

**EL CUADRO DE MANDO INTEGRAL EN LA PYME: ESTUDIO MÚLTIPLE DE CASOS
DESDE LA PERSPECTIVA DE CONSULTORES MEXICANOS**

Dr. Roberto Estrada Bárcenas

Profesor Investigador

Universidad Autónoma del Estado de Hidalgo

Carretera Pachuca –Tulancingo, Km. 4.5

Ciudad Universitaria, Mineral de la Reforma, Hidalgo. C.P. 42083

(01-771) 717 2000, ext. 6413

Dr. Víctor Gabriel Sánchez Trejo

Profesor Investigador

Universidad Autónoma del Estado de Hidalgo

Área temática: c) Dirección y Organización.

Palabras clave: Cuadro de Mando Integral, consultores, PYME.

EL CUADRO DE MANDO INTEGRAL EN LA PYME: ESTUDIO MÚLTIPLE DE CASOS DESDE LA PERSPECTIVA DE CONSULTORES MEXICANOS

Resumen

El Cuadro de Mando Integral plantea un modelo que permiten entender y ejecutar la estrategia diseñada en la planeación. Los objetivos de esta investigación son: analizar si el CMI es una propuesta viable para la PYME; conocer los indicadores de gestión que utilizan las empresas; y averiguar si llevan a cabo procesos de planeación y vinculación de objetivos estratégicos que sirvan de base para el desarrollo del CMI. Teniendo como marco de referencia el modelo creado por Kaplan y Norton, se llevó a cabo un estudio múltiple de casos desde la perspectiva de cuatro consultores del estado de Hidalgo, México.

1. Introducción

Las condiciones actuales en las que se desenvuelven las empresas se caracterizan por constantes cambios en la economía (Soto, *et al.*, 2005; Zevallos, 2006). 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; este modelo 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 (Fernández *et al.*, 2006; Andersen *et al.*, 2001).

Los objetivos de la presente investigación son: (a) analizar si el CMI es una propuesta factible considerando las características de especificidad de la PYME; (b) conocer las actividades relacionadas con los indicadores de gestión (selección, construcción, cálculo y forma de presentación) que suministren la información necesaria para el desarrollo del CMI; y (c) averiguar si las empresas llevan a cabo procesos de planeación y vinculación de objetivos estratégicos que sustenten la propuesta de esta herramienta. Este trabajo se llevó a cabo a través de un estudio múltiple de casos desde la perspectiva de cuatro consultores de PYME en el estado de Hidalgo, México.

Este documento está organizado de la siguiente manera: en la primera parte se hace una revisión del marco teórico relativo al CMI en la PYME. Después se presenta el procedimiento metodológico de la investigación cualitativa. Finalmente, se presentan las conclusiones e implicaciones del estudio.

2. Marco teórico y revisión de estudios previos.

2.1. El Cuadro de Mando Integral en la PYME.

Recientemente, a raíz de la crisis internacional, las condiciones económicas se caracterizan por tasas elevadas de inflación, competencia más aguda y cambios en las condiciones laborales y sociales, poniendo de manifiesto la necesidad de obtener información de diversa índole para eficientar la toma de decisiones (Kaplan y Norton, 1997; Escobar, 2002; Roca y Tapia, 2002; Agbejule, 2005; Ahumada, 2005). Al respecto, Escobar (2002) considera que los Sistemas de Control de Gestión (SCG) son la base del proceso decisional, pues estos permiten la obtención y canalización de información para aquellos que dirigen la empresa, añadió que la necesaria integración entre planeación y control amplía el concepto de control abarcando no solo la información interna y a posteriori, sino que necesariamente debe integrar información adicional como la información financiera y no financiera, cuantitativa como cualitativa, histórica y previsional, con el propósito de facilitar la adaptación de la empresa a los cambios del entorno.

En este sentido, 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. Esta herramienta permite al directivo tener una imagen global de la organización, sincronizando las partes de un todo (Andersen *et al.*, 2001; Kaplan y Norton 1992). Este concepto, parte de la idea de que los modelos de control basados en la contabilidad financiera son obsoletos, pues se basan en una perspectiva histórica, dejando a un lado aspectos relevantes de la empresa como los intangibles (Kaplan y Norton, 1997).

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. Adicionalmente, existe poca evidencia teórica y empírica en el contexto de las 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 abordado el tema del CMI en la PYME así como sus beneficios, ventajas, desventajas y los

aspectos que lo diferencian en su implementación en relación con las grandes empresas. A continuación se presentan algunos estudios relativos a su diseño, desarrollo, resultados y conclusiones más relevantes en el entorno de la PYME.

En el trabajo 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 habían logrado una implementación exitosa. Concluyeron que esta herramienta es viable y que las PYME podría obtener beneficios similares a los de estas empresas; entre los beneficios observados destacaron los siguientes: (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; y (e) promueve la responsabilidad, permitiendo que los empleados que participen e implementen medidas que les competen, proveyendo transparencia en los resultados.

