

DEPARTAMENTO DE CONTABILIDAD

EL ALCANCE DE LOS SISTEMAS CONTABLES DE  
GESTIÓN EN LAS PYME: SU IMPACTO EN LA EFICIENCIA  
EMPRESARIAL. ESTUDIO EMPÍRICO EN EL SECTOR DE  
LA MADERA Y DEL MUEBLE DE LA COMUNIDAD  
VALENCIANA

CARLOS EDUARDO FACIN LAVARDA

UNIVERSITAT DE VALENCIA  
Servei de Publicacions  
2008

Aquesta Tesi Doctoral va ser presentada a València el dia 4 de  
Febrer de 2008 davant un tribunal format per:

- D. Joan M. Amat Salas
- D. Juan Santiago Murgui Izquierdo
- D<sup>a</sup>. Silvia Giralt Escobar
- D<sup>a</sup>. Emma Teresa Castelló Taliani
- D<sup>a</sup>. Cristina Crespo Soler

Va ser dirigida per:

D<sup>a</sup>. Mercedes Barrachina Palanca

D. Vicente M. Ripoll Feliu

©Copyright: Servei de Publicacions  
Carlos Eduardo Facin Lavarda

---

Depòsit legal:

I.S.B.N.:978-84-370-7064-3

Edita: Universitat de València  
Servei de Publicacions  
C/ Artes Gráficas, 13 bajo  
46010 València  
Spain  
Telèfon: 963864115



VNIVERSITAT DE VALÈNCIA  
(%) Facultat d' Economia  
DEPARTAMENT DE COMPTABILITAT

**TESIS DOCTORAL**

El Alcance de los Sistemas Contables de Gestión en las  
PYME: Su Impacto en la Eficiencia Empresarial. Estudio  
Empírico en el Sector de la Madera y del Mueble de la  
Comunidad Valenciana

*Presentada por:*

**Carlos Eduardo Facin Lavarda\***

Profesor de la Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e  
das Missões – URI Campus Santiago, Brasil

*Dirigida por:*

**Dra. Mercedes Barrachina Palanca**

Profesora Titular de Escuela Universitaria  
Departamento de Contabilidad, Universitat de València

**Dr. Vicente M. Ripoll Feliu**

Profesor Titular de Universidad  
Departamento de Contabilidad, Universitat de València

El Doctorando

La Directora

El Director

Valencia, 2007

---

\* Con el apoyo del programa de Becas de Alto Nivel de la Unión Europea para la América Latina - Alban, beca n.º E04D038775BR.

## AGRADECIMIENTOS

En primer lugar, quiero manifestar mis agradecimientos a los profesores Dra. Mercedes Barrachina y Dr. Vicente Ripoll, que han dirigido esta tesis doctoral. Desde mi respetuosa opinión son simplemente los mejores. Sin la sabiduría de ellos, es posible que no hubiese sobrellevado las barreras culturales y lingüísticas que marcan nuestros orígenes y que al final me han conducido hasta la cima de mi profesión.

Extiendo los agradecimientos a los profesores del programa de Doctorado del Departamento de Contabilidad, que han contribuido definitivamente en el proceso de formación investigadora, Dra. Cristina Crespo, Dra. Carmen Tamarit, Dr. Vicente Serra, Dr. Miguel Arce, Dra. Begoña Giner, Dra. Ana Zorio, Dra. Araceli Mora, Dr. José López y Dr. Juan Luis Gandia. Así como a los profesores Dra. Ana Urquidi, Dr. Pablo Alcoy, Dr. José Antonio Aparisi, Dra. Amparo Ayuso, que en algún momento han compartido sus conocimientos en los congresos, seminarios y jornadas que he tenido la oportunidad de participar.

Igualmente, deseo dar las gracias al Departamento de Contabilidad de la *Universitat de València*, que me ha acogido y facilitado todos los medios necesarios para el desarrollo de mi proyecto de formación, por su director Dr. Vicente Montesinos y el equipo de funcionarios, Margarita Ros, Florinda Palomar, Ester Vela, José Manuel Camus y José Sampedro.

A los colegas del Doctorado, deseo expresar mi gratitud a algunos que he podido compartir dudas, ayudas y trabajo en los tres años que he pasado en Valencia, entre ellos Dr. Luciano Rosa, Jair Fagundes, Jorge Caldera, Dra. Nazlhe Chein, Carmen Queiro, Inmaculada Ibañez, Norma Pontet, Miguel Angel Oropeza, Alfonso Toscano, Carmen Verón y Tamara Ramirez.

A las empresas que han servido de base empírica de este estudio y a la Federación de la Madera y Mueble de la Comunidad Valenciana, deseo registrar

el agradecimiento por la atención que han dedicado en las entrevistas y encuentros, fuente de información indispensable para llevar a cabo esta tesis.

Del mismo modo, quisiera hacer extensivo mi agradecimiento al equipo del programa de Becas de Alto Nivel para la América Latina – Alban, que me ha proporcionado una parte importante de los medios económicos necesarios para el desarrollo del proyecto de formación en el Departamento de Contabilidad de la *Universitat de València*.

A la *Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões URI*, en nombre del profesor Clovis Fernando Ben Brum, Director General del Campus Santiago, que me ha apoyado y posibilitado las condiciones académicas para el desarrollo de mi formación, mis sinceros agradecimientos.

Deseo manifestar mi agradecimiento a todos aquellos que no he nombrado en estas líneas, pero que me han manifestado su ayuda y su apoyo en la realización de esta tesis doctoral.

A los familiares y amigos más cercanos, gracias. ¡Qué bueno tenerlos!

A mi esposa Rosalia e hija Isabella, mis compañeras y amigas, decirles que la comprensión y cariño fueron imprescindibles en los momentos más duros y en los más dulces que hemos vivido. Es hora de regresar. Muchísimas gracias.

## ÍNDICE

<b>INTRODUCCIÓN .....</b>	<b>8</b>
<b>CAPÍTULO 1</b>	
<b>LA IMPORTANCIA DE LAS PYME EN LA ECONOMÍA ESPAÑOLA: IMPLICACIÓN DE LOS SCG EN SU SUPERVIVENCIA .....</b>	<b>15</b>
<b>1.1 LAS PYME EN LA ECONOMÍA ESPAÑOLA .....</b>	<b>16</b>
<b>1.2 EL SECTOR DE LA MADERA Y MUEBLE .....</b>	<b>40</b>
<b>1.3 LA IMPLICACIÓN DE LOS SCG EN LA SUPERVIVENCIA DE     LAS PYME .....</b>	<b>47</b>
<b>1.3.1 Ventajas Competitivas de las PYME.....</b>	<b>47</b>
<b>1.3.2 Sistemas de Gestión en las PYME .....</b>	<b>50</b>
<b>1.3.3 Los SCG en las PYME: Objetivos Generales y Cuestiones de         Investigación .....</b>	<b>54</b>
<b>CAPITULO 2</b>	
<b>ANÁLISIS INSTITUCIONAL DEL CAMBIO EN LOS SISTEMAS CONTABLES DE GESTIÓN DE LAS PYME: MOTIVOS, INTERIORIZACIÓN E INSTITUCIONALIZACIÓN.....</b>	<b>59</b>
<b>2.1 MOTIVOS DE CAMBIO DE LOS SISTEMAS CONTABLES DE     GESTIÓN EN LAS PYME: LA SALUD EMPRESARIAL, LA     COMPETITIVIDAD Y LA LEGITIMACIÓN .....</b>	<b>67</b>
<b>2.1.1 Motivos de Salud Empresarial .....</b>	<b>68</b>
<b>2.1.2 Motivos de Competitividad.....</b>	<b>71</b>
<b>2.1.3 Motivos de Legitimación.....</b>	<b>74</b>
<b>2.2 EL PROCESO DE CAMBIO DE LOS SISTEMAS CONTABLES DE     GESTIÓN EN LAS PYME: LA INSTITUCIONALIZACIÓN DE LOS     SCG.....</b>	<b>78</b>
<b>2.2.1 La Teoría Institucional del Cambio Contable: Modelo de Burns y         Scapens .....</b>	<b>81</b>
<b>2.2.2 Proceso de Interiorización: factores influyentes .....</b>	<b>83</b>
<b>2.2.2.1 Conflicto de intereses, relaciones de poder y relaciones de             confianza.....</b>	<b>84</b>
<b>2.2.2.2 Conocimientos previos de los agentes, acción de los expertos             externos, recursos disponibles e impacto de modas o macro-propuestas en             SCG.....</b>	<b>91</b>
<b>2.2.3 Institucionalización del cambio.....</b>	<b>95</b>
<b>2.2.3.1 Uso ceremonial: el problema de la disociación.....</b>	<b>97</b>
<b>2.2.3.2 Uso instrumental: la institucionalización del cambio.....</b>	<b>100</b>
<b>ANEXO A: Resumen de la investigación sobre Contabilidad de Gestión en la PYME.....</b>	<b>103</b>

**CAPÍTULO 3**  
**EL ÉXITO DEL CAMBIO CONTABLE EN LAS PYME:**  
**EXPECTATIVAS VS. REALIDADES Y EFICIENCIA RELATIVA**  
**(PERSPECTIVA DEL AGENTE Y DEL SECTOR).....113**

**3.1 EL ÉXITO INTERNO DEL CAMBIO DE UN SCG EN LA PYME:**  
**EXPECTATIVAS VS. REALIDADES .....116**

**3.2 EL ÉXITO EXTERNO DEL CAMBIO DE UN SCG EN LA PYME:**  
**LA EFICIENCIA RELATIVA .....126**

**CAPÍTULO 4**  
**METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN.....136**

**4.1 METODOLOGÍA CUANTITATIVA VERSUS CUALITATIVA: LA**  
**INVESTIGACIÓN EN CONTABILIDAD DE GESTIÓN.....137**

**4.2 EL ESTUDIO DE CASO COMO MÉTODO DE INVESTIGACIÓN**  
**.....139**

**4.2.1 Los Tipos de Estudios de Caso .....141**

**4.2.2 La Generalización y el Rigor Científico en el Método del Estudio**  
**de Caso.....143**

**4.2.3 Las Limitaciones en el Método del Estudio de Caso .....146**

**4.3 DISEÑO DE LA INVESTIGACIÓN .....147**

**4.3.1 Objetivos, Cuestiones y Proposiciones de Investigación.....147**

**4.3.2 Selección de los Casos.....149**

**4.3.3 Recopilación de Datos .....151**

**4.3.4 Codificación de las Variables .....160**

**4.4 EL ANÁLISIS ENVOLVENTE DE DATOS .....169**

**ANEXO A: Circular FEVAMA.....178**

**ANEXO B: Protocolo de la Investigación.....179**

**CAPÍTULO 5**  
**ESTUDIO EMPÍRICO**  
**CAMBIO EN LOS SISTEMAS CONTABLES DE GESTIÓN DE DOS**  
**PYME DE LA COMUNIDAD VALENCIANA: MOTIVOS, PROCESO DE**  
**INTERIORIZACIÓN, INSTITUCIONALIZACIÓN Y VALORACIÓN**  
**DEL ÉXITO .....184**

**5.1 CARACTERÍSTICAS GENERALES DE LOS CASOS .....185**

**5.1.1 Caso A: Mersa .....185**

*5.1.1.1 El Proceso de Planificación Estratégica en Mersa.....188*

*5.1.1.2 El Cuadro de Mando Integral en la Planificación Estratégica de*  
*Mersa: fases del proceso e implicación del CMI .....192*

*5.1.1.3 Antecedentes de la Introducción del CMI en Mersa .....198*

<b>5.1.2 Caso B: Confor</b> .....	<b>200</b>
5.1.2.1 <i>La estructura organizativa de Confor</i> .....	205
5.1.2.2 <i>La vinculación de los sistemas de información (GECON y PPCC) con la gestión de Confor</i> .....	208
<b>5.2 ANÁLISIS DE LAS VARIABLES DEL ESTUDIO</b> .....	<b>217</b>
<b>5.2.1 Los Motivos de Cambio (v1)</b> .....	<b>217</b>
5.2.1.1 <i>Salud Empresarial (v1.1)</i> .....	217
5.2.1.1.1 Caso A: Mersa.....	217
5.2.1.1.2 Caso B: Confor .....	220
5.2.1.2 <i>Competitividad (v1.2)</i> .....	222
5.2.1.2.1 Caso A: Mersa.....	223
5.2.1.2.2 Caso B: Confor .....	224
5.2.1.3 <i>Legitimación (v1.3)</i> .....	227
5.2.1.3.1 Caso A: Mersa.....	228
5.2.1.3.2 Caso B: Confor .....	228
<b>5.2.2 El Proceso de Cambio</b> .....	<b>229</b>
5.2.2.1 <i>Grado de Interiorización (v2)</i> .....	230
5.2.2.1.1 Caso A: Mersa.....	232
5.2.2.1.2 Caso B: Confor .....	243
5.2.2.2 <i>Grado de Institucionalización (v3)</i> .....	252
5.2.2.2.1 Caso A: Mersa.....	254
5.2.2.2.2 Caso B: Confor .....	265
<b>5.2.3 El Grado de Éxito</b> .....	<b>273</b>
5.2.3.1 <i>El Éxito Interno (v4)</i> .....	274
5.2.3.1.1 Caso A: Mersa.....	277
5.2.3.1.2 Caso B: Confor .....	292
5.2.3.2 <i>El Éxito Externo (v5)</i> .....	307
5.2.3.2.1 Caso A: Mersa.....	310
5.2.3.2.2 Caso B: Confor .....	320
<b>5.3 ANÁLISIS Y DISCUSIÓN DE LAS PROPOSICIONES</b> .....	<b>330</b>
<b>5.3.1 Los Motivos de Cambio de los Sistemas Contables de Gestión en las PYME</b> .....	<b>330</b>
<b>5.3.2 La Relación entre la Institucionalización y la Interiorización del Cambio</b> .....	<b>333</b>
<b>5.3.3 La Relación entre el Éxito Interno y la Institucionalización del Cambio</b> .....	<b>343</b>
<b>5.3.4 La Relación entre el Éxito Externo y la Institucionalización del Cambio</b> .....	<b>346</b>
<b>ANEXO A: Resumen de la eficiencia del sector de la madera y mueble de la Comunidad Valenciana.</b> .....	<b>353</b>
<b>CONCLUSIONES</b> .....	<b>355</b>
<b>ÍNDICE DE CUADROS</b> .....	<b>370</b>
<b>ÍNDICE DE FIGURAS</b> .....	<b>371</b>

<b>ÍNDICE DE GRÁFICOS.....</b>	<b>372</b>
<b>ÍNDICE DE TABLAS.....</b>	<b>374</b>
<b>REFERENCIAS.....</b>	<b>366</b>

## **INTRODUCCIÓN**

---

El entorno empresarial actual marcado por la incertidumbre y el riesgo, y caracterizado por la internacionalización de los mercados, la disminución de las barreras comerciales, el acceso a la información y los avances tecnológicos, ha provocado cambios importantes en la forma de gestionar las empresas. Una de las necesidades empresariales demandadas más inmediatas, es obtener una mayor capacidad de respuesta, para aumentar sus posibilidades de adaptarse a los cambios permanentes y continuos del entorno. Los gestores necesitan información detallada y oportuna para tomar decisiones, a través de la aplicación de nuevas técnicas de gestión. Las técnicas y sistemas contables de gestión (a partir de ahora SCG) cobran más importancia debido a su potencialidad de generar la información deseada. En especial, las empresas pequeñas y medianas (PYME) que, para sobrevivir en este contexto, se han visto obligadas a formalizar sus procesos de planificación y control de sus operaciones.

