

Primer Simposio de Estrategias Administrativas en las Pymes

“El Cuadro de Mando Integral como herramienta para el control de la gestión en la Pyme: estudio múltiple de casos en empresas mexicanas”.

Estrada Bárcenas Roberto

Universidad Autónoma del Estado de Hidalgo, México.

robertoestradabar@hotmail.com

Villegas González Eleazar

Universidad Autónoma del Estado de Hidalgo, México.

villegase@prodigy.net.mx

Coahuila, 21 y 22 de octubre 2010

Resumen

Las condiciones actuales en las que se desenvuelven las empresas exigen cada día mayor información; en este sentido, el Cuadro de Mando Integral (CMI) es una herramienta sistémica que permite el control de la gestión y la toma de decisiones. Los objetivos de la presente investigación son: analizar si el CMI puede ser una herramienta factible para las Pequeñas y Medianas Empresas (Pyme); conocer las actividades relacionadas con fuentes de información, procesos de recolección de datos e indicadores de gestión que suministren la información necesaria para la viabilidad del CMI; y averiguar si las empresas llevan a cabo procesos de planeación y vinculación de objetivos estratégicos que sustenten la propuesta de esta herramienta. Bajo un enfoque cualitativo, se llevó a cabo un trabajo empírico a través de un estudio múltiple de casos. Los resultados muestran que el CMI es una herramienta viable para las Pyme de mayor tamaño, que vinculan sus objetivos estratégicos y utilizan indicadores de gestión.

Palabras clave: CMI, indicadores de gestión, objetivos estratégico, Pyme.

Abstract

Current conditions in which businesses operate require greater every day information; in this sense, the corporate portals box BSC (Balanced Scorecard) is a systemic tool to control the management and the taking of decisions. The objectives of this research are: analyze if CMI can be a practical tool for small and medium-sized enterprises (SME's); activities related to sources of information, to provide the information necessary for the viability of the CMI; management indicators and data collection processes and find out if companies carry out processes of planning and linking strategic goals to support the proposal for this tool. On a multiple case study empirical work was conducted under a qualitative approach. The results show that the CMI is a viable tool for SME's in larger size, which link their strategic objectives and use management indicators.

Words clave: CMI, indicators of management, objectives strategic, SME.

1. Introducción

Las condiciones actuales en las que se desenvuelven las empresas se caracterizan por constantes cambios en la economía. Estas circunstancias han creado un ambiente general de incertidumbre que impone a las empresas mayores requerimiento de información para el control de la gestión y la toma de decisiones (Agbejule, 2005; Ahumada, 2005; Escobar, 2002; Roca y Tapia, 2002; Kaplan y Norton, 1997).

El CMI creado por Kaplan Y Norton (1997), es una herramienta que permite el seguimiento y control de la estrategia alineándola a la misión y visión de la empresa; plantea un modelo que integra los objetivos a través de indicadores financieros y no financieros, que permiten entender la estrategia diseñada a través de la planeación. Los beneficios potenciales del CMI son discutidos ampliamente en las grandes empresas, pero existe poca evidencia teórica y empírica en el contexto de la Pyme, donde no se han explorado suficientemente los beneficios prácticos de su utilización (Guumbus y Lussier, 2006; Fernández et al., 2006; Berrinzola et al., 2001; Andersen et al., 2001).

Los objetivos de la presente investigación son: 1) analizar si el CMI es una propuesta factible considerando las características estructurales de la Pyme; 2) conocer las actividades relacionadas con fuentes de información, procesos de recolección de datos e indicadores de gestión (metodología de construcción, cálculo y forma de presentación) que suministren la información necesaria para la viabilidad del CMI; y 3) averiguar si las empresas llevan a cabo procesos de planeación y vinculación de objetivos estratégicos que sustenten la propuesta de esta herramienta. Desde un enfoque cualitativo, se lleva a cabo un trabajo empírico a través de un estudio múltiple de casos de 4 empresas industriales en el estado de Hidalgo (México).

Este documento está organizado de la siguiente manera: en la primera parte se hace una revisión del marco conceptual relativo al CMI en la Pyme, indicadores de gestión, y planeación y objetivos estratégicos. En la segunda se describen el procedimiento metodológico de la investigación del estudio múltiple de casos relacionados con la muestra e instrumentos de medición. Finalmente, se presentan las conclusiones generales e implicaciones del estudio.

2. Marco teórico

2.1. El CMI como herramienta de gestión para la Pyme.

Desde su introducción en 1992 (Andersen et al., 2001) el BSC o Cuadro de Mando Integral (CMI) creado por Kaplan y Norton, se ha convertido en una herramienta que permite el seguimiento y control de la estrategia alineándola a la misión, visión y objetivos de la empresa. Este concepto parte de la idea de que los modelos de control basados en la contabilidad financiera son obsoletos, pues se sustentan en una perspectiva histórica, dejando a un lado otros aspectos relevantes de la empresa como los intangibles (Kaplan y Norton, 1997). El CMI plantea un modelo que integra objetivos a través de indicadores financieros y no financieros, que permiten entender e integrar la estrategia diseñada a través de la planeación. El CMI es una herramienta sistémica, que permiten al directivo tener una imagen global de la organización, sincronizando las partes de un todo.

Sin embargo, el CMI sigue siendo un gran desconocido para muchos directivos y empresas, incluso para aquellos que afirman tenerlo. Carrión (2007) hizo notar que en la realidad, muchas empresas crean mandos integrales desde enfoque muy limitados. Anexo a lo anterior, los beneficios potenciales del CMI son discutidos ampliamente en las grandes empresas, pero existe poca evidencia teórica y empírica en el contexto de la Pyme, donde esta herramienta ha sido poco desarrollada y no se han explorado suficientemente los beneficios prácticos de su utilización. Así lo confirma el trabajo de Gumbus y Lussier (2006), quienes realizaron una extensa revisión de la literatura y encontraron muy pocas publicaciones al respecto.

No obstante, existe evidencia de algunos trabajos, teóricos y empíricos, que han analizado el tema del CMI en la Pyme, en los que se han abordado aspectos como beneficios, ventajas y desventajas, así como las diferencias en su implementación en relación con las grandes empresas.