En otro estudio de caso, Fernandes *et al.* (2006), se planteó como objetivo principal buscar evidencia empírica de la puesta en práctica del CMI en la PYME. 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 los siguientes aspectos: (a) la implementación mejoró la habilidad de la empresa para responder rápidamente a los cambios de su sector; (b) la escasez de materia prima disminuyó incrementando las utilidades de la empresa; (c) el inventario mantiene un nivel bajo, como resultado de un mejor control; y (d) el flujo de información ha sido mejorado significativamente. Una de las características que se puede destacar en este estudio, es que la implementación se realizó con una serie de pasos basados en un diseño modular y no secuencial, consideraron que de esta

manera cada empresa puede optar por iniciar en cualquier nivel y desarrollar cada modulo de acuerdo a sus necesidades y requerimientos.

Por otra parte, en el trabajo de 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. Algunas de las reacciones que se observaron a 6 meses de implementación 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 disponía 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; (d) la implementación de un CMI requiere que en la empresa existan unas condiciones previas que ofrezcan el soporte informativo necesario.

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 los estudios anteriores, puede traer diversos beneficios a la PYME.

2.2. Indicadores de gestión en la PYME.

La medición de aspectos empresariales no es un tema nuevo. 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. Lord Kelvin (en Salgueiro, 2001) opinó que “cuando se puede medir aquello de lo que se habla, se puede decir que se sabe algo acerca de ello, pero cuando no se puede medir ni se puede expresar en números el conocimiento es deficiente y poco satisfactorio”. Los indicadores de gestión son un elemento clave para monitorear los planes estratégicos y pueden tener mayor importancia si tienen capacidad de respuesta, para ejecutar las acciones de manera oportuna.

Para Rincón (1998) los indicadores de gestión son la expresión cuantitativa del comportamiento y desempeño de un proceso, cuya magnitud, al ser comparada con algún nivel de referencia, puede estar señalando una desviación sobre la cual se toman acciones correctivas o preventivas. Un indicador puede ser un estándar de eficiencia y desempeño, un

logro, plan, o presupuesto, o un problema por solucionar. En el mismo sentido, para Fernandes, (2006) los indicadores de gestión, también denominados *Key Performance Indicators* (KPI's), son mediciones cuantificables que reflejan los factores críticos de una organización. Los indicadores son el único medio para saber si se cumple o no con los objetivos estratégicos.

No obstante, la importancia que se refleja en las definiciones anteriores, Salgueiro (2001) considera que los enfoques clásicos de medición tienen diversas limitaciones. Teóricamente, la información contable debería proporcionar la información suficiente para el control de la empresa. No obstante, algunos de los problemas de esta perspectiva son: (a) la orientación histórica de la contabilidad, que limita su utilidad corriendo el riesgo de quedar obsoleta; (b) los indicadores no están relacionados entre sí, por lo que este tipo de indicadores dejan a un lado aspectos importantes como los intangibles. En el mismo sentido, Roca y Tapia (2002) opinaron que los métodos tradicionales de control de gestión se volvieron obsoletos pues se enfocaban en un solo aspecto (ventas, mercadotecnia, económico, etc.) perdiendo los beneficios de un enfoque integral.

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 de 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.

Otro trabajo es el de Bhimani y Langfield-Smith (2007), cuyo objetivo fue analizar si la información financiera y no financiera son de igual importancia en el desarrollo de estrategias y su ejecución, concluyó que si bien la información financiera y no financiera se consideraron igualmente importantes, tanto para el desarrollo como para la implementación de la estrategia, las empresas encuestadas concedieron mayor importancia a la información financiera; las entrevistas no solo corroboran en gran medida los resultados de la encuesta, sino también sugieren un alto grado de especificidad de la organización en términos de nociones de lo que constituye la toma de decisiones estratégica.

2.3. Planeación y objetivos estratégicos para el desarrollo del CMI.

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 Weihrich, 2000; Robinson y Pearce, 1984). Sin embargo, diversas investigaciones han demostrado que la mayoría de las PYME no planean o que sus procesos de planeación son informales (Beaver, 2003; Berman, *et al.*, 1997; Sexton y Van Auken, 1985).

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. Por otra parte, Carrión (2007) al referirse a la vinculación entre misión, visión y objetivos estratégicos, dijo que estos permiten llevar a la misión y visión al terreno operativo, y brindan la dirección para hacerlos realidad.

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 CMI. En el trabajo de Fernández *et al.* (2006), destacó la identificación y priorización de los objetivos estratégicos como una de las tareas más importantes. Advirtió que la falta de priorización a menudo puede dar lugar a resultados erróneos.

