

---

# El Cuadro de Mando Integral como Herramienta de Gestión Estratégica en el Sector Sanitario Portugués

Patrícia Rodrigues Quesado<sup>1</sup>

Beatriz Aibar Guzmán<sup>2</sup>

Lúcia Lima Rodrigues<sup>3</sup>

---

•Artigo recebido em: 17/02/2012 •• Artigo aceito em: 10/07/2012

## Resumen

La búsqueda incesante de nuevas herramientas y técnicas de gestión como forma de solucionar dificultades financieras sin la pérdida del nivel de calidad esperado de la población, ha sido una constante en las instituciones que prestan cuidados de salud en todo el mundo. La utilización de modernas técnicas de gestión, en particular del Cuadro de Mando Integral (CMI), en el control más eficaz de los costes y la mejora de la calidad y efectividad en los servicios prestados en el sector de la salud, tiene registrado un importante desarrollo en los últimos años. Así, el presente artículo tiene como objetivo proporcionar algunas ideas acerca de qué factores influyen en la aplicación del CMI en el sector sanitario, qué ventajas o inconvenientes proporciona su empleo, qué perspectivas son las más adecuadas, qué caracterizan a los hospitales que lo adoptan, cuál el grado conocimiento y utilización en los hospitales portugueses, así como qué causas de abandono o no implantación se identifican. Para averiguar si dichas organizaciones conocen y están a adoptar el CMI, hemos enviado un cuestionario a 61 hospitales portugueses, con una tasa de respuesta del 24,6%. Los resultados obtenidos permiten concluir que aunque la mayoría de los encuestados conoce el CMI, su utilización en dichas organizaciones es muy reducida.

**Palabras clave:** Cuadro de Mando Integral. Sector Sanitario. Contabilidad de Gestión.

---

<sup>1</sup>Doutora em Ciências Económicas e Empresariais, Universidade de Santiago de Compostela -Professora Adjunta da Escola Superior de Gestão -Instituto Politécnico do Cávado e do Ave -4750-810 Barcelos, Portugal-Telef: (+351)253802500 -[pquesado@ipca.pt](mailto:pquesado@ipca.pt)

<sup>2</sup>Doutora em Ciências Económicas e Empresariais, Universidade de Santiago de Compostela -Profesora Titular de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales -Universidad de Santiago de Compostela  
Avda. Burgu das Nacións, s/n -15782 Santiago de Compostela, España  
Telef. (+34)981563100 -[beatriz.aibar@usc.es](mailto:beatriz.aibar@usc.es)

<sup>3</sup>Doutorada em Ciências Empresariais, especialidade em Contabilidade, Universidade do Minho -Professora Associada, com Agregação, da Escola de Economia e Gestão -Universidade do Minho Campus de Gualtar -4710-057 Braga, Portugal -Telef: (+351)253604559 -[lrodrigues@eeg.uminho.pt](mailto:lrodrigues@eeg.uminho.pt)

# The Balanced Scorecard as a Strategic Management Tool in the Portuguese Healthcare Sector

---

## Abstract

The incessant search for new tools and management techniques, as a way to solve financial difficulties without the loss of expected quality level of the population, has been a worldwide constant in the institutions that provide health care services. The use of modern management techniques, including the Balanced Scorecard (BSC), in the most effective control of costs and in improving the quality and effectiveness of services provided in the health sector has been a significant development in recent years. Thus, this article aims to provide some ideas about the factors that influence the implementation of the BSC in the healthcare sector, which advantages or disadvantages are implied by its use, what are the most appropriate perspectives, what characterizes the companies that adopt it, what is the degree of knowledge and use in Portuguese hospitals, as well as what causes for the abandonment or non-implementation are identified. To find out if these organizations know and adopt the BSC, we sent a questionnaire to 61 Portuguese hospitals, with a response rate of 24.6%. The findings suggest that although the majority of respondents know the BSC, its use in these organizations is very limited.

**Keywords:** Balanced Scorecard. Healthcare Sector. Management Accounting.

## 1 INTRODUCCIÓN

Los planteamientos y las reformas propuestas por el modelo de Nueva Gestión Pública han tenido repercusiones importantes a nivel del sector sanitario; sobre todo teniendo en cuenta que en la actualidad las organizaciones que prestan servicios sanitarios se enfrentan a la necesidad de tomar decisiones que permitan aplicar la mejor práctica clínica a un coste socialmente aceptable. Por consiguiente, es necesario el desarrollo

de instrumentos de gestión que faciliten la planificación, organización, coordinación, evaluación y control de las actividades desarrolladas por dichas organizaciones, permitiendo alinear las estrategias organizacionales con la gestión y medición del desempeño.

En este contexto, a lo largo de las últimas décadas la utilización de técnicas de gestión modernas y, en particular, del Cuadro de Mando Integral (CMI) ha experimentado un importante desarrollo en el ámbito de la gestión sanitaria (SANCHEZ *et al.*, 2002; OTEO *et al.*, 2002; PINENO, 2002; RADNOR y LOVELL, 2003a, 2003b; CARAMÉS *et al.*, 2004; NATHAN y PELFREY, 2004; CRUZ, 2005; KOCAKÜLÂH y AUSTILL, 2007; GURD y GAO, 2008; OLDEN y SMITH, 2008; NARANJO-GIL, 2009; QUESADO y MACEDO, 2010; SÁNCHEZ *et al.*, 2011; KOLLBERG y ELG, 2011; LOVAGLIO, 2011; GRIGORODIS *et al.*, 2012), el cual se ha visto favorecido por el hecho de que los sistemas tradicionales estaban enfocados sobre todo en aspectos financieros, descuidando aspectos importantes para estas organizaciones como los procesos clínicos, las capacidades del personal o la satisfacción de los pacientes.

Atendiendo a la relevancia de esta temática, asociada a la escasez de estudios sobre la misma en Portugal, el presente artículo tiene como objetivo proporcionar algunas ideas acerca de qué factores influyen en la aplicación del CMI en el sector sanitario, qué ventajas o inconvenientes proporciona su empleo, qué perspectivas son las más adecuadas, qué caracterizan a las empresas que lo adoptan, cuál el grado conocimiento y utilización en los hospitales portuguesas, así como qué causas de abandono o no implantación se identifican. De acuerdo con este objetivo, hemos estructurado el trabajo de la siguiente forma: inicialmente se exponen brevemente que influyen favorablemente en la utilización del CMI en las organizaciones sanitarias. A continuación, se describen algunos aspectos teóricos relativos a las características del CMI en estas empresas, analizando las reestructuraciones a realizar a nivel de las perspectivas propuestas inicialmente por Kaplan y Norton (1992, 1996a, 1996b, 2000, 2001). Con esta base, se presentan los aspectos clave para una implementación exitosa del CMI en organizaciones sanitarias y

analiza las principales ventajas y dificultades resultantes de su adopción, presentando ejemplos de estudios empíricos realizados en distintos países respecto a esta temática. Finalmente, presentamos, un estudio realizado en hospitales portugueses con el objetivo de obtener evidencia empírica sobre el conocimiento y utilización del CMI en dichas organizaciones.

## 2 EL CMI EN LA GESTIÓN DE LAS ORGANIZACIONES SANITARIAS

El primer artículo sobre la aplicación del CMI al sector de la salud se remonta a 1994 con el trabajo de Griffith (1994). Tres años más tarde, Forgione (1997) llamó la atención sobre el estudio de la utilización del CMI en el sector sanitario (hospitales individuales y departamentos hospitalarios). Asimismo, otros autores, como Chowet *al.* (1998), Aidemark (2001a, 2001b), Zelman *et al.* (2003), Modell (2004), Yang *et al.* (2005) y Yapet *al.* (2005), resaltaron el aumento de la utilización del CMI en el sector sanitario. Así, en opinión de Cruz (2005, p. 444), el CMI presenta dos importantes características que hacen del mismo una herramienta útil en apoyo a la gestión de las organizaciones sanitarias: el hecho de que el desempeño hospitalario “sea medido por objetivos clave y la importancia de que las relaciones críticas entre los aspectos financieros, los miembros de la organización, los procedimientos internos y el paciente sean establecidas de acuerdo con la estrategia de la organización”.

Por otro lado, existen un conjunto de factores que influyen favorablemente en la utilización del CMI en las organizaciones sanitarias. En este sentido, Baraldi (2001) y Silva y Prochnik (2005) identificaron los siguientes atributos que hacen atractiva la utilización del CMI en el sector sanitario:

- √ Existencia de sistemas de información problemáticos;
- √ Ausencia de sistemas de medición formalmente constituidos;

- √ Desequilibrio cuantitativo y cualitativo entre indicadores;
- √ Falta de coordinación entre médicos y administradores;
- √ Cambios en la reglamentación;
- √ Variedad de necesidades de los consumidores/pacientes;
- √ Mayor presión competitiva.

### **3 LAS PERSPECTIVAS DEL CMI EN LAS ORGANIZACIONES SANITARIAS**

En lo que respecta a las perspectivas del CMI, existe consenso entre la mayoría de los autores de que las perspectivas propuestas por Kaplan y Norton (1992, 1996a, 1996b, 2000, 2001) son adecuadas para su aplicación en las organizaciones pertenecientes al sector sanitario, si bien, en el caso de algunas de ellas, utilizando denominaciones diferentes.

En lo que concierne a la perspectiva financiera tradicional del CMI, Pastor *et al.* (2007) consideran que, desde el punto de vista de las organizaciones del sector sanitario, la misión de salvar vidas humanas puede tener una relación más directa con los objetivos de satisfacción del cliente o la sociedad en general. Es por ello que plantean que la perspectiva financiera debe ser entendida más como una base que influye sobre la capacidad de la organización para atender las necesidades de los clientes/pacientes que como un fin en sí misma, dado que la prestación de servicios sanitarios requiere la utilización de recursos financieros (MATOS, 2006). En opinión de Cruz (2005), a pesar de la menor importancia de esta perspectiva en las organizaciones sanitarias, debe tenerse en cuenta que la mejora de las medidas incluidas en las restantes perspectivas del CMI está condicionada por la obtención de buenos indicadores financieros. De allí que Santos y Fidalgo (2004) consideren que en el caso de las organizaciones sanitarias esta perspectiva podría orientarse al cumplimiento del presupuesto estratégico y la generación de autofinanciación suficiente para cumplir los objetivos estipulados en la misión de dichas organizaciones. En esta misma línea, García (2005)

señala la importancia de la perspectiva financiera en el suministro de información sobre los costes de los servicios ofrecidos por los hospitales, aunque subordinada a la misión de la organización. Pink *et al.* (2001) denominan a esta perspectiva “perspectiva del desempeño financiero”, considerando que un buen desempeño financiero es crítico para contar con los recursos necesarios para prestar servicios clínicos de calidad, y Ribeiro (2008) denomina de “perspectiva de la utilización de los recursos”.