Las PYME tienen hoy en día un importante papel en el desarrollo en la economía. Son las empresas con mayor participación en el tejido empresarial español. Con un 99,87%, es el estrato que más crece en número de empresas y que más emplea trabajadores. Además, poseen características que justifican una línea de investigación concreta, como son la estructura organizativa, la flexibilidad y menor burocracia en la gestión, su mayor facilidad para cambiar y adaptarse con rapidez, y un entorno organizativo con relaciones humanas más cercanas, tal y como se puede observar en los recientes estudios de Cassia *et al.* (2005); Davila (2005); Davila y Foster (2005); Granlund y Taipaleenmaki (2005); Löfsten y Lindelöf (2005), y Maes *et al.* (2005), entre otros.

La investigación centrada en las PYME, tiene actualmente en la investigación académica una identidad propia. Las numerosas evidencias empíricas sobre el incumplimiento de las predicciones teóricas, y la existencia de abundantes excepciones a las hipótesis planteadas en el modelo de la gran empresa cuando éste es aplicado a las PYME, justifica este reconocimiento.

Grant y Perren (2002), demuestran en su estudio que la investigación centrada en el área de las empresas pequeñas y medianas ha tenido un gran auge en los últimos años, siendo múltiples los artículos publicados en revistas especializadas, centros de investigación, congresos y asociaciones profesionales. Del análisis de Grant y Perren (2002) se desprende que la línea de investigación predominante en estos estudios ha adoptado los postulados del paradigma funcionalista (Burrell y Morgan, 1979), siendo éste el discurso de la élite. Sin embargo y tal y como opinan estos autores, esta perspectiva está actuando como barrera a la proliferación de otras perspectivas. En esta línea, defendemos que el desarrollo de trabajos de investigación en esta área requiere una apertura a perspectivas de investigación alternativas que aporten enfoques nuevos, y enriquezcan el diálogo, la discusión y la creatividad en nuestra disciplina.

Además, tal y como señalan Mitchell (1998) y Mitchell y Reid (2000), en este tipo de organizaciones, adoptar una perspectiva de investigación ecléctica y obtener una visión profunda del fenómeno analizado es relativamente menos dificultoso que en empresas más grandes y complejas. De este modo, los encuentros en este tipo de empresas, pueden ayudar a plantear investigaciones en contextos organizativos de mayor complejidad.

Dicha apertura de perspectivas se justifica en la medida en que algunas de las predicciones realizadas, en empresas de mayor tamaño, con base en teorías de corte funcionalista, no han hallado en las PYME relaciones estadísticas significativas, como es el caso de: la influencia de la incertidumbre tecnológica y la estructura organizativa (Reid y Smith, 2000); la relación entre la complejidad organizativa y el desarrollo de los SCG (Laitinen, 2001; Cassia *et al.*, 2005; Granlund y Taipaleenmaki, 2005); y la relación entre técnicas de control de gestión y rendimiento organizativo (Howorth y Westhead, 2003).

La investigación centrada en la problemática que genera un cambio contable en las organizaciones es uno de los principales focos de investigación en la Contabilidad de Gestión actualmente - el *Management Accounting Change*

*Research* (Burns y Vaivio, 2001). Los estudios centrados en esta línea de investigación demuestran que el cambio de un SCG en una empresa en ocasiones genera resultados no deseados. Los problemas tienen su origen en la mayoría de los casos aportados por la literatura, en el propio proceso de cambio.

Tal y como afirman Longenecker *et al.* (1997), y en línea con los resultados del estudio presentado por AECA (2005), la formalización en la gestión de las PYME, y la introducción de técnicas de gestión diversas en la planificación y control del negocio, aumenta a medida que evoluciona la empresa, desde que nace hasta que va completando las distintas fases de su desarrollo. El gran escalón existente entre los patrones tradicionales de gestión, y las nuevas normas y rutinas introducidas con la incorporación de técnicas más formales de gestión, puede ser el origen de posibles problemas que obstaculicen el progreso de la empresa.

Con relación a este foco de problemas, en este trabajo nos planteamos la importancia de explorar esta etapa de transición, como posible origen de factores que expliquen el mayor o menor éxito en la implantación de las diversas técnicas de gestión introducidas por una PYME, y por tanto el mayor o menor progreso alcanzado por la misma.

La motivación principal de este trabajo surge al comprobar que los estudios de los cambios en los SCG en las PYME son un tema poco explorado. Del mismo modo, vamos a valorar, dentro de este tema de análisis, no tanto la presencia y el grado de uso de este tipo de técnicas, sino la implicación cualitativa (lo que posteriormente denominaremos institucionalización) de las mismas en la gestión de las PYME y su relación con el éxito, valorando a partir de estudios antecedentes realizados en empresas de mayor tamaño, la importancia que tiene el proceso de cambio de las diversas técnicas de gestión en la evolución de la eficiencia de las mismas.

Por ello, el objetivo general de este trabajo es conocer que relación

existe entre el proceso de cambio de un sistema de contabilidad de gestión (SCG) en las PYME y el éxito del cambio, explorando y explicando (¿Qué? / ¿Cómo?, ¿Por qué?) los factores de éxito del proceso de cambio de un SCG en la PYME.

Tomando como referencia las ideas del trabajo de Perren y Ram (2004), nuestra posición teórica adopta una perspectiva constructivista de la realidad contable de la PYME, en un entorno de interacción social de construcción de la realidad (Berger y Luckmann, 1967), en el que también se va a valorar la influencia de factores de la realidad objetiva como son: competencia, salud empresarial, influencia de modelos externos, relaciones profesionales, modas, nivel de formación, eficiencia, entre otros.

La perspectiva constructivista adoptada por los investigadores es una de las contribuciones que este estudio pretende realizar a la literatura de Contabilidad de Gestión centrada en las PYME, dado que en este campo de investigación la perspectiva funcionalista ha sido la principal corriente (Grant y Perren, 2002).

Igualmente, esperamos contribuir aportando conocimiento sobre cómo y por qué se generan los cambios contables de gestión en las PYME, analizando la influencia de las peculiaridades de un determinado contexto organizativo. De este modo se espera ampliar los hallazgos de los investigadores en esta área de estudio. Además, otra contribución importante de este trabajo pretende ser la identificación de la relación entre los cambios producidos en los SCG y el nivel de eficiencia relativa de la empresa dentro de su sector de referencia.

La justificación de este estudio se sustenta en primer lugar en su oportunidad, en la medida que el tema de análisis conecta completamente con la tendencia de investigación que proporciona la perspectiva institucional de análisis de los procesos de cambio en los SCG (Scapens, 2006). Por otro lado, la actualidad del tema, dado que el cambio organizativo es un fenómeno de gran importancia para las organizaciones, especialmente las PYME.

Este trabajo consta de cinco capítulos, los tres primeros corresponden al estudio teórico y los restantes al estudio empírico:

1. El primer capítulo desarrolla el tema de las PYME en la economía española, presenta algunos datos del sector de la madera y mueble y finalmente desarrolla la implicación de los SCG en la supervivencia de las PYME. Finaliza planteando el objetivo general de estudio y las cuestiones de la investigación empírica realizada.
2. El segundo capítulo aborda el estudio del cambio de los SCG en las PYME, desde la perspectiva que ofrece la Teoría Institucional. Este desarrollo ha sido la base para elaborar las proposiciones del estudio, y la identificación de las variables vinculadas.
3. El tercer capítulo presenta el estudio sobre el éxito del cambio de los SCG en las PYME, desde dos perspectivas: perspectiva del agente (subjetiva) y perspectiva del sector (objetiva). En este capítulo se aborda la cuestión básica que conduce este estudio, es decir, como el proceso de cambio puede explicar el nivel de éxito alcanzado en el cambio de un SCG en la PYME.
4. El capítulo cuatro establece las características de la metodología empleada en la investigación empírica. En concreto se han utilizado dos métodos: el estudio de caso y el análisis envolvente de datos. Se desarrolla el diseño de la investigación, la codificación de variables utilizadas y la selección de los casos analizados.
5. El quinto capítulo expone los resultados del estudio empírico realizado, detallando las características de los casos analizados, las observaciones y valoraciones de las variables empleadas y el análisis y discusión de las proposiciones teóricas planteadas.

Por último, esperamos que los resultados de la investigación llevada a cabo sirvan de referente a futuros trabajos, en los que se deseen contrastar empíricamente la implicación de los procesos de cambios en el éxito de los sistemas contables de gestión dentro de las PYME. Por otro lado, también puede servir de referente a las PYME que vayan a someterse a un proceso de cambio de sus SCG. Para ello es fundamental difundir este tipo de trabajos y concienciar así sobre la importancia de los aspectos presentados por los investigadores en este estudio.

## **CAPÍTULO 1**

# **LA IMPORTANCIA DE LAS PYME EN LA ECONOMÍA ESPAÑOLA: IMPLICACIÓN DE LOS SCG EN SU SUPERVIVENCIA**

En este capítulo se presenta, en primer lugar, una delimitación del concepto de PYME, utilizando para ello, parámetros tanto cuantitativos como cualitativos. Posteriormente, y con el objetivo de justificar la importancia de realizar estudios de investigación en este tipo de empresas, se analiza la repercusión de las PYME en la economía, especialmente en España, a partir de los datos elaborados por el Instituto Nacional de Estadística en nuestro país.

En segundo lugar, se realiza un análisis de las principales características organizativas y de gestión de las PYME, haciendo especial hincapié en los datos que sobre estrategia e innovación describe el estudio de AECA (2005), realizado recientemente sobre las PYME del sector industrial español.

En tercer lugar, se desarrolla las peculiaridades del sector de la madera y el mueble, en especial dentro de la Comunidad Valenciana. En este apartado se destaca la importancia de la PYME dentro de este sector valenciano.

Posteriormente, y en cuarto lugar se examina la importancia que tiene el uso de sistemas de gestión, como pueden ser los Sistemas Contables de Gestión, en la supervivencia de las PYME, dentro de un entorno global y competitivo, planteando finalmente los objetivos del presente estudio y las cuestiones generales de la investigación empírica realizada.

## **1.1 LAS PYME EN LA ECONOMÍA ESPAÑOLA**

La definición de una empresa sin importar su tamaño, ni su lugar de origen, es igual en cualquier parte del mundo. La dimensión, no esta relacionada con un determinado sector de actividad, ni existen países o economías que exijan un determinado nivel de actividad para que se conforme

una empresa. Analizando la estructura económica, en todos los países encontraremos empresas pequeñas, medianas y grandes.

Definir lo que es una PYME, puede ser analizado desde dos aspectos diferentes. El primero, es de carácter cuantitativo y hace referencia al número de trabajadores, volumen de ingresos o total de activos. El otro aspecto es de carácter cualitativo. En este sentido Méndez (1996) siguiendo los postulados del CED (*Comittee for Economic Development*), señala que cualquier empresa entrará en el rango de PYME si cumple con dos o más de las siguientes características:

- Capital aportado por los propietarios.
- Los propios dueños dirigen la marcha de la empresa.
- El número de trabajadores empleados crece y oscila entre 16 y 250.
- Utilizan maquinaria y equipo, aunque se siguen apoyando más en el trabajo que en el capital.
- Dominan y abastecen un mercado amplio, aunque no necesariamente tiene que ser local o regional, ya que muchas veces llegan a producir para el mercado nacional e incluso para el mercado internacional.
- Está en proceso de crecimiento, la pequeña tiende a ser mediana y está aspira a ser grande.
- Obtienen algunas ventajas fiscales por parte del Estado.
- Su tamaño es pequeño o mediano en relación con las otras empresas que operan en el ramo.

Los criterios utilizados para distinguir el tamaño de las empresas deben ser analizados con cuidado si lo que se pretende es realizar un análisis comparativo de países a nivel internacional. Por ejemplo, se debe tener en cuenta que el número de trabajadores en países como España, Francia o

EE.UU., es mayor en comparación con otros países menos desarrollados. También se debe tener en cuenta que utilizar la facturación o ingresos de ventas como criterio, también puede acarrear problemas debido a la inflación o tipo de cambio de los países que intervengan en el análisis. Existe una creencia extendida que cuanto más próspero es un país mayor es el tamaño medio de sus empresas. Según la Dirección General de Empresa de la Comisión Europea (2002), los países con mayor PIB per cápita como Alemania, Luxemburgo y Holanda, el tamaño medio de las empresas tiende a ser mayor mientras que, por otro lado, los países con un PIB per cápita inferior como Grecia, Portugal y España, tienden a tener un bajo tamaño medio empresarial.

Existen muchos organismos que intentan regular el tamaño de las empresas. En todos, aparece el número de trabajadores como un elemento importante de distinción. Así, el *Instituto Nacional de Estadística y Estudios Económicos de Francia* (INSEE), indica que será una pequeña empresa si tiene entre 50 y 250 trabajadores, siendo empresa mediana cuando esté entre 250 y 1000. Por su parte, para la *Small Business Administrations* de Estados Unidos (SBA), son pequeñas, si tienen hasta 250 trabajadores y medianas, si está entre 250 y 500. La *Comisión Económica para América Latina* (CEPAL), considera que será pequeña empresa si tiene entre 5 y 49 trabajadores, mientras que será mediana, si tiene entre 50 y 250. La Unión Europea adopta el concepto de microempresa si tiene hasta 9 trabajadores, pequeña si tiene entre 10 y 49 trabajadores y mediana si tiene entre 50 y 249 trabajadores.