En otro estudio de caso, 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, que funcionan como hipótesis en un estudio de caso, en las que se basa el estudio son las siguientes:

- **Proposición 1.** El CMI es una herramienta que se adapta a las necesidades de la PYME, partiendo del modelo propuesto por Kaplan y Norton, coadyuvando para que el dirigente tenga una imagen global de la organización, sincronizando las partes de un todo (Kaplan y Norton, 1997; Gumbus y Lussier, 2006; Fernandes *et al.*, 2006).
- **Proposición 2.** Los indicadores de gestión son necesarios para la gestión y la toma de decisiones en la PYME, ya que son un elemento clave para retroalimentar proceso y monitorear los planes estratégicos (Fernandes, 2006; Salgueiro, 2001; Kaplan y Norton, 1997; Rincón, 1998).
- **Proposición 3.** La planeación y los objetivos estratégicos son elementos que sirven de base para la implementación del CMI. Los objetivos estratégicos permiten llevar a la misión y la visión al terreno operativo, proporcionando la dirección necesaria que permite hacerlos realidad (Shulver *et al.*, 2000; Carrión, 2007).

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 consultores de PYME del estado de Hidalgo, México.

Para lograr los objetivos planteados en la presente investigación, se elaboró un protocolo de investigación¹ con el propósito de asegurar la objetividad del estudio en función de su validez y fiabilidad (Ruíz-Olabuenaga, 1996; Bonache, 1998; Yin, 2003; Ayuso y Ripoll, 2005). El cuadro 1, muestra de manera resumida la metodología seguida en este estudio.

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.

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): a) Definición de los mecanismos para tener acceso a las empresas y los informantes clave. b) Entrevistas con expertos. c) Selección de los casos. d) Selección del caso piloto. e) Elaboración de instrumentos de medición. f) Cronogramas para el desarrollo de actividades y recolección de la información.
Selección de los casos	La muestra quedo conformada por 4 consultores de PYME.
Instrumentos de medición	Guía de entrevista a expertos.
Trabajo de campo	De noviembre de 2009 a enero de 2010.
Análisis de datos	A través del programa de análisis cualitativo ATLAS.ti, versión 6.1 para Windows y la matriz convergencias-especificidades aplicados a los discursos de los dirigentes de las empresas analizadas.

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 consultores de empresas (Yin, 2003; Ayuso y Ripoll, 2005; Martínez, 2006). Entre estas actividades destacan: (a) visitas a organizaciones que permitieran identificar consultores de PYME; (b) asegurar el anonimato tanto del despacho de consultoría así como del personal que participe en el proyecto; y (c) 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.

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

3.2. Resultados del desarrollo de los casos.

Con el objeto de generar mayor comprensión de la investigación, en lugar de forzar los datos dentro de una lógica deductiva derivada de suposiciones (Hernández, Fernández y Baptista, 2006), la información obtenida a través de la entrevista a los directivos de las empresas se analizan en forma inductiva (Eisenhardt, 1991; Yin, 2003). Las opiniones vertidas por los consultores se examinan a través de la observación *in situ*, las anotaciones personales y el análisis de las entrevistas grabadas. El análisis de la información se llevó a cabo a través del programa ATLAS ti, versión 6.1 para Windows y la matriz convergencias-especificidades aplicados a los discursos de los dirigentes de las empresas analizadas.

El CMI en la PYME desde la perspectiva de los consultores.

El análisis de las entrevistas a cuatro consultores de empresa muestra que a través de su práctica profesional han trabajado con empresas de diversos tamaños, principalmente PYME, que en su mayoría tienen una estructura de propiedad familiar. En cuanto a los resultados relacionados con el CMI en la PYME, que se muestran en la **gráfica analítica 1**, se puede observar que modelo planteado por Kaplan y Norton en cuanto al CMI, es conocido entre los consultores de la muestra. Aunque, en el caso de los consultores 2 y 3, el conocimiento acerca de este modelo sea menos preciso. Por otra parte, se observa que ninguno de los consultores ha llevado a cabo una implementación del CMI entre las empresas que asesoran y que no conocen ningún caso documentado en el contexto de la PYME en Hidalgo que haya implementado con éxito el CMI. No obstante, dos de los cuatro consultores (consultor 1 y 2), certificados en la metodología JICA² (que incluye el CMI), lo han propuesto de manera continua, pero sin resultados concretos. En cambio las empresas utilizan sistemas simples a través de indicadores de gestión (consultor 1, 2, 3 y 4), sobre todo de tipo financiero, para controlar la gestión, no obstante estos se caracterizan por ser “simples y poco organizados y

