 2006; Rocha-Pinto & Del Carpio, 2011). En opinión de Muñiz y Monfort (2005), un consultor externo permite afianzar el proyecto y obtener un soporte más neutral y eficaz en la medida en que aporta un punto de vista objetivo así como la experiencia obtenida en otras implantaciones, prestando apoyo al equipo responsable de la implantación. Así, dichos autores consideran que la participación de consultores externos permite reducir costes y riesgos en dicho proceso y que, en definitiva, dicha figura aporta valor añadido. En esta misma línea, para Townley, Cooper y Oakes (2003), el recurso a consultores externos puede ser un medio eficiente y rápido de implantar un nuevo sistema de medición del desempeño, como el CMI, en la medida en que sus conocimientos pueden ser utilizados para observar, cuestionar, clarificar, comparar y estimular ideas y sugerencias. En opinión de Rigby y Bilbodeau (2005, 2007), una forma de solucionar las dificultades asociadas al desarrollo e implementación del CMI pasa por la

delegación de dicho proceso a una empresa de consultores o a un equipo de especialistas de la organización.

El asesoramiento de un agente externo a la empresa ofrece una vertiente crítica a lo que se realiza habitualmente y cómo puede ser mejorado (López, 2002). Además, los consultores externos pueden aportar un cierto prestigio, conocimientos, metodología y recursos, promoviendo discusiones y ayudando a separar los aspectos estratégicos de los aspectos operativos, principalmente en las etapas iniciales de concepción e implantación de la herramienta (Fernández, 2001; Inamdar, Kaplan & Reynolds, 2002; Soares Júnior, 2003; Niven, 2003; Lawrie, Cobbold & Marshall, 2004; Pereira, 2005; Rodríguez, Ortiz & López, 2005, 2006; Bocci & Mojoli, 2006; DeBusk & Crabtree, 2006; Gumbus & Lussier, 2006; Kasperskaya, 2008; Pimentel & Major, 2009). En este sentido, muchas organizaciones, públicas y privadas, han recurrido a consultores externos para facilitar la implementación del CMI. Estos argumentos nos llevaron a proponer la siguiente hipótesis:

H5: Las organizaciones portuguesas que implementaron el CMI han recurrido a los servicios de consultores externos.

Modas

Varios autores han tratado de explicar cómo y por qué una innovación contable se propaga de una organización a otra, observando que las innovaciones pueden ser elegidas por razones de “modas de gestión”, ya sea porque legitiman a la organización frente a sus *stakeholders* o bien por imitación de otras organizaciones similares (Meyer & Rowan, 1977; DiMaggio & Powell, 1983; Abrahamson, 1991, 1996; Abrahamson & Fairchild, 1999; Benders & Van Veen, 2001; Clark, 2004). En este sentido, la llamada “perspectiva de la moda” ha sido aplicada en la literatura sobre Contabilidad de Gestión en los últimos años como una posible explicación de la adopción/propagación de nuevas prácticas de Contabilidad de Gestión (Bjornenak, 1997; Malmi, 2001; Martínez & Heredia, 2003; Wensch, 2004; Lapsley & Wright, 2004; Ax & Bjornenak, 2005; Braam, Benders & Heusinkveld, 2007; Andersson & Seiving, 2008; Modell, 2009).

En efecto, en el caso del CMI las empresas de tecnologías de información y de consultoría han desarrollado un papel importante en este proceso, a través de la divulgación de sistemas de soporte y de artículos sobre experiencias exitosas en su implementación. Además, los cursos de formación ofrecidos por las diferentes instituciones de enseñanza y las propias organizaciones así como los trabajos presentados en congresos, conferencias, jornadas, *newspapers*, seminarios y *workshops* han sido cruciales en la rápida difusión y promoción del CMI. Así, la adopción del CMI podría verse como el resultado de un proceso de difusión de innovaciones (Martínez & Heredia, 2003).

Aunque Kaplan, en una entrevista realizada por De Waal (2003), considera que la implementación del CMI no es una cuestión de modas, en opinión de Olve, Petri, Roy y Roy (2004) existe el peligro que los directivos utilicen las expresiones del CMI porque están de moda, pero que en realidad no apliquen los conceptos tal como se habían previsto. Así, teniendo en cuenta el incremento en su utilización en organizaciones públicas y privadas a lo largo del tiempo y las crecientes publicaciones relativas al mismo, hemos pensado que sería interesante analizar si, efectivamente, el CMI ha sido implementado para ayudar a la gestión estratégica de la organización o si, en alguna medida, su adopción ha sido el resultado de una “moda de gestión”. Por consiguiente, hemos planteado la siguiente hipótesis:

H6: En la implementación del CMI en organizaciones portuguesas el factor “modas de gestión” es considerado importante.

Búsqueda de legitimidad

Según la Teoría Institucional la búsqueda de la legitimidad es un objetivo principal de las organizaciones. Por tanto, una motivación para cambiar las prácticas internas puede ser la obtención/mantenimiento de la legitimidad de la organización ante la sociedad. Así, cuando las normas y valores de la sociedad cambian, los gestores trabajan para preservar la legitimidad organizacional incorporando las nuevas prácticas, normas y valores (Dowling & Pfeffer, 1975; Meyer & Rowan, 1977; DiMaggio & Powell, 1983; Hoque, 2005; Cruz, Major & Scapens, 2009; Wehmeier, 2006; Steen, 2011). En este sentido, Carruthers (1995) señala que la implantación de nuevas técnicas contables en las organizaciones proporciona una buena imagen de los directivos aunque, en realidad, ello no implique grandes efectos sobre sus operaciones. Así, en muchas organizaciones no se busca la eficiencia sino mostrar a los *stakeholders* una imagen de la organización como apropiada, racional y moderna.

Estas consideraciones nos han llevado a preguntarnos si realmente hay una percepción entre las empresas de que la implementación del CMI ha tenido lugar porque dicha herramienta es considerada como algo apropiado o conveniente conforme a los valores y normas socialmente construidos. Ello supone analizar si el CMI es utilizado como un medio para que las organizaciones obtengan legitimidad social. Así, planteamos la siguiente hipótesis:

H7: La búsqueda de legitimidad es un aspecto importante en la implementación del CMI en las organizaciones portuguesas.

Metodología

Como medio básico para la recolección de los datos hemos optado por la realización de una encuesta postal a través del envío de un cuestionario a una muestra de organizaciones privadas y públicas que operan en Portugal.

La población objeto de estudio estuvo formada por grandes empresas y pequeñas y medianas empresas (PYMES), ayuntamientos, empresas municipales (EM), empresas intermunicipales (EIM) y hospitales públicos pertenecientes al Sistema Nacional de Salud (SNS), integrando un total de 1.140 organizaciones: las 388 mayores empresas portuguesas, 161 PYMES excelencia-industria, 308 ayuntamientos, 222 EM/EIM y 61 instituciones hospitalarias (39 hospitales clasificados como Entidades Públicas Empresariales (EPE) y 22 hospitales clasificados como Sector Público Administrativo (SPA)).

En el caso de las grandes empresas hemos utilizado la base de datos de las 500 mayores y mejores empresas portuguesas clasificadas en función de su volumen de ventas publicado en la edición especial de la "Revista Exame" referida al año 2007 (Exame, 2008). En lo que respecta a las PYMES, decidimos seleccionar únicamente las pertenecientes al sector industrial que fueron clasificadas como excelentes en 2000 y 2001 (los dos últimos años en que se realizó dicha clasificación). En lo que concierne a las organizaciones públicas, decidimos seleccionar todos los ayuntamientos, EM/EIM y hospitales públicos portugueses.

Los cuestionarios fueron testados durante el mes de marzo de 2009 por elementos pertenecientes a la población a investigar así como por académicos conocedores del tema en estudio y con amplia experiencia en el diseño y realización de investigaciones a través de encuestas.

La fase de recogida de la información tuvo lugar entre abril de 2009 y marzo de 2010 y los datos recogidos se han tratado estadísticamente con recurso al programa SPSS (*Statistical Package for the Social Sciences: versión 17*). De los 1.140 cuestionarios enviados obtuvimos 357 respuestas, lo que corresponde al 31,3% del total de la población. Estos cuestionarios se distribuyen de la siguiente manera entre las distintas organizaciones encuestadas: 107 grandes empresas (tasa de respuesta del 27,6%), 48 PYMES (tasa de respuesta del 29,8%), 100 ayuntamientos (tasa de respuesta del 32,5%), 87 EM/EIM (tasa de respuesta del 39,2%) y 15 hospitales (tasa de respuesta del 24,6% - 28,2% hospitales EPE y 18,2% hospitales SPA).