En el trabajo de Berriozabal et al. (2003), opinaron que el pequeño y mediano comercio se encuentra en una fase difícil, a causa de la fuerte competencia y las crecientes exigencias del mercado, por lo que han tenido que adaptar su oferta y profesionalizar su gestión en mayor medida. Concluyeron que el CMI le proporciona la oportunidad de acceder a una herramienta de gestión clave para lograr subsistir, pues

permite asegurar el control de los aspectos relevantes de su actividad con base en los objetivos estratégicos de la empresa, además de que su implementación asegura el equilibrio entre los factores internos y externos de la empresa. Añadieron que la visión de conjunto que el CMI proporciona al decisor los elementos claves (cuantitativos y cualitativos, así como internos y externos) para la toma de decisiones; por lo que consideraron que el CMI es una herramienta útil también para el pequeño y mediano comercio.

En el estudio de Gumbus y Lussier (2006), el objetivo primordial fue analizar si el CMI es una herramienta que se puede aplicar a las empresas de menor tamaño; a través de un estudio de caso en tres Pyme estadounidenses que implementaron exitosamente el CMI, concluyeron que esta herramienta es viable y que las Pyme podría obtener beneficios similares a los que observaron en estas empresas; entre los beneficios observados destacaron: a) Promueve el crecimiento, pues se enfoca hacia el resultado estratégico y no solo a los operativos; b) Proporciona seguimiento al rendimiento, ya que los resultados tanto individuales como colectivos pueden ser comparados con objetivos claros, para corregirlos o mejorarlos; c) Se enfoca a lo importante, seleccionando indicadores que están alineados a estrategias relevantes para la empresa; d) Clarifica las metas, proporcionando una imagen de cómo se contribuye a lograr los objetivos; e) Promueve la responsabilidad, permitiendo que los empleados que participen e implementen medidas que les competen, proveyendo transparencia en los resultados.

En el trabajo de Fernandes et al. (2006), se planteó como objetivo principal buscar evidencia empírica de la puesta en práctica del CMI en la Pyme; también se plantearon el problema de sí el CMI puede ser implementado como un método holístico, cuando los recursos de la empresa son limitados. El diseño del estudio, se basó en la teoría desarrollada por Kaplan y Norton, a través de un estudio de caso en la empresa Biddle Air Systems. Las condiciones de la empresa al momento de la implementación se caracterizaban por la carencia de personal, baja cultura empresarial, inconsistencia de los consultores externos, desconocimiento de la metodología del CMI y el escepticismo de los directivos y empleados. A pesar de las condiciones adversas, se concluyó que el éxito en la implementación se debió principalmente al apoyo decidido de la alta administración, la cooperación entre los departamentos, y el uso de sistemas informáticos estándares.

Los beneficios documentados de esta aplicación se pueden resumir en que: a) La implementación mejoró la habilidad de la empresa para responder rápidamente a los

cambios de su sector. Esto porque se generaban datos que estaban disponibles para los diferentes departamentos y a los que también podían accederse por la web en tiempo real; b) La escasez de materia prima disminuyó en un 15% lo que ha incrementó las utilidades de la empresa; c) El inventario se mantiene en un nivel bajo, como resultado de un mejor control; d) El flujo de información ha sido mejorado significativamente.

En otro estudio de caso llevado a cabo por Escobar (2002), respecto del diseño e implantación del CMI en una Pyme, con el propósito de comprobar su utilidad como herramienta de apoyo para la toma de decisiones. Finalmente, algunas de las reacciones que se observaron a 6 meses de la implementación del CMI y que es importante mencionar son: a) el directivo ha impulsado el desarrollo de un sistema de costes variables para obtener indicadores de mayor calidad; b) se ha podido constatar una mayor utilización de información contable por parte del directivo; c) los directivos consideraron que ahora disponían de más tiempo para analizar y utilizar la información, ya que el CMI calculaba los indicadores de forma automática y se los suministraba, según lo requirieran, información con mayor oportunidad pues ya no era necesario solicitar información del departamento de contabilidad.

A la luz de la evidencia empírica de los estudios anteriores, se puede deducir que el CMI puede implementarse en las empresas de menor tamaño y que, como lo han mostrado algunos estudios, puede traer diversos beneficios a la Pyme.

2.2. Indicadores de gestión en la Pyme.

Partiendo de la idea de que es necesario medir los resultados para mejorarlos, surge la necesidad de aplicar indicadores de medida o establecer mediciones que permitan controlar los resultados en las empresas, Kaplan y Norton (1997) opinaron que es más sencillo gestionar aquellos que se mide. Los indicadores de gestión son un elemento clave para retroalimentar un proceso, monitorear los planes estratégicos o el avance de un proyecto, y pueden tener mayor importancia si tienen capacidad de respuesta, para ejecutar las acciones de manera oportuna.

Otros de los aspectos que se deben considerar es que los indicadores pierden su potencial si se utilizan de manera aislada (Kaplan y Norton, 1997); de ahí la importancia del CMI, pues esta herramienta proporciona una estructura, un marco de referencia, para

formular e implementar la estrategia y acercarla al día a día de la empresa. Para Carrión (2007) el CMI permite transformar la estrategia en acción por medio de la definición de objetivos estratégicos, indicadores, metas e iniciativas partiendo de cuatro perspectivas básicas: financiera, clientes, procesos internos, y aprendizaje y crecimiento. Es importante señalar que la propuesta de Kaplan y Norton (1997) son un patrón que puede variar en función de las características de la empresa. No obstante, las perspectivas del modelo original permiten construir un conjunto equilibrado de objetivos estratégicos.

La literatura muestra pocas evidencias empíricas de la aplicación eficaz de indicadores de gestión en la Pyme. En el estudio de caso llevado a cabo por Fernández et al. (2006) en la Biddle Air Systems, señalaron que uno de los propósitos en el análisis de indicadores es minimizar los problemas metodológicos. Aclararon que en la implementación del CMI, se tuvo especial atención en mejorar la calidad de los indicadores clave de rendimiento, mediante la aplicación de definiciones comunes, procedimientos de recolección de datos y métodos para su construcción y presentación. Además, el equipo del proyecto se centró en el desarrollo de indicadores válidos sobre la base de fuentes de datos existentes, antes de sugerir nuevos datos para su recolección. También se abordaron los problemas metodológicos en cuanto al cálculo y la presentación de los Key Performance Indicators (KPI), en particular, algunos indicadores se calcularon a través de subcategorías para mejorar su interpretación y comparabilidad. Finalmente consideraron que la forma en que se presentan los datos puede influir fuertemente en la interpretación de su significado.