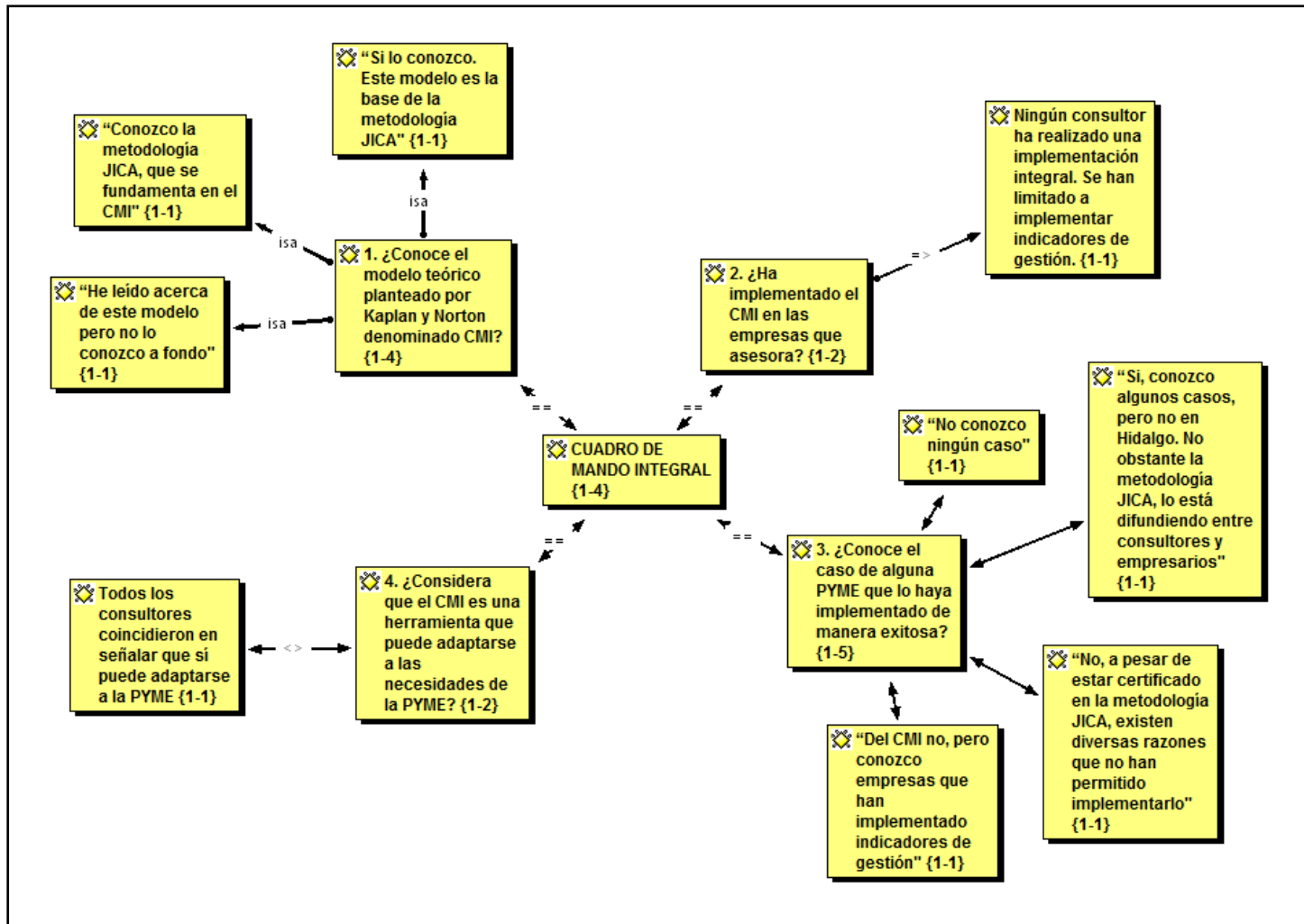
² La metodología JICA tiene como uno de sus objetivos principales formar consultores especialistas con la metodología de la Agencia de Cooperación Internacional del Japón (JICA) que permita contar con una base de consultores especializados, y sea el punto de partida para la creación del sistema nacional de consultores, compromiso contraído en el marco del acuerdo bilateral firmado entre México y Japón. Estos consultores son quienes intervendrán a las empresas que se beneficiarán del "Programa de Consultoría Empresarial Pyme-Jica", cuyo objetivo será aplicar un modelo de intervención estandarizado.

estructurados” (consultor 2 y 4). Añadieron que “efectivamente las PYME generan información, pero esta no está organizada de tal manera que permita tomar decisiones” (consultor 1 y 4).

De acuerdo con las opiniones vertidas por los consultores, es posible que las dificultades para implementar el CMI en la PYME se deban a: 1) el tiempo y los recursos de los que disponen las empresas (Fernandes, Raja y Whalley, 2006); 2) la resistencia al cambio por parte del personal y los propios directivos (Escobar, 2002); 3) la falta de apoyo directivo (Andersen, Cobbold y Lawrie, 2001); 4) el desconocimiento de los aspectos teóricos relacionados con el CMI (Carrión, 2007); 5) los directivos no están convencidos de los beneficios prácticos de su utilización (Stonehouse y Pemberton, 2002). Adicionalmente, como lo hace notar Carrión (2007), parece ser que el CMI sigue siendo un gran desconocido para muchas empresas y que la realidad es que se crean mandos integrales desde enfoque muy limitados. Prueba de ello es el tablero de comando, la metodología JICA y los propios indicadores de gestión. Sin embargo, los consultores consideran que el CMI puede adaptarse a las características de especificidad de la PYME.