De acuerdo con Stewart y Bestor (2000), Santos y Fidalgo (2004) y Ribeiro (2008), la modificación más sustantiva que parece necesario realizar en el CMI en las organizaciones pertenecientes al sector sanitario tiene que ver con la perspectiva de clientes, dentro de la cual deberían considerarse los diversos sujetos demandantes de los servicios sanitarios o inductores de la demanda de tales servicios (pacientes, personal médico y entidades de seguros médicos). Por otro lado, en opinión de MacStravic (1999), el CMI en el sector de la salud debería incluir todas las dimensiones que permiten describir la calidad de vida de los pacientes a través de la elaboración de indicadores cualitativos y cuantitativos cuyo valor se obtendría realizando cuestionarios que permitan determinar el impacto sobre la misma de los servicios prestados por la organización. Pink *et al.* (2001) denominan a esta perspectiva “perspectiva del usuario/paciente” y Ribeiro (2008) denomina de “perspectiva de los agentes/*stakeholders*”.

En lo que respecta a la perspectiva de procesos internos, Santos y Fidalgo (2004) señalan que “la característica de entidad multiproceso o multiproducto del hospital, quizás, pueda llevar a proponer la posibilidad de que ésta vertiente aglutine, a su vez, un nivel más detallado que contemple aquellos procesos considerados claves en el desarrollo de la estrategia global de la entidad”. En este sentido, dichos autores sugieren que “podría plantearse un nivel de desglose del CMI global en CMIs por procesos clave hospitalarios, o bien, introducir en la perspectiva de procesos internos, “subperspectivas” que respondan a la diversidad de procesos (...)”.

Finalmente, Santos y Fidalgo (2004) contemplan el desdoblamiento de la perspectiva de aprendizaje y crecimiento en dos perspectivas: (1) aprendizaje y formación y (2) crecimiento, sobre todo atendiendo a la importancia de los valores intangibles en la actividad sanitaria, en particular la alta calificación del personal, la especialización, la alta tecnología y la relevancia de los procesos de investigación y desarrollo. Pink *et al.* (2001) denominan a esta perspectiva “perspectiva de integración de sistemas y capacidad de cambio” y Oliva y Borba (2004) “perspectiva del conocimiento interno” (gestión de procesos con personas).

Por otro lado, varios autores plantearon la conveniencia de añadir nuevas perspectivas al CMI en las organizaciones sanitarias. Así, Zelman *et al.* (2003) presentan ejemplos de una gran variedad de organizaciones sanitarias que añadieron perspectivas adicionales al *scorecard*, como es el caso de las perspectivas “desarrollo y énfasis en la comunidad”, “recursos humanos”, “servicios y cuidados de calidad” y “resultados”. Por su parte, Cruz (2005) llama la atención sobre la importancia de la “perspectiva de servicios” (en la que se incluyen indicadores como el tiempo medio de espera de consulta, la duración media de las consultas, la tasa de crecimiento del número de consultas, la tasa de ocupación de las camas, la tasa de crecimiento de las cirugías y la derivación de pacientes por falta de servicios) y la “perspectiva de personal” (integrada por indicadores como el índice de satisfacción de los empleados, las horas dedicadas a la formación de los diferentes grupos de empleados, la tasa de absentismo y la tasa de rotación); mientras que Urrutia y Eriksen (2005) sostiene que los hospitales deberían incluir en su *scorecard* una perspectiva adicional que suministre información relacionada con los aspectos sociales y demográficos característicos del territorio en el que opera el hospital.

A este respecto, Voelker *et al.* (2001) describen distintas aplicaciones del CMI en entidades sanitarias. En concreto, dichos autores se refieren al *Butterworth Hospital de Grand Rapids (Michigan)*, que adoptó entre otras, la perspectiva de “situación funcional de la salud”; a la entidad médica *Henry Ford (Detroit)*, con las perspectivas “integración global del sistema de asistencia sanitaria” y “proveedores

de bajo coste”; y al centro *Johns Hopkins*, que utiliza la “perspectiva de los resultados docentes y de investigación”. En el contexto brasileño, Ceretta y Quadros (2003) analizaron la utilización del CMI en el Hospital de Caridad de Carazinho, el cual añadió a las perspectivas básicas propuestas por Kaplan y Norton la “perspectiva de la comunidad”, para evaluar la implicación del hospital con la comunidad. También en Brasil, Castro (2004) se refiere al caso del Hospital Santa Rita de Cássia que añadió la “perspectiva social” (ya que al tratarse de una institución filantrópica, el aspecto social era uno de los objetivos de la institución). Finalmente, Oliva y Borba (2004), resaltan la necesidad de inclusión de una perspectiva específica sobre capacidad asistencial.

## **4 ASPECTOS CLAVE PARA UNA IMPLEMENTACIÓN EXITOSA DEL CMI EN LAS ORGANIZACIONES SANITARIAS**

Santos y Fidalgo (2003, 2004) abogan por una adaptación del CMI a la misión y los intereses fundamentales de las organizaciones sanitarias (es decir, la atención y el servicio que se presta al paciente). En el CUADRO 1 resumimos los planteamientos de dichas autoras sobre las repercusiones que las características más relevantes de los hospitales pueden tener en la efectividad del modelo de CMI.



## CUADRO 1

### Características del hospital y sus implicaciones en el diseño de un CMI

Características	Implicaciones para el CMI
Los hospitales ofrecen un “producto intangible” cuya prestación y consumo son simultáneos	Los objetivos e indicadores que se identifiquen en la perspectiva de los pacientes se consideran el “eje central” del proceso sanitario.
El hospital es una empresa multiproducto	Dependiendo del tamaño y complejidad de la organización es posible que sea necesario crear CMI no solo a nivel de unidades asistenciales sino, incluso, a nivel de procesos sanitarios distintos.
El hospital es responsable de la oferta y la demanda de los servicios asistenciales	Los profesionales médicos deben ser considerados como uno de los “grupos de interés” fundamentales. Dado su papel como potencial inductor de la demanda de los servicios, el médico se convierte en una especie de “cliente” no finalista y, en consecuencia, debe incluirse en la perspectiva tradicionalmente denominada como “perspectiva del cliente”.
El hospital incrementa sus costes al introducir nuevas tecnologías	Dada la naturaleza social de la prestación sanitaria, el impacto de las nuevas tecnologías y procedimientos médicos no deben medirse en función de indicadores económicos exclusivamente. Asimismo, tampoco deben establecerse relaciones causa-efecto que culminen en resultados financieros, sino considerarlos bajo una orientación fundamentada en el paciente como agente receptor único del sistema y la comunidad en general como receptor universal.
El hospital dispone de un equipo humano de muy diversa cualificación y categoría profesional	Debe incorporarse en el CMI una perspectiva que analice todo lo relacionado con la calidad del

Fuente: SANTOS y FIDALGO, 2004, adaptado.

Por otro lado, los factores clave para una implementación exitosa del CMI en el sector sanitario pueden resumirse en los siguientes puntos (CHAN y HO, 2000; INAMDAR *et al.*, 2002; ARAI, 2006, DEVINE *et al.*, 2010):

- √ Obtención de apoyo por parte de los altos gestores/ejecutivos y de los médicos;
- √ Atender a los aspectos humanos durante el proceso de implementación (historia, estilo de gestión y cultura específica del hospital, promoción de la discusión, compromiso y consenso de los miembros de la organización en torno de la estrategia);
- √ Desarrollo de equipos multidisciplinarios entre cuyos miembros incluyen personas con conocimientos sobre esta herramienta, quienes tendrán una participación activa en el proceso de implementación;
- √ Disponibilidad de tiempo y capacidades en la formulación de hipótesis estratégicas, en el análisis de datos y de gestión;
- √ Selección de objetivos e indicadores estratégicos (clara definición de los clientes, selección de un número limitado de indicadores y adecuado análisis de los valores esperados para los mismos);
- √ Motivación e incremento del aprendizaje antes, durante y después de la implementación del CMI (delegación de responsabilidades; *feedback* de resultados; atribución de incentivos financieros y promoción de la cooperación entre los distintos miembros de la organización);
- √ Adoptar un enfoque sistémico (cada servicio deberá desarrollar su *scorecard*, el cual debe estar alineado con el *scorecard* corporativo);
- √ Vincular el CMI con otras iniciativas dirigidas al aumento de la satisfacción de los pacientes.

## 5 VENTAJAS Y ASPECTOS CRÍTICOS DEL CMI EN LAS ORGANIZACIONES SANITARIAS

Son varias las ventajas referidas en la literatura sobre la utilización del CMI en las organizaciones que prestan servicios sanitarios (MACSTRAVIC, 1999; AIDEMARK, 2001b; SANCHEZ *et al.*, 2002; INAMDAR *et al.*, 2002; OTEO *et al.*, 2002; PEREIRA, 2005; WALKER

y DUNN, 2006; MATOS, 2006; SILVA y NUNES, 2007; BLOOMQUIST y YEAGER, 2008; VILLALBÍ *et al.*, 2007; CHAN, 2009; DEVINE *et al.*, 2010; KOLLBERG y ELG, 2011; GRIGOROUDIS *et al.*, 2012):

√ Integra las dimensiones de productividad, optimización y crecimiento, con perspectivas de procesos y resultados;

√ Posibilita el alineamiento de la organización con respecto a su misión, con una mayor orientación hacia la satisfacción del cliente, donde la comunidad y los pacientes pasan a ser elementos principales de todo el proceso (lo que permite un conocimiento más profundo de los clientes/pacientes y fortalece las relaciones con ellos);

√ Permite la reducción de costes sin afectar la calidad de los servicios de salud;

√ Proporciona un mecanismo de comunicación y colaboración, estimulando el diálogo entre el personal clínico y los administradores;

√ Posibilita el establecimiento, de forma sistemática, de metas estratégicas y adecua los aspectos clínicos a los organizativos;

√ Ayuda a asignar responsabilidades sobre el desempeño a todos los niveles hospitalarios.

