

**V ENCUENTRO ESTATAL EN INVESTIGACIÓN
EN CIENCIAS ECONÓMICO ADMINISTRATIVAS y PRIMER
ENCUENTRO DE INTEGRACIÓN Y ARTICULACIÓN DE LA
INVESTIGACIÓN**

**“Sistemas de Control de Gestión en la PYME: estudio múltiple de
casos en empresas mexicanas”.**

**Roberto Estrada Bárcenas
Universidad Autónoma del Estado de Hidalgo
Tel: 71-720-00 ext. 6413
Correo Electrónico: robertoestradabar@hotmail.com**

**Sergio Demetrio Polo Jiménez
Universidad Autónoma del Estado de Hidalgo
Tel: 71-720-00 ext. 6413
Correo Electrónico: sjimenez@uaeh.edu.mx**

Área temática: Estrategia Empresarial.

“Sistemas de Control de Gestión en la PYME: estudio múltiple de casos en empresas mexicanas”.

Resumen

Los sistemas tradicionales de control de gestión muestran diversas limitaciones, pues se considera que no proporcionan la información suficiente que garantice el control de la gestión y la toma de decisiones. Los objetivos que persigue la presente investigación son: (1) analizar las necesidades de información como consecuencia de los cambios internos y externos; y (2) conocer los Sistemas de Control de Gestión (SCG) en cuanto a su grado de implementación y utilización por parte del director general y su equipo de administración, así como el grado de satisfacción con los SCG que actualmente tiene la empresa, a través de un estudio múltiple de casos en cuatro empresas industriales de Hidalgo, México. Los resultados muestran que a raíz de los cambios en el ambiente externo y las condiciones internas de las PYME aumentan sus necesidades de información. Por otra parte, se concluye que las PYME que presentan mayor desarrollo en sus SCG se caracterizan por tener una estructura organizacional de tipo no familiar y por ser empresas de mayor tamaño. También se observa que el grado de implementación de SCG es de medio a bajo en las empresas de la muestra; lo mismo sucede con el nivel de utilización por parte del dirigente y su equipo de administración. Los resultados sugieren que los SCG, en las PYME de la muestra, se encuentran poco estructurados, desorganizados y con un marcado énfasis en aspectos contables y financieros en la mayoría de los casos.

Palabras clave: Sistemas de Control de Gestión, necesidades de información, PYME.

1. Introducción

Actualmente, las empresas se enfrentan a cambios importantes que tienen su origen en las condiciones tanto internas como externas a la organización, entre las que se pueden destacar: el crecimiento de las organizaciones, competencia más aguda, sofisticación de la tecnología, tasas elevadas de inflación, globalización de la economía y cambios en las condiciones laborales y sociales.

Las Pequeñas y Medianas Empresas (PYME) desempeñan un papel determinante en el desarrollo social y económico de México. Estas empresas son relevantes no solo por el número que representan en relación con el total a nivel nacional, sino también por su importante contribución en la generación de empleos, la obtención de ingresos y su papel como generadoras de riqueza. No obstante, estas empresas tienen serias dificultades para sobrevivir y desarrollarse en un mercado cada vez más competitivo, ya que por sus características estructurales, suelen encontrarse en desventaja tanto en recursos como en capacidades en comparación con las grandes empresas (Dussel, 2004). También es evidente, en muchos casos, el desconocimiento de los factores que determinan su competitividad y la falta de dominio de los procesos de gestión, pocas habilidades administrativas y bajo rendimiento (Zevallos, 2003; Palomo, 2005).

Los cambios experimentados en las últimas décadas han puesto de manifiesto diversas limitaciones en los sistemas tradicionales de control de gestión, pues se considera que no proporcionan la información necesaria que garantice la eficacia y eficiencia en la toma de decisiones. En referencia específica a los sistemas de control estratégico, estos se encargaban de comprobar si los objetivos establecidos en la planeación estratégica se cumplían en la realidad (Anthony, 1965). Desde esta perspectiva, el control se caracteriza por verificar *a posteriori* el cumplimiento de dichos objetivos. Adicionalmente, la mayoría de los SCG funcionan en torno a medidas financieras y objetivos que guardan poca

relación con los objetivos estratégicos (Kaplan y Norton, 2007; Roca y Tapia, 2002).