En el campo de la economía, la importancia de las PYME esta relacionada con que (Camisón, 2000):

- Obtienen economías de escala a través de la cooperación entre empresas.
- Reducen las relaciones sociales a términos personales más estrechos entre el empleador y el empleado ya que, en la

mayoría de los casos, sus orígenes son de empresas familiares.

- Aseguran el mercado de trabajo mediante la descentralización de la mano de obra.
- Permiten la concentración de la renta y la capacidad productiva desde un número reducido de empresas hacia uno mayor, lo que lleva a producir efectos socioeconómicos importantes.
- Presentan mayor adaptabilidad tecnológica y menores costes de infraestructura.

Las ventajas que poseen las PYME frente a empresas de mayor tamaño, están relacionadas con el menor volumen de actividad que desarrollan, lo que las hace tener una mayor flexibilidad para adaptarse a los cambios del mercado y emprender proyectos innovadores, tener mayor dominio de la estructura interna, un trato más directo con clientes y proveedores y tener mayor facilidad administrativa. Su mayor desventaja, sin embargo, que le impide participar de manera competitiva en los mercados internacionales, se debe a la falta de recursos financieros y de adopción de estrategias que le permitiría tener mejor visión del negocio empresarial, un mejor modo de producción y comercialización y una mejor forma de relacionarse con clientes y proveedores.

Con respecto a la experiencia de las PYME en Europa, en primer lugar señalar que Europa se enfrentó a altos niveles de desempleo después de la Segunda Guerra Mundial, lo que llevó a trabajar alrededor del concepto de iniciativas locales en general, y específicamente en el desarrollo de las PYME como una estrategia para crear empleos (Hull, 1998). En la actualidad, el potencial de la Unión Europea, se debe al fomento y apoyo que se les da a las PYME, al considerarlas un importante factor de creación de empleo y la columna vertebral de la economía, según la Carta Europea de la Pequeña

Empresa<sup>1</sup>.

Según el Informe sobre las PYME 2004, en la Unión Europea las PYME (definidas como empresas con menos de 250 empleados) representan unos 23 millones de empresas, el 99% del total, las cuales proporcionan casi 95 millones de empleos, un 55% de las cuales pertenece al sector privado. Un 93% de las PYME son microempresas (con menos de 10 trabajadores), que agrupan al 25,2% del total de empleos en Irlanda, al 39,7% de la media de la UE-15, al 50,5% en España y al 56,8% en Italia y Grecia, según el informe Retrato de las PYME 2006.

Tal y como demuestra el *Boletín de Estadísticas PYME, Evolución e Indicadores nº.4*, en España el número total de empresas se elevaba a 3.060.409 (el 1 de enero de 2005), de las cuales 1.572.256 no cuentan con asalariados (51,37%), 1.305.527 de 1 a 9 asalariados (42,66%), 155.984 de 10 a 49 asalariados (5,10%) y 22.624 de 50 a 249 asalariados (0,74%). Es decir, la gran mayoría del tejido empresarial español, 3.056.391 (99,87%) son micro, pequeñas o medianas empresas (menos de 250 empleados). Respecto a los grandes sectores de producción (excluida la agricultura y la pesca), las empresas cuya actividad principal se desarrolla en el sector de la industria responde al 8,08%, el 13,62% lo hace en el de la construcción, en el del comercio un 27,42%, y mayoritariamente un 50,88% ejerce su actividad principal dentro del sector de los servicios, tal y como se muestra en la **tabla 1.1**.

---

<sup>1</sup> Disponible en <http://europa.eu/scadplus/leg/es/lvb/n26002.htm>

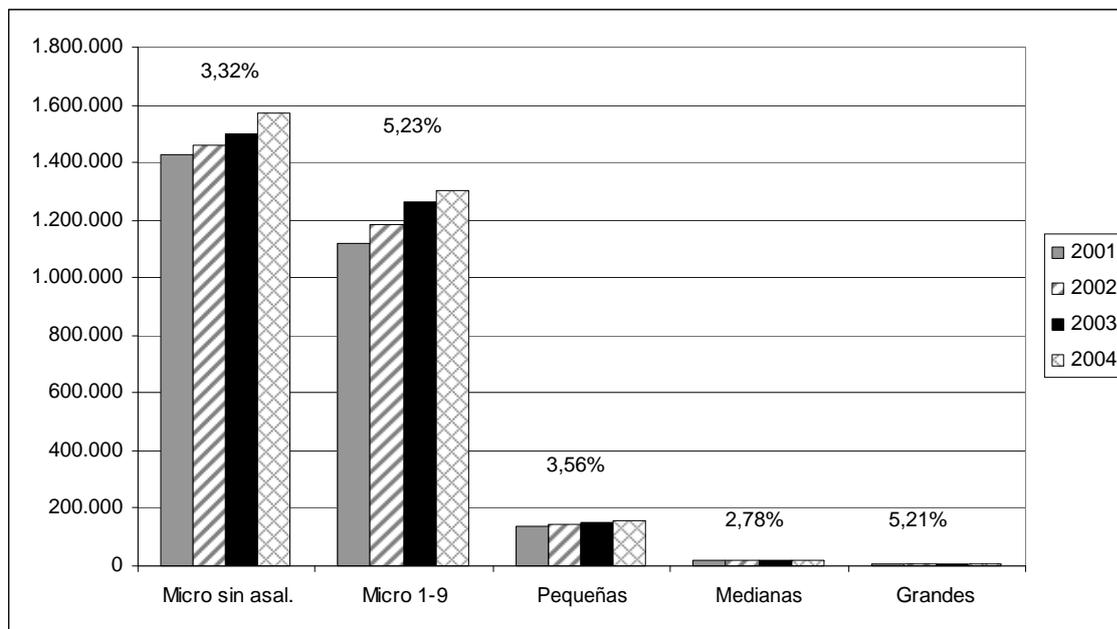
Variables	DIRCE 2005		Variaciones sobre el año anterior	
	Datos a 1/1/05		Absolutas	Relativas %
<b>Empresas y su distribución sectorial</b>				
Total empresas	<b>3.060.409</b>	<b>100</b>	<b>118.067</b>	<b>4,01</b>
Industria	247.320	8,08	-386	-0,16
Construcción	416.844	13,62	25.698	6,57
Comercio	839.192	27,42	12.996	1,57
Resto de servicios	1.557.053	50,88	79.759	5,4
<b>Distribución según tamaño</b>				
Sin asalariados	1.572.256	51,37	71.862	4,79
De 1 a 9 asalariados	1.305.527	42,66	40.428	3,2
<b>Total microempresas</b>	<b>2.877.783</b>	<b>94,03</b>	<b>112.290</b>	<b>4,06</b>
De 10 a 49 asalariados	155.984	5,10	4.478	2,96
De 50 a 249 asalariados	22.624	0,74	1.159	5,4
<b>Total PYME</b>	<b>3.056.391</b>	<b>99,87</b>	<b>117.927</b>	<b>4,01</b>
De 250 y más asalariados	4.018	0,13	140	3,61

**Tabla 1.1:** Estadísticas PYME. Fuente: INE, DIRCE 2005 (datos a 1-1-05).

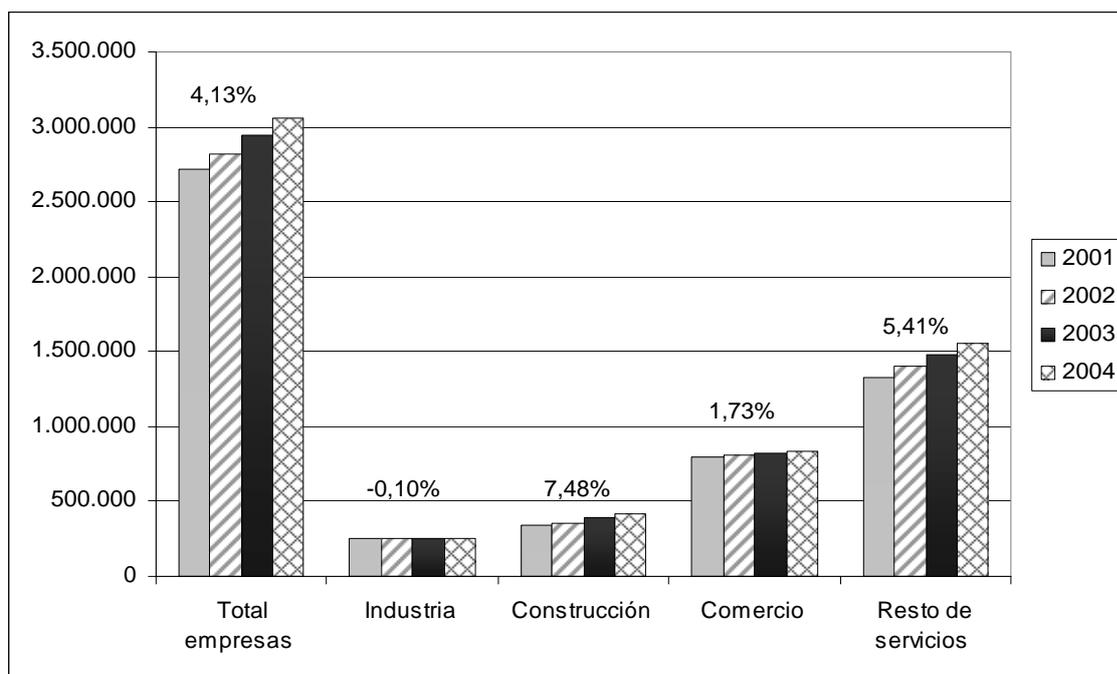
Ya en el período 2003 y 2004 el crecimiento asciende a 118.067 empresas, una tasa de 4,01%, de las cuales 117.927 empresas (99,88%) se refiere a PYME, y 112.290 empresas (95,11%) a microempresas. El mayor crecimiento relativo se produce dentro de la categoría de empresas medianas con un 5,4%, seguido por las empresas sin asalariados con un 4,79%, y grandes empresas con un 3,61%. Por sectores, es el de la construcción el que más crece con un 6,57%, seguido de los servicios con un 5,4%, tal y como se muestra en la **tabla 1.1**.

En el periodo 2001 a 2004, ha habido un crecimiento neto de 350.020 empresas en general, lo que ha supuesto un incremento general del 12,91% y un incremento medio anual del 4,13%. Es de destacar, que el mayor crecimiento relativo se produce dentro de la categoría de microempresas (de 1 a 9 empleados) con un 5,23%, seguido por las grandes empresas con un 5,21% y las empresas pequeñas con un 3,56%. Por sectores, el mayor crecimiento medio anual se produce dentro de la categoría de la construcción con un 7,48%, seguido de los servicios con un 5,41%, tal y como muestra el **gráfico**

1.1 y gráfico 1.2.



**Gráfico 1.1:** Evolución de las empresas españolas por estrato de tamaño, 2000-2004. Fuente: INE, DIRCE.



**Gráfico 1.2:** Evolución de las empresas españolas por estrato sectorial, 2001-2004. Fuente: INE, DIRCE.

Las comunidades autónomas con mayor número de PYME son Cataluña con 565.514 (18,50%), Andalucía con 463.509 (15,17%), Madrid con 454.285 (14,86%) y la Comunidad Valenciana con 328.801 (10,76%). Estas cuatro comunidades ubican más de la mitad de las PYME en España, un 59,29%, tal y como se muestra en la **tabla 1.2**.

Un análisis más detallado de los sectores productivos revela que el sector del comercio, que es mayoritariamente al por menor, concentra el mayor número de PYME con 838.852, más concretamente en el comercio de alimentos, bebidas y tabacos. En segundo lugar las actividades inmobiliarias concentran 625.248 de las PYME. La construcción general de inmuebles y en las obras de ingeniería civil concentran 416.504 PYME, acompañado del sector de hostelería con 282.662, la industria manufacturera, más concretamente en la fabricación de muebles y de elementos metálicos para la construcción con 239.320, y los transportes, almacenamiento y comunicaciones que concentran 235.031 PYME, tal y como se muestra en la **tabla 1.3**.

Ámbito territorial	Sin asalariados	Micro 0-9	Pequeñas 10-49	Medianas 50-249	PYME 0-249	Grandes 250 y más	Nº empresas
España	1.572.256	2.877.783	155.984	22.624	3.056.391	4.018	3.060.409
Andalucía	239.659	438.135	22.398	2.976	463.509	363	463.872
Aragón	46.011	84.673	4.542	591	89.806	101	89.907
Asturias (Principado De)	35.280	64.773	2.846	373	67.992	71	68.063
Balears, (Illes)	44.337	82.303	4.079	480	86.862	88	86.950
Canarias	62.399	120.026	6.616	1.059	127.701	149	127.850
Cantabria	17.906	34.417	1.781	245	36.443	32	36.475
Castilla Y León	83.031	151.329	6.797	828	158.954	102	159.056
Castilla-La Mancha	59.991	111.710	5.916	597	118.223	61	118.284
Cataluña	292.943	529.536	31.341	4.637	565.514	840	566.354
Comunidad Valenciana	160.049	307.764	18.572	2.465	328.801	320	329.121
Extremadura	33.989	59.019	2.417	293	61.729	29	61.758
Galicia	91.610	175.982	8.401	1.013	185.396	161	185.557
Madrid (Comunidad De)	251.036	427.230	22.666	4.389	454.285	1.276	455.561
Murcia (Región De)	39.976	78.981	5.279	659	84.919	101	85.020
Navarra (C. Foral De)	21.949	37.771	2.371	436	40.578	68	40.646
País Vasco	77.261	146.887	8.465	1.397	156.749	243	156.992
Rioja (La)	10.804	20.161	1.233	150	21.544	10	21.554
Ceuta Y Melilla	4.025	7.086	264	36	7.386	3	7.389

**Tabla 1.2:** Distribución de las empresas españolas según tamaño por comunidades autónomas. *Fuente: INE, DIRCE 2005.*

En cuanto a las grandes empresas (250 empleados y más), el mayor número de empresas se concentran en la industria manufacturera con 1.022 unidades, seguida de las actividades inmobiliarias con 812 empresas, el comercio con 540 empresas y la construcción con 340. Es relevante observar que mientras el sector mayoritario en empresas de gran tamaño, es el Sector Manufacturero, en las PYME es el Sector Comercio (Servicios). Sin embargo sin centramos la mirada, exclusivamente en las empresas pequeñas y medianas, los sectores más predominantes son el de la Construcción y el Sector Manufacturero. La presencia mayoritaria por tanto en el Sector Comercio (Servicios) dentro de las PYME, hay que centrarla en las microempresas hasta 9 asalariados.