2.3. Planeación estratégica y objetivos estratégicos

La importancia de la planeación para mejorar el rendimiento de las empresas es una premisa fundamental en la literatura acerca de estrategia empresarial (Rodríguez, 2005; Stonehouse y Pemberton, 2002; Koontz y Wehrich, 2000; Robinson y Pearce, 1984). La planeación estratégica se relaciona directamente con el control, pues difícilmente se puede controlar aquello que no se ha planeado; diversos autores se han referido a la planeación como un proceso, en el que una de sus fases es el control estratégico (Carrión, 2007; Bateman y Snell, 2005; Navas y Guerras, 2002).

Sin embargo, diversas investigaciones han demostrado que la mayoría de las Pyme no planean o que sus procesos de planeación son poco formales (Beaver, 2003; Berman, et al., 1997; Sexton y Van Auken, 1985). Al respecto, Berry (1998) hizo notar que el descuido de la planeación en la Pyme, puede traer como consecuencia restringir su potencial de crecimiento, poniendo en riesgo su supervivencia. En el mismo sentido, Rodríguez (2005) señala que la falta de planeación puede traer como consecuencia excesivas situaciones imprevistas; inexistencia de una medida para controlar el éxito o fracaso de la gestión; falta de guía de acción clara; y falta de control.

En cuanto al rol y la importancia de los objetivos estratégicos en la planeación y el control de la gestión, Peel y Bridge (1998) hizo notar que los objetivos son un elemento clave en formulación de la estrategia. En el mismo sentido, Andersen, et al. (2001) expuso una serie de razones por las que es pertinente su formulación, entre ellas destacó: la necesidad de un sentido claro de dirección; una comprensión profunda del modelo de negocio; la capacidad de enfocar y priorizar; y la flexibilidad en la dirección.

No obstante, frecuentemente la ineficacia en la ejecución de la estrategia y la consecución de resultados se debe al planteamiento de objetivos difusos (Lingle y Schiemann, 1996); adicionalmente, a pesar de las buenas intenciones de los directivos, las declaraciones de “convertirse en el mejor de su clase” o “ser el proveedor número uno”, no se traducen fácilmente en términos operativos que proporcionen una guía útil para la acción (Kaplan y Norton, 2007). Por tal motivo se han diseñado algunas herramientas, como los mapas estratégicos, que permiten la clarificación y formulación de objetivos. Esta herramienta permite entender las relaciones de causa-efecto para crear valor e implementar la estrategia de la empresa, analizando la forma en que los activos intangibles se convierten en tangibles (Carrión, 2007).

Por otra parte, existe evidencia de que la formulación y ejecución de objetivos estratégicos y su vinculación son una herramienta útil en la Pyme y que frecuentemente se utilizan de manera conjunta en la implementación del Cuadro de Mando Integral (CMI). En el trabajo de Berriozabal et al. (2003), llevado a cabo en Pyme comerciales, hicieron patente que los mapas estratégicos deben ser lo más sencillo y sinóptico posibles. Añadieron que esta herramienta permite ordenar y jerarquizar los indicadores de manera que se puedan visualizar los indicadores así como los objetivos fijados en cada una de las perspectivas del CMI. Concluyeron que la implantación de objetivos estratégicos asegura la coherencia entre los factores internos y externos de la empresa.

Con base en la revisión de la literatura las proposiciones en las que se basa el estudio son las siguientes:

- **Proposición 1.** El CMI es una herramienta que puede adaptarse a las características estructurales de la Pyme, este modelo integra objetivos a través de indicadores financieros y no financieros, que permiten entender e integrar la estrategia diseñada a través de la planeación (Kaplan y Norton, 1997; Gumbus y Lussier, 2006; Fernandes et al., 2006).
- **Proposición 2.** Los indicadores de gestión son un elemento clave para retroalimentar un proceso, monitorear los planes estratégicos o el avance de un proyecto y que su implementación contribuye a mejorar el control estratégico y la toma de decisiones en la Pyme (Fernandes, 2006; Salgueiro, 2001; Kaplan y Norton, 1997; Rincón, 1998).
- **Proposición 3.** La planeación y los objetivos estratégicos proporcionan información que sirve de base para el diseño, desarrollo e implementación del CMI (Bateman y Snell, 2005; Navas y Guerras, 2002).

3. Metodología

3.1 Diseño del estudio múltiple de casos.

Este estudio pretende proporcionar mayor información acerca del CMI en la Pyme utilizando una metodología cualitativa a través del diseño de un estudio múltiple de casos (Ayuso y Ripoll, 2005; Hernández, Fernández y Baptista, 2006; Yin, 2003) a través de una muestra de cuatro empresas del estado de Hidalgo, México.

Para lograr los objetivos planteados, se elaboró un protocolo de investigación¹ con el propósito de asegurar la objetividad del estudio en función de su validez y fiabilidad

¹ Para efectos del presente estudio, de acuerdo con los trabajos de Hernández *et al.* (2006) y Yin (2003) el protocolo se dividió en dos apartados: en el primero se consideraron las principales tareas a realizar. En el segundo, se detalla el procedimiento metodológico de la investigación: a) semblanza del estudio; b) planteamiento del problema, preguntas de investigación y objetivos; c) revisión de la literatura y formulación de proposiciones; d) procedimientos para la recolección de la información; e) transcripción y análisis de los datos; f) y guía para el informe del estudio múltiple de casos.

(Ruíz-Olabuenaga, 1996; Bonache, 1998; Yin, 2003; Ayuso y Ripoll, 2005). El cuadro 1, muestra de manera resumida la metodología seguida en este estudio.

Cuadro 1. Metodología del estudio múltiple de casos.