La literatura acerca de gestión empresarial ha puesto de manifiesto la importancia de los SCG en el desarrollo, crecimiento y rendimiento de las empresas. La literatura ha puesto de manifiesto la relación que existe entre los SCG y el rendimiento de la PYME (Kennedy y Affleck-Graves, 2001; Maes et al., 2005). No obstante, a pesar de los beneficios recogidos en la literatura y la evidencia empírica, los SGC se encuentran ausentes, poco desarrollados o desorganizados en la mayoría de las PYME (Sharma y Bhagwat, 2006; Andersen, 2001; Hudson *et al.*, 2001).

Los objetivos que persigue la presente investigación son: (1) analizar las necesidades de información en la PYME como consecuencia de los cambios internos y externos; y (2) conocer los SCG en cuanto a su grado de implementación y utilización por parte del director general y su equipo de administración, así como el grado de satisfacción con los SCG que actualmente tiene la empresa, a través de un estudio múltiple de casos en cuatro empresas del estado de Hidalgo, México.

Este documento está organizado de la siguiente manera: en la primera parte se hace una revisión del marco conceptual relativo a los SCG en la PYME. Después se presenta el procedimiento metodológico de la investigación cualitativa. Finalmente, se encuentran las conclusiones e implicaciones del estudio.

2. Marco teórico

2.1. Sistemas de Control de Gestión en la PYME industrial

La literatura acerca de gestión empresarial ha puesto de manifiesto la importancia de los SCG en el desarrollo, crecimiento y rendimiento de las empresas. La revisión bibliográfica refleja diversas definiciones del concepto de SCG. En el trabajo de Simons (1990), lo define como las prácticas y procedimientos formales basados en información que los administradores utilizan para mantener o modificar patrones en las actividades de la organización. Para Cunningham (1992), representan las técnicas o mecanismos que las organizaciones utilizan para lograr sus objetivos e implementar exitosamente sus estrategias.

Con base en las definiciones anteriores, se puede deducir que los SCG producen información de diversa índole que es requerida por los gerentes o directivos de las empresas para implementar de manera más eficaz la estrategia en su organización. Por otra parte, como lo hace notar Khanti (2007) el concepto de SCG es muy amplio, pues engloba reglas, regulaciones y procedimientos; mecanismos de control de la conducta; factores contextuales; y valores y normas culturales. Como se puede observar, los SCG va más allá de la medición y supervisión de la eficacia operacional, sino que además cultivan la cooperación y la creatividad de los integrantes de la empresa dando lugar al rendimiento a largo plazo (Kimura y Mourdoukoutas, 2000).

En el trabajo de Cunningham (1992), clasifica a los SCG en dos categorías: en la primera agrupa los sistemas enfocados al control de los resultados que son medidos, supervisados y comparados contra los resultados deseados, y las acciones correctivas necesarias. En este grupo se encuentran los controles administrativos, presupuestos, sistemas de costos y el análisis económico-financiero, entre otros. La segunda categoría comprende los controles sociales y

del personal, así como los controles de conducta; por ejemplo, los valores éticos, normas de conducta y el fomento del trabajo en equipo. De tal forma que los SCG se componen de varios subsistemas interrelacionados, que sin embargo, pueden funcionar de manera independiente, a costa de los beneficios que se podrían obtener de su interrelación (Khanti, 2007).

Para Carrión (2007), el proceso de control estratégico básicamente se encarga de evaluar el éxito de las estrategias establecidas y de corregir sus posibles desviaciones. Subrayo que posiblemente su mayor aportación es que la empresa pueda entrar en un proceso de aprendizaje o retroalimentación continua, que permita elaborar estrategias más cercanas a la realidad en el que la empresa opera. Además, puso de manifiesto que un buen sistema de control estratégico requiere: (a) la posibilidad de medir los resultados de la empresa; (b) contar con un sistemas de control interno definido; y (c) el diseño de un sistema de información que permita medir los resultados y establecer alertas tempranas respecto a desviaciones o cambios, que puedan afectar la correcta implantación de la estrategia.

Tradicionalmente el control estratégico se limitaba a comprobar si los objetivos previamente establecidos en la planeación se cumplían en la realidad (Anthony, 1965). Desde esta perspectiva, el control se caracteriza por ser histórico, pues se limitaba a verificar *a posteriori* el cumplimiento de los objetivos, teniendo un marcado énfasis en los procesos internos sin considerar la influencia del entorno empresarial. En el mismo sentido, Roca y Tapia (2002) opinaron que los métodos tradicionales de control de gestión dejaron de ser útiles ya que solo se enfocan a los indicadores financieros y que otras técnicas han fracasado porque se enfocan a los clientes o a la calidad pero sin un enfoque hacia el funcionamiento integral de la empresa. De igual forma, Kaplan y Norton (2007) hicieron hincapié en que la mayoría de los SCG funcionan en torno a medidas financieras y objetivos que guardan poca relación con los objetivos estratégicos.