Las diferencias que existen en la concentración sectorial de las empresas, sobre todo entre los estratos de medianas y grandes empresas por un lado, y los de micro y pequeñas empresas por otro, se evidencian en la **tabla 1.4**. Mientras en los estratos de micro y pequeñas empresas, los cuatro principales sectores absorben más del 70% del número total de empresas del sector, en las medianas es de 61,82%, y menos en las grandes, un 56,65%. Es decir, en los estratos de empresas grandes hay una distribución intersectorial más homogénea.

<b>CÓDIGO CNAE-93</b>	<b>Microempresas 0-9</b>		<b>Pequeñas 10-49</b>		<b>Medianas 50-249</b>		<b>PYME 0-249</b>		<b>Grandes 250 y más</b>		<b>Totales</b>	
Industrias extractivas	2.185	0,08	700	0,45	101	0,45	2.986	0,10	10	0,25	2.996	0,10
Manufacturas tradicionales	164.258	5,71	28.720	18,41	4.022	17,78	197.024	6,45	572	14,24	197.603	6,46
Manufacturas intermedias	22.582	0,78	6.760	4,33	1.619	7,16	30.966	1,01	352	8,76	31.319	1,02
Manufacturas avanzadas	9.482	0,33	1.532	0,98	345	1,52	11.360	0,37	98	2,44	11.459	0,37
Producción y distribución de energía eléctrica, gas y agua	3.582	0,12	252	0,16	93	0,41	3.927	0,13	55	1,37	3.982	0,13
Construcción	377.689	13,12	34.946	22,40	3.869	17,10	416.504	13,63	340	8,46	416.844	13,62
Comercio; reparación de vehículos de motor, motocicletas...	805.130	27,98	30.267	19,40	3.255	14,39	838.652	27,44	540	13,44	839.192	27,42
Hostelería	272.162	9,46	9.213	5,91	1.287	5,69	282.662	9,25	220	5,48	282.882	9,24
Transporte, almacenamiento y comunicaciones	225.599	7,84	8.319	5,33	1.113	4,92	235.031	7,69	217	5,40	235.248	7,69
Intermediación financiera	52.599	1,83	767	0,49	261	1,15	53.627	1,75	182	4,53	53.809	1,76
Actividades inmobiliarias y de alquiler. Servicios empresariales	604.824	21,02	17.584	11,27	2.840	12,55	625.248	20,46	812	20,21	626.060	20,46
Educación	49.113	1,71	5.016	3,22	1.564	6,91	55.693	1,82	130	3,24	55.823	1,82
Actividades sanitarias y veterinarias	109.251	3,80	4.330	2,78	1.031	4,56	114.612	3,75	285	7,09	114.897	3,75
Otros servicios prestados a la comunidad	179.327	6,23	7.578	4,86	1.224	5,41	188.129	6,16	205	5,10	188.334	6,15
<b>Totales</b>	<b>2.877.783</b>	<b>100</b>	<b>155.984</b>	<b>100</b>	<b>22.624</b>	<b>100</b>	<b>3.056.391</b>	<b>100</b>	<b>4.018</b>	<b>100</b>	<b>3.060.409</b>	<b>100</b>

**Tabla 1.3:** Distribución sectorial de las empresas españolas por estratos de tamaño. *Fuente: INE, DIRCE 2005.*

<b>Estratos de tamaño</b>	<b>1ª rama</b>	<b>2ª rama</b>	<b>3ª rama</b>	<b>4ª rama</b>	<b>Porcentaje de las 4 primeras ramas</b>
Microempresas	Comercio 27,98%	Actividades inmobiliarias 21,02%	Construcción 13,12%	Hostelería 9,46%	71,58%
Pequeñas	Construcción 22,40%	Comercio 19,40%	Manufacturas tradicionales 18,41%	Actividades inmobiliarias 11,27%	71,48%
Medianas	Manufacturas tradicionales 17,78%	Construcción 17,10%	Comercio 14,39%	Actividades inmobiliarias 12,55%	61,82%
Grandes	Actividades inmobiliarias 20,21%	Manufacturas tradicionales 14,24%	Comercio 13,44%	Manufactura intermedia 8,76%	56,65%
Totales	Comercio 27,42%	Actividades inmobiliarias 20,46%	Construcción 13,62%	Hostelería 9,24%	70,74%

Esta tabla ordena la información por Ramas = niveles de Peso Relativo. Ej. 1ª Rama: 1º nivel de Peso Relativo en cada uno de los estratos o tipos de empresa.

**Tabla 1.4:** Concentración intersectorial de las empresas españolas. *Fuente: INE, DIRCE 2005 (datos a 1-1-05).*

El análisis de los indicadores que relacionan la población general, la población activa y la población ocupada muestra que el número medio de PYME por cada 100 habitantes es de 6,93, de 14,47 por cada 100 activos y 15,85 por cada 100 ocupados

Variables	Porcentaje de empresas sobre población		
	P. Total	P. Activa	P. Ocupada
<b>Empresas y su distribución sectorial</b>			
Total empresas	<b>6,94</b>	<b>14,47</b>	<b>15,85</b>
Industria	0,56	1,17	1,28
Construcción	0,95	1,97	2,16
Comercio	1,9	3,97	4,34
Resto de servicios	3,53	7,36	8,06
<b>Distribución según tamaño</b>			
Sin asalariados	3,56	7,43	8,14
De 1 a 9 asalariados	2,96	6,17	6,76
<b>Total microempresas</b>	<b>6,52</b>	<b>13,6</b>	<b>14,9</b>
De 10 a 49 asalariados	0,35	0,74	0,81
De 50 a 249 asalariados	0,05	0,11	0,12
<b>Total PYME</b>	<b>6,93</b>	<b>14,45</b>	<b>15,82</b>
De 250 y más asalariados	0,01	0,02	0,02

**Tabla 1.5:** Porcentaje de empresas sobre población. *Fuente: INE, DIRCE 2005.*

Según los datos de la Tesorería General de la Seguridad Social (TGSS, 31-12-1994), en el Informe sobre la PYME 2004, que recoge un total de 1.272.595 empresas (entre micro, pequeñas, medianas y grandes empresas) y 12.958.400 de trabajadores, la gran mayoría, un 99,7% (1.268.439) de las mismas, se correspondían con la tipología de PYME, las cuales daban empleo a 8.277.000 trabajadores (63,9%). Más en concreto, las microempresas comprenden el 85,4%, pero tan sólo dan empleo a 22% de la fuerza laboral. Esto ocurre porque en las PYME el promedio de trabajadores es tan sólo de 6,5 trabajadores por empresa, en cuanto que en las grandes empresas el promedio es de 1.126,5, tal y como muestra la **tabla 1.6**.

De la **tabla 1.6** también se desprende la evolución de la plantilla media en cada una de las categorías de empresa durante el periodo de 1997 a 2004. Los datos revelan una gran estabilidad de las PYME en este aspecto. Las microempresas han mantenido un promedio de 2,6, las pequeñas empresas alrededor de 19 y las medianas 96 trabajadores por empresa. Por otro lado, en las grandes empresas se observa una moderada tendencia hacia el incremento del promedio de trabajadores por empresa, de 1.080 a 1.126.

La condición jurídica más destacada en el número total de empresas es la figura de la Sociedad de Responsabilidad Limitada con un 29,96%. Este porcentaje se eleva en el caso de las PYME (44,11% en las micro, 63,77% en las pequeñas, y 42,19% en las medianas), excepto en las microempresas sin asalariados dónde la figura de Persona Física es abrumadoramente mayor, con un 76,75%.

Las Sociedades Anónimas suponen una proporción mayoritaria en las empresas grandes, con un 57,14%, en las medianas, con un 44,03% y en las pequeñas, con un 21,96%, tal y como se muestra en la **tabla 1.7**. En el resto de PYME, micro sin asalariados y micro con una plantilla de 1 a 9 trabajadores, esta forma societaria es muy poco relevante con un 1,65% y un 3,68%, respectivamente.

Tamaños	2004			2000			1997		
	Empresas	Trabajadores (miles)	Promedio (trabaj./empr.)	Empresas	Trabajadores (miles)	Promedio (trabaj./empr.)	Empresas	Trabajadores (miles)	Promedio (trabaj./empr.)
<i>TOTAL</i>	1.272.595	12.958,40	10,2	1.114.378	11.280,80	10,1	977.840	9.280,00	9,5
Micro	1.086.195	2.850,10	2,6	950.002	2.484,90	2,6	846.409	2.164,90	2,6
Pequeñas	158.286	3.111,10	19,7	139.635	2.742,70	19,6	112.161	2.181,30	19,4
Medianas	23.958	2.315,50	96,6	21.065	2.016,90	95,7	16.149	1.562,80	96,8
PYME	1.268.439	8.277,00	6,5	1.110.702	7.245,00	6,5	974.719	5.909,00	6,1
Grandes	4.156	4.681,70	1.126,50	3.676	4.036,30	1.098,00	3.121	3.371,00	1.080,10
	Porcentajes								
<i>TOTAL</i>	100	100		100	100		100	100	
Micro	85,4	22		85,2	22		86,6	23,3	
Pequeñas	12,4	24		12,5	24,3		11,5	23,5	
Medianas	1,9	17,9		1,9	17,9		1,7	16,8	
PYME	99,7	63,9		99,7	64,2		99,7	63,7	
Grandes	0,3	36,1		0,3	35,8		0,3	36,3	

**Tabla 1.6:** Distribución de empresas y trabajadores por estrato de tamaños. *Fuente: TGSS, 2004.*

En el periodo del año 2000 al 2004, el número total de empresas (en general) se incrementó en un 15,7%, dónde 9,43 puntos porcentuales son atribuibles a la figura de la Sociedad de Responsabilidad Limitada (SRL), 4,35 puntos a la de Personas Físicas y 2,25 puntos a otras formas jurídicas. En tanto que las Sociedades Anónimas (S.A.) se redujeron en un 0,33%. Esta reducción se ha observado en todos los tipos de empresa, excepto en las grandes y de microempresas sin asalariados.

Asimismo, las SRL fueron las más favorecidas en el crecimiento del número de empresas, con un 60% del incremento total. Dentro del estrato de las PYME el incremento en este tipo de forma societaria fue incluso mayor, especialmente en las empresas pequeñas y medianas, tal y como muestra la **tabla 1.8**.

Tipos de condición jurídica	TOTAL	Micro sin asal.	Micro 1-9	Pequeñas	Medianas	Grandes
<i>TOTAL</i>	3.060.409	1.572.256	1.305.527	155.984	22.624	4.018
%	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00
Sociedad Anónima	120.587	26.011	48.058	34.261	9.961	2.296
%	3,94	1,65	3,68	21,96	44,03	57,14
Sociedad de R. Limitada	916.906	230.951	575.916	99.466	9.544	1.029
%	29,96	14,69	44,11	63,77	42,19	25,61
Sociedad Colectiva	401	78	280	37	4	2
%	0,01	0,00	0,02	0,02	0,02	0,05
Sociedad Comanditaria	96	23	43	12	14	4
%	0,00	0,00	0,00	0,01	0,06	0,10
Comunidad de bienes	94.782	42.305	50.883	1.552	36	6
%	3,10	2,69	3,90	0,99	0,16	0,15
Sociedad Cooperativa	25.714	6.229	15.158	3.504	667	156
%	0,84	0,40	1,16	2,25	2,95	3,88
Asociaciones y otros tipos	127.295	59.222	59.898	6.534	1.356	285
%	4,16	3,77	4,59	4,19	5,99	7,09
Org. Autónomos y otros	8.345	761	4.118	2.184	1.042	240
%	0,27	0,05	0,32	1,40	4,61	5,97
Persona física	1.766.283	1.206.676	551.173	8.434	0	0
%	57,71	76,75	42,22	5,41	0,00	0,00

**Tabla 1.7:** Distribución de las empresas por estrato de tamaño y condición jurídica. *Fuente: INE, DIRCE 2005.*

Condición jurídica	TOTAL		Micro sin asal.		Micro 1-9		Pequeñas		Medianas		Grandes	
	Número	%	Número	%	Número	%	Número	%	Número	%	Número	%
<i>TOTAL</i>	415.391	15,70	163.547	11,61	226.863	21,03	21.537	16,02	2.685	13,47	759	23,29
Sociedades Anónimas	-8.717	-0,33	988	0,07	-6.995	-0,65	-2.301	-1,71	-456	-2,29	47	1,44
SRL	249.542	9,43	86.753	6,16	137.839	12,78	22.125	16,46	2.393	12,00	432	13,26
Otras formas jurídicas	59.439	2,25	27.439	1,95	28.796	2,67	2.176	1,62	748	3,75	280	8,59
Personas físicas	115.127	4,35	48.367	3,43	67.223	6,23	-463	-0,34	0	0,00	0	0,00

**Tabla 1.8:** Contribución al crecimiento del número total de empresas por estrato de tamaño y condición jurídica. *Fuente: INE, DIRCE 2005.*

El análisis de las empresas desde el punto de vista de sus ingresos, demuestra que el 97,71% de las PYME operan con un volumen anual de ingresos inferior a los 2 millones de euros, siendo este porcentaje mayor en el caso de las microempresas (de 1 a 9 trabajadores, con un 99%, y de las microempresas sin asalariados, con un 99,91%. Para la gran mayoría de las empresas, el 97,6% registra unos ingresos anuales inferiores a los 2 millones de euros. Y sólo una mínima fracción (0,09%) supera los 50 millones de euros anuales, compuesta la mayor parte por grandes y medianas empresas. Por otro lado, una amplia mayoría de empresas pequeñas (75,93%) y un 31,64% de empresas medianas no superan el límite de 2 millones de euros anuales. En el caso de las medianas, sólo un 30% supera el límite anual de 10 millones de euros, tal y como de muestra en la **tabla 1.9**.