Por otro lado, en la literatura podemos encontrar referencias a diversos problemas (externos e internos) inherentes a la utilización del CMI en las organizaciones sanitarias (CASTAÑEDA-MÉNDEZ *et al.*, 1998; STEWART y BESTOR, 2000; CURTRIGHT *et al.*, 2000; PINK *et al.*, 2001; BARALDI, 2001; AIDEMARK, 2001b; MELIONES *et al.*, 2001; HO y CHAN, 2002; ZELMAN *et al.*, 2003; NATHAN y PELFREY, 2004; CARVALHO *et al.*, 2005; CRUZ, 2005; SILVA y PROCHNIK, 2005; NORTHCOTT y FRANCE, 2005; MATOS, 2006; GARCÍA, 2007; SILVA y NUNES, 2007; AIDEMARK y FUNCK, 2009):

√ Conflicto de intereses entre administradores y médicos;

√ Conflicto de intereses entre médicos, planes de salud y pacientes;

- √ Dificultad para justificar la inversión necesaria;
- √ Dificultad para identificar el “producto” de las organizaciones prestadoras de servicios de salud y, por consiguiente, de encontrar la forma correcta de medir el desempeño en términos de resultados;
- √ Necesidad de una elevada cantidad de datos e informaciones que se obtienen a partir de distintas fuentes de información independientes y, en muchos casos, no relacionadas;
- √ Falta de hábito en la utilización de indicadores;
- √ Ausencia de capacidades técnicas para desarrollar indicadores;
- √ La gran diversidad de opiniones dificulta el consenso en cuanto a la importancia relativa de los objetivos estratégicos;
- √ Dependencia en relación a las orientaciones políticas de los sucesivos gobiernos;
- √ Dificultades en la realización de cambios culturales y estructurales.

## 6 ESTUDIOS SOBRE LA IMPLEMENTACIÓN DEL CMI EN ORGANIZACIONES SANITARIAS

En los últimos años han sido desarrollados numerosos estudios en distintos países sobre la aplicabilidad y aspectos positivos resultantes de la aplicación del CMI en organizaciones sanitarias. Los trabajos enmarcados en esta línea de investigación han abordado el estudio de distintos temas. Así, se han desarrollado estudios relativos:

- √ Al proceso interno de desarrollo del CMI (VOELKER *et al.*, 2001; PINK *et al.*, 2001; INAMDAR *et al.*, 2002);
- √ Al desarrollo de medidas para organizaciones específicas (WACHTEL *et al.*, 1999; INAMDAR *et al.*, 2000; GUMBUS *et*

*al.*, 2002, 2003; CHANG, 2003; WELLS y WEINER, 2005; MOULLIN *et al.*, 2007; CATTINELLI *et al.*, 2012)

√ Al desarrollo de *dashboards* (WEBER, 2001; WYATT, 2004; CLEVERLY y CLEVERLY, 2005; YAP *et al.*, 2005; QUESADO y MACEDO, 2010).

√ A analizar la aplicación del CMI en hospitales individuales o departamentos hospitalarios (HARBER, 1998; CHOW *et al.*, 1998; GORDON y GEIGER, 1999; CURTRIGHT *et al.*, 2000; JONES y FILIP, 2000; ATKINSON y EPSTEIN, 2000; BARALDI, 2001; MELIONES *et al.*, 2001; AIDEMARK, 2001a, 2001b; INAMDAR *et al.*, 2002; MARTÍNEZ y FERNANDÉZ, 2002; CHOW-CHUA y GOH, 2002; CERETTA y QUADROS, 2003; CASTRO, 2004; HUANG *et al.*, 2004; PEREIRA, 2005; NORTHCOTT y FRANCE, 2005; CARVALHO *et al.*, 2005; URRUTIA y ERIKSEN, 2005; SILVA y PROCHNIK, 2005; TRILLO y FERNANDÉZ, 2006; ARAI, 2006; MATOS, 2006; SILVA y NUNES, 2007; CAVACO y SARRICO, 2007; CHANG *et al.*, 2008; JOSEY y IL-WOON, 2008; JOSCHU *et al.*, 2009; KOLLBERG y ELG, 2011; DYBALL *et al.*, 2011; GRIGOROUDIS *et al.*, 2012).

√ A reportar la utilización y difusión del CMI en las organizaciones pertenecientes al sistema de salud (BAKER y PINK, 1995; CASTAÑEDA-MÉNDEZ *et al.*, 1998; CHAN y HO, 2000; MAGISTRETTI *et al.*, 2002; CHANG *et al.*, 2002; ZELMAN *et al.*, 2003; BARALDI y MONOLO, 2004; SMITH y IL-WOON, 2005; BOCCI *et al.*, 2006; VELLALBÍ *et al.*, 2007; KOCAKÜLÂH y AUSTILL, 2007; PATEL *et al.*, 2008; CHAN, 2009; AIDEMARK, 2010; DYBALL *et al.*, 2011).

Importa señalar que la casi totalidad de estos estudios han utilizado la metodología del estudio de casos (con realización de entrevistas estructuradas y semiestructuradas) y, en menor número, el cuestionario postal.

---

## 7 ESTUDIO EMPÍRICO

### 7.1 Objetivos

Como hemos comentado con anterioridad, además de proporcionar algunas ideas acerca de qué factores influyen en la aplicación del CMI en el sector sanitario, qué ventajas o inconvenientes proporciona su empleo, qué perspectivas son las más adecuadas y qué caracterizan a las empresas que lo adoptan, este trabajo pretende obtener evidencia empírica sobre el conocimiento y utilización del CMI en los hospitales portugueses, así como identificar las principales razones inherentes a la no adopción o abandono del CMI en dichas organizaciones.

### 7.2 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 hospitales portugueses. Seleccionamos todos aquellos hospitales pertenecientes al Sistema Nacional de Salud (SNS) clasificados como Entidades Públicas Empresariales (EPE) y Sector Público Administrativo (SPA). Para su identificación hemos recurrido a las páginas *web* del Ministerio de la Salud ([www.portaldasaude.pt](http://www.portaldasaude.pt), [www.hospitalsepe.min-saude.pt](http://www.hospitalsepe.min-saude.pt) y [www.acss.min-saude.pt](http://www.acss.min-saude.pt)), a un directorio en *Internet* ([www.guianet.pt](http://www.guianet.pt)) y a contactos telefónicos con las Administraciones Regionales de Salud. A este respecto, es importante señalar que seleccionamos aquellos hospitales clasificados como EPE y SPA hasta finales de marzo de 2009 y, por ello, su número y naturaleza pueden no coincidir con la clasificación actual, teniendo en cuenta que muchas unidades hospitalarias se han fusionado y, en consecuencia, ha cambiado su naturaleza jurídica.

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 población objeto de estudio estuvo formada por 61 instituciones hospitalarias (39 hospitales EPE y 22 hospitales SPA) y 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 61 cuestionarios enviados obtuvimos 15 respuestas, lo que corresponde al 24,6% del total de la población (28,2% hospitales EPE y 18,2% hospitales SPA).

## 7.3 Resultados

### **7.3.1 Caracterización general de las organizaciones de la muestra**

#### a) Naturaleza jurídica

Como indicamos anteriormente, hemos seleccionado los hospitales pertenecientes al SNS (en concreto, los hospitales con naturaleza jurídica EPE y SPA). De los quince cuestionarios recibidos, once corresponden a hospitales con naturaleza de EPE (73,3%) y cuatro a hospitales del SPA (26,7%).

#### b) Localización geográfica

En cuanto a la distribución geográfica de los hospitales de la muestra, los hemos clasificado en función de la región de salud a la que pertenecen. Como se observa en el CUADRO 2, la casi totalidad de los hospitales EPE de la muestra (72,7%) están localizados en la región de salud Norte mientras que, de los cuatro hospitales SPA, tres pertenecen a la región de salud Centro y uno a la región de salud de Lisboa y Valle del Tajo. La prueba de ajuste de Chi-cuadrado presenta un estadístico no significativo ( $p\text{-value}=0,124$ ), por lo que, en términos de localización geográfica (CUADRO 3), la muestra puede considerarse representativa de la población.

**CUADRO 2**  
**Localización geográfica de los hospitales EPE y SPA**

<b>Región de Salud</b>	<b>EPE</b>	<b>%</b>	<b>SPA</b>	<b>%</b>
Norte 8	72,7	0	0	
Centro 0	0	3	75	
Lisboa y Valle del Tajo	1	9,1	1	25
Alentejo 2	18,2	0	0	
<b>Total</b>	<b>11</b>	<b>100</b>	<b>4</b>	<b>100</b>

**CUADRO 3**  
**Distribución de los hospitales por localización geográfica**

<b>Región Geográfica</b>	<b>Respuestas</b>		<b>No Respuestas</b>		<b>Total</b>	
	<b>N</b>	<b>%</b>	<b>N</b>	<b>%</b>	<b>N</b>	<b>%</b>
Norte	8	53,3	9	19,6	17	27,9
Centro	3	20	15	32,6	18	29,5
Lisboa y Valle del Tajo	2	13,3	17	37	19	31,1
Alentejo	2	13,3	3	6,5	5	8,2
Algarbe	0	0	2	4,3	2	3,3
<b>Total</b>	<b>15</b>	<b>100</b>	<b>46</b>	<b>100</b>	<b>61</b>	<b>100</b>

(*p-value* = 0,124;  $\chi^2 = 5,749$ )

### c) Dimensión

Los siguientes cuadros suministran información acerca del número de usuarios, el número de camas, el número de trabajadores, el total del activo, el capital propio y el pasivo de los hospitales EPE y SPA que integran la muestra objeto de estudio.

En cuanto al número de usuarios, la mayoría de los hospitales EPE (63,6%) presta servicio a más de 250.000 usuarios mientras que el 75% de los hospitales SPA de la muestra atienden hasta 250.000 usuarios.



### CUADRO 4

#### Número de usuarios de los hospitales

Usuarios	EPE	%	SPA	%	Total	%
Menor o igual a 100.000	0	0	2	50	2	13,3
Entre 100.000 y 250.000	4	36,4	1	25	5	33,3
Mayor que 250.000	7	63,6	1	25	8	53,3
<b>Total</b>	<b>11</b>	<b>100</b>	<b>4</b>	<b>100</b>	<b>15</b>	<b>100</b>

En lo que respecta al número de camas y de trabajadores (CUADROS 5 y 6, respectivamente) puede observarse que los hospitales EPE de la muestra son esencialmente de dimensión mediana (entre 250 y 600 camas), mientras que los hospitales SPA son esencialmente de pequeña dimensión (menos de 250 camas). Por otro lado, en dichas organizaciones trabajan muchos empleados (el 54,5% de los hospitales EPE poseen más de 2.000 trabajadores y dos hospitales SPA emplean entre 500 y 1.000 trabajadores).