Resultados

Conocimiento del CMI

En lo que respecta al conocimiento del CMI por parte de los encuestados hemos observado que, con carácter general, las organizaciones conocen el CMI, lo que indica que dicha herramienta está bastante divulgada en Portugal.

En el caso de las grandes empresas un número significativo de los encuestados afirmaron conocer bien o totalmente dicha herramienta (el 40,9%), mientras que únicamente diecisiete encuestados indicaron que no conocían el CMI. De forma similar, en los hospitales la casi

totalidad de los encuestados (11 hospitales) conoce, conoce bien o totalmente el CMI (conclusión semejante a la obtenida por Silva (2003) y Cavaco y Sarrico (2007)). En el polo opuesto, se destaca el importante porcentaje de encuestados en los ayuntamientos, las EM/EIM y las PYMES que manifestaron desconocer o conocer poco el CMI.

Coincidimos con Silva (2003) en la consideración que estos resultados podrían estar relacionados con la elevada divulgación y con el incremento de las acciones de formación que a lo largo de la última década se han realizado en Portugal respecto a las potencialidades y a los beneficios que resultan del proceso de implementación del CMI en las distintas organizaciones.

Utilización del CMI

Con el propósito de conocer en qué medida está o no generalizada la utilización del CMI en las organizaciones públicas y privadas portuguesas, hemos preguntado a los encuestados sobre el grado de utilización del mismo. A este respecto, a nivel general, la aplicación del CMI es más reducida en las organizaciones pertenecientes al sector público que en las del sector privado. No obstante, este resultado se debe exclusivamente a las grandes empresas.

En efecto, el mayor porcentaje de organizaciones que afirmaron que utilizaban el CMI pertenecían al grupo de grandes empresas (38,6%). Los resultados obtenidos revelan que el nivel de implementación del CMI en las PYMES (3,7%), ayuntamientos (4,8%), EM/EIM (4,3%) y hospitales portugueses (7,7%) es bastante reducido. Por otro lado, la mitad de las grandes empresas y casi la mitad de los hospitales (46,2%) señalaron que no utilizaban ni pretendían utilizar el CMI, porcentaje que se eleva a más del 70% para los restantes grupos de organizaciones encuestadas. Además, un importante número de organizaciones ha indicado que pretende implementar el CMI en el futuro (el 9,1% de las grandes empresas, el 18,5% de las PYMES, el 20,6% de los ayuntamientos, el 23,9% de las EM/EIM y el 46,2% de los hospitales) e, incluso, algunas organizaciones han señalado que ya estaban dando los primeros pasos en el proceso de su implementación.

Análisis Bivariada

En este apartado pretendemos comprobar las hipótesis definidas de acuerdo con los criterios y procedimientos estadísticos apropiados y presentar una discusión de los resultados obtenidos. Importa señalar que debido al reducido número de organizaciones, principalmente públicas, que utilizan el CMI y también porque algunas de las organizaciones que señalaron que esperaban implementar el CMI en el futuro indicaron que ya estaban dando los primeros pasos en el proceso de implementación de la herramienta, decidimos agrupar los datos de las organizaciones que utilizan el CMI o esperan implementarlo en el futuro.

H1: El grado de conocimiento del CMI en las organizaciones públicas es inferior al registrado en las organizaciones privadas.

Para evaluar la hipótesis si existe asociación entre el grado de conocimiento del CMI y el tipo de organización hemos aplicado la prueba de independencia de Chi-cuadrado. Obtuvimos un estadístico significativo ($p\text{-value}=0,001$) y se observa una asociación entre las variables (V de Cramer=0,228), confirmando la hipótesis de investigación planteada. Además, se observa que en el grupo de organizaciones que no conoce el CMI existe un mayor porcentaje de organizaciones pertenecientes al sector público (37,3%) y, por otro lado, en el grupo de organizaciones que conocen totalmente el CMI el mayor porcentaje corresponde a las organizaciones privadas (11,1%).

Asimismo, aunque no existen diferencias significativas en las restantes categorías, constatamos un mayor peso de las organizaciones públicas que conocen poco el CMI (17,9%) y un mayor peso de las organizaciones privadas que conocen (34%) o conocen bien (19,6%) dicha herramienta. En este caso, nuestros resultados son consistentes con los obtenidos por Kaplan y Norton (2001), Aidemark (2001), Kidwell et al. (2002), Silva (2003), Wenisch (2004), Lapsley y Wright (2004) y Rautiainen (2009).

Conocimiento		Tipo de organización	
		Pública	Privada
No conocen	Casos	75	36
	% tipo	37,3	23,5
Conocen poco	Casos	36	18
	% tipo	17,9	11,8
Conocen	Casos	58	52
	% tipo	28,9	34
Conocen bien	Casos	25	30
	% tipo	12,4	19,6
Conocen totalmente	Casos	7	17
	% tipo	3,5	11,1

$p\text{-value}=0,001$; $\chi^2=18,483$; V de Cramer=0,228

Tabla 1. Conocimiento del CMI vs tipo de organización

H2: Las organizaciones portuguesas que utilizan el CMI poseen un elevado grado de comunicación interna.

Para comprobar estadísticamente la presencia o no de una asociación entre la implementación del CMI y el grado de comunicación interna existente en la organización, hemos recurrido a la prueba t. Los resultados recogidos en la tabla 2 permiten concluir, a semejanza del estudio de Braam y Nijssen (2004, 2011), que tanto a nivel de la comunicación vertical como a nivel de la

comunicación horizontal, la prueba no es significativa ($p\text{-value}>0,05$), lo que nos lleva a rechazar la hipótesis de asociación entre las variables. Es decir, no obtuvimos evidencia empírica que confirme estadísticamente la relación entre el grado de comunicación interna y la utilización del CMI en las organizaciones públicas y privadas portuguesas. A nuestro juicio, este resultado se puede explicar por el hecho de que el proceso de comunicación es fundamental en el desarrollo del CMI en la organización y no propiamente en la decisión de utilizar o no el mismo.

Comunicación	Utilización	Valores				
		N	Media	Desviación típica	Test t	Sig.
Vertical	Utiliza o pretende utilizar	83	3,48	0,817	0,595	0,552
	No utiliza	153	3,42	0,766		
Horizontal	Utiliza o pretende utilizar	83	3,61	0,839	0,062	0,951
	No utiliza	153	3,61	0,754		

Tabla 2. Grado de comunicación vs implementación del CMI

H3: El conocimiento del CMI en las organizaciones portuguesas depende de la formación superior de sus miembros.

Para comprobar la existencia de una relación entre el grado de formación de los empleados y el conocimiento del CMI, teniendo en cuenta la dispersión de los datos, decidimos crear tres variables: "formación superior" (que incluye los empleados con doctorado, máster, licenciatura y bachillerato), "formación secundaria" (que incluye los empleados con secundaria) y "formación básica" (que incluye los empleados con 1.º, 2.º y 3.º ciclos).

Para comprobar la hipótesis hemos recurrido a la prueba ANOVA y al contraste *post-hoc* (prueba de *Scheffe*). La prueba ANOVA es significativa en el caso de la formación superior y básica ($p\text{-value}=0,008$ y $p\text{-value}=0,000$, respectivamente), es decir, existen diferencias entre los grupos. Por su parte, la prueba *Scheffe* ($p\text{-value}=0,033$) nos permite observar que las organizaciones que conocen bien el CMI son las que tienen un mayor porcentaje de empleados con formación de nivel superior y, en sentido contrario, son las organizaciones con mayor porcentaje de empleados con nivel básico aquellas en las que el nivel de conocimiento es inferior. Además, es en este tipo de organizaciones donde se encuentra un mayor porcentaje de organizaciones que conocen poco el CMI ($p\text{-value}=0,001$ y $p\text{-value}=0,013$, respectivamente). Este resultado no es sorprendente, en la medida en que el CMI es uno de los temas más abordados en los programas de enseñanza a nivel de estudios superiores, por lo que esperábamos una correlación entre el nivel de formación y su conocimiento en las organizaciones.