Estos resultados surgieron, al menos en parte, que el modelo teórico del CMI es poco conocido entre los consultores de empresa y que existe poca evidencia empírica de los beneficios de su implementación, prueba de ello es que en el contexto de la PYME hidalgense no existe un caso documentado al respecto.

Gráfica analítica 1. El CMI en la PYME desde la perspectiva de los consultores.



Fuente: ATLAS. ti, versión 6.1 para Windows.

Indicadores de gestión en la PYME desde la perspectiva de los consultores.

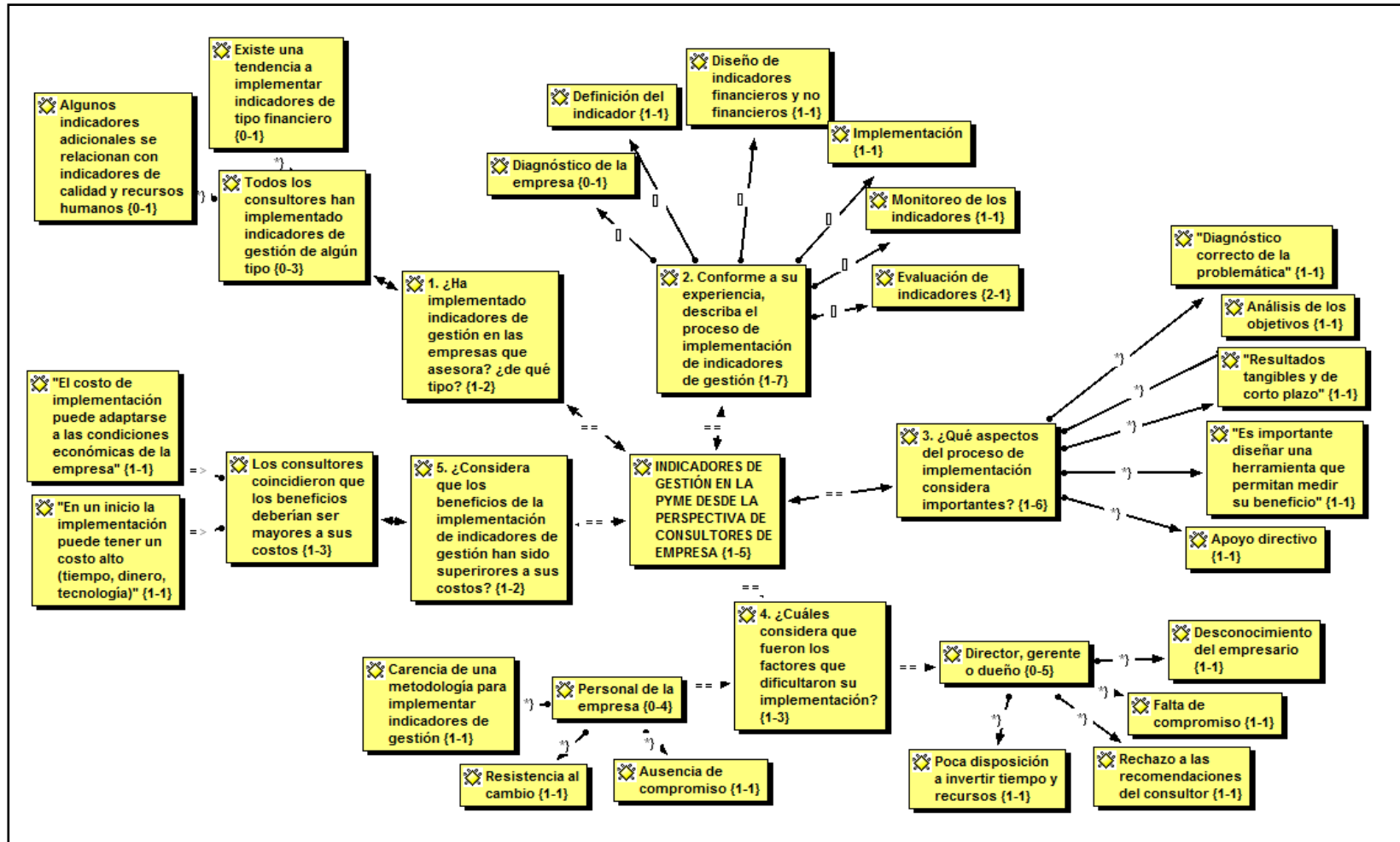
En cuanto a la utilización de indicadores de gestión en la PYME desde la perspectiva de los consultores, los resultados que se muestran en la gráfica 2. Los cuatro consultores de la muestra, señalaron que han implementado indicadores de gestión en las empresas que asesoran, sobretodo de tipo financiero. Este resultado pone de manifiesto la tendencia de utilizar indicadores de este tipo dejando a un lado otros aspectos relevantes de la empresa como los intangibles (Carrión, 2007). Al respecto, el consultor 4 opinó que los indicadores financieros son hasta cierto punto más fáciles de implementar pues son tangibles, mientras que los intangibles, por las características propias de su naturaleza, son más difíciles de medir. Por otra parte, en relación con los beneficios de implementar indicadores de manera integral el consultor 1 opinó que “el incluir de manera integral indicadores financieros y no financieros puede dar potencialidad a la empresa para mejorar su rentabilidad”.