Así, la mayoría de las compañías se enfocan en medidas financieras a corto plazo dejando una brecha entre el desarrollo de la estrategia y su aplicación.

Por otra parte, Escobar (2002) opinó 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, así como histórica y previsional, con el propósito de facilitar la adaptación de la empresa a los cambios del entorno. Además, puso de manifiesto que un sistema de control estratégico debe contener tres características: (a) visión general del interior de la empresa; (b) continua monitorización del entorno; y (c) análisis comparativo de la empresa en relación con sus competidores.

Por otra parte, la revisión de la literatura pone de manifiesto la relación que existe entre el nivel de utilización de los SCG y el rendimiento de la PYME (Holmes y Nicholls, 1988; Chenhall y Langfield-Smith, 1998; Kennedy y Affleck-Graves, 2001; Maes *et al.*, 2005). Además de los citados estudios anteriores, a continuación se mencionan algunos trabajos al respecto. En el estudio de Naranjo-Gil (2004), encontró evidencia positiva y significativa entre los SCG sofisticados y la estrategia prospectiva. Concluyó que las organizaciones que establecían una estrategia prospectiva obtenían una mejora en el rendimiento por un efecto indirecto de un SCG sofisticado.

En otro trabajo, Simons (1990) puso de manifiesto la interacción entre los SCG y la estrategia. Concluyó que el posicionamiento estratégico, los controles administrativos y el proceso de formulación de la estrategia, permiten el desarrollo y la adaptación de la empresa a través del tiempo, mientras que los SCG facilitan la detección de amenazas y oportunidades. En el trabajo de Agbejule (2005) encontró que existe una relación positiva entre la incertidumbre del ambiente y el uso de SCG, de tal forma que a mayor nivel de incertidumbre mayor utilización de SCG, y como consecuencia mayor rendimiento. Concluyó que un SCG que

proporcione una amplia gama de información es fundamental para la toma de decisiones, considerando las condiciones del ambiente.

Desafortunadamente, a pesar de las ventajas y beneficios recogidos en la literatura y la evidencia empírica, los SCG se encuentran ausentes, poco estructurados o desorganizados en la mayoría de las PYME, quienes utilizan esencialmente información histórica y financiera. Desde la perspectiva de Sharma y Bhagwat (2006) esto se debe principalmente a la poca inversión de recursos financieros y tiempo destinado a esta actividad. De igual forma, Hudson *et al.* (2001) enfatizó que los limitados recursos y las estrategias emergentes de este tipo de empresas, ocasionan que no se actualicen o rediseñen los SCG con la finalidad de alinearlos a la estrategia adoptada.

Con base en la revisión de la literatura las proposiciones, que funcionan como hipótesis en un estudio de caso, son las siguientes:

Proposición 1. Los constantes cambios en las condiciones tanto internas como externas a la organización, ponen de manifiesto la necesidad de obtener información de diversa índole para el control de la gestión y la toma de decisiones.

Proposición 2. La implementación y uso de SCG en la PYME deben abarcar no solo información interna y a posteriori, sino que necesariamente debe integrar información adicional como la información financiera y no financiera, cuantitativa como cualitativa, así como histórica y previsional que permita la eficacia y eficiencia en la toma de decisiones (Escobar, 2002; Roca y Tapia, 2002).

3. Diseño del estudio múltiple de casos.

Este estudio pretende proporcionar mayor información acerca de los SCG 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) 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 (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): 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	a) Guía de entrevista a empresarios. b) Encuesta aplicada a los dirigentes 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 ATLAS.ti, versión 6.1 para Windows y la matriz convergencias-especificidades aplicados a los discursos de los dirigentes de las empresas analizadas.

Fuente: elaboración propia.

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.

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 dirigentes 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.

La variable necesidades de información se midió a través de una guía de entrevista a los gerentes de la PYME y a través de un cuestionario aplicado a los mismos dirigentes utilizando la escala de Likert de cinco puntos (1= totalmente de acuerdo; 5= totalmente en desacuerdo).