Conocimiento	Descriptivas		ANOVA		Sig. (Scheffe)		
	N	Media y Desviación típica	Test F	Sig.	(2)	(3)	(4)
(1) No conoce	94	28,477 y 28,888	3,983	0,008	0,238	0,451	0,672
(2) Conoce poco	47	19,917 y 16,243			---	0,921	0,033
(3) Conoce	87	22,857 y 19,187			---	---	0,065
(4) Conoce bien o totalmente	66	33,115 y 23,222			---	---	---

Tabla 3. Formación superior vs conocimiento del CMI

Conocimiento	Descriptivas		ANOVA		Sig. (Scheffe)		
	N	Media y Desviación típica	Test F	Sig.	(2)	(3)	(4)
(1) No conoce	94	24,218 y 20,102	2,125	0,097	0,960	0,827	0,243
(2) Conoce poco	47	22,337 y 15,625			---	0,631	0,175
(3) Conoce	87	26,933 y 19,492			---	---	0,722
(4) Conoce bien o totalmente	66	30,569 y 20,236			---	---	---

Tabla 4. Formación secundaria vs conocimiento del CMI

Conocimiento	Descriptivas		ANOVA		Sig. (Scheffe)		
	N	Media y Desviación típica	Test F	Sig.	(2)	(3)	(4)
(1) No conoce	94	46,430 y 31,455	6,219	0,000	0,169	0,688	0,171
(2) Conoce poco	47	57,767 y 21,212			---	0,682	0,001
(3) Conoce	87	51,521 y 28,023			---	---	0,013
(4) Conoce bien o totalmente	66	36,271 y 27,641			---	---	---

Tabla 5. Formación básica vs conocimiento del CMI

H4: La implementación del CMI en las organizaciones portuguesas está positivamente asociada con la realización de cursos de formación por parte de sus miembros.

En lo que respecta a la asociación entre la realización de cursos de formación por parte de los empleados y la implementación del CMI en las organizaciones, la prueba de independencia de Chi-cuadrado presentó un estadístico significativo ($p\text{-value}=0,038$, con corrección de continuidad). Por consiguiente, comprobamos la hipótesis planteada de que las organizaciones que más utilizan el CMI son aquellas que más promueven la realización de cursos de formación por sus empleados. Además, los resultados de la prueba *V de Cramer* ($p\text{-value}=0,146$) indican una correlación entre las variables.

Estos resultados están en línea con los obtenidos anteriormente para las hipótesis previas y también con los obtenidos en los estudios realizados por Shields (1998), Gumbus y Lyons (2002), Wensch (2004), O'Connor, Chow y Wu (2004), Chan (2004), Nolan, Shanahan y Lord (2006) y Gomes (2007). Así, apostar por la formación, con el fin de dar a conocer los

conceptos básicos de esta herramienta de gestión y su forma de uso, favorece el que, posteriormente, se utilice el CMI. Podría hablarse de la presencia de isomorfismo normativo.

Utilización		Cursos de formación	
		Sí	No
Utiliza o pretende utilizar	Casos	68	15
	% formación	39,5	23,8
No utiliza	Casos	104	48
	% formación	60,5	76,2

$p\text{-value}=0,038$; $\chi^2=4,325$; V de Cramer=0,146

Tabla 6. Promoción de cursos de formación vs implementación del CMI

H5: Las organizaciones portuguesas que implementaron el CMI han recurrido a los servicios de consultores externos.

Con el fin de analizar la relación existente entre la implementación del CMI y el recurso a los servicios de consultores externos utilizamos la prueba de ajuste de Chi-cuadrado, obteniendo un estadístico no significativo ($p\text{-value}=0,123$), por lo que se rechaza la hipótesis de investigación definida. Es decir, el recurso a los servicios de consultores externos no es un factor determinante para que las organizaciones portuguesas utilicen o pretendan utilizar el CMI.

	Consultores externos
Chi-cuadrado	2,380
GL	1
Nível. Sig. (bilateral)	0,123

Tabla 7. Prueba de ajuste de Chi-cuadrado para el recurso a los servicios de consultores externos

H6: En la implementación del CMI en organizaciones portuguesas el factor “modas de gestión” es considerado importante.

Para comprobar si el CMI ha sido implementado en las organizaciones portuguesas como resultado de “modas de gestión” utilizamos la prueba t, efectuando un análisis estadístico a un punto de referencia de que por lo menos dichas cuestiones son consideradas importantes.

La prueba t presentó un estadístico significativo ($p\text{-value}=0,000$). No obstante, no se confirma la hipótesis de investigación planteada ya que el valor medio (2,03) es muy inferior al valor medio tomado como referencia (valor 4), es decir, el factor “modas de gestión” no es considerado un factor importante en las organizaciones públicas y privadas portuguesas que han implementado o esperan implementar el CMI.

A nuestro juicio, este resultado refleja una actitud racional e intencional por parte de las organizaciones en la selección y adopción del CMI, en oposición a algunos estudios que han comprobado que la adopción de nuevas técnicas de Contabilidad de Gestión está influenciada por la llamada “perspectiva de la moda” (Abrahamson, 1991, 1996; Bjornenak, 1997; Abrahamson & Fairchild, 1999; Malmi, 1999, 2001; Quattrone & Hopper, 2001; Burns & Vaivio, 2001; Martínez & Heredia, 2003; Wensch, 2004; Lapsley & Wright, 2004; Ax & Bjornenak, 2005).

	Estadísticas				
	N	Media	Desviación típica	Test t	Sig.
“Modas de gestión”	63	2,03	0,967	-16,161	0,000

Tabla 8. “Modas de gestión” vs implementación del CMI

H7: La búsqueda de legitimidad es un aspecto importante en la implementación del CMI en las organizaciones portuguesas.

Para comprobar si la búsqueda de legitimidad planteada por la Teoría Institucional fue un aspecto importante que influyó en la decisión de las organizaciones de la muestra de utilizar el CMI recurrimos a la prueba t, efectuando un análisis estadístico a un punto de referencia de que por lo menos un conjunto de razones asociadas a dicha implementación son consideradas moderadamente importantes.

Analizando los resultados que se muestran a continuación se puede concluir que el aumento de la eficiencia y control de los costes así como la necesidad de complementar otras iniciativas de gestión utilizadas en la organización fueron los factores considerados más importantes por los encuestados, ambos presentando un estadístico significativo ($p\text{-value}=0,000$) y valores por encima del valor 3 tomado como referencia (3,72 y 3,53, respectivamente). Por otro lado, también fue posible verificar que algunas de las razones para la implementación del CMI directamente relacionadas con la búsqueda de legitimidad (en concreto, la necesidad de reconocimiento de la organización como capaz, la coherencia con las normas sociales, la búsqueda de apoyo y reconocimiento institucional y la presión de distintos grupos o *stakeholders* de la organización) no presentaron estadístico significativo o, aunque sí lo presentan, sus valores están por debajo del valor tomado como referencia.

A tenor de lo expuesto, y en oposición a lo indicado por Dowling y Pfeffer (1975), Meyer y Rowan (1977), DiMaggio y Powell (1983), Carruthers (1995), Ter Bogt y Van Helden (2000), Lapsley y Pallot (2000), Hoque (2005), Wehmeier (2006) y Ter Bogt (2008), en nuestro caso la hipótesis planteada no tiene sustento estadístico. Es decir, la búsqueda de legitimidad no ha motivado a las organizaciones públicas y privadas portuguesas a implementar el CMI, sino que

dicha implementación se basó en una decisión racional con el fin de mejorar la eficiencia organizativa.