Por otra parte, en cuanto a los aspectos críticos en la implementación de indicadores de gestión, se puede observar existen divergencias en los criterios de implementación por parte de los consultores. Este resultado podría sugerir que no existe acuerdo respecto de una metodología para la selección, construcción, cálculo y forma de presentación de indicadores de gestión con el propósito de 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.. Este aspecto es importante ya que el seguimiento de un indicador tiene un costo que se debe evaluar a través de su relación de costo-beneficio. Sin embargo, destacaron algunos aspectos importantes en la implementación de indicadores como: a) diagnóstico de la empresa; b) definición de los indicadores; c) diseño de indicadores financieros y no financieros; d) implementación; e) monitoreo y; f) evaluación de indicadores.

Por otra parte, se les preguntó a los consultores acerca de los factores que dificultaron la implementación de indicadores de gestión. De acuerdo con su opinión, destacaron los siguientes aspectos: 1) la dificultad para darle seguimiento a los indicadores; 2) resistencia al cambio; 3) indisposición para invertir tiempo y recursos; 4) carencia de una metodología de implementación; y 5) falta de apoyo directivo.

Finalmente los consultores coincidieron en que los beneficios de la implementación del CMI pueden ser mayores a los costos de implementación.

Gráfica analítica 2. Indicadores de gestión en la PYME desde la perspectiva de los consultores.



Fuente: ATLAS. ti, versión 6.1 para Windows.

Planeación y objetivo estratégicos en la PYME desde la perspectiva de los consultores.

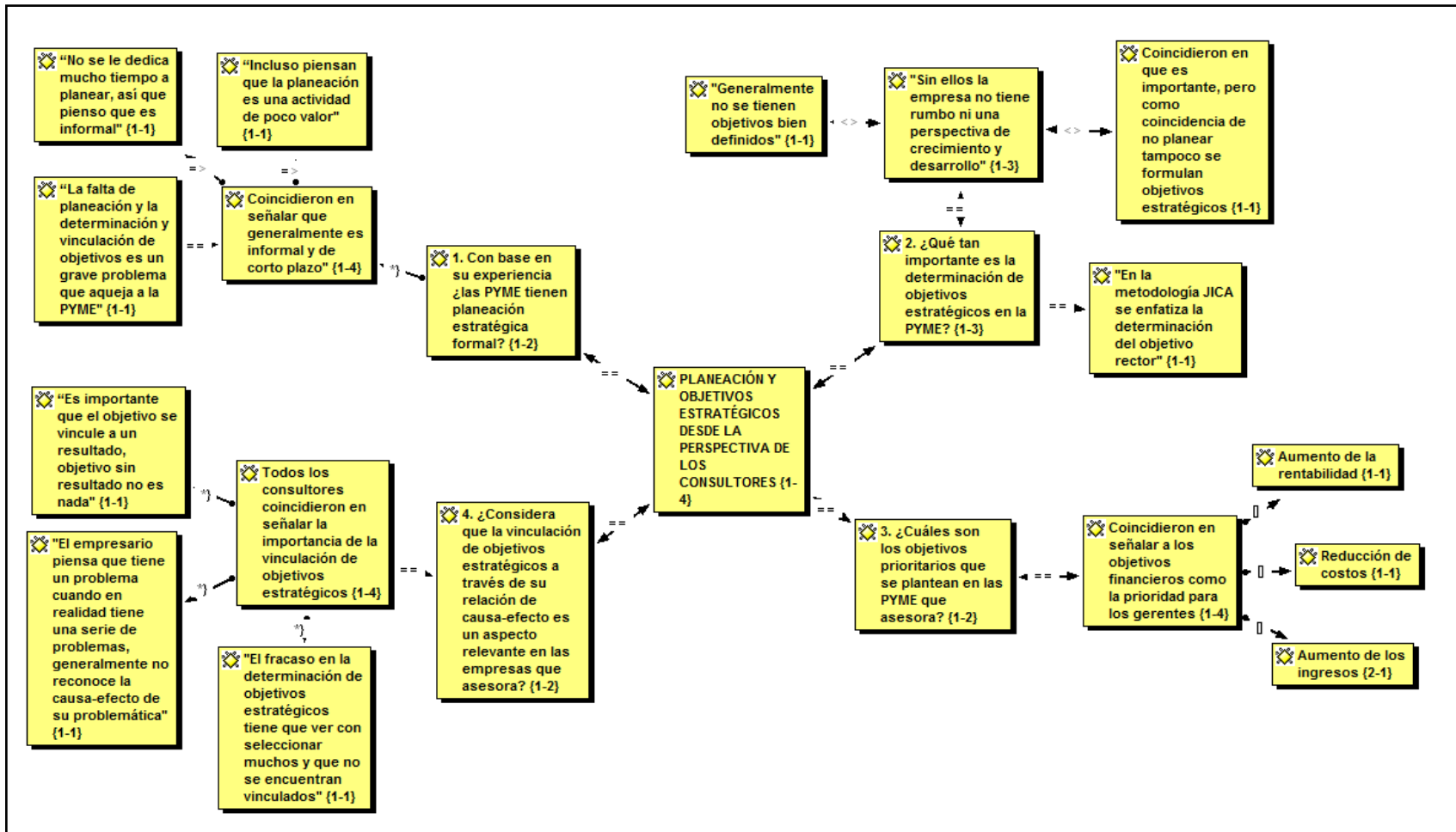
La gráfica analítica 2, se pueden observar aspectos relacionados con la planeación y los objetivos estratégicos. Los resultados muestran, de acuerdo a la experiencia de los consultores, que las PYME no planean o lo hacen de manera informal y con un horizonte temporal de corto plazo, generalmente a un año.