En cuanto a la variable SCG se tomaron tres medidas: (1) el grado de implementación de los SCG se utilizó una escala de Likert de 5 puntos (1= nada satisfecho, 5= plenamente satisfecho) de acuerdo con el trabajo de Naranjo-Gil (2004) quien utilizó una escala similar a través de una escala de once ítems para medir el grado de desarrollo de los SCG; (2) el grado de utilización de los SCG por el dirigente y su equipo de administración se midieron con base en los trabajos de

Moulang (2007) y Henri (2006) quienes utilizaron una escala similar que se compone de 10 ítems para identificar el uso que el dirigente o su equipo de administración hacen de los SCG; y (3) el nivel de satisfacción con los SCG se midió con la escala de Likert de 5 puntos (1= insatisfechos y 5= muy satisfechos).

3.1. Análisis de resultados

Con el objeto de generar una 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.

El cuadro 2, muestra las características de las empresas que forman parte de la muestra. Como se puede observar, la empresa “A” se distingue por ser de mayor tamaño, lo que se ve reflejado en el número de empleados (158 empleados) y el monto de ventas anuales (248 mdp.) en relación con las demás empresas, también es la que tiene más años en funcionamiento (14 años). En cuanto al control mayoritario, dos empresas son de tipo familiar (empresas B y C) y dos de tipo no familiar (A y D). Por otra parte, tres de los cuatro gerentes de las empresas de la muestra tienen formación universitaria.

Por otra parte, en el mismo cuadro 2 se pueden observar diversas tipologías desde las perspectiva de Miles y Snow (1978), así se tiene que la empresa “A” tiene una estrategia exploradora, mientras que las empresas “C” y “D” poseen una estrategia defensiva, la empresa “B” no tiene una estrategia definida. Finalmente, en cuanto a las estrategias competitivas de Porter (1980) se puede

observar que dos de las empresas siguen una estrategia de costos (empresas “C” y “D”) y que la empresa “A” tiene una estrategia de diferenciación. La empresa “B” no sigue ninguna estrategia de las propuestas por Porter (1980).

Cuadro 2. Características de las empresas de la muestra.

Características	Empresa “A”	Empresa “B”	Empresa “C”	Empresa “D”
Número de empleados	158	14	17	30
Ventas anuales (millones de pesos)	\$248 mdp.	\$12 mdp.	\$17 mdp.	\$60 mdp.
Años de la empresa	14	5	7	10
Control mayoritario	No familiar	Familiar	Familiar	No familiar
Nivel tecnológico	Alto	Bueno	Bueno	Alto
Formación del gerente	Universitaria	Sin formación	Universitaria	Universitaria
Estrategia tipología de Miles y Snow	Exploradora	Sin estrategia	Defensiva	Defensiva
Estrategias competitivas de Porter	Diferenciación	Ninguna	Costo	Costo

Fuente: elaboración propia.

Respecto del entorno empresarial y las necesidades de información (gráfica analítica de códigos 1), los resultados muestran que existen dos factores determinantes: los factores externos e los factores internos. En cuanto a los factores externos, los gerentes coincidieron en señalar que la industria de la construcción es un sector muy dinámico y que los competidores se han endurecido considerablemente. Algunos de los factores del entorno empresarial que ponen de manifiesto mayores necesidades de información son: (a) cambios en el entorno; (b) incremento en los requerimientos del mercado; (c) cambios en las necesidades y gustos de los consumidores; (d) incremento en el número de competidores; y (e) cambios en las regulaciones.

Por otra parte, en cuanto a los factores internos, cabe señalar que las empresas que han experimentado mayor crecimiento reconocen la necesidad de mayores requerimientos de información, mientras que las empresas que no han crecido consideran que sus necesidades de información no han cambiado significativamente. Las empresas que han crecido se caracterizan por: (a) tener