Razones para la implementación del CMI	Estadísticas				
	N	Media	Desviación típica	Test t	Sig.
Necesidad de reconocimiento de la organización como capaz	64	3,03	1,098	0,228	0,821
Aumentar la eficiencia y control de los costes	67	3,72	1,056	5,553	0,000
El sistema existente no es útil para la gestión	65	2,85	1,162	-1,067	0,290
Obtener coherencia entre las normas sociales que reflejan los medios de comunicación, instituciones educativas y asociaciones profesionales, y aquéllas que se persiguen al implantar el CMI	62	2,66	1,086	-2,457	0,017
Búsqueda de apoyo y reconocimiento institucional	65	2,51	0,886	-4,480	0,000
Exigencia/presión interna y externa de los distintos grupos o <i>stakeholders</i> de la organización	63	2,70	1,145	-2,091	0,041
Nueva oportunidad empresarial	60	2,60	1,045	-2,966	0,004
Necesidad de complementar otras iniciativas de gestión utilizadas en la organización	66	3,53	1,084	3,973	0,000

Tabla 9. Búsqueda de legitimidad vs implementación del CMI

Consideraciones finales

Aunque han transcurrido más de veinte años desde su desarrollo y se han realizado diversos estudios teóricos y empíricos aún continua siendo necesario el desarrollo de investigaciones sobre el CMI a fin de comprobar diferentes tipos de relaciones, variables y, principalmente, efectos temporales así como si el CMI proporciona resultados que no podrían ser obtenidos por los instrumentos de gestión existentes en la organización (Nielsen & Sorensen, 2004). Así, el objetivo principal de este artículo ha sido identificar y analizar si la naturaleza de la estructura de propiedad; el grado de comunicación interna; la calificación/formación de los empleados; el recurso a consultores externos; el factor “modas de gestión” y la búsqueda de legitimidad pueden potencialmente influir en el conocimiento y en la adopción del CMI en las organizaciones públicas y privadas portuguesas.

En línea con los estudios de Sousa (2001), Silva (2003), Russo y Martins (2005), Santos (2006) y Quesado y Rodrigues (2009), hemos constatado que esta herramienta, si bien es conocida por la generalidad de las organizaciones encuestadas, es aún poco utilizada en Portugal (solo el 41,7% de las organizaciones privadas y el 29,5% de las públicas utilizan o esperan utilizar el CMI). En lo que respecta a las organizaciones pertenecientes al sector público, resalta el hecho de que la tasa de implantación del CMI no ha alcanzado los niveles evidenciados en otros países, como Estados Unidos y el Reino Unido. Como posibles explicaciones de este resultado hemos considerado la falta de conocimiento especializado reconocida por los propios encuestados, que dificulta aún más la implementación del CMI en

dichas organizaciones. Asimismo, pensamos que, por sus peculiaridades, es posible que las organizaciones públicas portuguesas adopten con más lentitud que en otros países las innovaciones desarrolladas en el ámbito de la gestión privada.

A nivel de la comprobación de las hipótesis de investigación, los resultados obtenidos indican que el conocimiento del CMI es inferior en las organizaciones públicas que en las privadas. Además, obtuvimos evidencia empírica que confirma la asociación entre el conocimiento CMI y el grado de formación de los empleados, así como entre la implementación del CMI y la realización de cursos de formación por parte de sus miembros. Por otro lado, no hemos obtenido evidencia empírica que confirme estadísticamente la relación entre el grado de comunicación interna y la utilización del CMI, así como respecto a la posible relación entre la implementación del CMI y el recurso a consultores externos, cuestiones de “modas de gestión” y la búsqueda de legitimidad.

Los resultados de este estudio presentan algunas limitaciones en su lectura e interpretación derivadas del reducido tamaño de la muestra y del hecho de centrarse apenas en organizaciones portuguesas, dificultando el análisis y la generalización de los resultados obtenidos para el universo del estudio.

En el ámbito del presente estudio solo una PYME, un hospital, dos EM/EIM y tres ayuntamientos utilizan actualmente el CMI. Así, consideramos que la realización de estudios de caso en dichas organizaciones sería una buena forma de ampliar y mejorar los resultados, suministrando una perspectiva técnica de cómo funciona el CMI, explorando los procesos y mecanismos que intervienen en la implantación del mismo, desde que se toma la decisión de adoptarlo hasta que se completa su desarrollo, así como las dimensiones sociales y temporales de dicho proceso, profundizando en los factores que influyen en su utilización en la organización.

Referencias

- ABRAHAMSON, E. (1996). Management Fashion. *Academy of Management Review*, 21(2): 254-285.
- ABRAHAMSON, E. (1991). Managerial Fads and Fashions: The Diffusion and Rejection of Innovations. *Academy of Management Review*, 16(3): 586-612.
- ABRAHAMSON, E.; FAIRCHILD, G. (1999). Management Fashion: Lifecycles, Triggers, and Collective Learning Processes. *Administrative Science Quarterly*, 44(4): 708-740. <http://dx.doi.org/10.2307/2667053>
- AIDEMARK, L. (2001). The Meaning of Balanced Scorecards in the Health Care Organization. *Financial Accountability & Management*, 17(1): 23-40. <http://dx.doi.org/10.1111/1468-0408.00119>

- ANDERSSON, C.; SEIVING, E. (2008). *Hot or Not? Scrutinizing the Balanced Scorecard from a Management Fad and Fashion Perspective*. School of Business, Economics and Law Working Paper, Goteborg University.
- ARAI, K. (2006). Balanced Scorecard in Japanese Hospitals: Current Development, Background, and Constraints. *29th EAA Annual Congress*, 22-24 March, Dublin.
- AX, C.; BJORNENAK, T. (2005). Bundling and Diffusion of Management Accounting Innovations – The Case of the Balanced Scorecard in Sweden. *Management Accounting Research*, 16(1): 1-20. <http://dx.doi.org/10.1016/j.mar.2004.12.002>
- BECKER, B.; HUSELID, M.; ULRICH, D. (2002). *El Cuadro de Mando Integral de RRHH: Vinculando las Personas, la Estrategia y los Resultados de la Empresa*. Barcelona: Ediciones Gestión2000.
- BEDFORD, D.; BROWN, D.; MALMI, T.; SIVABALAN, P. (2008). Balanced Scorecard Design and Performance Impacts: Some Australian Evidence. *Journal of Applied Management Accounting Research*, 6(2): 17-36.
- BENDERS, J.; VAN VEEN, K. (2001). What's in a Fashion? Interpretative Viability and Management Fashion. *Organization*, 8(1): 33-53. <http://dx.doi.org/10.1177/135050840181003>
- BJORNENAK, T. (1997). Diffusion and Accounting: The Case of ABC in Norway. *Management Accounting Research*, 8(1): 3-17. <http://dx.doi.org/10.1006/mare.1996.0031>
- BOCCI, F.; MOJOLI, M. (2006). Managing the Performance Locally the Balanced Scorecard of Sew Eurodrive Italia, a Subsidiary of a Multinational Company. *5th International Conference on Performance Measurement and Management*, 25-28 July, London.
- BONED, J.; BAGUR, L. (2007). Sistemas de Información de Gestión en el Sector Público: El Cuadro de Mando Integral en las Universidades Públicas Españolas. *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*, V(9): 81-105.
- BRAAM, G.; BENDERS, J.; HEUSINKVELD, S. (2007). *The Balanced Scorecard in the Netherlands: An Analysis of its Evolution Using Print-Media Indicators*, Nijmegen Center for Economics (NiCE) Working Paper, Institute for Management Research, Netherland.
- BRAAM, G.; NIJSSSEN, E. (2011). Exploring Antecedents of Experimentation and Implementation of the Balanced Scorecard. *Journal of Management and Organization*, 17(6): 714-728.
- BRAAM, G.; NIJSSSEN, E. (2004). Performance Effects of Using the Balanced Scorecard: A Note on the Dutch Experience. *Long Range Planning*, 37(4): 335-349. <http://dx.doi.org/10.1016/j.lrp.2004.04.007>
- BURNS, J.; VAIVIO, J. (2001). Management Accounting Change. *Management Accounting Research*, 12(4): 389-402. <http://dx.doi.org/10.1006/mare.2001.0178>