Datos técnicos	
Diseño del estudio múltiple de casos	Protocolo del estudio múltiple de casos (Yin, 2003; Ayuso y Ripoll, 2005): <ul style="list-style-type: none"> a) Definición de los mecanismos para tener acceso a las empresas y los informantes clave. b) Entrevista con expertos. c) Selección del caso piloto. d) Selección de los casos. e) Diseño de instrumentos para la recolección de la información. f) Cronogramas para el desarrollo de actividades y recolección de la información.
Selección de los casos	La muestra quedó conformada por 4 Pyme de la industria de la construcción.
Instrumentos de medición	<ul style="list-style-type: none"> a) Guía de entrevista a empresarios. b) Encuesta aplicada a los directores de las empresas y su equipo de administración.
Trabajo de campo	De noviembre de 2009 a enero de 2010.
Análisis de datos	A través del programa de análisis cualitativo <i>ATLAS.ti</i> , versión 6.1 para <i>Windows</i> y la matriz convergencias-especificidades aplicados a los discursos de los directores de las empresas analizadas.

Fuente: elaboración propia.

Para la selección de los casos se llevaron a cabo una serie de tareas. En primer lugar, se definieron los mecanismos para tener acceso a los directores o propietarios de las empresas (Yin, 2003; Ayuso y Ripoll, 2005; Martínez, 2006). Entre estas actividades destacan: (a) visitas a organizaciones que permitieran identificar Pyme con SCG más desarrollados; (b) asegurar el anonimato tanto de los gerentes como del personal que participe en el proyecto; y (c) utilizar en todo momento el respaldo de la Universidad Autónoma del Estado de Hidalgo (UAEH), con el propósito de generar confianza a través de una institución reconocida.

Para la realización de las entrevistas a empresarios, se buscó la intermediación de la Universidad Autónoma del Estado de Hidalgo (UAEH), a través de un escrito firmado por el director del Instituto de Ciencias Económico Administrativas (ICEA). Entre las organizaciones que se visitaron se encuentran: despachos de consultoría, contaduría y auditoría; el Colegio de Contadores Públicos de Hidalgo; y organismos del Gobierno del Estado de Hidalgo, como el Consejo Coordinador Empresarial (CCE) y el Centro Regional

para la Competitividad Empresarial Hidalgo (CRECE-Hidalgo). Esta actividad se llevó a cabo entre los meses de octubre a diciembre de 2009.

3.1.1. Selección de los casos

En el presente estudio, para la selección de los casos se llevaron a cabo una serie de tareas; en primer lugar, se definieron los mecanismos para tener acceso a las empresas y los informantes clave (Yin, 2003; Ayuso y Ripoll, 2005; Martínez, 2006), entre estas actividades destacan: a) visitas a consultores para solicitar su apoyo en la identificación de empresas que pudieran formar parte del estudio y relacionadas con la implementación del CMI; b) negociación y comunicación constante con los dirigentes de las empresas; c) asegurar el anonimato tanto de la empresa como del personal que haya participado en el proyecto; y d) utilizar en todo momento el respaldo de la Universidad Autónoma del Estado de Hidalgo, con el propósito de generar confianza a través de una institución reconocida. Estas actividades tuvieron como propósito limitar el efecto de los diversos obstáculos encontrados para acceder a la información de las empresas, como el tiempo que el dirigente se encuentra inmerso en las actividades productivas de la empresa; la desconfianza a compartir información, sobre todo por motivos de seguridad y precaución; la dificultad de aceptar que una persona externa entreviste a su personal y proporcione información sobre aspectos financieros, contables o legales y el rechazo a la inversión de tiempo requerida para la investigación (Briones y Sánchez, 2004; Briones, Sánchez y Salazar, 2008).

Para la realización de las entrevistas a expertos, se buscó la intermediación de la Universidad Autónoma del Estado de Hidalgo (UAEH), a través de un escrito firmado por el director del Instituto de Ciencias Económico Administrativas (ICEA). Entre las organizaciones que se visitaron se encuentran: despachos de consultoría, contaduría y auditoría; el Colegio de Contadores Públicos de Hidalgo; y organismos del Gobierno del Estado de Hidalgo, como el Consejo Coordinador Empresarial (CCE) y el Centro Regional para la Competitividad Empresarial (CRECE). Esta actividad se llevó a cabo entre los meses de octubre a diciembre de 2009.

A través del apoyo de los expertos entrevistados, se identificaron y contactaron 12 Pyme, a las que se solicitó verbalmente su colaboración en el proyecto de investigación y

haciendo entrega de una solicitud por escrito firmado por el director del ICEA. Finalmente, la muestra quedo conformada por 4 Pyme de la industria de la construcción entre 12 y 158 empleados, las características de las empresas que forman parte de la muestra se encuentran en la Cuadro 3. El trabajo de campo con las empresas seleccionadas se llevó a cabo entre los meses de noviembre de 2009 y enero de 2010.

Cuadro 3. Características de las empresas del estudio múltiple de casos

Características	Empresa "A"	Empresa "B"	Empresa "C"	Empresa "D"
-Número de empleados	158	12	30	15
-Ventas anuales (millones de pesos mexicanos)	248	12	60	17
-Años de la empresa	14	5	10	7
-Control mayoritario	No familiar	Familiar	No familiar	Familiar
-Nivel tecnológico	Alto	Bueno	Alto	Bueno
-Formación del gerente	Universitaria	Sin formación	Universitaria	Universitaria
-Tipología de Miles y Snow	Exploradora	Defensiva	Defensiva	Defensiva
-Estrategias competitivas de Porter	Diferenciación	Costo	Costo	Costo

Fuente: elaboración propia.

4. Resultados

Como se puede apreciar en la grafica analítica de códigos 1, los resultados de las entrevistas a los gerentes muestran que desconocen la teoría relacionada con el CMI y las herramientas estratégicas. En su lugar, los directivos han implementado lo que consideran como herramientas substitutas entre las que mencionaron al tablero de comando e indicadores de gestion. Este resultado concuerda con otros estudios que han puesto de manifiesto que las Pyme desconocen o no estan convencidas de los beneficios de utilizar herramientas estratégicas (Stonehouse y Pemberton, 2002). De la misma forma Carrion (2007) ha hecho notar que el CMI sigue siendo un gran desconocido en las empresas incluso para aquellas que afirman tenerlo pues implementan cuadros de mando desde perspectivas reducidas.