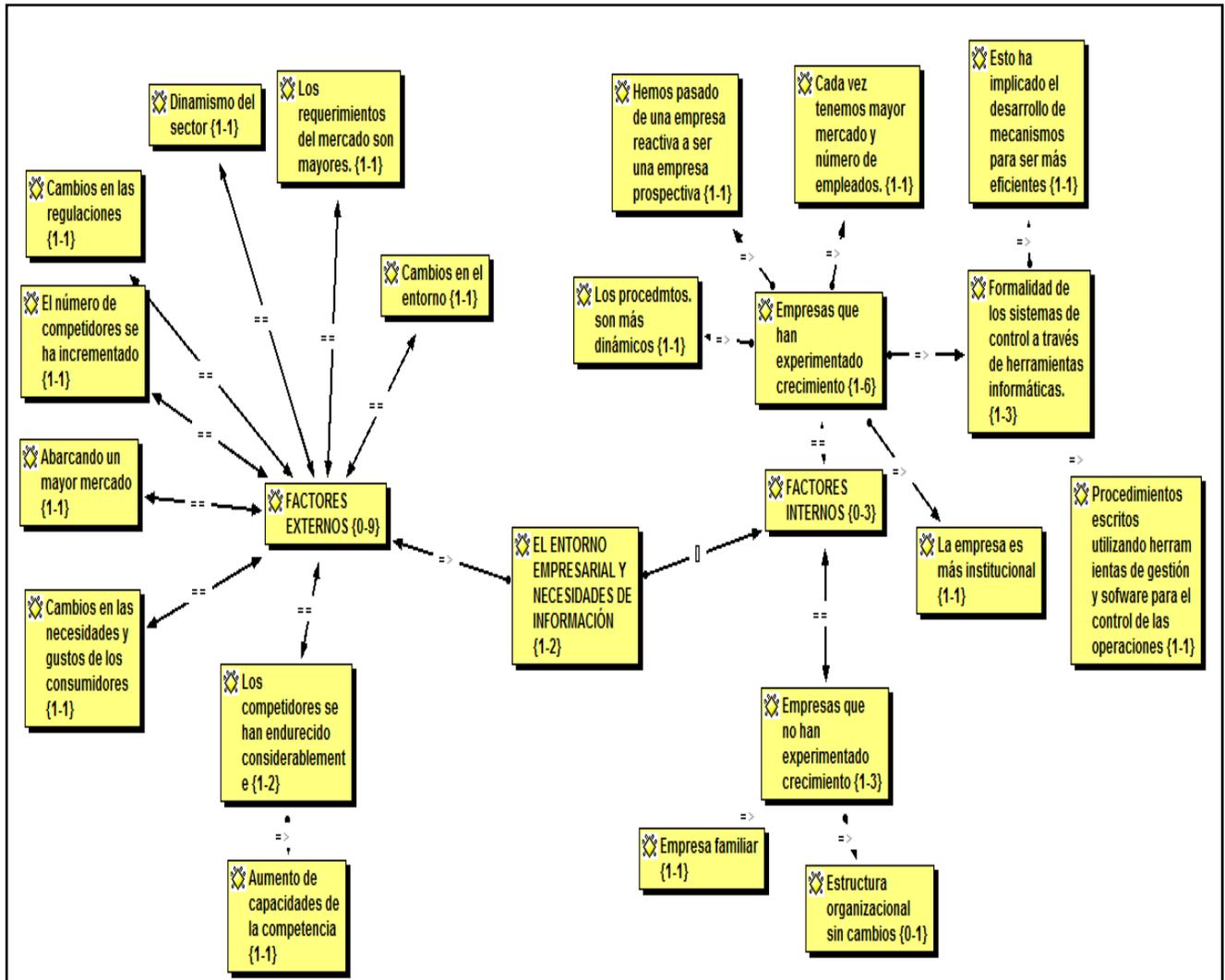
mayor mercado; (b) mayor número de empleados; (c) son empresas proactivas; (d) mayor formalidad en sus SCG; (e) desarrollo de mecanismos para ser más eficientes; (f) mayor utilización de herramientas de gestión por el gerente y su equipo de administración; (g) implementación de software para el control de operaciones; y (h) mayor institucionalización. En contraste, las empresas que no han crecido se caracterizan por ser empresas con una estructura de propiedad de tipo familiar y por tener una estructura organizacional sin cambios significativos.

Estos resultado apoyan otros estudio que encontraron que en un ambiente general de incertidumbre, los requerimientos de información se incrementan (Agbejule, 2005; Ahumada, 2005). Adicionalmente, los resultados concuerdan con el trabajo de Longenecker *et al.* (2007), quienes señalan que las empresas pasan por distintas etapas y que a medida que crecen tienden a formalizar sus procesos de control. De la misma manera, algunos autores han sugerido que la formalidad va a depender del grado de desarrollo de la empresa y que esta actividad va a evolucionar y ser más sofisticada dependiendo de su ciclo de vida (Robinson y Pearce, 1984; Berry, 1998; Elbanna, 2008).

La gráfica analítica de códigos 2, muestra los resultados en tres aspectos: (1) el grado de implementación de los SCG; (2) el grado de utilización de los SCG por el dirigente y su equipo de administración; (3) el nivel de satisfacción con los SCG actuales de su empresa; y (4) dificultades en su implementación.