Existe acuerdo entre los consultores respecto de la importancia de los objetivos estratégicos en las empresas, “pues sin ellos las empresas carecen de rumbo” (consultor 4). No obstante, hicieron notar que “como consecuencia de la falta de planeación estratégicamente, las empresas tampoco formulan objetivos estratégicos” (consultor 2) y que incluso perciben que los empresarios consideran a la planeación como una actividad de poco valor.

Adicionalmente, se les presentó una serie de objetivos estratégicos, tanto financieros como no financieros, y se les cuestionó, basándose en su experiencia, ¿cuáles eran los objetivos prioritarios que se planteaban en las empresas?, concordaron en que los empresarios tiene como objetivos prioritarios los relacionados con aspectos contables y financieros, entre los que destacaron: 1) aumento de los ingresos; 2) aumento de la rentabilidad; y 3) reducción de costos. En cambio opinaron que los objetivos relacionados con respeto al medio ambiente, mejora del clima laboral, mejora en los sistemas de información y gestión del conocimiento, entre otros el empresarios lo perciben como poco importantes. Este resultado hace notar la prioridad de los objetivos financieros y dejar a un lado los no financieros.

Finalmente, todos los consultores entrevistados reconocieron la importancia de la vinculación de objetivos estratégicos a través de su relación de causa y efecto. El consultor 1 hizo notar que “el fracaso en la determinación de objetivos es que se determinan muchos objetivos y que no se encuentran vinculados”. Por otra parte, se enfatizó que “es importante que el objetivo se vincule a un resultado, porque objetivo sin resultado no representa nada” (consultor 4). Finalmente el consultor 2, opinó que la vinculación de objetivos es importante porque generalmente “el empresario piensa que tiene un problema cuando en realidad tiene una serie de problemas pues no reconoce la causa-efecto de su problemática”. Estos resultados. Este resultado refuerza otros estudios que han destacado a los objetivos como un elemento clave en la formulación de la estrategias (Peel y Bridge, 1998; Andersen, *et al.*, 2001). No obstante, las PYME no planean y como consecuencia tampoco determinan de manera adecuada sus objetivos ni los vinculan a través de su relación de causa-efecto.

Gráfica analítica 3. Planeación y objetivos estratégicos en la PYME desde la perspectiva de los consultores.



Fuente: ATLAS. ti, versión 6.1 para Windows.

4. Conclusiones.

Los objetivos de esta investigación fueron: analizar si el CMI es una propuesta viable para la PYME; conocer los indicadores de gestión, tanto financieros como no financieros, que utilizan las empresas; y averiguar si las empresas llevan a cabo procesos de planeación y vinculación de objetivos estratégicos que sirvan de base para el desarrollo del CMI, teniendo como marco de referencia el modelo de Kaplan y Norton, a través de un estudio múltiple de casos desde la perspectiva de cuatro consultores del estado de Hidalgo, México.