- CARRUTHERS, B. (1995). Accounting, Ambiguity and the New Institutionalism. *Accounting, Organizations and Society*, 20(4): 313-328. [http://dx.doi.org/10.1016/0361-3682\(95\)96795-6](http://dx.doi.org/10.1016/0361-3682(95)96795-6)
- CASATE, R. (2007). La Dirección Estratégica en la Sociedad del Conocimiento. Parte II: Resultados del Proceso de Diseño del Cuadro de Mando Integral en un Centro de Información de Nivel Provincial. *ACIMED*, 16(1).
- CAVACO, A.; SARRICO, C. (2007). Exequibilidade da Utilização do Balanced Scorecard num Hospital do Sector Público Administrativo. *5.º Congresso Nacional da Administração Pública*, 29-30 Outubro, Instituto Nacional de Administração, Lisboa.
- CHAN, Y. (2004). Performance Measurement and Adoption of the Balanced Scorecards: A Survey of Municipal Governments in the USA and Canada. *The International Journal of Public Sector Management*, 17(2/3): 201-222.
- CLARK, T. (2004). The Fashion of Management Fashion: A Surge Too Far? *Organization*, 11(2): 297-306. <http://dx.doi.org/10.1177/1350508404030659>
- CRUZ, I.; MAJOR, M.; SCAPENS, R. (2009). Institutionalization and Practice Variation in the Management Control of a Global/Local Setting. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 22(1): 91-117. <http://dx.doi.org/10.1108/09513570910923024>
- DE HAAS, M.; KLEINGELD, A. (1999). Multilevel Design of Performance Measurement Systems: Enhancing Strategic Dialogue throughout the Organization. *Management Accounting Research*, 10(3): 233-261. <http://dx.doi.org/10.1006/mare.1998.0098>
- DE WAAL, A. (2003). The Future of the Balanced Scorecard: An Interview with Professor Dr Robert S. Kaplan. *Measuring Business Excellence*, 7(1): 30-35. <http://dx.doi.org/10.1108/13683040310466708>
- DE WAAL, A.; AUGUSTIN, B. (2005). Is the Balanced Scorecard Applicable in Burkina Faso's State-Owned Companies. *3rd Conference on Performance Measurement and Management Control*, 22-23 September, Nice.
- DEBUSK, G.; CRABTREE, A. (2006). Does the Balanced Scorecard Improve Performance? *Management Accounting Quarterly*, 8(1): 44-48.
- DELANEY, J.; HUSELID, M. (1996). The Impact of Human Resource Management Practices on Perceptions of Organizational Performance. *Academy of Management Journal*, 39(4): 949-969. <http://dx.doi.org/10.2307/256718>
- DIMAGGIO, P.; POWELL, W. (1983). The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organisational Fields. *American Sociological Review*, 48: 147-160. <http://dx.doi.org/10.2307/2095101>
- DOWLING, J.; PFEFFER, J. (1975). Organizational Legitimacy: Social Values and Organizational Behaviour. *Pacific Sociological Review*, 18(1): 122-136. <http://dx.doi.org/10.2307/1388226>

- EPSTEIN, M.; MANZONI, J. (1997). The Balanced Scorecard and Tableau de Bord: Translating Strategy Into Action. *Strategic Finance*, 79(2): 28-36.
- EXAME (2008). 500 Maiores & Melhores. *Revista Exame*, Edição Especial 2008.
- FERNANDES, K.; RAJA, V.; WHALLEY, A. (2006). Lessons from Implementing the Balanced Scorecard in a Small and Medium Size Manufacturing Organization. *Technovation*, 26(5/6): 623-634. <http://dx.doi.org/10.1016/j.technovation.2005.03.006>
- FERNÁNDEZ, A. (2001). El Balanced Scorecard: Ayudando a Implantar la Estrategia. *IESE: Revista de Antiguos Alumnos*, 81: 31-42.
- GERUI, K.; FREDIN, A. (2012). The Balanced Scorecard: The Effects of Feedback on Performance Evaluation. *Management Research Review*, 35(7): 637-661. <http://dx.doi.org/10.1108/01409171211238848>
- GOMES, C. (2007). *A Contabilidade de Gestão e o Custeio Baseado nas Actividades nas Grandes Empresas Portuguesas: Os Determinantes do Custeio Baseado nas Actividades*. Tese de Doutoramento em Ciências Empresariais, Universidade do Minho, Portugal.
- GRANLUND, M. (2001). Towards Explaining Stability in and Around Management Accounting Systems. *Management Accounting Research*, 12(2): 141-166. <http://dx.doi.org/10.1006/mare.2000.0151>
- GUMBUS, A.; LUSSIER, R. (2006). Entrepreneurs Use a Balanced Scorecard to Translate Strategy into Performance Measures. *Journal of Small Business Management*, 44(3): 407-425. <http://dx.doi.org/10.1111/j.1540-627X.2006.00179.x>
- GUMBUS, A.; LYONS, B. (2002). The Balanced Scorecard at Philips Electronics. *Strategic Finance*, 84(5): 45-49.
- HELLSTRÖM, M.; JÖNSSON, P.; RAMBERG, U. (2008). Diffusion of the BSC in the Swedish Municipality Sector. *31th EAA Annual Congress*, 23-25 April, Rotterdam.
- HENDRICKS, K.; HORA, M.; MENOR, L.; WIEDMAN, C. (2012). Adoption of the Balanced Scorecard: A Contingency Variables Analysis. *Canadian Journal of Administrative Sciences*, 29(2): 124-138. <http://dx.doi.org/10.1002/cjas.229>
- HOPWOOD, A. (1983). On Trying to Study Accounting in the Context in which it Operates. *Accounting, Organizations and Society*, 8(2/3): 287-305. [http://dx.doi.org/10.1016/0361-3682\(83\)90035-1](http://dx.doi.org/10.1016/0361-3682(83)90035-1)
- HOPWOOD, A. (1972). An Empirical Study of the Role of Accounting Data in Performance Evaluation. *Journal of Accounting Research*, 10(3): 156-182. <http://dx.doi.org/10.2307/2489870>

- HOQUE, Z. (2005). Securing Institutional Legitimacy or Organizational Effectiveness? A Case Examining the Impact of Public Sector Reform Initiatives in an Australian Local Authority. *The International Journal of Public Sector Management*, 18(4/5): 367-382. <http://dx.doi.org/10.1108/09513550510599274>
- HUSELID, M. (1995). The Impact of Human Resource Management Practices on Turnover, Productivity, and Corporate Financial Performance. *Academy of Management Journal*, 38(3): 635-672. <http://dx.doi.org/10.2307/256741>
- HUSELID, M.; BECKER, B.; BEATTY, R. (2006). The Workforce Scorecard: Managing Human Capital to Execute Strategy. *Mid-American Journal of Business*, 21(2): 71-72.
- HUSELID, M.; BECKER, B.; BEATTY, R. (2005). *El Cuadro de Mando del Capital Humano: Gestión del Capital Humano para Ejecutar la Estrategia*. Barcelona: Ediciones Deusto.
- INAMDAR, N.; KAPLAN, R.; REYNOLDS, K. (2002). Applying the Balanced Scorecard in Healthcare Provider Organizations. *Journal of Healthcare Management*, 47(3): 179-196.
- JOHNSON, H.; KAPLAN, R. (1987). *Relevance Lost: the Rise and Fall of Management Accounting*. Boston: Harvard Business School Press.
- KAPLAN, R.; NORTON, D. (2001). *The Strategy Focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment*. Boston: Harvard Business School Press.
- KAPLAN, R.; NORTON, D. (2000). *El Cuadro de Mando Integral*. Barcelona: Ediciones Gestión2000.
- KAPLAN, R.; NORTON, D. (1996). *Translating Strategy into Action: The Balanced Scorecard*. Boston: Harvard Business School Press.
- KAPLAN, R.; NORTON, D. (1993). Putting the Balanced Scorecard to Work. *Harvard Business Review*, 71(5): 134-147.
- KAPLAN, R.; NORTON, D. (1992). The Balanced Scorecard: Measures that Drive Performance. *Harvard Business Review*, 70(1): 71-79.
- KASPERSKAYA, Y. (2008). Implementing the Balanced Scorecards: A Comparative Study of Two Spanish City Councils: An Institutional Perspective. *Financial Accountability & Management*, 24(4): 363-384. <http://dx.doi.org/10.1111/j.1468-0408.2008.00458.x>
- KIDWELL, L.; HO, S.; BLAKE, J.; WRAITH, P.; ROUBI, R.; RICHARDSON, W. (2002). New Management Techniques: An International Comparison. *The CPA Journal*, 72(2): 63-66.
- KOLLBERG, B.; ELG, M. (2011). The Practice of the Balanced Scorecard in Health Care Services. *International Journal of Productivity and Performance Management*, 60(5): 427-445. <http://dx.doi.org/10.1108/17410401111140374>