En cuanto al grado de implementación de los SCG, los resultados muestran que ninguna de las cuatro empresas de la muestra considera que su grado de implementación es alto. Las empresas que tienen un nivel de implementación intermedio (empresa "A" y "D") se caracterizan por tener una estructura de propiedad de tipo no familiar, ser de mayor tamaño y porque el dirigente tiene estudios universitarios.

Gráfica analítica de códigos 1. Entorno empresarial y necesidades de información.



Fuente: ATLAS.ti versión 6.1 para Windows.

Por otra parte, en la misma gráfica 2 se puede observar que las empresas que tienen un grado de implementación intermedio se distinguen por generar información a corto y a largo plazo; tener información histórica como previsional; financiera y no financiera; y por integrar la información de diversa índole para el control de la gestión y la toma de decisiones. Contrario a lo anterior, las PYME con un nivel de implementación baja se caracterizan por ser empresas familiares y de menor tamaño; adicionalmente la información se basa principalmente en información financiera con un marcado énfasis en aspectos históricos. Este resultado, apoya otros estudios que consideran que un buen sistema de control debe permitir medir los resultados de la empresa, contar con un sistema de control interno definido y medir los resultados para establecer alertas tempranas (Carrión, 2007). Otros trabajos han encontrado que efectivamente los métodos tradicionales de control de gestión se enfocan preponderantemente en indicadores financieros (Kaplan y Norton, 2007; Roca y Tapia, 2002).

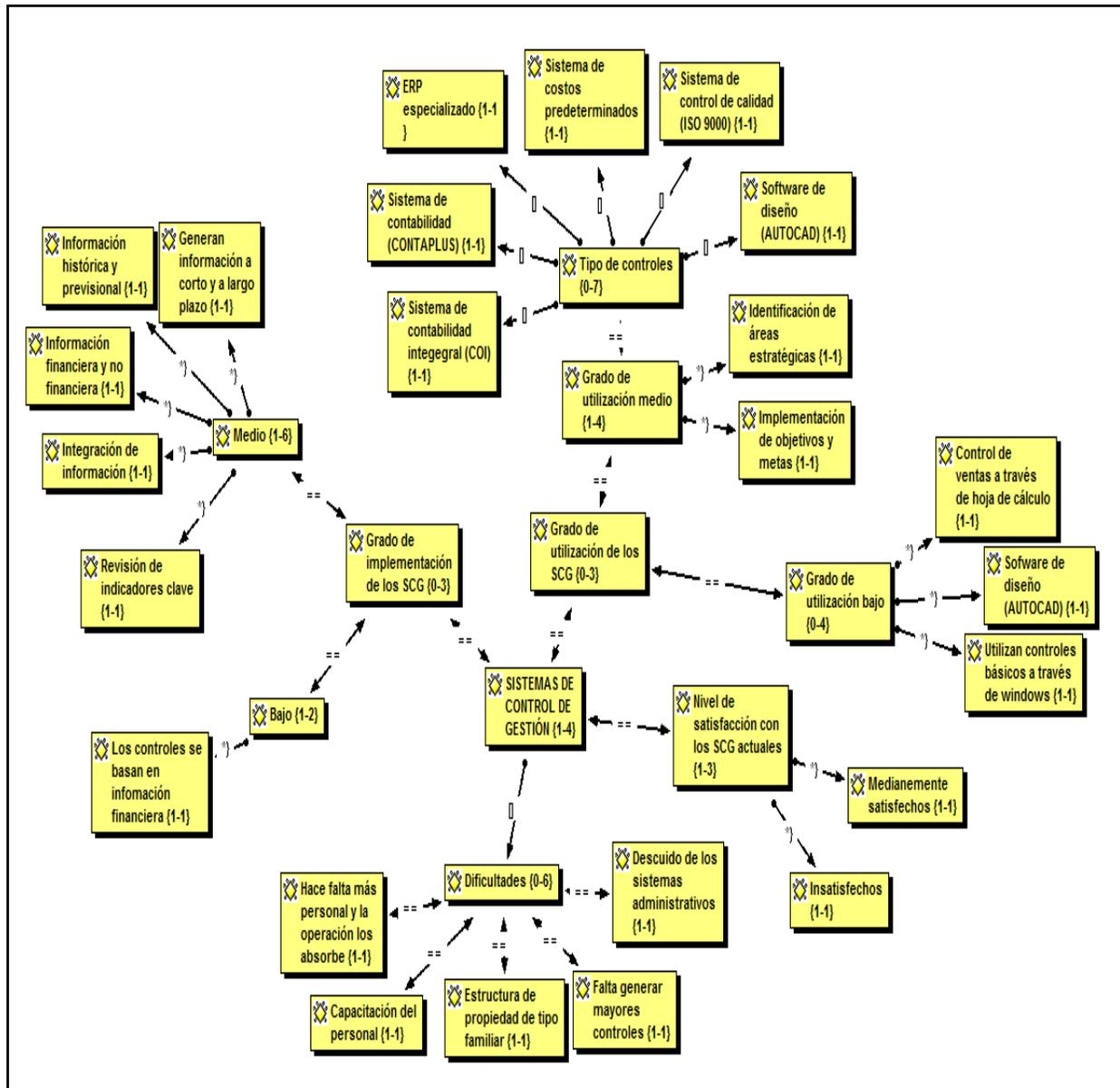
En cuanto al grado de utilización de los SCG, se encontró que los dirigentes y el equipo de administración utilizan medianamente estos sistemas para: la implementación de objetivos y metas; comparación de resultados; identificación de áreas estratégicas; y oportunidades de mejora. Algunos de los SCG que han implementado y utilizan son: (a) sistemas análisis contable y financiero (software como el CONTAPLUS y COI); (b) sistemas de costos predeterminados; (c) sistemas de control de calidad (ISO 9000); (d) sistemas de diseño especializado para la edificación (AUTOCAD); y (e) sistema *Enterprise Resource Planning* (ERP) especializado para el desarrollo de vivienda, únicamente en el caso de la empresa "A"; de acuerdo con su dicho, este sistema permite utilizar la información a través de toda la empresa en áreas claves como fabricación, compras, administración de inventario y cadena de suministros, control financiero, administración de recursos humanos, ventas, mercadotecnia y administración de clientes. Las PYME donde el nivel de utilización de los SCG por parte de los dirigentes y su equipo de administración es bajo se caracterizan por utilizar controles básicos a través de