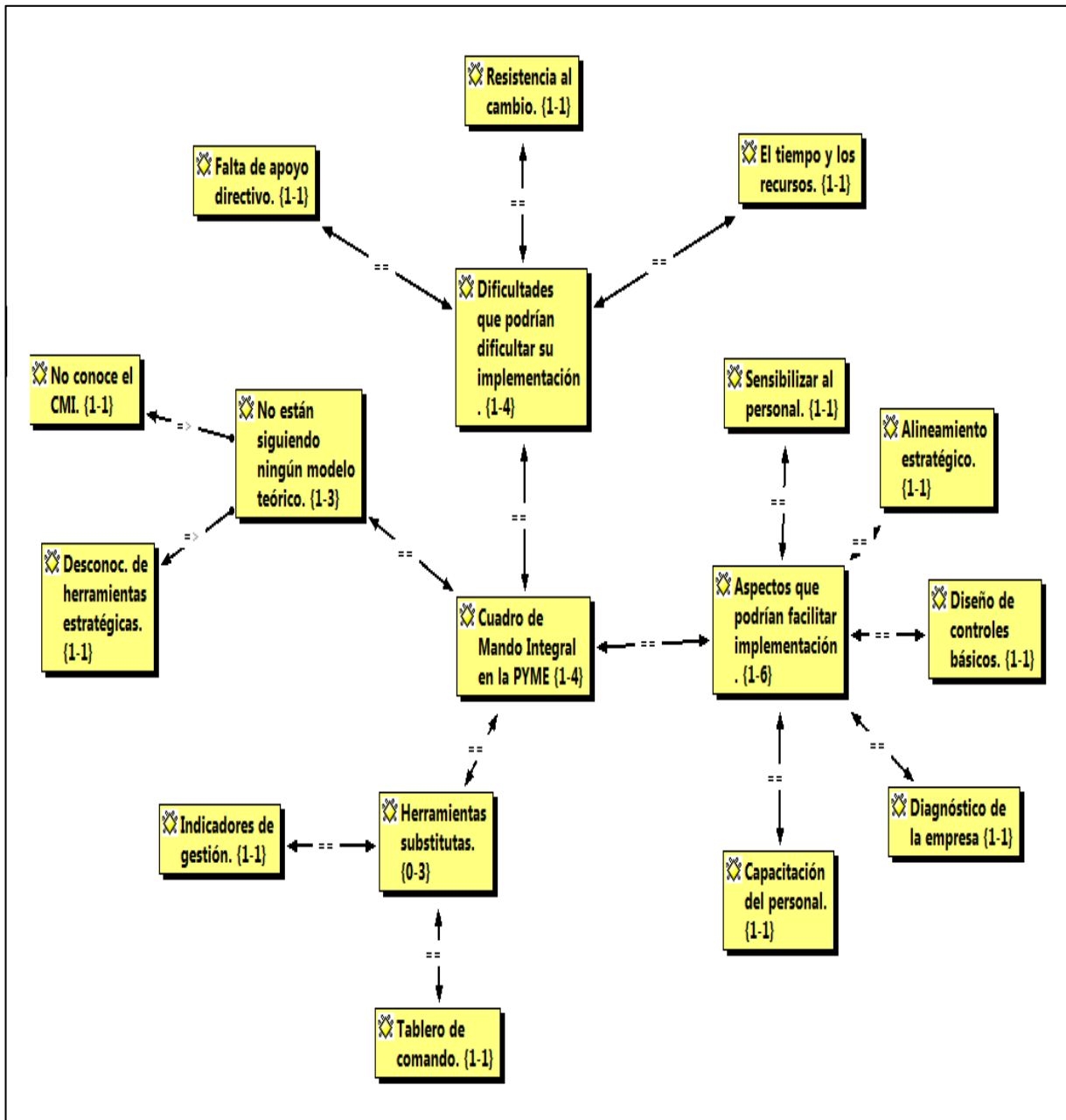
Por otra parte, los gerentes hicieron notar algunos aspectos que podrían tanto facilitar como dificultar la implementación del CMI. Respecto de los primeros, destacaron: llevar a cabo un diagnóstico propio de la empresa, diseñar controles básicos, alinear estrategias y sensibilizar y capacitar al personal para su implementación. En cuanto a las dificultades para implementar el CMI consideraron aspectos como: falta de apoyo directivo, resistencia al cambio por parte del personal así como la falta de tiempo y de recursos.

En cuanto a los indicadores de gestión (gráfica analítica de códigos 2) cabe señalar que una de las empresas (empresa A) tiene más desarrollados sus indicadores de gestión, mientras que el resto de las empresas de la muestra, tienen un nivel de implementación y utilización de indicadores bajo. Con relación a los indicadores financieros se puede apreciar que las empresas los utilizan en mayor medida. Destacando el uso de la información que aparece en los estados financieros como el balance general, el estado de resultados y los costos. Adicionalmente, los indicadores se centran en el flujo de efectivo, las utilidades, cuentas por pagar y por cobrar y el pago de impuestos.