### CUADRO 5

#### Número de camas de los hospitales

	EPE	%	SPA	%	Total	%
Menos de 250	2	18,2	3	75	5	33,3
250-600	7	63,6	1	25	8	53,3
Más de 600	2	18,2	0	0	2	13,3
<b>Total</b>	<b>11</b>	<b>100</b>	<b>4</b>	<b>100</b>	<b>15</b>	<b>100</b>

**CUADRO 6**  
**Número de trabajadores de los hospitales**

	<b>EPE</b>	<b>%</b>	<b>SPA</b>	<b>%</b>	<b>Total</b>	<b>%</b>
Menos de 250	0	0	1	25	1	6,7
250-500	0	0	1	25	1	6,7
500-1.000	1	9,1	2	50	3	20
1.000-2.000	4	36,4	0	0	4	26,7
Más de 2.000	6	54,5	0	0	6	40
<b>Total</b>	<b>11</b>	<b>100</b>	<b>4</b>	<b>100</b>	<b>15</b>	<b>100</b>

En lo que concierne al total del activo, capital propio y pasivo (CUADROS 7, 8 y 9), todos los hospitales SPA de la muestra poseen un activo, capital propio y pasivo inferior a 50.000.000•. Por otra parte, la casi totalidad de los hospitales EPE de la muestra (80%) tienen un total del activo superior a 50.000.000•, dos hospitales tienen un capital propio superior a 100.000.000• y la mayoría (60%) poseen un pasivo que varía entre los 50.000.000• y los 100.000.000•.

**CUADRO 7**  
**Total del activo de los hospitales**

<b>Valores (•)</b>	<b>EPE</b>	<b>%</b>	<b>SPA</b>	<b>%</b>	<b>Total</b>	<b>%</b>
Menor o igual a 50.000.000	2	20	3	100	5	38,5
Entre 50.000.000 y 100.000.000	2	20	0	0	2	15,4
Mayor que 100.000.000	6	60	0	0	6	46,2
<b>Total</b>	<b>10</b>	<b>100</b>	<b>3</b>	<b>100</b>	<b>13</b>	<b>100</b>

**CUADRO 8**  
**Total del capital propio de los hospitales**

Valores (•)	EPE	%	SPA	%	Total	%
Menor o igual a 50.000.000	6	60	3	100	9	69,2
Entre 50.000.000 y 100.000.000	2	20	0	0	3	23,1
Mayor que 100.000.000	2	20	0	0	1	7,7
<b>Total</b>	<b>10</b>	<b>100</b>	<b>3</b>	<b>100</b>	<b>13</b>	<b>100</b>

**CUADRO 9**  
**Total del pasivo de los hospitales**

Valores (•)	EPE	%	SPA	%	Total	%
Menor o igual a 50.000.000	4	40	3	100	7	53,8
Entre 50.000.000 y 100.000.000	6	60	0	0	6	46,2
<b>Total</b>	<b>10</b>	<b>100</b>	<b>3</b>	<b>100</b>	<b>13</b>	<b>100</b>

d) Vinculación a organizaciones de enseñanza e investigación

En el sector sanitario es común la vinculación de los hospitales a instituciones de enseñanza e investigación. En el caso de los hospitales que integran la muestra, hemos comprobado que casi todos (80%) están vinculados a dichas instituciones, ya sea en términos prácticos o en términos teórico-prácticos. Ningún hospital SPA y solo tres hospitales EPE no están vinculados a organizaciones de enseñanza e investigación

**CUADRO 10**  
**Vinculación de los hospitales a organizaciones de enseñanza e investigación**

	EPE	%	SPA	%	Total	%
Sí (formación práctica)	4	36,4	2	50	6	40
Sí (formación teórico-práctica)	4	36,4	2	50	6	40
No	3	27,2	0	0	3	20
<b>Total</b>	<b>11</b>	<b>100</b>	<b>4</b>	<b>100</b>	<b>15</b>	<b>100</b>

### e) Certificación/acreditación

En los siguientes cuadros presentamos los datos relativos a la posesión de certificación/acreditación de la calidad y/o medioambiental por parte de los hospitales públicos de la muestra así como si dichas instituciones elaboran informes de sostenibilidad y/o medioambientales. En lo que respecta a la certificación de la calidad, seis hospitales, todos clasificados como EPE, poseen dicha certificación a través de la norma ISO 9001. Por otro lado, solo un hospital SPA está en curso de obtener la certificación de la calidad (CUADRO 11).

**CUADRO 11**  
**Certificación de la calidad de los hospitales**

Certificación de la calidad	EPE	%	SPA	%	Total	%
Sí	6	54,5	0	0	6	40
No	3	27,3	3	75	6	40
En curso	2	18,2	1	25	3	20
<b>Total</b>	<b>11</b>	<b>100</b>	<b>4</b>	<b>100</b>	<b>15</b>	<b>100</b>

Teniendo en cuenta que existen hospitales donde solo algunos servicios específicos están certificados por la ISO 9001 y que existen hospitales no certificados pero acreditados, en términos globales, por entidades internacionales, preguntamos a dichas organizaciones si poseían dicha acreditación y qué entidad se la había concedido. Como se observa en el CUADRO 12, siete hospitales de la muestra están acreditados (6 hospitales EPE y 1 hospital SPA), ningún hospital tiene el proceso de acreditación en curso y los restantes no están acreditados. En cuanto a las entidades de acreditación, las más señaladas han sido la *Join Comission International (JCI)*, el *Health Quality Service (HQS)* y la *King's Found*.

## CUADRO 12

### Acreditación de la calidad en los hospitales

Acreditación de la calidad	EPE	%	SPA	%	Total	%
Sí (proceso completo)	6	54,5	1	25	7	46,7
No	5	45,5	3	75	8	53,3
<b>Total</b>	<b>11</b>	<b>100</b>	<b>4</b>	<b>100</b>	<b>15</b>	<b>100</b>

Finalmente, en cuanto a la certificación medioambiental y a la elaboración de informes de sostenibilidad y/o medioambientales (CUADROS 13 y 14), la casi totalidad los hospitales EPE de la muestra (81,8%) no poseen certificación medioambiental, aunque es importante el número de hospitales EPE que elaboran informes de sostenibilidad y/o medioambientales (45,5%). Por su parte, la totalidad de los hospitales SPA no posee certificación medioambiental ni elaboran informes de sostenibilidad y/o medioambientales.

## CUADRO 13

### Certificación medioambiental de los hospitales

Certificación medioambiental	EPE	%	SPA	%	Total	%
Sí	1	9,1	0	0	1	6,7
No	9	81,8	4	100	13	86,6
En curso	1	9,1	0	0	1	6,7
<b>Total</b>	<b>11</b>	<b>100</b>	<b>4</b>	<b>100</b>	<b>15</b>	<b>100</b>

## CUADRO 14

### Elaboración de informes de sostenibilidad y/o medioambientales en los hospitales

	EPE	%	SPA	%	Total	%
Sí	5	45,5	0	0	5	33,3
No	6	54,5	4	100	10	66,7
<b>Total</b>	<b>11</b>	<b>100</b>	<b>4</b>	<b>100</b>	<b>15</b>	<b>100</b>

### 7.3.2 Caracterización general del mercado y el entorno organizativo

En lo que respecta a las características del mercado y el entorno organizativo, los datos obtenidos indican que la opción más señalada por los encuestados fue que existen “algunos” niveles jerárquicos (7 hospitales), aunque es importante el número de hospitales que señalaron la existencia de muchos niveles jerárquicos (5 hospitales).

En cuanto al grado de concentración de la toma de decisiones en la alta dirección, en casi todas las organizaciones el proceso de toma de decisiones está muy centralizado o centralizado en la alta dirección (10 hospitales). Por otro lado, como puede observarse en el CUADRO 15, en todas las organizaciones de la muestra la división del trabajo se realiza en base a la especialización y funcionalización. Por último, debe subrayarse la existencia de un sistema de reglas formales.

**CUADRO 15**  
**Formalización/burocratización en los hospitales**

<b>Formalización/burocratización</b>	<b>Media</b>	<b>Desviación típica</b>
División del trabajo en base a la especialización y funcionalización	4,00	0,756
Existencia de un sistema de reglas formales	3,73	0,884
Gestión/relaciones informales	3,33	0,724
Utilización de procedimientos operativos estándar en la gestión del trabajo realizado en los diferentes departamentos/ unidades/ secciones/ divisiones	3,40	0,910
Formalización en la descripción de las actuales especificaciones de las tareas de trabajo y de los criterios de evaluación del desempeño en la organización	3,13	0,743

En cuanto a la previsibilidad/imprevisibilidad del entorno, los encuestados consideran que “es difícil prever el impacto que tendrá en la organización una decisión incorrecta o la forma en que los factores del entorno pueden afectar al éxito o fracaso de una decisión”. Debe notarse también que muchos encuestados coinciden con las afirmaciones de que “el entorno está en constante cambio”, de que “los problemas generados por el entorno de la organización generalmente se caracterizan como rutinarios y pueden ser enfrentados por procedimientos corporativos establecidos”, y de que “existe falta de información respecto a los factores del entorno externo que afectan al proceso de toma de decisiones”.

### CUADRO 16

#### Grado de previsibilidad/imprevisibilidad del entorno interno y externo de los hospitales

Entorno interno y externo	Media	Desviación típica
El entorno de la organización está en constante cambio	3,43	1,089
El entorno de la organización es generalmente previsible	3,36	1,008
Las previsiones sobre el entorno son generalmente precisas	3,36	0,929
Los problemas generados por el entorno de la organización generalmente se caracterizan como rutinarios y pueden ser enfrentados por procedimientos corporativos establecidos	3,50	0,760
Existe falta de información respecto a los factores del entorno externo que afectan al proceso de toma de decisiones	3,50	0,941
Es difícil prever el impacto que puede tener en la organización una decisión incorrecta	3,21	0,975
Es difícil prever cómo los factores del entorno interno y externo pueden afectar al éxito o fracaso de una decisión	3,64	0,745

En lo que concierne a las características de la cultura organizativa, los encuestados, por regla general, están en desacuerdo con las afirmaciones de que “los empleados dudan en expresar su desacuerdo con sus superiores”, con la caracterización de la organización como conservadora y adversa al riesgo y con la afirmación de que “un estilo de gestión autoritario y una cultura burocrática pueden facilitar el proceso de adopción, implementación y uso de técnicas de Contabilidad de Gestión en la organización”. Los resultados obtenidos evidencian que las organizaciones privilegian el trabajo en equipo y que consideran que un estilo de gestión más participativo y consultivo facilita el proceso de adopción, implementación y uso de técnicas de Contabilidad de Gestión en la organización.