herramientas como la hoja de cálculo de Windows, aunque se pudo observar el énfasis en sistemas especializados de diseño como el AUTOCAD.

En la entrevista realizada a los dirigentes de las PYME de la muestra, se les preguntó acerca del nivel de satisfacción con sus SCG actuales. Los resultados muestran que en el caso de la empresa "A" se encuentran medianamente satisfechos, pues reconocen que aún les falta integrar más información que les permita eficientar la toma de decisiones. En el caso de las demás empresas opinaron que se encuentran insatisfechos.

Finalmente, los resultados muestran que algunos de los aspectos que dificultan la implementación y utilización de SCG son: (a) la falta de personal; (b) el tiempo que se dedica a la operación; (c) falta de capacitación; (c) insuficiencia de controles; (d) descuido de los sistemas de gestión; (e) desinterés por parte del dueño; (f) falta de recursos. Cabe señalar que la implementación y utilización de SCG se observa en mayor medida en empresas con una estructura de propiedad de tipo no familiar y donde el tamaño de la empresa (con base en el número de empleados) es mayor.

Gráfica analítica de códigos 2. Sistemas de Control de Gestión en la PYME.



Fuente: ATLAS.ti versión 6.1 para Windows.

Conclusiones

El presente trabajo de investigación se llevó a cabo bajo un enfoque cualitativo a través de un diseño de investigación de estudio múltiple de casos, con cuatro PYME industriales del estado de Hidalgo (México) dedicadas al sector de la construcción. El objetivo de la presente investigación fue: (1) analizar las necesidades de información en la PYME como consecuencia de los cambios internos y externos; y (2) conocer los SCG en cuanto a su grado de implementación y utilización por parte del director general y su equipo de administración, así como el grado de satisfacción con los SCG que actualmente tiene la empresa, a través de un estudio múltiple de casos en cuatro empresas del estado de Hidalgo, México.

En cuanto al entorno empresarial y las necesidades de información, los resultados muestran que las condiciones tanto internas como externas en las que se desarrolla la PYME ponen de manifiesto la necesidad de obtener mayor información. Respecto del ambiente externo, se concluye que el sector de la construcción es muy dinámico y porque los competidores se han endurecido considerablemente. Por otra parte, en cuanto a los factores internos, las empresas que han experimentado mayor crecimiento reconocen la necesidad de mayores requerimientos de información, por el contrario las empresas que no han crecido consideran que sus necesidades de información no han cambiado significativamente. Se concluye que las empresas que tienen más desarrollados sus SCG se caracterizan por ser de mayor tamaño y tener una estructura de propiedad de tipo no familiar, así como encontrarse en una etapa de crecimiento y experimentando cambios en su estructura organizativa. Se deduce que el crecimiento (ya sea por el aumento en el número de empleados o el incremento en la cantidad de operaciones) implica tener mayor control, por lo que surge la necesidad de generar mayor cantidad de información para el control de la gestión y la toma de decisiones.