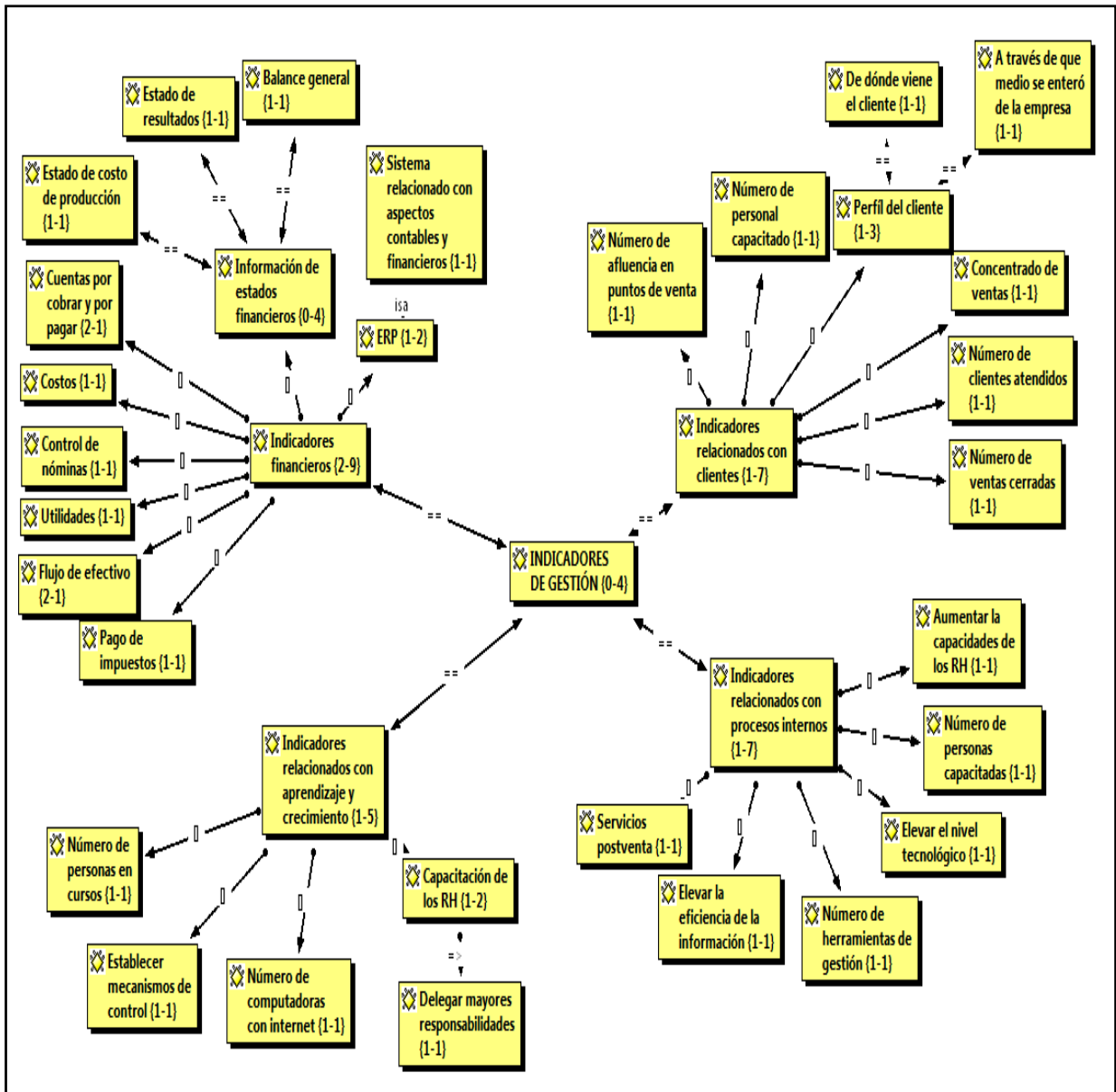
Respecto a los indicadores no financieros, los resultados muestran lo siguiente: a) relacionados con clientes, se puede apreciar que algunos de los indicadores que han implementado son el perfil del cliente, concentrado de ventas, el número de ventas cerradas, entre otros; b) los relacionados con procesos internos destacan el número de personas capacitadas, número de herramientas de gestión, y los servicios postventa; c) los relacionados con aprendizaje y crecimiento está el establecer mecanismos de control y la capacitación de los recursos humanos con el propósito de delegarles mayor responsabilidad. No obstante la mayoría de los indicadores no financieros a los que se hace referencia han sido implementados por la empresa "A" que se caracteriza por ser la de mayor tamaño, tener una estructura de propiedad no familiar y por seguir una estrategia de diferenciación desde la perspectiva de Porter y una tipología exploradora según Miles y Snow.

Estos resultados sugieren, en apoyo a otros trabajos, que las empresas de la muestra tienen un marcado énfasis en la utilización de indicadores de tipo financiero lo que limita la perspectiva global de la empresa. Adicionalmente se puede apreciar que los indicadores se encuentran aislados. Los aspectos anteriores apoyan otros trabajos que encontraron resultados similares (Rincón, 1998; Roca y Tapia, 2002).

Gráfica analítica de códigos 1. Cuadro de Mando Integral en la Pyme.



Gráfica analítica de códigos 2. Indicadores de gestión en la Pyme.