Estratos de tamaño	Volumen de ingresos (en millones de euros)*				
	TOTAL	< 2	2 a 10	10 a 50	> 50
<i>TOTAL</i>	3.060.409	2.986.921	59.611	11.269	2.608
%	100,00	97,60	1,95	0,37	0,09
Micro sin asal.	1.572.256	1.570.872	1.330	43	11
%	100,00	99,91	0,08	0,003	0,001
Micro 1-9	1.305.527	1.289.935	15.063	517	12
%	100,00	98,81	1,15	0,04	0,001
Pequeñas	155.984	118.440	33.937	3.433	174
%	100,00	75,93	21,76	2,20	0,11
Medianas	22.624	7.158	8.564	6.063	839
%	100,00	31,64	37,85	26,80	3,71
PYME	3.056.391	2.986.405	58.894	10.056	1.036
%	100,00	97,71	1,93	0,33	0,03
Grandes	4.018	516	717	1.213	1.572
%	100,00	12,84	17,84	30,19	39,12

\* Estratos según la recomendación de la Comisión Europea de 6 de mayo de 2003.

**Tabla 1.9:** Distribución de las empresas por estrato de ingresos y tamaño, 2004. Fuente: INE, DIRCE 2005.

En el análisis de la distribución sectorial de las empresas en función de sus estratos de ingresos, se observa una fuerte concentración de empresas con un volumen de ingresos anuales inferiores a 2 millones de euros. Esto es consecuencia directa del peso que tienen las microempresas en los distintos sectores de la economía española. Conviene mencionar las tres ramas que más alta concentración relativa tienen en los estratos más altos de ingresos (más de 50 millones de euros anuales): las Manufacturas intermedias, las Industrias extractivas y la rama de Producción y distribución de energía eléctrica, gas y agua, tal y como se muestra en la **tabla 1.10**.

Estrato sectorial	Volumen de ingresos (en millones de euros)				
	Total	< 2	2 a 10	10 a 50	> 50
<i>Total</i>	100	97,60	1,95	0,37	0,09
Industrias extractivas	100,00	86,68	10,98	1,84	0,50
Manufacturas tradicionales	100,00	93,20	5,36	1,17	0,27
Manufacturas intermedias	100,00	85,92	9,71	3,30	1,07
Manufacturas avanzadas	100,00	91,83	5,82	1,70	0,65
Producción y distribución de energía eléctrica, gas y agua	100,00	88,65	7,84	2,46	1,05
Construcción	100,00	97,78	1,93	0,26	0,04
Comercio; reparación de vehículos de motor, motocicletas...	100,00	96,88	2,56	0,47	0,09
Hostelería	100,00	99,31	0,60	0,08	0,01
Transporte, almacenamiento y comunicaciones	100,00	98,22	1,46	0,25	0,06
Intermediación financiera	100,00	98,39	0,74	0,45	0,42
Actividades inmobiliarias y de alquiler. Servicios	100,00	98,66	1,14	0,16	0,03
Educación	100,00	99,13	0,76	0,10	0,02
Actividades sanitarias y veterinarias	100,00	99,30	0,54	0,13	0,02
Otros servicios prestados a la comunidad	100,00	99,10	0,74	0,13	0,03

**Tabla 1.10:** Distribución de las empresas por estrato de ingresos y sectorial, 2004. *Fuente: INE, DIRCE 2005.*

En resumen, podemos destacar los puntos principales de las estadísticas sobre las PYME del INE:

- El 99,87% del tejido empresarial español son PYME: microempresas (94,03%), pequeñas (5,10%) y medianas empresas (0,74%);
- El mayor crecimiento relativo del número de empresas se produce dentro de la categoría de las PYME;
- En cuatro comunidades autónomas se ubican más de la mitad de las PYME, Cataluña, Andalucía, Madrid y la Comunidad Valenciana;
- El mayor número de PYME se concentra en los sectores del comercio, construcción y hostelería, con excepción de las medianas empresas que se concentran más en las manufacturas tradicionales, construcción y comercio;
- El número medio de PYME por cada 100 habitantes es de 6,63, de 14,47 por cada 100 activos y 15,85 por cada 100 ocupados;
- En las PYME el promedio de trabajadores es de 6,5 por empresa, en cuanto que en las grandes empresas el promedio es de 1.126,5 trabajadores por empresa;
- La condición jurídica más destacada entre las PYME es la figura de la Sociedad de Responsabilidad Limitada. Entre las empresas medianas la participación de las Sociedades Anónimas es ligeramente superior;
- El 97,71% de las PYME operan con un volumen anual de ingresos inferior a 2 millones de euros. En el caso de las medianas, sólo un 30% supera el límite de 10 millones de euros al año.

Tal y como hemos observado, la importancia de las PYME en la economía actual se justifica tanto por su peso cuantitativo como por el dinamismo que aportan al sistema económico y su contribución al empleo, especialmente en aquellos sectores en los que mayor presencia tiene este tipo de empresas. Si bien en el conjunto de las PYME, existe una concentración mayoritaria en el Sector Comercio (Servicios), si prescindimos de las microempresas (entre 0 y 9 empleados), el mayor peso sectorial de las pequeñas y medianas empresas, se encuentra en el Sector Manufacturero y de la Construcción.

La industria ejerce una serie de factores sobre el sistema económico que la convierten en un elemento catalizador del crecimiento económico. Estos efectos se pueden observar en la capacidad de absorción del progreso tecnológico, la capacidad de generar innovaciones, y los efectos de arrastre que ejerce sobre los distintos sectores, como demandantes y oferentes, del sistema económico generando una dinámica intersectorial de inducción al crecimiento.

Dada la importancia del Sector Industrial en nuestro país, y la relevancia de las PYME en éste, es importante conocer las características internas de la PYME industrial española. El estudio de AECA (2005), analiza esta cuestión, a partir de una muestra de 1.201 pequeñas y medianas empresas (tamaño comprendido entre 10 y 250 trabajadores) de los sectores industriales manufactureros (CNAE 15 a 22 y 24 a 26).

Los principales resultados con relación a las características generales de estas empresas se resumen a continuación:

- 1) La Dirección General se caracteriza por poseer formación universitaria en un 52,5% de los casos (siendo mayor la proporción en las empresas medianas, un 70%);
- 2) La edad media del Director General se ha situado en los 48 años;

- 3) El peso del género masculino se ha situado en un promedio del 94,7% (en las empresas medianas, esta proporción todavía es mayor alcanzando un 98,2%);
- 4) El control de la participación social está en manos de grupos familiares en un 73,8% de las PYME, y la toma de decisiones se concentra en los miembros de la familia en un 83,6% de los casos.

En cuanto a los factores competitivos, las PYME han considerado que el factor de mayor competitividad es el relativo a la rivalidad entre los competidores y el poder negociador de los compradores (según modelo de análisis de Porter, 1980). La formalización de la planificación estratégica es observada en un 55,4% de las empresas, algo más en las empresas medianas, un 69,9%. El 54,1% realizan planes de corto plazo (12 meses). En este último aspecto, las empresas medianas presentan mayor peso porcentual, un 62,1%. Además, las PYME en general no suelen adoptar estrategias innovadoras y orientadas al crecimiento, pero tratan de imitar a las empresas que ya obtuvieron éxito en productos y mercados nuevos.

Para alcanzar el éxito competitivo, las empresas han valorado más la reputación e imagen y los conocimientos, experiencia y lealtad del personal y menos los recursos físicos, financieros y tecnológicos. Esto pone de manifiesto que las PYME consideran que los recursos tradicionales ya no son suficientes para lograr una mejor situación competitiva, depositando su confianza en los recursos intangibles. Por otro lado, se ha observado un bajo grado de cooperación entre empresas con el objetivo de incrementar sus ventajas competitivas.

Las PYME investigadas tienen mayoritariamente estructuras poco jerarquizadas, con un reducido número de niveles intermedios, consiguiendo así que las decisiones sean más rápidas. En cambio, las empresas aún deben avanzar

en la flexibilidad funcional, la polivalencia de los trabajadores y la descentralización del poder. El interés en promover la participación de los empleados en la toma de decisiones es bajo, así como es poco utilizada la retribución variable.

Con respecto a las innovaciones en sistemas de gestión, casi el 70% de las PYME introdujeron cambios, especialmente las empresas medianas, siendo muy bien valorada la importancia de estos cambios para la supervivencia de la empresa. Se ha observado un alto nivel de uso de herramientas de gestión contable y financiera, mayoritariamente en técnicas de análisis de la situación económica y financiera, los presupuestos de tesorería a corto plazo y los sistemas de contabilidad de costes.

Un dato muy relevante dentro de la investigación que se va a plantear en este estudio, presentado en el trabajo de AECA (2005), es que el grado de innovación de las PYME, tanto en productos como en procesos y sistemas de gestión, ejerce una influencia muy positiva en su rendimiento o eficiencia. Adicionalmente, se concluye que los principales factores competitivos para el éxito de la PYME son la posición tecnológica de la empresa, la intensidad de uso de procesos de recursos humanos y el grado de utilización de técnicas contables para la gestión.

## **1.2 EL SECTOR DE LA MADERA Y MUEBLE**

Según los datos del Directorio Central de Empresas (DIRCE) del Instituto Nacional de Estadística (INE), en fecha 1 de enero de 2005 el sector de la industria comprendía 242.470 empresas, un 7,91% del total de empresas. Las Comunidades Autónomas (CC.AA.) con más empresas industriales son Cataluña (52.442), Andalucía (32.454) y la Comunidad Valenciana (30.003), tal y como se muestra en la **tabla 1.11**.

Podemos observar, asimismo que algunas CC.AA. presentan una participación relativa en el total de empresas en general, distinta de lo observado en el sector de industria, como es el caso de la Comunidad de Madrid que posee un 14,89% de las empresas en general y un número menor de empresas industriales, un 11.21% . Esto es debido a la presencia de un gran número de empresas de los sectores del Comercio, Construcción y Servicios (ver **tabla 1.4**).

<b>Empresas</b>	<b>Total</b>	<b>%</b>	<b>Industria</b>	<b>%</b>
España	3.064.129	100,00	242.470	100,00
Andalucía	464.179	15,15	32.454	13,38
Aragón	90.005	2,94	8.097	3,34
Asturias (Principado De)	68.175	2,22	4.311	1,78
Balears, (Illes)	87.024	2,84	5.241	2,16
Canarias	128.020	4,18	6.128	2,53
Cantabria	36.561	1,19	2.339	0,96
Castilla Y León	159.196	5,20	12.676	5,23
Castilla-La Mancha	118.396	3,86	12.959	5,34
Cataluña	567.019	18,51	52.442	21,63
Comunidad Valenciana	329.334	10,75	30.003	12,37
Extremadura	61.898	2,02	5.046	2,08
Galicia	185.722	6,06	14.777	6,09
Madrid (Comunidad De)	456.175	14,89	27.175	11,21
Murcia (Región De)	85.110	2,78	7.505	3,10
Navarra (C. Foral De)	40.730	1,33	3.710	1,53
País Vasco	157.539	5,14	14.609	6,03
Rioja (La)	21.598	0,70	2.832	1,17
Ceuta y Melilla	7.448	0,24	166	0,07

**Tabla 1.11:** Número de empresas en la industria por CC.AA. *Fuente: INE, DIRCE 2005.*

La mayoría de las empresas industriales se encuentra en el estrato de la industria manufacturera (98,77%). El sector de la madera y mueble comprende un 16,18% de la industria, 39.225 empresas en total, siendo 17.945 (46% del sector) en el subsector de la madera y 21.280 (54% del sector) en el subsector del mueble, tal y como se presenta en la **tabla 1.12**.

En la Comunidad Valenciana, la industria presenta 30.003 empresas, y la industria manufacturera un 99,13% (29.743 empresas). El sector de la madera y mueble está compuesto de 5.254 empresas, un 17,51% de la industria, algo mayor que el promedio nacional. El subsector de la madera presenta 2.283 empresas (43% del sector) y el subsector del mueble 2.971 empresas (57 % del sector).

Sector de actividad	Total	%
Total nacional		
Industria	242.470	100,00
Industrias extractivas	2.988	1,23
Industria manufacturera	239.482	98,77
Madera	17.945	7,40
Mueble	21.280	8,78
Madera y Mueble	39.225	16,18
Comunidad Valenciana		
Industria	30.003	100,00
Industria extractiva	260	0,87
Industria manufacturera	29.743	99,13
Madera	2.283	7,61
Mueble	2.971	9,90
Madera y Mueble	5.254	17,51

**Tabla 1.12:** Número de empresas industriales dentro del sector de la madera y del mueble. *Fuente: INE, DIRCE 2005.*

El análisis por estrato de asalariado del número de empresas del sector de la madera y mueble (39.225 empresas, **tabla 1.13**) muestra que un 87% (34.212 empresas) se encuentra en la rama de microempresas (0 a 9 asalariados), un 11,5% (4.526 empresas) en la rama de pequeñas (10 a 49 asalariados), y un poco más del 1% (487) entre medianas y grandes empresas.

Tres comunidades autónomas, Cataluña, Andalucía y la Comunidad Valenciana concentran un 45% (17.532 empresas) del sector. La comunidad autónoma (C.A.) de Cataluña es la primera en el sector de la madera (3.216 empresas) y la C.A. de Andalucía en el sector del mueble (3.628 empresas), principalmente debido al conjunto de microempresas.

Por otro lado, en la rama de las empresas pequeñas, medianas y grandes (10 o más asalariados, 5.013 empresas) la Comunidad Valenciana es la que posee el mayor número de empresas del sector, tanto en ámbito sectorial (1.052 empresas, 21%), como en el subsector: 416 (20%) empresas en el sector de la madera y 636 (22%) en el sector del mueble.

En la rama de 200 asalariados o más, las comunidades autónomas de Aragón y Castilla-La Mancha poseen una presencia acentuada, situándose al nivel de la Comunidad Valenciana y Cataluña. La C.A. de Aragón sobresale en el sector del mueble con 6 empresas y la C.A. de Castilla-La Mancha en el sector de la madera con 8 empresas.

El análisis de la variación del número de empresas del sector de la madera y mueble presenta que en el período de 2000 al 2004 hubo una disminución de un 3,54%. El mayor descenso se observa en la C.A. de Cataluña (-12,55%), en cuanto que la C.A. de Andalucía refleja un aumento de 11,74%. Por estrato de tamaño, se observa descenso en las ramas de microempresas y empresas de 50 a 199 asalariados, y un aumento en las ramas de pequeñas empresas y empresas con 200 o más asalariados.