### CUADRO 17

#### Características de la cultura organizativa en los hospitales

Cultura organizativa	Media	Desviación típica
Los empleados dudan en expresar su desacuerdo con sus superiores	3,07	0,961
La mayoría de las decisiones operativas son tomadas en la alta dirección	3,13	1,060
La organización se caracteriza por ser conservadora y adversa al riesgo	2,87	0,990
La organización privilegia el trabajo en equipo	3,73	0,799
En la organización existe una clara comunicación, asistencia y apoyo a los trabajadores	3,33	1,047
La organización promueve la discusión de cuestiones estratégicas y la creatividad de sus miembros	3,40	1,056
En la organización existe un elevado intercambio de información, promoviéndose la cooperación funcional	3,20	1,014
Las sugerencias de los empleados son valoradas	3,53	0,834
Existe un clima organizacional favorable al crecimiento organizativo y personal	3,47	0,834
Un estilo de gestión autoritario y una cultura burocrática pueden facilitar el proceso de adopción, implementación y uso de técnicas de Contabilidad de Gestión en la organización	2,53	1,060
Un estilo de gestión más participativo y consultivo facilita el proceso de adopción, implementación y uso de técnicas de Contabilidad de Gestión en la organización	3,87	0,915



Un estilo de gestión autoritario y una cultura burocrática pueden facilitar el proceso de adopción, implementación y uso de técnicas de Contabilidad de Gestión en la organización 2,53 1,060

Un estilo de gestión más participativo y consultivo facilita el proceso de adopción, implementación y uso de técnicas de Contabilidad de Gestión en la organización 3,87 0,915

En relación al estilo de liderazgo adoptado en las organizaciones analizadas, en promedio, los encuestados están en desacuerdo o se muestran neutrales con la afirmación de que “existe una implicación total de los empleados en la definición de los objetivos y en la preparación de las decisiones”. Importa destacar las afirmaciones de que “el líder acepta críticas constructivas y sugerencias de mejora” y de que “el líder actúa como un facilitador del proceso de adopción, implementación y uso de técnicas de Contabilidad de Gestión y Control en la organización”, con una media 3,87 y una desviación típica de 0,743.

## CUADRO 18

### Estilo de liderazgo en los hospitales

Estilo de liderazgo	Media	Desviación típica
En la organización existe un estilo de liderazgo democrático y flexible	3,53	0,834
En la organización existe un estilo de liderazgo abierto al cambio	3,80	0,561
El líder actúa como un facilitador del proceso de adopción, implementación y uso de técnicas de Contabilidad de Gestión y Control en la organización	3,87	0,743
El líder acepta críticas constructivas y sugerencias de mejora	3,87	0,743
El líder emprende un proceso de comunicación constante	3,53	0,743
El líder delega competencias y responsabilidades, estimulando la iniciativa de las personas	3,67	0,900
El líder motiva y moviliza sus subordinados hacia los objetivos globales de la organización	3,80	0,775
El líder decide lo que hay que hacer, quién, cómo y cuándo debe hacerse	3,53	0,834

## CUADRO 18

### Estilo de liderazgo en los hospitales

(continuação)

Estilo de liderazgo	Media	Desviación típica
El proceso de decisión se encuentra centralizado en la cima de la jerarquía, aunque existe alguna delegación de autoridad, fundamentalmente para actividades de carácter rutinario	3,47	0,834
El líder consulta sus subordinados antes del establecimiento de objetivos y la toma de decisiones	3,33	0,724
El líder presenta el problema al grupo e intenta obtener consenso	3,73	0,704
Existe una implicación total de los empleados en la definición de los objetivos y la preparación de las decisiones	3,33	0,900

Por otro lado, la casi totalidad de los hospitales posee una estrategia organizativa (80%), una visión (86,7%), objetivos estratégicos claramente definidos (93,3%) y llevan a cabo un proceso de planificación estratégica (86,7%). Además, la totalidad de los hospitales poseen una misión organizativa.

Todas las organizaciones encuestadas consideran que la utilización de indicadores de distinta naturaleza es útil o muy útil (CUADRO 19). No obstante, los indicadores/medidas financieras son los más utilizados, con un valor medio superior y una desviación típica inferior, demostrando coincidencia de opiniones entre los encuestados. En cuanto a los indicadores orientados a medir los procesos, su utilización es considerada alta o muy alta en la mayoría de los hospitales (60%). En lo que concierne a los indicadores orientados a medir los resultados, los hospitales indicaron que su utilización es alta o muy alta (el 57% y el 80%, respectivamente).

En lo que respecta a la existencia de sistemas de incentivos (recompensas o penalizaciones) vinculados a indicadores, el 60% de hospitales (9 hospitales) indicaron que no poseen dichos sistemas.

Además, el grado de aceptación de los empleados en relación al sistema de incentivos es considerado medio (50%).

### **CUADRO 19**

#### **Utilidad de los indicadores/medidas en los hospitales**

Indicadores/Medidas	Media	Desviación típica
Financieras	4,73	0,799
No financieras	4,47	0,640
Internas	4,47	0,743
Externas	4,20	0,862
A corto plazo	4,40	0,737
A largo plazo	4,13	0,990
Cualitativas	4,40	0,828
Cuantitativas	4,60	0,632

En lo que concierne al grado de intensidad tecnológica/ automatización de la organización, el 73,3% de los hospitales lo calificaron como alto o muy alto. En lo que respecta a la comunicación dentro de la organización es razonable o fluida, tanto a nivel vertical como a nivel horizontal. Finalmente, la totalidad de los hospitales indicaron que siguen un proceso formalizado de realización, aprobación y seguimiento del presupuesto organizativo.

#### *7.3.3 Conocimiento del CMI*

En lo que respecta al conocimiento de la herramienta de gestión CMI por parte de los encuestados (CUADRO 20), hemos observado que, con carácter general, las organizaciones conocen el CMI, lo que indica que dicha herramienta está bastante divulgada en Portugal. 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. Además, dicho autor señala que el mayor conocimiento registrado en los hospitales podrá ser atribuido a la creciente obligatoriedad de utilización de las herramientas propias de la gestión privada en los hospitales públicos portugueses.

**CUADRO 20**  
**Conocimiento del CMI en los hospitales**

<b>Conocimiento</b>	<b>Hospitales</b>	<b>%</b>
<b>No conocen</b>	<b>2</b>	<b>13,3</b>
Conocen poco	2	13,3
Conocen	5	33,3
Conocen bien	3	20
Conocen totalmente	3	20
<b>Total</b>	<b>15</b>	<b>100</b>

Los encuestados que indicaron conocer el CMI fueron preguntados sobre cómo obtuvieron el conocimiento acerca del mismo (CUADRO 21). Nuestro propósito con esta pregunta era evaluar cuáles habían sido sus principales fuentes de información. En concreto, si el CMI formaba parte del contenido programático en el ámbito de la formación de nivel superior o de cursos, seminarios, conferencias y *workshops* a los que hubieran asistido los encuestados, si las organizaciones obtuvieron el conocimiento sobre el CMI a través de consultores, otros gerentes o proveedores de *software*, o si se ha derivado de la lectura de libros y/o artículos en revistas. Por el análisis de las respuestas obtenidas, las principales fuentes de información señaladas han sido la participación en cursos, seminarios, conferencias y *workshops* así como la formación universitaria, ambas con el 46,2% de las respuestas. No obstante, también un porcentaje significativo de los encuestados (el 30,8%) revelaron que

habían obtenido conocimiento del CMI a través los libros o artículos publicados en revistas especializadas.

### **CUADRO 21**

#### **Fuentes de información sobre el CMI en los hospitales**

<b>Fuentes de información</b>	<b>Hospitales</b>	<b>%</b>
Proveedores de <i>software</i>	1	7,7
Cursos, seminarios, conferencias y <i>workshops</i>	6	46,2
Libros o artículos en revistas especializadas	4	30,8
Revistas no especializadas, <i>Newsletter</i> e <i>Internet</i>	1	7,7
Gestores de otras organizaciones	1	7,7
Participación en proyectos relacionados con el CMI	1	7,7
Materia enseñada durante la formación académica	6	46,2

Con el objetivo de identificar cuál es la interpretación de los encuestados sobre el concepto de CMI, les presentamos un conjunto de afirmaciones y les pedimos que indicaran el grado en que estaban de acuerdo con las mismas, en una escala de cinco puntos que variaba entre el desacuerdo y el acuerdo total (CUADRO 22). Observamos que gran parte de los encuestados está de acuerdo o coincide totalmente con las afirmaciones de que “el CMI es una herramienta de gestión del cambio y de alineamiento estratégico” y de que “el CMI permite vincular la misión y estrategia organizacional a medidas objetivas”. Este resultado es importante en la medida que se trata de la definición más reciente encontrada en los últimos libros y artículos publicados por Kaplan y Norton (2007a, 2007b, 2008), lo que revela interés y una actualización constante por parte de los encuestados respecto a esta temática. Por otro lado, y previsiblemente, la mayor parte de los encuestados están en desacuerdo o discrepan totalmente con la consideración del CMI como “una moda” o solo como “una colección de medidas financieras y no financieras”.

**CUADRO 22**  
**Interpretación del concepto de CMI en los hospitales**

Interpretación del CMI	Media	Desviación típica
El CMI es una moda	2,75	0,866
El CMI es una colección de medidas financieras y no financieras	2,75	1,055
El CMI es un sistema de evaluación y medición del desempeño	3,83	0,718
El CMI es un sistema de gestión e implementación de la estrategia	4,08	0,289
El CMI completa medidas financieras del desempeño pasado con medidas operativas de desempeño y crecimiento futuro	4,00	0,603
El CMI vincula la misión y estrategia organizacional a medidas objetivas	4,17	0,389
Trabajar con el CMI permite reformular la estrategia, haciéndola más concreta	3,92	0,515
El CMI favorece una mejor articulación y comunicación de la misión y objetivos de la empresa	4,00	0,603
El CMI es una herramienta de gestión del cambio y de alineamiento estratégico	4,17	0,389

#### 7.3.4 Utilización del CMI

Con el propósito de conocer en qué medida está o no generalizada la utilización del CMI en los hospitales portugueses, hemos preguntado a los encuestados que conocen el CMI sobre el grado de utilización del mismo (CUADRO 23). A este respecto, observamos que la aplicación del CMI es muy reducida en los hospitales portugueses ya que casi la mitad de los hospitales (el 46,2%) señalaron que no utilizaban ni pretendían utilizar el CMI.