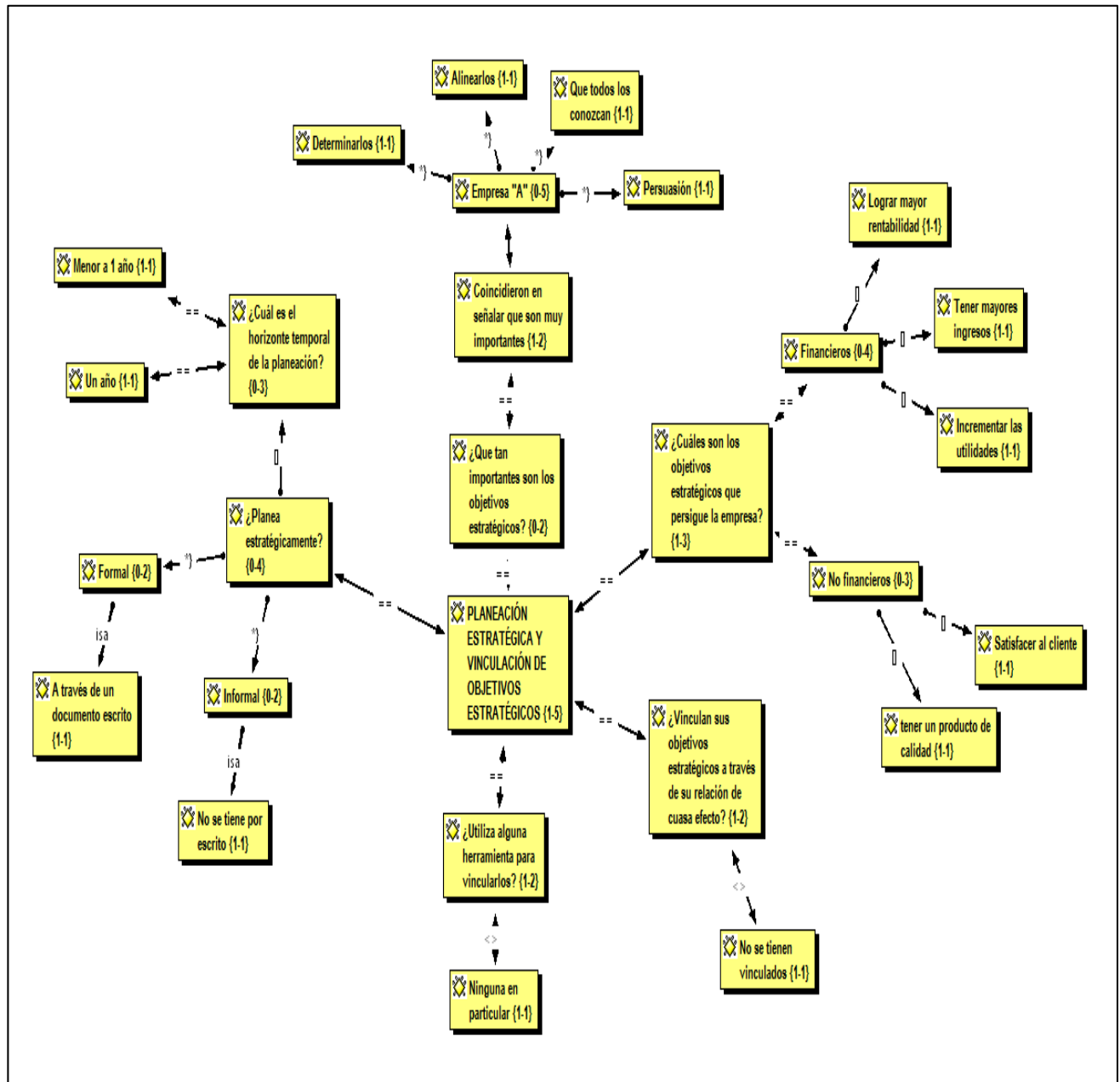


En lo que se refiere a la planeación estratégica y vinculación de objetivos estratégicos (gráfica analítica de códigos 3), se puede apreciar que la mayoría de las empresas no cuenta con una planeación estratégica formal. Únicamente en el caso de la empresa "A" tiene plan por escrito. Por otra parte, los resultados muestran que el horizonte temporal de la planeación es a uno o menor de un año. Estos resultados refuerzan otras investigaciones que han demostrado que la mayoría de las Pyme no planean o que sus procesos de planeación son poco formales (Beaver, 2003; Berman, et al., 1997; Sexton y Van Auken, 1985).

En la misma gráfica 3, los gerentes coincidieron en señalar que la determinación de objetivos estratégicos es muy importantes, algunos de los aspectos que señalaron, que ponen de manifiesto su importancia, son: la determinación de objetivos, vinculación o "alineamiento" estratégico, difusión para que todos en las empresa las conozca, y la persuasión para lograrlas. Por otra parte, los resultados muestran que existe énfasis en la determinación de objetivos financieros dejando a un lado o concediéndoles menor importancia a los no financieros. Dentro de los objetivos financieros más importantes se encuentran: la rentabilidad y el incremento de los ingresos y las utilidades. Desafortunadamente, tres de las cuatro empresa de la muestra no vincula lo objetivos estratégicos a través de su relación de causa efecto y desconoce las herramientas para lograrlo.

Finalmente, a pesar de que existen trabajos que han encontrado que la formulación y vinculación de objetivos estratégicos son una herramienta útil en la Pyme y que frecuentemente se utilizan para la implementación exitosa del CMI (Fernandes, Raja y Whalley, 2006; Berriozabal, Garmendia y Quiñones, 2003). La evidencia indica que pocas empresas vinculan sus objetivos estratégicos y que los mapas estratégicos son desconocidos para los empresarios de la muestra.

Gráfica analítica de códigos 3. Planeación estratégica y vinculación de objetivos estratégicos



5. Conclusiones

Los objetivos planteados en la presente investigación fueron: 1) analizar si el CMI es una propuesta factible considerando las características estructurales de la Pyme; 2) conocer las actividades relacionadas con fuentes de información, procesos de recolección de datos e indicadores de gestión (metodología de construcción, cálculo y forma de presentación) que suministren la información necesaria para la viabilidad del CMI; y 3) averiguar si las empresas llevan a cabo procesos de planeación y vinculación de objetivos estratégicos, a través de un estudio múltiple de casos de 4 empresas industriales en el estado de Hidalgo (México).

Se concluye que las empresas desconocen la teoría relacionada con el CMI. No obstante, han adoptado otras herramientas que consideran iguales o similares al CMI como el tablero de comando o los indicadores de gestión, pero, al igual que en el CMI, sin un sustento teórico. También se puede apreciar que lo que han escuchado acerca del CMI o de la implementación de indicadores de gestión es por medio de consultores externos. Sin embargo, consideramos que el CMI sí puede adaptarse a las necesidades de la Pyme si las empresas planean, determinan sus objetivos estratégicos y tienen implementados indicadores de gestión tanto financieros como no financieros.

Por otra parte, concluimos que los indicadores de gestión en las Pyme de la muestra tienen un marcado énfasis en aspectos contables y financieros, y que en la mayoría de los casos (empresas B, C y D), se encuentran aislados perdiendo los beneficios de un enfoque integral. También se concluye que no existe una metodología para la selección, implementación, cálculo y forma de presentación de indicadores de gestión.

Finalmente, se concluye que la mayoría de las empresas no planea formalmente y tampoco vinculan sus objetivos estratégicos a través de su relación de causa efecto, siendo este un aspecto básico para el desarrollo del CMI en la Pyme. Adicionalmente el horizonte temporal de la planeación se limita a un año o menor a un año.

Este estudio se limita a 4 empresas de la industria de la construcción en el estado de Hidalgo, México. Las futuras líneas de investigación podrían orientarse a implementar el CMI en una Pyme y conocer las ventajas y desventajas de esta herramienta.