- LAITINEN, E. (2003). Future-Based Management Accounting: A New Approach with Survey Evidence. *Critical Perspectives on Accounting*, 14(3): 293-323. <http://dx.doi.org/10.1006/cpac.2002.0602>
- LAPSLEY, I.; PALLOT, J. (2000). Accounting, Management and Organizational Change: A Comparative Study of Local Government. *Management Accounting Research*, 11(2): 213-229. <http://dx.doi.org/10.1006/mare.2000.0129>
- LAPSLEY, I.; WRIGHT, E. (2004). The Diffusion of Management Accounting Innovation in the Public Sector: A Research Agenda. *Management Accounting Research*, 15(3): 355-374. <http://dx.doi.org/10.1016/j.mar.2003.12.007>
- LAWRIE, G.; COBBOLD, I.; MARSHALL, J. (2004). Corporate Performance Management System in a Devolved UK Governmental Organisation: A Case Study. *International Journal of Productivity and Performance Management*, 53(3/4): 353-370. <http://dx.doi.org/10.1108/17410400410533926>
- LAWSON, R.; STRATTON, W.; HATCH, T. (2006). Los Beneficios de un Sistema de Cuadro de Mando. *Harvard Deusto, Finanzas & Contabilidad*, 73: 58-70.
- LÓPEZ, A. (2002). Diseñando e Implantando el Balanced Scorecard en una Empresa del Sector del Vending: VAT, S.A. *Boletín AECA*, 58: 48-49.
- MALINA, M.; SELTO, F. (2001). Communicating and Controlling Strategy: An Empirical Study of the Effectiveness of the Balanced Scorecard. *Journal of Management Accounting Research*, 13(1): 47-90. <http://dx.doi.org/10.2308/jmar.2001.13.1.47>
- 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>
- MALMI, T. (1999). Activity-Based Costing Diffusion Across Organization: An Exploratory Empirical Analysis of Finnish Firms. *Accounting, Organization and Society*, 24(8): 649-672. [http://dx.doi.org/10.1016/S0361-3682\(99\)00011-2](http://dx.doi.org/10.1016/S0361-3682(99)00011-2)
- MARTÍNEZ, M.; HEREDIA, J. (2003). El Balanced Scorecard. Estudio del Proceso de Implantación en una Mediana Empresa. *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*, I(2): 147-168.
- MASIDE, J.; AIBAR, B. (1999). Distintas Posibilidades de Integración de la Información Estratégica Medioambiental en un Cuadro de Mando Integral. Estudio de Dos Casos de "SIGMA" en Base a su Estructura de Propiedad. *VI Congreso Internacional de Custos*, 15-17 Setembro, Braga.
- MENG, J.; PAN, P. (2012). Using a Balanced Set of Measures to Focus on Long-Term Competency in Internal Communication. *Public Relations Review*, 38(3): 484-490. <http://dx.doi.org/10.1016/j.pubrev.2012.03.005>

- MEYER, J.; ROWAN, B. (1977). Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony. *The American Journal of Sociology*, 83(2): 340-363. <http://dx.doi.org/10.1086/226550>
- MODELL, S. (2009). Bundling Management Control Innovations: A Field Study of Organisational Experimenting with Total Quality Management and the Balanced Scorecard. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 22(1): 59-90. <http://dx.doi.org/10.1108/09513570910923015>
- MUÑIZ, L. (2004). La Esencia del Cuadro de Mando. *Harvard Deusto, Finanzas & Contabilidad*, 62: 4-14.
- MUÑIZ, L.; MONFORT, E. (2005). *Aplicación Práctica del Cuadro de Mando Integral: Casos Prácticos, Ejercicios e Cuestionarios de Evaluación*. Barcelona: Ediciones Gestión2000.
- NIELSEN, S.; SORENSEN, R. (2004). Motives, Diffusion and Utilization of the Balanced Scorecard in Denmark. *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation*, 1(1): 103-124. <http://dx.doi.org/10.1504/IJAAPE.2004.004145>
- NIVEN, P. (2003). *El Cuadro de Mando Integral Paso a Paso*. Barcelona: Ediciones Gestión2000.
- NOLAN, R.; SHANAHAN, Y.; LORD, B. (2006). The Balanced Scorecard: Strategic Performance Measurement in New Public Sector Organisations. *4th International Conference on Accounting, Auditing and Management in Public Sector Reforms*, 7-9 September, Siena.
- 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>
- O'CONNOR, N.; CHOW, C.; WU, A. (2004). The Adoption of Western Management Accounting/Controls in China's State-Owned Enterprises During Economic Transition. *Accounting, Organizations and Society*, 29(3/4): 349-375. [http://dx.doi.org/10.1016/S0361-3682\(02\)00103-4](http://dx.doi.org/10.1016/S0361-3682(02)00103-4)
- OLVE, N.; PETRI, C.; ROY, J.; ROY, S. (2004). *El Cuadro de Mando en Acción: Equilibrando Estrategia y Control*. Barcelona: Ediciones Deusto.
- PEREIRA, G. (2005). *Balanced Scorecard em Hospitais*. Dissertação de Mestrado em Ciências Contábeis, Universidade Federal do Rio de Janeiro, Brasil.
- PIMENTEL, L.; MAJOR, M. (2009). Management Accounting Change in a Portuguese Service Company. *Contabilidade e Gestão*, 8: 89-109.
- PINENO, C. (2004). Balanced Scorecard Applications and Model Building: A Survey and Comparison of the Manufactured Homes and Motor Homes Industries. *Management Accounting Quarterly*, 6(1): 21-28.

- QUATTRONE, P.; HOPPER, T. (2001). What Does Organizational Change Mean? Speculations on a Taken For Granted Category. *Management Accounting Research*, 12(4): 403-435. <http://dx.doi.org/10.1006/mare.2001.0176>
- QUESADO, P.; RODRIGUES, L. (2009). Factores Determinantes na Implementação do Balanced Scorecard em Grandes Empresas Portuguesas. *Revista Universo Contábil*, 5(4): 94-115. <http://dx.doi.org/10.4270/ruc.2009433>
- RAUTIAINEN, A. (2009). The Interrelations of Decision-Making Rationales Around BSC Adoptions in Finnish Municipalities. *International Journal of Productivity and Performance Management*, 58(8): 787-802. <http://dx.doi.org/10.1108/17410400911000417>
- RIGBY, D.; BILBODEAU, B. (2007). Bain's Global 2007 Management Tools and Trends Survey. *Strategy & Leadership*, 35(5): 9-16. <http://dx.doi.org/10.1108/10878570710819161>
- RIGBY, D.; BILBODEAU, B. (2005). The Bain 2005 Management Tool Survey. *Strategy & Leadership*, 33(4): 4-12. <http://dx.doi.org/10.1108/10878570510607997>
- ROCHA-PINTO, S.; DEL CARPIO, G. (2011). Fatores Críticos para a Implantação do Balanced Scorecard: A Visão de Consultores Organizacionais. *Revista Base*, 8(4): 311-324. <http://dx.doi.org/10.4013/base.2011.84.04>
- RODRÍGUEZ, M.; ORTIZ, D.; LÓPEZ, A. (2006). Balancing Sports Scorecards. *Public Manager*, 35(2): 43-47.
- RODRÍGUEZ, M.; ORTIZ, D.; LÓPEZ, A. (2005). Balanced Scorecard in Local Governments: An Empirical Research in a Sport Services. *28th EAA Annual Congress*, 18-20 May, Göteborg.
- ROEST, P. (1997). The Golden Rules for Implementing the Balanced Business Scorecard. *Information Management & Computer Security*, 5(5): 163-165. <http://dx.doi.org/10.1108/09685229710187212>
- RUSSO, J.; MARTINS, A. (2005). A Aplicabilidade do Balanced Scorecard nas PME: O Caso da Indústria Transformadora de Matérias Plásticas do Centro Litoral de Portugal. *Jornal de Contabilidade*, 344: 401-418.
- SANTOS, R. (2006). *Balanced Scorecard em Portugal: Visão, Estratégia e Entusiasmo*. Lisboa: Gestão Plus Edições.
- SHIELDS, M. (1998). Management Accounting Practices in Europe: A Perspective From the States. *Management Accounting Research*, 9(4): 501-513. <http://dx.doi.org/10.1006/mare.1998.0081>
- SILVA, C. (2003). *A Utilização e o Conhecimento do Balanced Scorecard em Portugal: Uma Análise Empírica ao Mapa da Estratégia das Empresas Portuguesas*. Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Administração, Universidade do Minho, Portugal.