Por otra parte, los resultados muestran que el grado de implementación de SCG en las PYME de la muestra es de medio a bajo, por lo que se concluye que las PYME tienen SCG poco estructurados, desorganizados y con un marcado énfasis en aspectos contables y financieros, perdiendo los beneficios de la información integral.

En cuanto al nivel de uso de los SCG por parte del directivo y su equipo de administración se observa un nivel que va de medio a bajo, utilizándose en mayor medida para la implementación de objetivos y metas; comparación de resultados; identificación de áreas estratégicas; y la identificación de oportunidades de mejora. También se observa énfasis en la utilización de información contable y financiera.

Finalmente, en cuanto al nivel de satisfacción con sus SCG actuales, los resultados muestran que se encuentran insatisfechos y que las dificultades a las que se enfrentan para su implementación y uso son: la falta de personal; el tiempo dedicado a la operación; falta de recursos; capacitación; y desinterés por parte del dueño.

Estos resultados se limitan a una muestra de cuatro empresas del estado de Hidalgo, México. Las futuras líneas de investigación pueden enfocarse a la implementación y uso de indicadores de gestión o a la adopción de un sistema como el Cuadro de Mando Integral.

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.
- 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*.
- Carrión, J. (2007): *Estrategia, de la visión a la acción*, Segunda edición. Libros Profesionales de Empresa, ESIC.
- Chenhall, R. y Langfield-Smith, K. (1998): "Adoptions and benefits of management accounting practices: an Australian study", *Management Accounting Research*, vol. 9, pp. 185-198.
- Cunningham, G. (1992): "Management Control and Accounting System under a Competitive Strategy", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, vol. 5, no. 2, pp. 85-102.

- Dussel, E. (2004): Pequeña y mediana empresa en México: condiciones, relevancia en la economía y retos de política.
- 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.
- Hernández, R.; Fernández-Collado, C. y Baptista, P. (2006): *Metodología de la investigación*, Cuarta edición. Mc Graw Hill, México.
- Hudson, M.; Smart, A. y Bourne, M. (2001): "Theory and practice in SME performance measurement system", *International Journal of Operations & Production Management*, vol. 21, no. 8, pp. 1096-1115.
- 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.
- Kennedy, T. y Affleck-Graves, J. (2001): "The impact of Activity-Based Costing techniques on firm performance", *Journal of Management Accounting Research*, vol. 13, pp. 19-45.
- Khanti, S. (2007): "A framework for management control research", *Journal of Management*, vol. 26, no. 9, pp. 895-915.
- Kimura, S. y Mourdoukoutas, P. (2000): "Effective integration of management control systems for competing in global industries", *European Business Review*, vol. 12, no. 1, pp. 41-45.
- Maes, J.; Sels, L. y Roodhooft, F. (2005): "Modeling the link between management practices and financial performance: evidence from small construction companies", *Small Business Economics*, vol. 25, pp. 17-34.
- Martínez, P. (2006): "El método de estudio de caso, estrategia metodológica de la investigación científica", *Pensamiento y gestión*, no. 20, 1-29.
- Naranjo-Gil, D. (2004): "The rol sophisticated accounting system in strategy management", *International Journal of Digital Accounting Research*, vol. 4, no. 8, july-december, pp. 27-47.
- Palomo, M. (2005): "Los problemas de gestión y la problemática de las PYME", *Ingenierías*, vol. VIII, no. 28: 1-15.

- 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.*
- Sharma, M. y Bhagwat, R. (2006): "Practice of information systems evidence from select Indian SMEs", *Journal of Manufacturing Technology Management*, vol. 17, no. 2, pp. 199-223.
- Shaw, E. (1999): "A guide to the Qualitative Research Process: Evidence from a Small Firm Study", *Qualitative Market Research: An International Journal*, vol. 2 (2), pp. 59-70.
- Simons, R. (1990): "The rol of management control systems in creating competitive advantage: new perspectives", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 15, no. 1/2, pp. 127-143.
- 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.