En la mejor de las hipótesis, considerando que el proceso de implementación llegue a terminarse y que las expectativas de implementación futura se concreten, la tasa de implementación se situaría alrededor del 53,8% (siete hospitales). Sin embargo,

creemos que la utilización del CMI en los hospitales portugueses va aumentar en el futuro, teniendo en cuenta las exigencias de mayor responsabilidad y el reconocimiento de la necesidad de aumentar el número de medidas no financieras en los sistemas de medición del desempeño.

### CUADRO 23

Utilización	Hospitales	%
No utilizan ni pretenden utilizar	6	46,2
Utilizan actualmente	1	7,7
Esperan implementarlo en el futuro	6	46,2
<b>Total</b>	<b>13</b>	<b>100</b>

#### Utilización del CMI en los hospitales

Preguntamos a las organizaciones que han afirmado no aplicar el CMI, o que han abandonado su implementación, sobre las razones que motivaron esta decisión. El CUADRO 24 recoge los resultados obtenidos, destacándose claramente como razón el reducido conocimiento del CMI (el 66,7%). Otras razones apuntadas por los encuestados han sido: el hecho de que el CMI no se ajusta a la cultura y a la misión de la organización; los elevados costes de implementación/mantenimiento; el excesivo consumo de tiempo; el inadecuado soporte tecnológico/sistema de información; la visión a corto plazo asociada a las políticas organizativas y los cambios registrados en la gestión/administración de la organización.

## CUADRO 24

### Razones para la no adopción o para el abandono del CMI en los hospitales

Razones	N	%
El CMI no se ajusta a la cultura y a la misión de la organización	1	16,7
Exige costes de implementación/ mantenimiento demasiado grandes	1	16,7
Exige un consumo excesivo de tiempo	1	16,7
Inadecuado soporte tecnológico/ sistema de información	1	16,7
Reducido conocimiento del CMI	4	66,7
Visión a corto plazo asociada a las políticas organizativas	1	16,7
Cambios en la gestión/administración	1	16,7

## 8 DISCUSIÓN DE LOS RESULTADOS Y CONSIDERACIONES FINALES

La importancia de los hospitales en Portugal es innegable siendo responsables por más de mitad del gasto público total. El elevado peso de los gastos en salud ha motivado la introducción de cambios en la forma como las unidades de salud son gestionadas, adoptándose herramientas de gestión empresarial con pruebas de éxito en el sector privado. Así, el CMI presenta una alternativa viable a los tradicionales sistemas de gestión, control y evaluación de los hospitales, permitiendo tener en cuenta los aspectos presupuestarios y las limitaciones financieras, así como la necesidad de optimizar la utilización de los recursos financieros, técnicos y humanos disponibles, orientando de forma clara y consistente la actuación de la organización en el logro de su objetivo máximo traducido por la misión del servicio público de salud (RIBEIRO, 2008).

En lo que concierne al estudio empírico, aún reconociendo que la tasa de respuesta ha sido menor que lo deseado, creemos que es posible extraer algunas conclusiones importantes. En primer lugar, observamos



que, por regla general, los hospitales que constituyen la muestra poseen naturaleza jurídica EPE, se localizan en la región de salud Norte, son de gran dimensión, están vinculados a instituciones de enseñanza e investigación y están certificados en términos de sistemas de calidad (y no en términos medioambientales).

En segundo lugar, en la caracterización general del mercado y entorno organizativo observamos que las organizaciones se caracterizan por poseer algunos niveles jerárquicos y por la concentración de la toma de decisiones en la alta dirección. A este respecto importa señalar que a medida que aumenta el grado de descentralización los sistemas de información de gestión deben volverse más sensitivos y sofisticados, aumentando la necesidad de controles formales en sustitución de los controles informales.

Por otro lado, las organizaciones analizadas consideran que operan en un entorno en el que la incertidumbre es bastante elevada, aumentando la necesidad de contar con una información más amplia y, en consecuencia, influyendo positivamente en la utilización de técnicas sofisticadas de Contabilidad de Gestión (ABDEL-KADER y LUTHER, 2008; TAPINOS *et al.*, 2011). En estos casos, se espera que haya una mayor cantidad de información procesada por las organizaciones. No obstante, es precisamente en escenarios de incertidumbre donde el CMI se revela como más necesario, dada la necesidad de la organización en anticiparse y reaccionar a los cambios en el entorno. De la lectura de los datos, también se ha podido confirmar que la casi totalidad de las organizaciones de la muestra posee una misión, visión y objetivos claramente definidos y llevan a cabo un proceso de planificación estratégica. Esta información es importante y facilitará la implementación del CMI ya que son considerados, además de las perspectivas, los elementos necesarios para el diseño del mismo (KAPLAN y NORTON, 2000, 2001).

En lo que concierne a las características de la cultura organizativa hemos comprobado que las organizaciones privilegian el trabajo en equipo y que consideran que un estilo de gestión más participativo y consultivo facilita el proceso de adopción, implementación y uso de técnicas

de Contabilidad de Gestión en la organización. No obstante, los encuestados han señalado que no existe una implicación total de los empleados en la definición de los objetivos y en la adopción de las decisiones. Con relación a estos aspectos, coincidimos con Kaplan y Norton (2007b) que la cultura empresarial, al reflejar las actitudes y comportamientos predominantes que caracterizan el funcionamiento de un grupo u organización, puede constituir un obstáculo o un factor potenciador para la introducción de nuevas técnicas de Contabilidad de Gestión. En esta línea, dichos autores opinan que una cultura empresarial que favorezca un estilo de gestión participativo y consultivo ayuda al éxito en la implementación de nuevos sistemas de gestión en las organizaciones. Es importante señalar que una cultura centrada en los aspectos operativos, en la que se deja para un segundo plano la discusión de las cuestiones estratégicas, no se adecua a la filosofía del CMI. En realidad, una cultura abierta supone la promoción de discusiones estratégicas, el intercambio de información y la colaboración, reduciendo la resistencia al cambio y facilitando la implementación de nuevos sistemas de gestión, como el CMI. En efecto, las organizaciones con una cultura empresarial que enfatiza la innovación y que aboga continuamente por la introducción de mejoras, especialmente en los procedimientos y en los sistemas, están más predispuestas a adoptar técnicas contemporáneas de Contabilidad de Gestión. Por otra parte, el liderazgo de la alta dirección es un factor clave para una implementación correcta del CMI. Así, para alcanzar una verdadera comprensión y aceptación del CMI los directivos superiores deben emprender un proceso de comunicación constante y ejercer un fuerte liderazgo.

El hecho de la comunicación dentro de la organización ser considerada por parte de los encuestados como razonable o fluida, tanto a nivel vertical como a nivel horizontal, también es un resultado importante. 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). 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.

En tercer lugar, transcurridos veinte años desde la presentación del CMI por Kaplan y Norton, y pese haber recibido una fuerte promoción por parte de los académicos y las empresas de consultoría y de *software*, hemos constatado que esta herramienta, si bien es conocida por la generalidad de las organizaciones encuestadas, es aún poco utilizada en los hospitales portugueses, aún cuando un alto porcentaje de las organizaciones de la muestra han desarrollado y usan indicadores de desempeño, tanto para medir los resultados como procesos. Por otro lado, hemos concluido que existe un buen entendimiento del concepto y filosofía inherentes al CMI, lo cual puede atribuirse al hecho de que se ha producido una gran divulgación de esta herramienta en los últimos años, con constante publicación de libros o artículos en revistas y la organización de cursos, seminarios, conferencias y *workshops* respecto a esta temática.

Coincidimos con Matos (2006) y Silva y Nunes (2007) en la consideración de que aunque el CMI en el sector sanitario presenta mayores dificultades que en otros tipos de organizaciones, las ventajas que presenta desde el punto de vista de la definición de responsabilidades, transparencia, divulgación y motivación de los empleados para la consecución de la misión y de los objetivos, recomiendan su adopción en la gestión de los hospitales públicos portugueses. En definitiva, esta herramienta se configura de gran utilidad para las organizaciones hospitalarias portuguesas, por un lado, debido a la necesidad de obtener consenso con relación a la misión y visión organizacional y, por otro lado, a la necesidad de reunir en una única herramienta los vectores financieros e indicadores clínicos.

---

## REFERENCIAS

- ABDEL-KADER, M.; LUTHER, R. The Impact of Firm Characteristics on Management Accounting Practices: A UK-Based Empirical Analysis. **The British Accounting Review**, v. 40, n. 1, p. 2-27, 2008.
- AIDEMARK, L. Cooperation and Competition: Balanced Scorecard and Hospital Privatization. **International Journal of Health Care Quality Assurance**, v. 23, n. 8, p. 730-748, 2010.
- AIDEMARK, L. Balanced Scorecard in Health Care: Experiences from Trials with Balanced Scorecards in Five Country Councils. In: WORKSHOP ON PERFORMANCE MEASUREMENT AND MANAGEMENT, 2001a, Nice, p. 19-44.
- AIDEMARK, L. The Meaning of Balanced Scorecards in the Health Care Organization. **Financial Accountability & Management**, v. 17, n. 1, p. 23-40, 2001b.
- AIDEMARK, L.; FUNCK, E. Measurement and Health Care Management. **Financial Accountability & Management**, v. 25, n. 2, p. 253-276, 2009.
- ARAI, K. **Balanced Scorecard in Japanese Hospitals**: Current Development, Background, and Constraints. In: ANNUAL CONGRESS OF THE EAA 29, 2006, Dublin.
- ATKINSON, A.; EPSTEIN, M. Measure for Measure: Realizing the Power of the Balanced Scorecard. **CMA Management**, v. 74, n. 7, p. 22-28, 2000.
- BAKER, G.; PINK, G. A Balanced Scorecard for Canadian Hospitals. **Healthcare Management Forum**, v. 8, n. 4, p. 7-21, 1995.
- BARALDI, S. The Balanced Scorecard in Hospitals: Performance Measurement as a Driver of Change: A Case Study. In: WORKSHOP ON PERFORMANCE MEASUREMENT AND MANAGEMENT, 2001, Nice, p. 45-64.
- BARALDI, S.; MONOLO, G. Performance Measurement in Italian Hospitals: The Role of the Balanced Scorecard. In: INTERNATIONAL CONFERENCE ON PERFORMANCE MEASUREMENT AND MANAGEMENT 4, 2004, Edinburgh, p. 75-82.
- BLOOMQUIST, P.; YEAGER, J. Using Balanced Scorecards to Align Organizational Strategies. **Healthcare Executive**, v. 23, n. 1, p. 24-28, 2008.