En el subsector de la madera hubo una disminución del número de empresas de un 9,25%, a excepción de la rama de pequeñas empresas, que ha crecido un 0,10%. La disminución se observa en todas las CC.AA., con mayor incidencia en la C.A. de Cataluña, con una tasa de -16,21%. La C.A. de Andalucía destaca por presentar un crecimiento de un 90% en la rama de empresas con 50 a 199 asalariados, y la C.A. de Cataluña con un crecimiento de un 150% en la rama de 200 o más asalariados.

En el subsector del mueble hubo un aumento de un 1,86% en el número de empresas, destacando la rama de empresas con 200 o más asalariados (14,29%). La distribución del crecimiento fue desigual entre las CC.AA. Las CC.AA. de Andalucía, Castilla-La Mancha y Aragón presentaron crecimiento, en tanto que la Comunidad Valenciana y las CC.AA. de Madrid y Cataluña presentaron disminución. La Comunidad Valenciana presenta el doble de empresas en 2005 en la rama de 200 asalariados o más, con relación al año 2000, y la Comunidad de Madrid un 56,25% más en la rama de 50 a 199 asalariados.

Sector madera y mueble	Total			De 0 a 9			De 10 a 49			De 50 a 199			De 200 o más		
	2005	2000	Var.	2005	2000	Var.	2005	2000	Var.	2005	2000	Var.	2005	2000	Var.
Total nacional	39.225	40.666	-3,54	34.212	35.669	-4,08	4.526	4.486	0,89	430	456	-5,70	57	55	3,64
Andalucía	5.817	5.206	11,74	5.097	4.609	10,59	661	559	18,25	57	35	62,86	2	3	-33,33
Aragón	1.177	1.163	1,20	1.034	1.027	0,68	124	119	4,20	12	13	-7,69	7	4	75,00
Castilla-La Mancha	2.442	2.316	5,44	2.097	1.991	5,32	310	283	9,54	26	32	-18,75	9	10	-10,00
Cataluña	6.461	7.388	-12,55	5.796	6.689	-13,35	608	624	-2,56	48	66	-27,27	9	9	0,00
Comunidad Valenciana	5.254	5.579	-5,83	4.202	4.397	-4,43	928	1.036	-10,42	115	138	-16,67	9	8	12,50
Madrid (Comunidad de)	3.529	3.750	-5,89	3.129	3.327	-5,95	356	388	-8,25	40	28	42,86	4	7	-42,86
<b>Madera</b>															
Total nacional	17.945	19.775	-9,25	15.832	17.651	-10,31	1.929	1.927	0,10	159	170	-6,47	25	27	-7,41
Andalucía	2.189	2.192	-0,14	1.957	1.996	-1,95	212	184	15,22	19	10	90,00	1	2	-50,00
Aragón	546	581	-6,02	493	525	-6,10	48	51	-5,88	4	5	-20,00	1	0	
Castilla-La Mancha	1.080	1.084	-0,37	959	977	-1,84	100	83	20,48	13	15	-13,33	8	9	-11,11
Cataluña	3.216	3.838	-16,21	2.900	3.513	-17,45	296	298	-0,67	15	25	-40,00	5	2	150,00
Comunidad Valenciana	2.283	2.565	-10,99	1.867	2.106	-11,35	377	411	-8,27	36	43	-16,28	3	5	-40,00
Madrid (Comunidad de)	1.103	1.220	-9,59	982	1.104	-11,05	105	101	3,96	15	12	25,00	1	3	-66,67
<b>Mueble</b>															
Total nacional	21.280	20.891	1,86	18.380	18.018	2,01	2.597	2.559	1,48	271	286	-5,24	32	28	14,29
Andalucía	3.628	3.014	20,37	3.140	2.613	20,17	449	375	19,73	38	25	52,00	1	1	0,00
Aragón	631	582	8,42	541	502	7,77	76	68	11,76	8	8	0,00	6	4	50,00
Castilla-La Mancha	1.362	1.232	10,55	1.138	1.014	12,23	210	200	5,00	13	17	-23,53	1	1	0,00
Cataluña	3.245	3.550	-8,59	2.896	3.176	-8,82	312	326	-4,29	33	41	-19,51	4	7	-42,86
Comunidad Valenciana	2.971	3.014	-1,43	2.335	2.291	1,92	551	625	-11,84	79	95	-16,84	6	3	100,00
Madrid (Comunidad de)	2.426	2.530	-4,11	2.147	2.223	-3,42	251	287	-12,54	25	16	56,25	3	4	-25,00

Madera (CNAE 20: Industria de madera y corcho, excepto muebles; cestería y espartería); Mueble (CNAE 361: Fabricación de muebles).

**Tabla 1.13:** Empresas por sector de actividad, comunidad autónoma, estrato de asalariados y variación. *Fuente: INE, DIRCE 2000, 2005.*

## **1.3 LA IMPLICACIÓN DE LOS SCG EN LA SUPERVIVENCIA DE LAS PYME**

### **1.3.1 Ventajas Competitivas de las PYME**

La investigación centrada en las PYME, tiene actualmente en la investigación académica una identidad propia. Las numerosas evidencias empíricas sobre el incumplimiento de las predicciones teóricas, y la existencia de abundantes excepciones a las hipótesis planteadas en el modelo de la gran empresa cuando éste es aplicado a las PYME, justifica este reconocimiento.

El modelo de la competitividad de la gran empresa, identifica una serie de ventajas competitivas exclusivas, cómo son las mayores facultades para explotar oportunidades de mercado, una mayor eficiencia derivada de las economías de escala y del efecto experiencia, una mayor dotación de recursos, y una estructura de propiedad y control más eficaz. En definitiva, una mayor base de recursos, una mayor oportunidad de desarrollo y de crecimiento para sus empleados y un mayor poder de control sobre el entorno. Las PYME a su vez, se benefician de otras ventajas en torno a su mayor flexibilidad y menor burocracia, su mayor facilidad para cambiar y adaptarse con rapidez, y un entorno organizativo con relaciones humanas más cercanas. Es por ello que la PYME debe obtener ventajas competitivas de otras fuentes distintas a las economías de escala y al tamaño, cómo son la forma de organizarse, y los modelos de planificación y control aplicados (Camisón, 2000).

Además, la innovación tecnológica, la disminución de las barreras comerciales y otras características de las economías modernas, han hecho posible que algunas competencias exclusivas de la gran empresa también puedan ser ahora compartidas por las PYME. Por ejemplo, los nuevos sistemas de producción que han reducido el volumen mínimo eficiente para alcanzar

economías de escala, y la rápida innovación de productos y procesos que han deteriorado la ventaja competitiva por acumulación de experiencia. Adicionalmente, la flexibilidad de la PYME y su predisposición al cambio propicia una estructura organizativa menos formal y burocrática para el desarrollo de una cultura que apoye a la innovación. La toma de decisiones es más ágil por parte de los directivos debido a una estructura ligera, menos estandarizada, así como una mayor facilidad para construir equipos *ad-hoc* de composición multidisciplinar en proyectos de I+D.

Tal y como afirman Fernández y Nieto (2001), en las PYME se incluyen tipos de empresas muy diferentes, desde negocios familiares de muy pequeña envergadura hasta empresas de alta tecnología y pequeñas multinacionales. Especialmente, podemos diferenciar dos tipos de PYME: empresas independientes y empresas participadas por otras. Entre las *empresas independientes*, se encuentran aquellas de *carácter empresarial*, creadas para aprovechar una oportunidad de mercado con mayor riesgo, y también aquellas *empresas familiares*, cuya voluntad es la de permanecer y transmitir su patrimonio a los descendientes. En las *empresas participadas*, la diversificación es frecuente en diferentes negocios y países, y el grupo propietario se hace cargo de las necesidades de financiación, tecnologías y sistemas de gestión, problemas que habitualmente acompañan a las PYME.

Sin embargo, ambos tipos de PYME comparten algunas características, como son la *flexibilidad*, en términos de rapidez de respuesta, capacidad de innovación y adaptación, y la estructura de *propiedad*, concentrada en manos de pocos accionistas, lo cual mitiga el problema de agencia derivado de la separación entre propiedad y control. Una estructura de propiedad concentrada en pocos accionistas que controlan la empresa internamente y tienen acceso a más información, facilita la alineación de objetivos entre accionistas y directivos.

Además, se postula que las PYME comparten una serie de rasgos estructurales que les confieren flexibilidad y capacidad de adaptación. Así, la

división del trabajo es reducida, tanto horizontal como verticalmente, se emplean pocas normas y procedimientos y, en general, predominan los mecanismos de coordinación lateral. Sin embargo, podríamos encontrar diferentes variantes de este modelo entre una PYME que se dedica al desarrollo de innovaciones y otra con negocios más convencionales.

A las PYME se les atribuye, por tanto, una serie de ventajas a la hora de competir con la gran empresa (**cuadro 1.1**). Las PYME pueden gozar de una estructura de costes ligera como consecuencia del trabajo en red y el mantenimiento de relaciones estables con proveedores y clientes, acuerdos estratégicos de subcontratación o franquicias. La flexibilidad de las PYME les proporciona capacidad de adaptación y rapidez de respuesta frente a los cambios, y todo ello facilita la generación de innovaciones y la detección y aprovechamiento de las oportunidades que el mercado ofrezca. A ello se añade algunos inconvenientes, como la escasez de recursos y el difícil acceso a los mercados de capitales, que suelen ser “aliviados” por los mismos propietarios y por las líneas especiales de financiación a las PYME, así como el escaso poder negociador frente a clientes y proveedores.

Tipo de empresa	Pequeñas y Medianas	Grandes
<b>Ventajas</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Flexibilidad</li> <li>• Capacidad de adaptación</li> <li>• Rapidez de respuesta</li> <li>• Estructura de costes liviana</li> <li>• Capacidad de innovación</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Disponibilidad de recursos</li> <li>• Explotación de economía de escala, experiencia y alcance</li> <li>• Poder de negociación con clientes y proveedores</li> </ul>
<b>Inconvenientes</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Escasez de recursos</li> <li>• Difícil acceso a los mercados de capitales</li> <li>• Escaso poder negociador frente a clientes y proveedores</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Recursos ociosos</li> <li>• Inercia estructural</li> <li>• Estructuras pesadas y burocráticas</li> </ul>

**Cuadro 1.1:** Comparación entre empresas pequeñas y grandes. *Fuente:* Fernández y Nieto ( 2001, p.262).

### 1.3.2 Sistemas de Gestión en las PYME

Según Longenecker *et al.* (1997), las características de gestión de la PYME van a depender del tamaño de la organización. En una PYME, el tiempo destinado a la gestión es cada vez mayor en relación al tiempo destinado a las tareas operativas, al tiempo que las organizaciones se van desarrollando, añadiendo más niveles jerárquicos y un mayor número de empleados, tal y como se muestra en la **figura 1.1**.

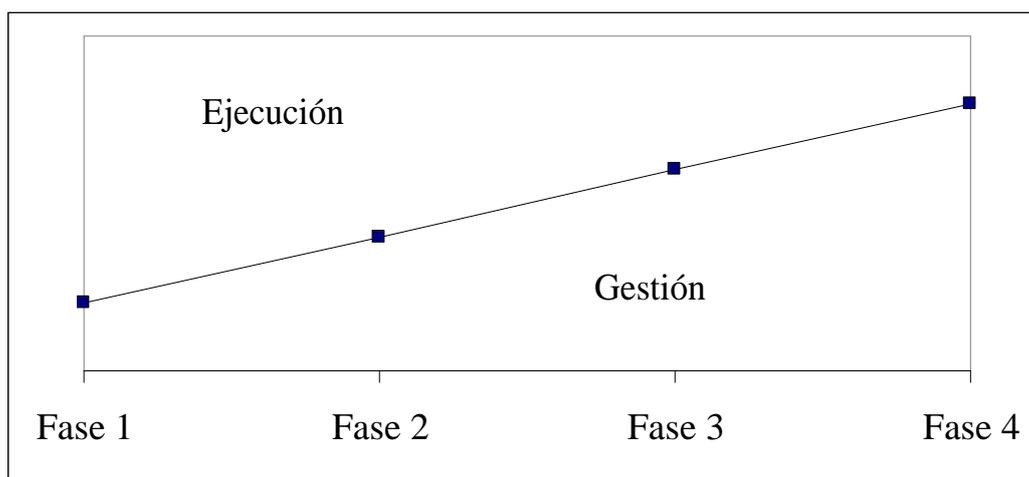
En esta figura, se refleja cómo las PYME progresan de un estado de informalidad y flexibilidad en los procesos de planificación y control (fase 1) hasta una fase de mayor formalidad del control, con el establecimiento de rutinas y patrones de procedimientos (fase 4). En la **fase 1**, la empresa es simplemente unipersonal. Se corresponde con el nacimiento de la empresa, dónde no hay empleados y el propietario es el único responsable de la ejecución y la gestión. Esta situación no es tan rara, pues como hemos observado en los datos del INE 2005, un 51,37% del tejido empresarial español está formado por empresas sin asalariados.

En la **fase 2** la empresa está compuesta por un conjunto de empleados, pero sin niveles jerárquicos de supervisión establecidos. El propietario actúa como un “entrenador”, lo cual implica una participación intensiva en la ejecución de las operaciones del negocio. El tiempo destinado a la ejecución es aún mucho mayor que el tiempo destinado a los labores de gestión. En las dos primeras fases es donde encontramos los mayores niveles de flexibilidad e informalidad en los procesos de planificación y control.

La **fase 3** se caracteriza por una mayor necesidad de gestión. En esta fase es cuando aparecen en la estructura organizativa niveles inmediatos de supervisión y de especialización de tareas en la empresa. El propietario ya no está tan involucrado con la ejecución de las actividades operativas de la empresa, pues debe compartir la gestión con el nivel intermedio de supervisión (mandos intermedios). Así, ya no ejecuta directamente y personalmente el control del negocio y comparte poder con los niveles inferiores, disminuyendo el nivel de flexibilidad e informalidad en los procesos de planificación y control.

La **fase 4** es la etapa de la organización formal. La formalización de la gestión comprende la adopción de políticas, elaboración de planes y presupuestos, estandarización de procedimientos, elaboración de descripciones del trabajo y organigramas funcionales, programas de capacitación e institucionalización de sistemas de gestión y control.

La flexibilidad e informalidad de las fases iniciales pueden ser esenciales al principio, pero el crecimiento de la empresa y de las necesidades de gestión va a necesitar de una mayor formalidad en la planificación y control del negocio. Sin embargo, algunas de estas prácticas de gestión pueden haber sido ya adoptadas en las fases anteriores del desarrollo de la empresa.