- SOARES JÚNIOR, H. (2003). *Experiências Comparadas de Implantação do Balanced Scorecard no Brasil*. Dissertação de Mestrado em Engenharia de Produção, Universidade Federal do Rio de Janeiro, Brasil.
- SOUSA, M. (2001). *A Aplicação do Balanced Scorecard em Portugal*. Dissertação de Mestrado em Ciências Empresariais, Universidade do Porto, Portugal.
- STEEN, M. (2011). The Emergence and Change of Management Accounting Routines. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 24(4): 502-547. <http://dx.doi.org/10.1108/09513571111133072>
- TER BOGT, H. (2008). Management Accounting Change and New Public Management in Local Government: A Reassessment of Ambitions and Results: An Institutional Approach to Accounting Change in the Dutch Public Sector. *Financial Accountability & Management*, 24(3): 209-241. <http://dx.doi.org/10.1111/j.1468-0408.2008.00451.x>
- TER BOGT, H.; VAN HELDEN, G. (2000). Accounting Change in Dutch Government: Exploring the Gap between Expectations and Realizations. *Management Accounting Research*, 11(2): 263-279. <http://dx.doi.org/10.1006/mare.2000.0132>
- TOWNLEY, B.; COOPER, D.; OAKES, L. (2003). Performance Measures and the Rationalization of Organizations. *Organization Studies*, 24(7): 1045-1071. <http://dx.doi.org/10.1177/01708406030247003>
- VICENTE, C.; ALMEIDA, M.; ALMEIDA, R. (2008). The Importance that the Management Control has Assumed in Portuguese Companies. *31th EAA Annual Congress*, 23-25 April, Rotterdam.
- WAGNER, S.; KAUFMANN, L. (2004). Overcoming the Main Barriers in Initiating and Using Purchasing-BSC's. *Journal of Purchasing and Supply Management*, 10(6): 269-281. <http://dx.doi.org/10.1016/j.pursup.2004.12.001>
- WEHMEIER, S. (2006). Dancers in the Dark: The Myth of Rationality in Public Relations. *Public Relations Review*, 32(3): 213-230. <http://dx.doi.org/10.1016/j.pubrev.2006.05.018>
- WENISCH, S. (2004). *The Diffusion of a Balanced Scorecard in a Divisionalized Firm: Adoption and Implementation in a Practical Context*. PhD Thesis in Business Administration, Umeå University, Sweden.
- WIDENER, S. (2004). An Empirical Investigation of the Relation between the Use of Strategic Human Capital and the Design of the Management Control System. *Accounting, Organizations and Society*, 29(3/4): 377-399. [http://dx.doi.org/10.1016/S0361-3682\(03\)00046-1](http://dx.doi.org/10.1016/S0361-3682(03)00046-1)

Anexos

Questionário: Grandes Empresas y PYMES

Parte I – Características gerais da organização

Informações gerais sobre a organização:

1.1. Actividade principal _____

1.2. CAE (n.º) _____

1.3. Distrito _____

1.4. Volume de negócios (vendas e prestação de serviços em 2008) _____

1.5. Total do Activo (em 2008) _____

1.6. Número de trabalhadores _____

1.7. Idade da empresa/data de constituição _____

1.8. Caracterização jurídica da empresa:

Empresário em nome individual 1 Sociedade Anónima 4

Sociedade por Quotas 2 Sociedade em nome colectivo 5

Sociedade unipessoal por quotas 3 Sociedade em comandita 6

Outra 7 Qual? _____

1.9. A empresa tem carácter/controlo familiar? Sim 1 Não 2

1.10. A empresa está cotada em bolsa? Sim 1 Não 2

1.11. Como caracteriza o capital da sua empresa?

100% Privado 1 100% Público 2 Misto 3 (___%Privado; ___%Público)

1.12. A origem do capital privado da empresa é maioritariamente (% de participação superior a 50%):

Nacional 1 Estrangeira 2

Parte II – Características do contexto organizacional

2.1. Numa escala de 1 a 5, por favor indique (x ou círculo) o nível de concordância em relação às seguintes afirmações:

	Discordo totalmente	Discordo	Não concordo nem discordo	Concordo	Concordo totalmente
a) Os funcionários hesitam em expressar o seu desacordo com os superiores.	1	2	3	4	5
b) A maior parte das decisões operacionais são tomadas ao nível da gestão de topo.	1	2	3	4	5
c) A organização caracteriza-se por ser conservadora e avessa ao risco.	1	2	3	4	5
d) A organização privilegia o trabalho em equipa.	1	2	3	4	5
e) Na organização existe uma clara comunicação, assistência e apoio aos trabalhadores.	1	2	3	4	5
f) A organização promove a discussão de questões estratégicas e a criatividade dos seus membros.	1	2	3	4	5
g) Na organização existe uma elevada partilha da informação, promovendo-se a cooperação funcional.	1	2	3	4	5
h) As sugestões dos funcionários são valorizadas.	1	2	3	4	5
i) Existe um clima organizacional favorável ao crescimento organizacional e pessoal.	1	2	3	4	5
j) Um estilo de gestão autoritário e uma cultura burocrática podem facilitar o processo de adopção, implementação e uso de técnicas de Contabilidade de Gestão na sua organização.	1	2	3	4	5
k) Um estilo de gestão mais participativo e consultivo facilita o processo de adopção, implementação e uso de técnicas de Contabilidade de Gestão na sua organização.	1	2	3	4	5

2.2. Como distribui percentualmente os colaboradores da sua organização em termos de conhecimentos académicos?

1. Doutoramento _____
2. Mestrado _____
3. Licenciatura _____
4. Bacharelato _____
5. Secundário _____
6. 3.º Ciclo _____
7. 2.º Ciclo _____
8. 1.º Ciclo _____

100%

2.3. A organização promove cursos de formação para os seus colaboradores na área da gestão?

Sim 1 Não 2

2.4. Numa escala de 1 a 5, como avalia (x ou círculo) a comunicação dentro da sua organização?

	Muito fraca	Fraca	Razoável	Fluida	Muito fluida
Nível vertical	1	2	3	4	5
Nível horizontal	1	2	3	4	5

Parte III – O *Balanced Scorecard* (BSC)

Conhecimento do BSC:

3.1. Indique o grau de conhecimento que detém sobre o BSC:

- Não conheço 1
- Já ouvi falar 2
- Conheço 3
- Conheço bem 4
- Conheço totalmente 5

Se assinalou que não conhece o questionário termina aqui. Se assinalou outra opção, passe por favor às questões seguintes.

Utilização do BSC:

3.2. Qual o estado de utilização do BSC na sua organização?

- Não utilizam nem pretendem utilizar 1 (passe p.f. para a questão 3.3.)
- Utilizam actualmente 2 (passe p.f. para a questão 3.4.)
- Já utilizaram mas abandonaram a sua implementação 3 (passe p.f. para a questão 3.3.)
- Esperam implementá-lo futuramente 4 (passe p.f. para a questão 3.5.)