BOCCI, F.; LUPPI, E.; NERI, G. Mission-Oriented Scorecard: A Framework for Public Sector and Not-For-Profit Organizations: The Case of Local Health Authority of Modena. In: INTERNATIONAL CONFERENCE ON PERFORMANCE MEASUREMENT AND MANAGEMENT 5, 2006, London.

CARAMÉS, J.; PÉREZ, J.; DE PRADO, J. Nuevos Modelos de Gestión Hospitalaria: Encuesta a los Gerentes de Grandes Centros Hospitalarios. **Gestión Hospitalaria**, v. 15, n. 2, p. 47-56, 2004.

CARVALHO, F.; DIAS, L.; PROCHNIK, V. **A Utilização do Balanced Scorecard em Hospitais: O Caso do Hospital Nove de Julho**. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS 9, 2005, Florianópolis.

CASTAÑEDA-MÉNDEZ, K.; MANGAN, K.; LAVERY, A. The Role and Application of the Balanced Scorecard in Healthcare Quality Management. **Journal of Healthcare Quality**, v. 20, n. 1, p. 10-13, 1998.

CASTRO, M. **Balanced Scorecard: Um Estudo de sua Aplicação no Setor Hospitalar**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis), FUCEPE, Vitória, Brasil, 2004.

CATTINELLI, I.; BOLZONI, E.; BARBIERI, C.; MARI, F.; MARTIN-GUERRENO, J. Use of Self-Organizing Maps for Balanced Scorecard Analysis to Monitor the Performance of Dialysis Clinic Chains. **Health Care Management Science**, v. 15, n. 1, p. 79-90, 2012.

CAVACO, A.; SARRICO, C. Exequibilidade da Utilização do Balanced Scorecard num Hospital do Sector Público Administrativo. In: CONGRESSO NACIONAL DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA 5, 2007, Instituto Nacional de Administração (INA), Lisboa.

CERETTA, P.; QUADROS, C. Implementação do Balanced Scorecard: Um Caso Prático. **Revista Read**, v. 9, n. 4, p. 1-18, 2003.

CHAN, Y.; HO, S. Performance Measurement and the Use of Balanced Scorecard in Canadian Hospitals. **Advances in Management Accounting**, v. 9, p. 145-169, 2000.

CHAN, Y. How Strategy Map Works for Ontario's Health System. **The International Journal of Public Sector Management**, v. 22, n. 4, p. 349-363, 2009.

CHANG, A. Starting a Pediatric Cardiac Intensive Care Program: Essential Elements for Sustained Success. **Progress in Pediatric Cardiology**, v. 18, n. 2, p. 123-130, 2003.

CHANG, L.; LIN, S.; NORTHCOTT, D. The NHS Performance Assessment Framework: A Balanced Scorecard Approach? **Journal of Management in Medicine**, v. 16, n. 5, p. 345-358, 2002.

CHANG, W.; TUNG, Y.; HUANG, C.; YANG, M. Performance Improvement after Implementing the Balanced Scorecard: A Large Hospital's Experience in Taiwan. **Total Quality Management & Business Excellence**, v. 19, n. 11, p. 1143-1154, 2008.

CHOW, C.; GANULIN, D.; HADDAD, K.; WILLIAMSON, J. The Balanced Scorecard: A Potent Tool for Energizing and Focusing Healthcare Organization Management. **Journal of Healthcare Management**, v. 43, n. 3, p. 263-280, 1998.

CHOW-CHUA, C.; GOH, M. Framework for Evaluating Performance and Quality Improvement in Hospitals. **Managing Service Quality**, v. 12, n. 1, p. 54-66, 2002.

CHU, H.; WANG, C.; DAI, Y. A Study of a Nursing Department Performance Measurement System: Using the Balanced Scorecard and the Analytic Hierarchy Process. **Nursing Economics**, v. 27, n. 6, p. 401-407, 2009.

CLEVERLEY, W.; CLEVERLEY, J. Scorecards and Dashboards: Using Financial Metrics to Improve Performance. **Healthcare Financial Management**, v. 59, n. 7, p. 64-69, 2005.

CRUZ, I. O Balanced Scorecard e a Gestão das Organizações Hospitalares. In: JORNADAS HISPANO-LUSAS DE GESTIÓN CIENTÍFICA 15, 2005, Sevilha, p. 441-446.

CURTRIGHT, J.; STOLP-SMITH, S.; EDELL, E. Strategic Performance Management: Development of a Performance Measurement System at the Mayo Clinic. **Journal of Healthcare Management**, v. 45, n. 1, p. 58-68, 2000.

DEVINE, K.; KLOPPENBORG, T.; O'CLOCK, P. Project Measurement and Success: A Balanced Scorecard Approach. **Journal of Health Care Finance**, v. 36, n. 4, p. 38-50, 2010.

DYBALL, M.; CUMMINGS, L.; YU, H. Adoption of the Concept of a Balanced Scorecard within NSW Health: An Exploration of Staff Attitudes. **Financial Accountability & Management**, v. 27, n. 3, p. 335-361, 2011.

FERNÁNDEZ, A. El Balanced Scorecard: Ayudando a Implantar la Estrategia. **Revista de Antiguos Alumnos**, n. 81, p. 31-42, 2001.

FORGIONE, D. Health Care Financial and Quality Measures: International Call for a Balanced Scorecard Approach. **Journal of Health Care Finance**, v. 24, n. 1, p. 55-58, 1997.

GARCÍA, B. El Uso de la Información para la Gestión por parte de los Clínicos. Un Estudio en los Hospitales Públicos Españoles. In: CONGRESO AECA 14, 2007, Valencia.

GARCÍA, B. Retos para la Contabilidad de Gestión en los Hospitales Públicos Españoles. In: CONGRESO AECA 13, 2005, Oviedo.

GORDON, D.; GEIGER, G. Strategic Management of an Electronic Patient Record Project Using the Balanced Scorecard. **Journal of Healthcare Information Management**, v. 13, n. 3, p. 113-123, 1999.

GRIGOROUDIS, E.; ORFANOUDAKI, E.; ZOPOUNIDIS, C. Strategic Performance Measurement in a Healthcare Organisation: A Multiple Criteria Approach Based on Balanced Scorecard. **Omega**, v. 40, n. 1, p. 104-119, 2012.

GRIFFITH, J. Reengineering Health Care: Management Systems for Survivors. **Hospital & Health Services Administration**, v. 39, n. 4, p. 451-470, 1994.

GUMBUS, A.; BELHOUSE, D.; LYONS, B. A Three Year Journey to Organizational and Financial Health Using the Balanced Scorecard: A Case Study at a Yale New Haven Health System Hospital. **The Journal of Business and Economic Studies**, v. 9, n. 2, p. 54-64, 2003.

GUMBUS, A.; BELHOUSE, D.; LYONS, B. Journey to Destination: How Bridgeport Hospital is Using the Balanced Scorecard to Map its Course. **Strategic Finance**, v. 84, n. 2, p. 46-50, 2002.

GUD, B.; GAO, T. Lives in the Balance: An Analysis of the Balanced Scorecard (BSC) in Healthcare Organizations. **International Journal of Productivity and Performance Management**, v. 57, n.1, p. 6-21, 2008.

HARBER, B. The Balanced Scorecard Solution at Peel Memorial Hospital. **Hospital Quarterly**, v. 1, n. 4, p. 59-63, 1998.

HO, S.; CHAN, Y. Performance Measurement and the Implementation of Balanced Scorecards in Municipal Governments. **The Journal of Government Financial Management**, v. 51, n. 4, p. 8-19, 2002.

HUANG, S.; CHEN, P.; YANG, M.; CHANG, W.; LEE, H. Using a Balanced Scorecard to Improve the Performance of an Emergency Department. **Nursing Economics**, v. 22, n. 3, p. 140-146, 2004.

INAMDAR, N.; KAPLAN, R.; JONES, M.; MENITOFF, R. The Balanced Scorecard: a Strategic Management System for Multi-Sector Collaboration and Strategy Implementation. **Quality Management in Health Care**, v. 8, n. 4, p. 21-39, 2000.

INAMDAR, N.; KAPLAN, R.; REYNOLDS, K. Applying the Balanced Scorecard in Healthcare Provider Organizations. **Journal of Healthcare Management**, v. 47, n. 3, p. 179-196, 2002.

JONES, M.; FILIP, S. Implementation and Outcomes of a Balanced Scorecard Model in Women's Services in an Academic Health Care Institution. **Quality Management in Health Care**, v. 8, n. 4, p. 40-51, 2000.

JOSEY, C.; IL-WOON, K. Implementation of the Balanced Scorecard at Barberton Citizens Hospital. **The Journal of Corporate Accounting & Finance**, v. 19, n. 3, p. 57-63, 2008.

KAPLAN, R.; NORTON, D. Mastering the Management System. **Harvard Business Review**, v. 86, n. 1, p. 62-77, 2008.

KAPLAN, R.; NORTON, D. Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System. **Harvard Business Review**, v. 85, n. 7/8, p. 150-161, 2007a.

KAPLAN, R.; NORTON, D. **Alignment: Cómo Alinear la Organización a la Estrategia a través del Balanced Scorecard**. Barcelona: Ediciones Gestión 2000, 2007b.

KAPLAN, R.; NORTON, D. **The Strategy Focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment**. Massachusetts: Harvard Business School Press, 2001.

KAPLAN, R.; NORTON, D. **El Cuadro de Mando Integral (The Balanced Scorecard)**. Barcelona: Ediciones Gestión 2000, 2000.

KAPLAN, R.; NORTON, D. Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System. **Harvard Business Review**, v. 74, n. 1, p. 75-85, 1996a.

KAPLAN, R.; NORTON, D. Linking the Balanced Scorecard to Strategy. **California Management Review**, v. 39, n. 1, p. 53-79, 1996b.

KAPLAN, R.; NORTON, D. The Balanced Scorecard – Measures that Drive Performance. **Harvard Business Review**, v. 70, n. 1, p. 71-79, 1992.