Con base en las entrevistas hechas a los consultores, se concluye que el CMI es una herramienta que puede adaptarse a las características de especificidad de las PYME, tomando como marco de referencia el modelo propuesto por Kaplan y Norton. Sin embargo, de acuerdo con las opiniones vertidas por los consultores, para que esto sea posible, es necesario que: (1) las PYME desarrollen una metodología en la selección, construcción, cálculo y forma de presentación de indicadores de gestión tanto financieros como no financieros; y (2) que eleven la cantidad y calidad de sus procesos de planeación estratégica y vinculen sus objetivos estratégicos a través de su relación de causa efecto, para que estos sirvan de base en la implementación del CMI.

En cuanto a los indicadores de gestión, los resultados muestran que existe una tendencia a utilizar indicadores de tipo financiero y dejar a un lado los no financieros, perdiendo los beneficios de una perspectiva integral. También se deduce que los esfuerzos realizados por los consultores para la implementación de indicadores de gestión se han visto coartados, en algunos casos, por el empresario debido principalmente a la ausencia de compromiso por parte de directivos y empleados; indisposición para invertir tiempo y recursos; y la falta de apoyo directivo.

Por otra parte, en análisis de las entrevistas a los consultores muestra que no existe acuerdo respecto de una metodología para la selección, construcción, cálculo y forma de presentación de indicadores de gestión. Adicionalmente, se concluyó que los beneficios de la implementación de indicadores de gestión pueden ser mayores que sus costos.

Finalmente, respecto de la planeación y los objetivos estratégicos como base para el desarrollo del CMI, los resultados muestran que los consultores consideran estos aspectos como muy importantes. Sin embargo, la falta de planeación estratégicamente formal ocasiona que tampoco se formulen objetivos estratégicos. El análisis también muestra la prioridad

objetivos financieros en las empresas que asesoran los consultores. Estos profesionales también reconocieron la importancia de la vinculación de objetivos estratégicos a través de su relación de causa y efecto, no obstante, esta también es una tarea pendiente en las PYME.

Esta investigación contribuyó a obtener mayor información teórica y empírica relacionada con el CMI en la PYME. Esta herramienta, puede apoyar a las empresas a ejecutar de manera más efectiva las estrategias diseñadas a través de la planeación, pues el CMI proporciona una estructura a través de la vinculación de objetivos estratégicos e indicadores que permiten el seguimiento y control de la estrategia. Este estudio se limita a la opinión vertida por cuatro consultores de empresa del estado de Hidalgo.

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, L. (2005): "Equipos de trabajo y trabajo de equipo: la organización como una red de relaciones y conversaciones", *Ediciones Universitarias de Valparaíso, Chile*.

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.

Beaver, G. (2003): "Management and the Small Firm", *Strategic Change*, vol. 12, pp. 63-68.

Berman, J.A.; Gordon, D. D. y Sussman, G. (1997): "A Study to Determine the Benefits Small Business Firms Derive from Sophisticated Planning Versus Less Sophisticated Types of Planning", *The Journal of Business and Economic Studies*, 3 (3), pp. 1-11.

- 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.
- Bhimani, A. y Langfield-Smith, K. (2007): "Structure, formality and the importance of financial and non-financial information in strategy development and implementation", *Management Accounting Research*, 18, pp. 3-31.
- Bonache, J. (1998): "Los estudios de casos como estrategia de investigación: Características, críticas y defensas", *Documento de trabajo. Universidad Carlos III. Madrid*.
- Carrión, J. (2007): *Estrategia, de la visión a la acción*, Segunda edición. Libros Profesionales de Empresa, ESIC.
- Eisenhardt, K.M. (1991): "Better stories and better constructs: the case for rigor and comparative logic", *Academy of Management Review*, 16 (3), pp. 620-637.
- 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.
- Hernández, R.; Fernández-Collado, C. y Baptista, P. (2006): *Metodología de la investigación*, Cuarta edición. Mc Graw Hill, México.
- 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 Weihrich, H. (2000): *Administración una Perspectiva Global*, Decimo segunda edición. Mc Graw Hill, México.
- Martínez, P. (2006): "El método de estudio de caso, estrategia metodológica de la investigación científica", *Pensamiento y gestión*, no. 20, 1-29.
- Peel, M. y Bridge, J (1998): "How planning and capital budgeting improve SME performance", *Long Range Planning*, vol. 31, no. 6, pp. 848-856.
- 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.
- Ruiz Olabuenaga, J.I. (1996): *Metodología de la investigación cualitativa*, Universidad de Deusto, Bilbao.
- 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.
- Soto, E. y Dolan, S. (2005): *Las PYMES ante el reto del siglo XXI: los nuevos mercados globales*, Editorial Thomson, México.
- 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: Desing and methods*, Thousand Oaks: Sage.

Zevallos, E. (2003): "Micro, Pequeñas y Medianas Empresas en América Latina", *Revista de la CEPAL*, vol. 79, pp. 53-70.