**Figura 1.1:** Tiempo de gestión y las fases de crecimiento de la empresa. *Fuente: Longenecker et al. (1997, p.421).*

En las PYME, el cambio de una fase a otra es especialmente crítico, ya que éste implica, por un lado, una pérdida de las características iniciales de la organización y por otro lado, la adquisición de nuevas competencias de gestión necesarias para sostener el ritmo de crecimiento. En algunos casos, el rechazo y la tensión entre los patrones tradicionales de gestión y las nuevas prácticas obstaculizan el desarrollo de la empresa.

Longenecker *et al.* (1997) muestran que tanto las restricciones de capital en las PYME como de talentos humanos, son las principales causas del menor rendimiento en la gestión de estas empresas. En la mayoría de casos, los gestores y directores no poseen equipos de asesoramiento propio y/o conocimientos suficientes para tomar decisiones importantes sobre finanzas, recursos humanos, mercado, producción. Por lo que necesitan el apoyo de profesionales más especializados.

Tal y como se desprende de este estudio, y en línea con los resultados del estudio presentado anteriormente de AECA (2005), la formalización en la gestión de las PYME, y la introducción de técnicas de gestión diversas en la planificación y control del negocio, aumenta a medida que evoluciona la empresa

desde que nace hasta que va completando las distintas fases de su desarrollo. El gran escalón existente entre los patrones tradicionales de gestión, y las nuevas normas y rutinas introducidas por la incorporación de técnicas más formales de gestión, puede ser el origen de posibles problemas que obstaculicen el progreso de la empresa.

En relación a este foco de problemas, en este trabajo nos planteamos la importancia de explorar esta etapa de transición, como posible fuente de factores que expliquen el mayor o menor éxito en la implantación de las diversas técnicas de gestión introducidas por una PYME, y por tanto el mayor o menor progreso alcanzado por la misma.

En este trabajo, vamos a valorar, dentro de este tema de análisis, no tanto la presencia cuantitativa y el grado de uso de este tipo de técnicas, sino la involucración cualitativa (lo que posteriormente denominaremos institucionalización) de las mismas en la gestión de las PYME y su relación con el éxito, valorando a partir de estudios antecedentes realizados en empresas de mayor tamaño, la importancia que tiene el proceso de cambio de las diversas técnicas de gestión en el éxito de las mismas.

Este trabajo está planteado especialmente para las PYME consideradas medianas, en las que la presencia y uso de este tipo de técnicas está más justificado y relacionado con su rendimiento y supervivencia en el mercado, tal y como observamos anteriormente en el estudio de AECA (2005).

### **1.3.3 Los SCG en las PYME: Objetivos Generales y Cuestiones de Investigación**

La Contabilidad de Gestión es entendida como “aquella rama de la contabilidad que tiene por objeto la captación, medición y valoración de la circulación interna, así como su racionalización y control, con el fin de suministrar a la organización la información relevante para la toma de decisiones empresariales” (AECA, 1990, p.23).

Esta conceptualización consta de tres partes distintas. En primer lugar, se advierte de la necesidad de realizar la captación, medición y valoración de los hechos acaecidos en el ámbito interno de la organización, desde la adquisición de insumos (materiales, humanos, financieros, información, tecnología) hasta la distribución de los productos/servicios a los clientes. Esta parte de la Contabilidad de Gestión, se refiere al cálculo del coste de los productos, servicios y actividades realizadas por la empresa, y concretamente se le denomina Contabilidad de Costes.

En segundo lugar, el concepto de Contabilidad de Gestión se refiere a la racionalización y control de los recursos de la organización. Para acometer esta tarea, es necesario un conjunto de actividades de planificación del trabajo como son: la organización del proceso productivo, la optimización de la capacidad existente, la asignación de responsabilidades, la realización de presupuestos, así como el análisis de las desviaciones y la definición de las relaciones de causalidad entre los costes y los beneficios.

Por último y en tercer lugar, el concepto de Contabilidad de Gestión, nos conduce a la fase de suministrar información adecuada y oportuna al proceso de toma de decisiones empresariales en un horizonte temporal de corto plazo. Estas decisiones entre otras se refieren a: la aceptación de pedidos según las condiciones de cobertura de los costes y de la capacidad disponible, la eliminación de productos y servicios no rentables, la apertura de nuevos

mercados, entre otras. Es la fase dónde las técnicas y sistemas contables de gestión cobran más importancia debido a su potencialidad de generar la información deseada. Especialmente en las medianas empresas que, en general, se encuentran en un proceso de creciente formalización de la planificación y el control de sus operaciones.

Por otro lado, la Contabilidad debe de tener en cuenta también el horizonte temporal del largo plazo, desde un nivel más estratégico que operativo. El entorno empresarial marcado por la incertidumbre y el riesgo y, caracterizado por la internacionalización de los mercados, la disminución de barreras comerciales, el acceso a la información y los avances tecnológicos, ha generado cambios importantes en la forma de gestionar empresas. Las necesidades empresariales actuales demandan una mayor capacidad de respuesta a través de la aplicación de técnicas de gestión estratégicas. Estas tareas recaen dentro de la Contabilidad Directiva o Estratégica, cuyo objetivo principal es contribuir a garantizar la supervivencia de la empresa en el tiempo.

A partir del concepto de la Contabilidad de Gestión, y de su utilidad al proceso de toma de decisiones del empresario, entendemos que los gestores, especialmente de las PYME, necesitan una información de gestión más detallada y oportuna. Dicha información puede obtenerse a través de la aplicación de técnicas y sistemas de control, con el fin de alcanzar una mayor capacidad de respuesta y adaptación a los desafíos continuos dictaminados por un entorno caracterizado por la incertidumbre, la hostilidad y el riesgo.

Tal y como presenta el estudio de AECA (2005), las PYME han valorado positivamente la innovación en los sistemas de gestión y el uso de sistemas contables de gestión como factores que ejercen una importante influencia en su rendimiento o éxito empresarial.

Igualmente, tal y como presentan Longenecker *et al* (1997), la introducción de nuevas técnicas de gestión para la planificación y control de las

operaciones de la PYME aumenta mientras que la organización va creciendo y desarrollándose. Por otro lado, esto implica en la pérdida de algunas características iniciales, como la flexibilidad, la capacidad de adaptación e innovación, o la rapidez de respuesta, que en general ocasionan el rechazo de los nuevos SCG y de competitividad de las empresas.

Además del crecimiento y desarrollo natural de la PYME, para sobrevivir en un entorno radicalmente opuesto a la estabilidad de los mercados y las barreras proteccionistas, las PYME se han visto obligadas a formalizar sus sistemas de control y a realizar cambios organizativos y contables, que no siempre generan los efectos deseados de reducción de costes, de mejora en la toma de decisión o aumento de eficiencia, entre otros, tal y como refleja en el análisis de la literatura.

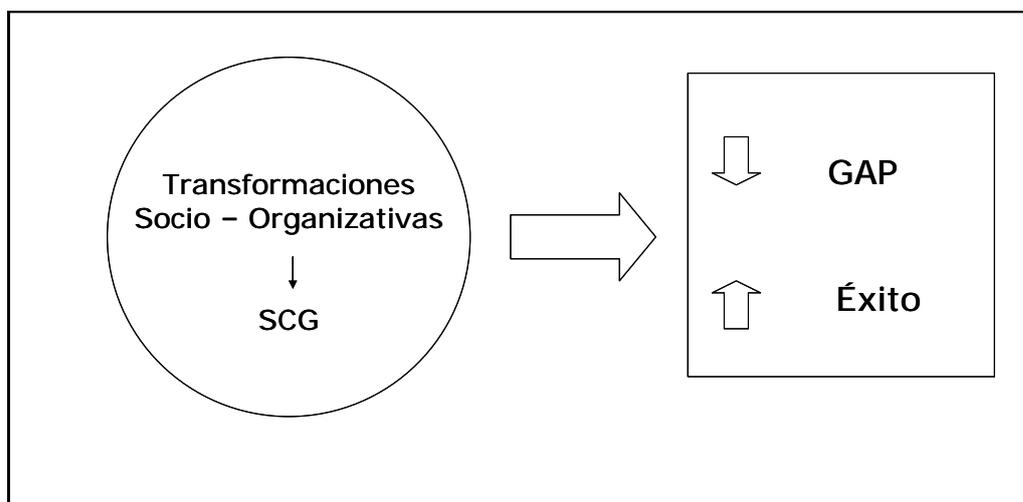
Por ello, el objetivo general de este trabajo es conocer la relación que existe entre el proceso de cambio de un sistema de contabilidad de gestión (SCG) en las PYME y el éxito del cambio, explorando y explicando (¿Por Qué? ¿Cómo?) los factores de éxito del proceso de cambio de un SCG en la PYME. Para medir el éxito del proceso de cambio de un SCG, hemos adoptado dos perspectivas: la del agente y la del sector.

A través de la perspectiva del agente, medimos el éxito del cambio de un SCG, a través de la distancia (GAP) que potencialmente existe entre las *expectativas* (qué se espera) de los sujetos frente a las nuevas técnicas de gestión implantadas y las *realidades* (qué son). Este indicador del éxito lo hemos denominando **éxito interno**. Para ello, se analizarán los aspectos que influyen su ocurrencia. La perspectiva adoptada es cualitativa, en la medida, en que el trabajo pretende averiguar la importancia de los aspectos socio – organizativas en este resultado.

Desde la perspectiva del sector, medimos el éxito del cambio de un SCG, observando la variación en el nivel de eficiencia relativa de la empresa

dentro de su sector. Este indicador del éxito lo hemos denominado **éxito externo**. Para ello, se tomará como referencia dos momentos del tiempo, antes y después del cambio. Esto nos permitirá observar y comparar la evolución de las empresas objeto de estudio en el conjunto de las empresas de su sector. Así, será posible verificar la relación entre el cambio en los SCG experimentado en la organización y el aumento (disminución) de su eficiencia relativa en el sector analizado, como una medida del éxito del cambio desde una perspectiva objetiva de valoración.

Para alcanzar este objetivo, se propone explorar las transformaciones socio-organizativas que potencialmente producen la implantación y utilización de un SCG en una PYME, y cómo perciben y reaccionan ante dichas transformaciones los sujetos de una PYME, en la medida en que creemos que estas relaciones pueden explicar el mayor o menor éxito (interno y externo) del SCG implantado (**figura 1.2**).



**Figura 1.2:** Éxito de un SCG: GAP y transformaciones socio - organizativas.

A partir de este objetivo general, el estudio plantea las siguientes cuestiones de investigación. Para conocer el desarrollo y utilización del SCG en

una PYME, se plantean dos cuestiones:

1. ¿Qué motivos llevan a la PYME a cambiar sus SCG? (¿Por qué?);
2. ¿Cómo se desarrolla el proceso de cambio de los SCG en las PYME? (¿Cómo?).

Y para conocer, cómo perciben y reaccionan los sujetos y la propia organización ante los cambios introducidos por el nuevo SCG, se plantea la siguiente cuestión:

3. ¿Qué grado de éxito tienen los SCG en la PYME? (¿Éxito?).

## **CAPITULO 2**

# **ANÁLISIS INSTITUCIONAL DEL CAMBIO EN LOS SISTEMAS CONTABLES DE GESTIÓN DE LAS PYME: MOTIVOS, INTERIORIZACIÓN E INSTITUCIONALIZACIÓN**

---

El objetivo del presente capítulo es abordar el estudio del cambio en los SCG de las PYME, utilizando el aporte teórico que ofrece la Teoría Institucional (TI). Para ello, investigamos en primer lugar los motivos de cambio, y a continuación la relación que existe entre el proceso de interiorización del cambio y la institucionalización del mismo.

El estudio se ha enfocado dentro de una perspectiva constructivista, a pesar de que hemos verificado que en las revistas de mayor prestigio y en los últimos diez años, un 68,42% de los trabajos centrados en el análisis de la Contabilidad de Gestión de las PYME se han enfocado bajo una perspectiva objetiva / funcionalista, tal y como se muestra en el **cuadro 2.1**.

Hussain <i>et al.</i> (1998)	Amat <i>et al.</i> (1994)
Roper (1998)	Burns (2000)
Greenhalg (2000)*	Perren y Grant (2000)
Marriot y Marriot (2000)	Ritchie y Richardson (2000)
Reid y Smith (2000)	Johansson y Baldvinsdottir (2003)
Laitinen (2001)	
Moore y Yuen (2001)	
Howorth y Westhead (2003)	
Cassia <i>et al.</i> (2005)	
Davila (2005)	
Davila y Foster (2005)	
Granlund y Taipaleenmaki (2005)	
Löfsten y Lindelöf (2005)	
Maes <i>et al.</i> (2005)	

\* Estudio intermedio entre la perspectiva objetiva-subjetiva

**Cuadro 2.1:** Perspectiva objetiva-subjetiva de los trabajos sobre PYME.

Bajo nuestro punto de vista, y en línea con Burns y Scapens (2000) el hecho de que la corriente predominante en esta investigación centrada en las PYME esté basada en las suposiciones de racionalidad y equilibrio de la Teoría Económica Neoclásica, dificulta el análisis de los procesos de cambio en los SCG que se desarrollan en estas empresas.

Si bien esta corriente predominante está preocupada en predecir resultados óptimos y racionales en torno al funcionamiento de la Contabilidad de Gestión en las PYME, el objetivo de este trabajo se va a centrar en explicar cómo y por qué los SCG de una PYME son lo que son a través del tiempo, analizando y buscando respuestas en el estudio del proceso de cambio, es decir, en el análisis de los movimientos de un estado de equilibrio a otro.

A través de este estudio, se propone explorar cómo el desarrollo y la utilización de un sistema de contabilidad de gestión produce en una PYME transformaciones socio - organizativas y cómo perciben y reaccionan los sujetos de una PYME ante dichas transformaciones, en la medida en que creemos que estas relaciones pueden explicar el mayor o menor éxito del SCG implantado.

Con este posicionamiento defendemos una perspectiva constructivista de la realidad contable de la PYME (Perren y Ram, 2004), en un entorno de interacción social de construcción de la realidad, en el que también se va a valorar la influencia de otros factores de la realidad objetiva como son: competencia, salud empresarial, influencia de modelos externos, relaciones profesionales, modas, nivel de formación, etc. Siendo ésta posición de los investigadores una de las contribuciones que este estudio pretende realizar a la literatura de Contabilidad de Gestión centrada en las PYME.