KOCAKÜLÂH, M.; AUSTILL, A. Balanced Scorecard Application in the Health Care Industry: A Case Study. **Journal of Health Care Finance**, v. 34, n. 1, p. 72-99, 2007.

KOLLBERG, B.; ELG, M. The Practice of the Balanced Scorecard in Health Care Services. **International Journal of Productivity and Performance**, v. 60, n. 5, p. 427-445, 2011.

LOVAGLIO, P. Model Building and Estimation Strategies for Implementing the Balanced Scorecard in Health Sector. **Quality and Quantity**, v. 45, n. 1, p. 199-212, 2011.

MACSTRAVIC, S.A Really Balanced Scorecard. **Health Forum Journal**, v. 42, n. 3, p. 64-67, 1999.

MAGISTRETTI, A.; STEWART, D.; BROWN, A. Performance Measurement in Women's Health: The Women's Health Report, Hospital Report 2001 Series, A Canadian Experience. **Women's Health Issues**, v. 12, n. 6, p. 327-337, 2002.

MARTÍNEZ, R.; FERNÁNDEZ, A. Implantación del BSC en la Fundación Santafé de Bogotá. **Estrategia Financiera**, n. 182, p. 39-41, 2002.

MATOS, L. **A Utilização do Balanced Scorecard para Monitorar o Desempenho de um Hospital**. Dissertação (Mestrado em Sistemas de Informação), Universidade do Minho, Braga, Portugal, 2006.

MELIONES, J.; BALLARD, R.; LIEKWEG, R.; BURTON, W. No Mission (<— >) No Margin: It's that Simple. **Journal of Health Care Finance**, v. 27, n. 3, p. 21-30, 2001.

MODELL, S. Performance Measurement Myths in the Public Sector: A Research Note. **Financial Accountability & Management**, v. 20, n. 1, p. 39-55, 2004.

MOULLIN, M.; SOADY, J.; SKINNER, J.; PRICE, C.; CULLEN, J.; GILLIGAN, C. Using the Public Sector Scorecard in Public Health. **International Journal of Health Care Quality Assurance**, v. 20, n. 4, p. 281-289, 2007.

NARANJO-GIL, D. Strategic Performance in Hospitals: The Use of the Balanced Scorecard by Nurse Managers. **Health Care Manage Review**, v. 34, n. 3, p. 161-170, 2009.

NATHAN, K.; PELFREY, S. Strong Medicine for Mailing Hospitals: A Balanced Scorecard Approach. **Cost Management**, v. 18, n. 1, p. 24-30, 2004.

NORTHCOTT, D.; FRANCE, N. The Balanced Scorecard in Health Sector Performance Management: Dissemination to Diffusion. **Australian Accounting Review**, v. 15, n. 3, p. 34-46, 2005.

OLDEN, P.; SMITH, C. Hospitals, Community Health, and Balanced Scorecards. **Academy of Health Care Management Journal**, v. 4, n. 1, p. 39-56, 2008.

OLIVA, F.; BORBA, V. **Balanced Scorecard**: Ferramenta Gerencial para Organizações Hospitalares. São Paulo: Iátria, 2004.

OTEO, L.; PÉREZ, G.; SILVA, D. Cuadro de Mandos Integral a Nivel Hospitalario Basado en Indicadores del Modelo EFQM de Excelencia. **Gestión Hospitalaria**, v. 13, n. 1, p. 9-25, 2002.

PASTOR, J.; NAVARRO, L.; PASTOR, A. Análisis de las Relaciones entre las Cuatro Perspectivas del Balanced Scorecard del Sector Sanitario Español, Mediante las Ecuaciones Estructurales. In: CONGRESO AECA 14, 2007, Valencia.

PATEL, B.; CHAUSSALET, T.; MILLARD, P. Balancing the NHS Balanced Scorecard. **European Journal of Operational Research**, v. 185, n. 3, p. 905-914, 2008.

PEREIRA, G. **Balanced Scorecard em Hospitais**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis), Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, Brasil, 2005.

PINENO, C. The Balanced Scorecard: An Incremental Approach Model to Health Care Management”, **Journal of Health Care Finance**, v. 28, n. 4, p. 69-80, 2002.

PINK, G.; MCKILLOP, I.; SCHRAA, E.; PREYRA, C. Creating a Balanced Scorecard for a Hospital System”, **Journal of Health Care Finance**, v. 27, n. 3, p. 1-20, 2001.

QUESADO, P.; MACEDO, N. O Balanced Scorecard no Serviço de Urgência de um Hospital Público Empresarializado: Estudo de Caso. In: ENCUESTRO AECA 14, 2010, Coimbra.

RADNOR, Z.; LOVELL, B. Success Factors for Implementation of the Balanced Scorecard in a NHS Multi-Agency Setting. **International Journal of Health Care Quality Assurance**, v. 16, n. 2, p. 99-108, 2003a.

RADNOR, Z.; LOVELL, B. Defining, Justifying and Implementing the Balanced Scorecard in the National Health Service. **International Journal of Medical Marketing**, v. 3, n. 3, p. 174-188, 2003b.

RIBEIRO, C. O Controlo de Gestão nas Unidades de Saúde: O Balanced Scorecard. **Revista TOC**, n. 100, p. 61-66, 2008.

SANCHEZ, K.; STADNICK, K.; ERDMANN, R. Balanced Scorecard: Uma Ferramenta de Inovação Gerencial na Gestão de Organizações Hospitalares. In: SIMPÓSIO DE GESTÃO DA INOVAÇÃO TECNOLÓGICA 22, 2002, Salvador da Bahia, Brasil.

SÁNCHEZ, M.; SAMPEDRO, E.; CONDE, J. El Cuadro de Mando Integral en el Sector Sanitario Español: Una Revisión Analítica de la Literatura. **Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión**, v. IX, n. 17, p. 1-13, 2011.

SANTOS, M.; FIDALGO, E. Un Análisis de la Flexibilidad del Cuadro de Mando Integral (CMI) en su Adaptación a la Naturaleza de las Organizaciones. **Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión**, v. II, n. 4, p. 85-116, 2004.

SANTOS, M.; FIDALGO, E. Del Cuadro de Mando al Cuadro de Mando Integral: Las “Perspectivas” en la Gestión Sanitaria. In: JORNADA ASEPUK 8, 2003, Universidad de Cantabria, p. 239-252.

SILVA, B.; PROCHNIK, V. Seven Challenges for the Implementation of Balanced Scorecard in Hospitals. In: INTERNATIONAL CONFERENCE ON PERFORMANCE MEASUREMENT AND MANAGEMENT 3, 2005, Nice.

SILVA, C. **A Utilização e o Conhecimento do Balanced Scorecard em Portugal**: Uma Análise Empírica ao Mapa da Estratégia das Empresas Portuguesas. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Administração) – Universidade do Minho, Braga, Portugal, 2003.

SILVA, J.; NUNES, J. O Balanced Scorecard na Gestão Estratégica: Caso de um Hospital Público. In: SEMINÁRIO DE GESTÃO EM SAÚDE 2, 2007, Covilhã.

SMITH, H.; IL-WOON, K. Balanced Scorecard at Summa Health System. **The Journal of Corporate Accounting & Finance**, v. 16, n. 5, p. 65-72, 2005.

STEWART, L.; BESTOR, W. Applying a Balanced Scorecard to Health Care Organizations. **The Journal of Corporate Accounting & Finance**, v. 11, n. 3, p. 75-82, 2000.

TAPINOS, E.; DYSON, R.; MEADOWS, M. Does the Balanced Scorecard Make a Difference to the Strategy Development Process? **The Journal of the Operational Research Society**, v. 62, n. 5, p. 888-899, 2011.

TRILLO, M.; FERNÁNDEZ, A. El Cuadro de Mando Integral y la Gestión del Departamento de Mantenimiento de un Hospital. **Harvard Deusto, Finanzas & Contabilidad**, n. 70, p. 74-80, 2006.

URRUTIA, I.; ERIKSEN, S. Insights from Research Application of the Balanced Scorecard in Spanish Private Health-Care Management. **Measuring Business Excellence**, v. 9, n. 4, p. 16-26, 2005.

VILLALBÍ, J.; GUIX, J.; CASAS, C.; BORRELL, C.; DURAN, J.; ARTAZCOZ, L.; CAMPRUBÍ, E.; CUSÍ, M.; RODRÍGUEZ-MONTUQUÍN, P.; ARMENGOL, J.; JIMÉNEZ, G. El Cuadro de Mando Integral como Instrumento de Dirección en una Organización de Salud Pública. **Gac. Sanitaria**, v. 21, n. 1, p. 60-65, 2007.

VOELKER, D.; RAHICH, J.; FRENCH, G. The Balanced Scorecard in Healthcare Organizations: a Performance Measurement and Strategic Planning Methodology. **Hospital Topics**, v. 79, n. 3, p. 13-24, 2001.

WACHTEL, T.; HARTFORD, C.; HUGHES, J. Building a Balanced Scorecard for a Burn Centre. **Burns**, v. 25, n. 5, p. 431-437, 1999.

WALKER, K.; DUNN, L. Improving Hospital Performance and Productivity with the Balanced Scorecard. **Academy of Health Care Management Journal**, v. 2, p. 85-110, 2006.

WEBER, D. A Better Gauge of Corporate Performance. **Health Forum Journal**, v. 44, n. 3, p. 20-24, 2001.

WELLS, R.; WEINER, B. Using the Balanced Scorecard to Characterize Benefits of Integration in the Safety Net. **Health Services Management Research**, v. 18, n. 2, p. 109-123, 2005.

WYATT, J. Scorecards, Dashboards, and KPI's Keys to Integrated Performance Measurement. **Healthcare Financial Management**, v. 58, n. 2, p. 76-80, 2004.

YANG, C.; CHENG, L.; YANG, C. A Study of Implementing Balanced Scorecard (BSC) in Non-Profit Organizations: A Case Study of Private Hospital. **Human Systems Management**, v. 24, n. 4, p. 285-300, 2005.

YAP, C.; SIU, E.; BAKER, G.; BROWN, A.; LOWI-YOUNG, M. A Comparison of System Wide and Hospital-Specific Performance Measurement Tools.

**Journal of Healthcare Management**, v. 50, n. 4, p. 251-263, 2005.

ZELMAN, W.; PINK, G.; MATTHIAS, C. Use of the Balanced Scorecard in Health Care. **Journal of Health Care Finance**, v. 29, n. 4, p. 1-16, 2003.