Bibliografía

- Agbejule, A. (2005): "The relationship between management accounting systems and perceived environmental uncertainty on managerial performance: a research note", *Accounting and Business Research*, vol. 35, no. 4, pp. 295-305. Ahumada, 2005;
- Andersen, H.; Cobbold, I. y Lawrie, G. (2001): "Balanced Scorecard implementation in SMEs: Reflection in literature and practice", *2 GC Conference Paper, Presented at SMESME Copenhagen, Denmark*, may, pp.1-10.
- Ayuso, A. y Ripoll, V. (2005): "El estudio de caso como prototipo de la investigación en contabilidad de gestión desde una perspectiva cualitativa", Universidad de Valencia, pp. 1-25. Hernández, Fernández y Baptista, 2006;
- Bateman, S. y Snell, S. (2005): *Administración una ventaja competitiva*, Cuarta Edición, Editorial McGraw Hill, México.
- Beaver, G. (2003): "Management and the Small Firm", *Strategic Change*, vol. 12, pp. 63-68.
- Berriozabal, I.; Garmendia, N. y Quiñones, V. (2003): "El cuadro de mando integral: una herramienta útil también para el pequeño y mediano comercio", *Distribución y Consumo*, marzo-abril, no. 14, 1-9.
- Berry M. (1998): "Strategic planning in small high tech companies", *Long Range Planning*, vol. 31, no. 3, pp. 455-466.
- Bonache, J. (1998): "Los estudios de casos como estrategia de investigación: Características, críticas y defensas", Documento de trabajo. Universidad Carlos III. Madrid. Martínez, 2006
- Bonn, I y Christodoulo, C. (1996): "From Strategic Planning to Strategic Management", *Long Range Planning*, vol. 29, no. 4, pp. 543-551.
- Briones, B. y Sánchez V. (2004): "Análisis de las dificultades en la aplicación de Metodologías de investigación cualitativas en países en desarrollo: Caso México", ISEOR-AOM, Colloque: Traversée des frontières entre méthodes de recherche qualitatives et quantitatives, actes du colloque, Lyon, pp. 523-535.

- Carrión, J. (2007): *Estrategia, de la visión a la acción*, Segunda edición. Libros Profesionales de Empresa, ESIC.
- Berman, et al., 1997
- Escobar, T. (2002): "El cuadro de mando integral como herramienta para el control de la gestión: el estudio de un caso", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, XXXI, no. 13, pp. 905-940.
- Fernandes, K.; Raja, V. y Whalley, A. (2006): "Lessons from implementing the balanced scorecard in a small and medium size manufacturing organization", *Technovation*, vol. 26, pp. 623-634.
- Gumbus, A. y Lussier, R. (2006): "Entrepreneurs Use a Balanced Scorecard to Translate Strategy into Performance Measures", *Journal of Small Business Management*, vol. 44, no. 3, pp. 407-425.
- Kaplan, R. S. y Norton, D. P. (1997): *Cuadro de Mando Integral*, Gestión 2000, Barcelona.
- Kaplan, R. S. y Norton, D. P. (2007): "Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System", *Harvard Business Review*, July–August, pp. 150-161.
- Koontz, H. y Wehrich, H. (2000): *Administración una Perspectiva Global*, Decimo segunda edición. Mc Graw Hill, México.
- Kraus, S., Harms, R. y Schwarz, E. (2006): "Strategic planning in smaller enterprises – new empirical findings", *Management Research News*, vol. 29, no. 6, pp. 334-344.
- Lingle, J. H. y Schieman, W. A. (1996): "From Balanced Scorecard to strategic gauges: measurement worth it", *Management Review*, 85 (3), pp. 56-62.
- Lyles, M.A., Baird, I.S., Orris, J.B. and Kuratko, D.F (1993): "Formalized planning in small business: increasing strategic choices", *Journal of Small Business Management*, vol. 31, no. 2, pp. 38-50.
- Miles, R. E. y Snow, C.C. (1978): *Organizational Strategy, Structure, and Process*, McGraw-Hill. Nueva York.
- Navas, J. E. y Guerras, L. A. (2002): *La dirección estratégica de la empresa*, Civitas, Madrid.

- Peel, M. y Bridge, J (1998): "How planning and capital budgeting improve SME performance", *Long Range Planning*, vol. 31, no. 6, pp. 848-856.
- Reyes, D. A. (2008): *Análisis teórico de los alcances y limitaciones del Cuadro de Mando Integral*, Tesis, Universidad de La Salle, Facultad de Contaduría Pública, Bogotá, D.C.
- Rincón, R. D. (1998): *Los indicadores de gestión organizacional: una guía para su definición*, Universidad EAFIT, Medellín.
- Robinson, R. y Pearce, J. A. (1984): "Research Thrusts in Small Firm Strategic Planning", *Academy of Management Review*, vol. 4, no. 1, pp. 128-137.
- Roca, D. y Tapia, E. (2002): "El Cuadro de Mando Integral como una herramienta de gestión para una pequeña empresa de la industria ecuatoriana de servicios educativos", *Consultado en: www.tablero-decomando.com el 25 de mayo de 2008.*
- Rodriguez, J. (2005): *Como aplicar la planeación estratégica a la pequeña y mediana empresa*, Quinta Edición, International Thomson, México.
- Rudd, J., Greenley, G., Beatson, A. y Lings, I. (2007): "Strategic planning and performance: extending the debate", *Journal of Business Research*, vol. 61, pp. 1-10.
- Salgueiro, A. (2001): *Indicadores de Gestión y Cuadro de Mando Integral*, Editorial Díaz de Santos, Madrid.
- Sexton, D.L. y Van Auken, P.M. (1985): "A longitudinal study of small business strategic planning", *Journal of Small Business Management*, January, pp. 7-15.
- Stonehouse, G. y Pemberton, J. (2002): "Strategic planning in SMEs – some empirical findings", *Management Decision*, vol. 40, no. 9, pp. 853-861.
- Yin, R. K. (2003): *Case study research: Design and methods*, Thousand Oaks: Sage. Ruíz-Olabuenaga, 1996;