3.3. Porque razão a organização não utiliza o BSC ou abandonou a sua implementação?
(assinale todas as opções aplicáveis)

- O BSC não se ajusta à cultura e à missão da organização 1
- A organização utiliza outras ferramentas similares e está satisfeita 2
- Quais? _____
- Dificuldade na selecção das dimensões básicas e no estabelecimento de inter-relações entre elas 3
- Dificuldade na definição e medição de medidas não financeiras 4
- Falta de compreensão por parte dos membros da organização dos benefícios derivados da implementação 5
- Exige custos de implementação/manutenção demasiado grandes (limitações financeiras) 6
- Exige um consumo excessivo de tempo 7
- Incompreensão dos seus impactos a nível organizacional (ausência de resultados) 8
- Inadequado suporte tecnológico/sistema de informação 9
- Reduzido conhecimento do BSC 10
- Cultura organizacional (atitudes negativas e aversão/resistência à mudança e ao risco) 11
- Falta de compromisso e motivação por parte do pessoal operativo 12
- Falta de compromisso, disponibilidade e apoio por parte da Direcção de Topo 13
- Dificuldade em decompor os objectivos para os níveis mais baixos da organização 14
- Visão de curto prazo associada às políticas organizacionais 15
- Falta de vinculação do BSC ao sistema de recompensas dos empregados 16
- Mudanças na Gestão/Administração (não está convencida da sua utilidade) 17
- Ausência de consenso na definição de objectivos, indicadores e metas 18
- Falta de comunicação 19
- Falta de uma missão/visão estratégica clara e comum 20
- Outra(s) (por favor especifique) _____ 21

Se assinalou que não utiliza ou que abandonou a implementação o questionário termina aqui.

3.4. Em que fase se encontra a utilização do BSC?

- Em fase de pesquisa e investigação 1
- Em fase de desenvolvimento 2
- Desenvolvimento completo 3

3.5. Em que data começou ou vai começar a ser desenvolvido/utilizado o BSC? _____

Processo de implementação do BSC:

3.6. Numa escala de 1 a 5, por favor indique (x ou círculo) quão importante foram as seguintes **razões** para a implementação do BSC:

	Totalmente sem importância	Sem importância	Moderadamente importante	Importante	Extremamente importante
a) Solicitação da empresa mãe.	1	2	3	4	5
b) Necessidade de alinhar a organização à estratégia global da empresa mãe.	1	2	3	4	5
c) Dar resposta a imperativos de ordem regulamentar (mandatos ou requisitos legislativos).	1	2	3	4	5
d) Necessidade de reconhecimento da organização como capaz.	1	2	3	4	5
e) Moda (organização vocacionada para o lançamento de práticas inovadoras e pioneiras).	1	2	3	4	5
f) Aumentar a eficiência e controlo dos custos.	1	2	3	4	5
g) O sistema existente não era útil para a gestão.	1	2	3	4	5
h) Os benefícios percebidos e experiências bem sucedidas de outras organizações que já o estavam a implementar (modelos de referência/imitação).	1	2	3	4	5
i) Obter coerência entre as normas sociais que reflectem os meios de comunicação, instituições educativas e associações profissionais e aquelas que se perseguem ao implementar o BSC.	1	2	3	4	5
j) Procurar apoio e reconhecimento institucional.	1	2	3	4	5
k) Exigência/pressão interna e	1	2	3	4	5

externa dos diferentes grupos ou <i>stakeholders</i> da organização.					
l) Nova oportunidade empresarial (expansão, novo cliente, etc.).	1	2	3	4	5
m) Necessidade de complementar outras iniciativas de gestão que já estavam a ser utilizadas.	1	2	3	4	5
Outra(s) (por favor especifique)	1	2	3	4	5

3.7. Qual a influência dos seguintes *stakeholders* na implementação do BSC na organização?

	Nula	Baixa	Média	Alta	Muito alta
Gestão de Topo	1	2	3	4	5
Gestão intermédia	1	2	3	4	5
Accionistas/Sócios/Investidores	1	2	3	4	5
Consultores Externos	1	2	3	4	5
Funcionários/trabalhadores	1	2	3	4	5
Fornecedores de <i>software</i>	1	2	3	4	5
Fornecedores	1	2	3	4	5
Clientes/Cidadãos/Utentes	1	2	3	4	5
Sindicatos	1	2	3	4	5
Estado/Governo	1	2	3	4	5
Sociedade/Comunidade	1	2	3	4	5
Associações empresariais	1	2	3	4	5
Outro(s) (por favor especifique)	1	2	3	4	5

3.8. A organização promoveu ou pretende promover cursos de formação sobre o desenho, implementação e utilização do BSC para a Gestão de Topo?

Sim 1 Não 2

3.9. Qual o envolvimento da Gestão de Topo no processo de implementação do BSC?

Nulo	Baixo	Médio	Alto	Muito alto
1	2	3	4	5

3.10. A organização promoveu ou pretende promover cursos de formação sobre o desenho, implementação e utilização do BSC para os restantes empregados/funcionários?

Sim 1 Não 2

3.11. Qual o envolvimento dos empregados/funcionários no processo de implementação do BSC?

Nulo	Baixo	Médio	Alto	Muito alto
1	2	3	4	5

3.12. A organização recorreu ou pretende recorrer aos serviços de um consultor externo para facilitar a implementação do BSC?

Sim 1 Não 2

3.13. Se respondeu **afirmativamente** à questão anterior, o recurso a consultores externos:

- Não teve impactos positivos ao nível da implementação do BSC 1
- Possibilitou o desenvolvimento de estratégias, objectivos e medidas 2
- Teve reflexos positivos ao nível da aceitação do BSC por parte dos trabalhadores 3
- Facilitou a compreensão e divulgação do BSC 4
- Facilitou a recolha e actualização de dados 5
- Possibilitou a experiência de outras implementações 6
- Ofereceu uma perspectiva objectiva e diferente da realidade 7
- Possibilitou uma vertente crítica do que habitualmente se realiza 8
- Promoveu discussões que estavam inibidas internamente 9
- Possibilitou a separação entre aspectos estratégicos e operacionais 10
- Outro(s) (por favor especifique) _____ 11

3.14. Quão eficaz foi o processo de consultoria no apoio ao esforço desenvolvido nas distintas fases da implementação do BSC?

Fases	Demasiado cedo para dizer	Totalmente ineficaz	Ineficaz	Moderadamente eficaz	Eficaz	Totalmente eficaz
Estudo e Concepção	1	2	3	4	5	6
Implementação	1	2	3	4	5	6
Monitorização dos resultados	1	2	3	4	5	6

Utilize o seguinte espaço se desejar efectuar algum comentário, observação ou sugestão que considere pertinente e oportuna sobre o tema em estudo.

O questionário termina aqui. Muito obrigada pela sua colaboração!

Cuestionário: Ayuntamientos y Empresas Municipales/Intermunicipales

Parte I – Características gerais da instituição

Informações gerais sobre a instituição:

1.1. Tipo de Instituição:

Câmara Municipal 1

Empresa Municipal 2

Empresa Intermunicipal 3

Outra (por favor especifique) 4 _____

1.2. Distrito _____

1.3. Volume de Receitas (em 2008) _____

1.4. Volume de Despesas (em 2008) _____

1.5. Número de habitantes/utentes _____

1.6. Número de trabalhadores _____

1.7. Volume de negócios (vendas e prestação de serviços em 2008) _____

Se no tipo de instituição assinalou **Empresa Municipal ou Empresa Intermunicipal**, por favor indique:

1.8. Idade da instituição/data de criação _____

1.9. Área Funcional _____

1.10. Como caracteriza a sua empresa:

Pública 1

Capitais Públicos 2

Capitais Maioritariamente Públicos 3

Parte II – Características do contexto organizacional e Parte III – O *Balanced Scorecard* (BSC)

Igual ao aplicado nas grandes empresas e PME's

Cuestionário: Hospitales

Parte I – Características gerais da instituição

Informações gerais sobre a instituição:

1.1. Natureza Jurídica:

Estabelecimento Público (SPA) 1

Entidade Pública Empresarial (EPE) 2

1.2. Distrito _____

1.3. Região de Saúde _____

1.4. Número de habitantes/utentes que serve _____

1.5. Número de camas _____

1.6. Total do Activo (em 2008) _____

1.7. Total do Capital Próprio (em 2008) _____

1.8. Total do Passivo (em 2008) _____

1.9. Número de funcionários _____

Parte II – Características do contexto organizacional e Parte III – O *Balanced Scorecard* (BSC)

Igual ao aplicado nas grandes empresas e PME's

© Intangible Capital, 2013 (www.intangiblecapital.org)



El artículo está con [Reconocimiento-NoComercial 3.0 de Creative Commons](http://creativecommons.org/licenses/by-nc/3.0/es/). Puede copiarlo, distribuirlo y comunicarlo públicamente siempre que cite a su autor y a Intangible Capital. No lo utilice para fines comerciales. La licencia completa se puede consultar en <http://creativecommons.org/licenses/by-nc/3.0/es/>