La PYME como organización en sí, se va a tomar como unidad de análisis, entendiéndola como un colectivo de individuos en una misma circunstancia (la empresa) que tienen distintas percepciones del mundo, y cuya interacción construye su realidad social.

En el estudio se adopta la TI, por su utilidad en el análisis del proceso de cambio dentro de la idiosincrasia de la empresa. La aportación de la TI a este trabajo hay que analizarla desde las tres corrientes que hace la misma: 1. El Antiguo Institucionalismo Económico (en inglés OIE, *Old Institutional Economics*), cuyos estudios precursores fueron Simon (1955, 1957, 1959, 1979);

y Nelson y Winter (1982); 2. El Nuevo Institucionalismo Económico (en inglés NIE, *New Institutional Economics*), en los estudios de Williamson (1975); y Walker (1998); 3. El Nuevo Institucionalismo Sociológico (en inglés NIS, *New Institutional Sociology*), en los estudios de Powell y DiMaggio (1991); Covaleski *et al.* (1993, 1996); y Carruthers (1995). Cada una de ellas va a aportar conocimientos sustanciales en la elaboración de este estudio.

Desde el Nuevo Institucionalismo Económico (NIE) hemos abordado el estudio de los motivos de cambio contable, desde una perspectiva de naturaleza económica. Con el NIE, hemos estudiado la salud empresarial y la competitividad. Por otro lado, desde el Nuevo Institucionalismo Sociológico (NIS) hemos analizado los motivos de cambio contable desde una perspectiva social. A través de la teoría del NIS se ha estudiado la influencia de las relaciones institucionales extra-organizativas (políticas, económicas y/o sociales) en el cambio contable, destacando la cuestión de la legitimación en la empresa. Por último, desde los postulados del Antiguo Institucionalismo Económico (OIE) hemos estudiado como las técnicas y sistemas contables de gestión asientan en una organización un conjunto estable de reglas y rutinas.

Según Burns y Scapens (2000), el OIE establece que las técnicas, herramientas o sistemas contables de gestión constituyen un conjunto estable de reglas y rutinas, pero también reconocen que las mismas reglas y rutinas pueden cambiar en el tiempo. El NIE, en oposición, sigue las suposiciones económicas neoclásicas de racionalidad y equilibrio de mercado, dónde los SCG son diseñados para optimizar los resultados organizativos. Así, bajo esta óptica el cambio contable de gestión sólo es resultado de un proceso de toma de decisión de los directivos, sin trascendencia en las instituciones predominantes que afectan la empresa. Los recursos organizativos (humanos, materiales, financieros) serán optimizados para el máximo rendimiento.

El NIS, como el OIE, no comparte los conceptos económicos neoclásicos. Sin embargo, el NIS se centra en las relaciones institucionales extra-

organizativas, ya sean políticas, económicas y/o sociales, mientras que el OIE se centra principalmente en las relaciones micro organizativas de las empresas. Las dos perspectivas, a pesar de no coincidir en el foco de estudio, comparten la convicción de que los procesos sociales y las influencias institucionales son factores importantes en la investigación del cambio contable.

Además, ambas, NIS y OIE comparten su énfasis en utilizar un análisis holista del fenómeno estudiado (Scapens, 1994). Este interfaz es observado por ejemplo, en el estudio de Siti-Nabiha y Scapens (2005). Los autores abordan ambas perspectivas, poniendo de manifiesto que tanto las relaciones macro, como las micro son factores importantes en la investigación del cambio contable. En su estudio analizaron la influencia de las presiones gubernamentales y la resistencia de los directivos en el proceso de cambio contable de una empresa (Eagle).

Burns y Scapens (2000) proponen el uso del OIE desde una perspectiva interpretativa. En oposición a la Teoría Contingente, el OIE no presupone la existencia de un acople contingente entre el contexto y las prácticas y sistemas de Contabilidad de Gestión. El OIE tampoco considera la contabilidad como un elemento para reducir la asimetría de información entre el principal y el agente, o para reducir los costes de transacción, como así considera la Teoría de Agencia. El OIE considera que es probable que esto ocurra, pero lo aborda desde un punto de vista diferente, sin olvidar nunca la voluntad de las personas y la influencia de los procesos sociales de construcción de la realidad (Berger y Luckmann, 1967).

Berger y Luckmann (1967) sugieren que el proceso de acción, exteriorización y habituación es el que explica la constitución de una institución. Es decir, al exteriorizarse la acción de un individuo, puede ser observada por otro individuo y por el grupo social en general. Algunas de estas acciones serán percibidas en el grupo como una rutina. Una institución nace cuando estas rutinas son intercambiadas de forma habitual entre los individuos. Estas rutinas

institucionalizadas ayudan a la toma de decisiones y a reducir la tensión en el grupo, generando un proceso de economía de tiempo y esfuerzo. La institucionalización avanza cuando nuevos miembros entran en el grupo y experimentan estas rutinas como una realidad objetiva, es decir, cuando interactúan con el modo habitual que el grupo tiene de hacer las cosas.

El OIE defiende que los SCG son una institución dentro de una organización. Los SCG son concebidos como un conjunto de reglas y rutinas estables, observándolos por tanto como un proceso de construcción colectivo, y no como un resultado. La OIE proporciona un análisis conceptual de las rutinas organizativas, analizando el proceso a través del cual éstas se institucionalizan. Esta perspectiva posibilita el estudio de los cambios en Contabilidad de Gestión desde un punto de vista intra-organizativo, ya que es analizada como un conjunto de rutinas y prácticas institucionalizadas dentro de una organización. Baxter y Chua (2003) aportan que la TI es un abordaje teórico cuyos elementos proporcionan un examen del fenómeno de la construcción social de reglas y rutinas.

Tal y como presentan Burns y Scapens (2000), una institución puede ser considerada como una forma de imponer coherencia social sobre la actividad humana, a través de la producción y reproducción de hábitos de pensar y actuar estables. Una institución suele ser conceptualizada como “una manera de pensar y actuar con cierto predominio y permanencia, que encaja en los hábitos de un grupo o los costumbres de las personas” (Hamilton, 1932, p.84). De este modo, los individuos actúan siguiendo normas de conducta establecidas y aceptadas en su institución, pues son reglas necesarias para coordinar y dar coherencia a las acciones individuales y grupales. Las reglas son el patrón a seguir, es decir, el modo como las cosas deberían ser hechas

Las rutinas son modelos de pensamiento y acción habitualmente adoptados por grupos de individuos, son los hábitos del grupo. Las rutinas son el modo en que las cosas son conscientemente hechas. Las reglas pueden ser

explícitamente establecidas con anterioridad y las rutinas irán surgiendo de la implantación de éstas, aunque pueden ser modificadas, deliberada o inconscientemente por el grupo. Sin embargo, también se puede dar el proceso contrario, es decir, las rutinas pueden dar origen a las reglas, cuando estas últimas no están aún formalmente establecidas. Al final del proceso, es posible formalizar las reglas a partir de las rutinas ya habituadas (Burns y Scapens, 2000).

En Contabilidad de Gestión, las reglas son los sistemas formales, tal y como están diseñados en los manuales, por ejemplo los sistemas de presupuestos, los sistemas ABC/ABM o sistemas basados en el Cuadro de Mando Integral y otros, en cuanto que las rutinas son las prácticas contables en uso, que no tienen porqué replicar el comportamiento establecido previamente en dichos manuales. Además, el cambio en las rutinas es más rápido que el cambio en las reglas, pues las rutinas tienen el potencial de cambiar al mismo tiempo que son reproducidas (Burns y Scapens, 2000). Podemos observar ejemplos de estudios más recientes del cambio contable bajo la perspectiva del OIE en Busco *et al.* (2006), Ribeiro y Scapens (2006), Lukka (2007) y Nor-Aziah y Scapens (2007), dónde exploran cómo y por qué las organizaciones individuales adoptaron nuevas prácticas contables.

El NIS defiende la importancia de las instituciones y de los elementos culturales y sociales sobre el funcionamiento y comportamiento organizativo (Powell y DiMaggio, 1991). Las presiones institucionales externas se trasladan a las organizaciones a través de un proceso de isomorfismo institucional, de carácter coactivo, normativo y mimético. Los estudios de Covalski *et al.* (1993) y Carmona *et al.* (1998) analizan cómo las organizaciones introducen cambios en sus SCG buscando legitimar sus acciones en el entorno, ante las presiones institucionales externas. Sin embargo, esto conlleva un riesgo de disociación entre los sistemas formalmente diseñados y los sistemas realmente utilizados (Carruthers, 1995; Carmona y Macías, 2001).

Centrado el tema de análisis en el cambio de los SCG de las PYME, consideramos de importancia conceptualizar lo que en este trabajo se va a entender por cambio de un SCG. Definimos un cambio en un SCG como cualquier modificación que la empresa realice en una o varias de las siguientes dimensiones: 1. Tipo de Técnicas de Cálculo y Gestión de Costes, Presupuestos, Indicadores de Rendimiento – *Performance*, etc.; 2. Grado de implicación del SCG en la gestión de la organización y; 3. Tipo de uso de la información contable.

En línea con las apreciaciones de Laitinen (2001), el tema del cambio contable en las PYME es un área de investigación reducida y hasta ahora poco atendida por los investigadores. Efectivamente, es escaso el número de artículos publicados que desarrollen el estudio de la Contabilidad de Gestión en las PYME (un resumen de algunos artículos publicados en las revistas de mayor prestigio es presentado en el anexo al final de este capítulo), especialmente si lo comparamos con la producción científica existente en torno a organizaciones de mayor tamaño, tanto públicas como privadas.

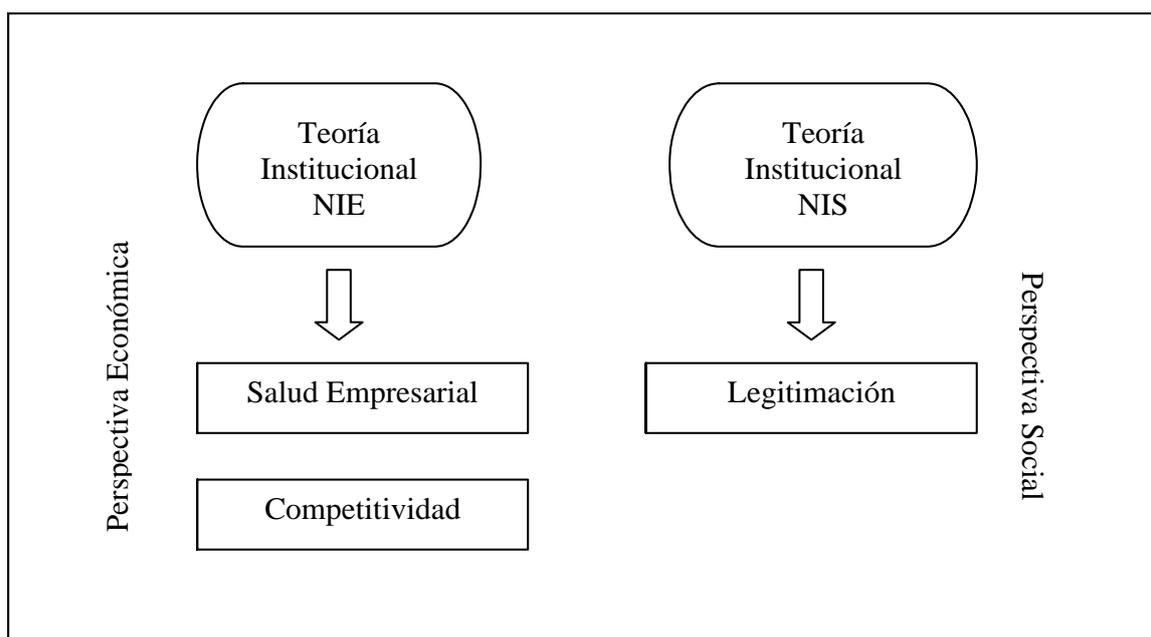
Esta realidad, nos ha obligado a buscar también evidencias para el desarrollo de nuestras proposiciones, en los estudios contables centrados en organizaciones de mayor tamaño. Tal y como es reconocido ampliamente por autores como Yin (1994) y Ryan *et al.* (2000), es correcto extender las teorías construidas en determinados contextos a realidades diferentes de aquellas en las que fueron generadas.

Para ello se requiere un proceso de investigación que repita y extienda las teorías a nuevos entornos. El fin último de este proceso es conseguir lo que estos autores denominan generalización teórica o analítica. La generalización teórica se consigue cuando la comunidad científica obtiene un punto de saturación teórico dentro de un tema de análisis, a través de la repetición y extensión de un estudio de caso en diversos contextos y realidades.

## **2.1 MOTIVOS DE CAMBIO DE LOS SISTEMAS CONTABLES DE GESTIÓN EN LAS PYME: LA SALUD EMPRESARIAL, LA COMPETITIVIDAD Y LA LEGITIMACIÓN**

En este apartado nos hemos cuestionado, y por tanto vamos a analizar, los motivos que llevan a una PYME a cambiar sus sistemas contables de gestión. En la investigación contable en general, verificamos que los motivos de cambio en los SCG, generalmente están asociados con la búsqueda de una mejora en los resultados empresariales (rentabilidad), fenómeno que vamos a evaluar en este trabajo a través del concepto salud empresarial; o por cuestiones de competitividad.

Si bien podríamos decir que estos trabajos están sustentados por las ideas de la Teoría Económica Neoclásica (TNE), en la medida en que establecen una presunción de racionalidad económica, la perspectiva de investigación del NIS analiza el cambio contable desde un punto de vista holista, introduciendo implicaciones sociales, políticas y culturales en el fenómeno estudiado, cómo por ejemplo, la cuestión de la necesidad de legitimación o reconocimiento de la organización en su entorno, tal y como muestra la **figura 2.1**.



**Figura 2.1:** La relación entre la Teoría Institucional y los motivos de cambio.

### 2.1.1 Motivos de Salud Empresarial

Efectivamente, tal y como demuestra la investigación en Contabilidad de Gestión la búsqueda de salud empresarial es un inductor de cambio en un SCG. Consideramos búsqueda de salud empresarial como la búsqueda de una mejora en los resultados empresariales de la empresa (rentabilidad). La decisión de adoptar una nueva técnica de contabilidad de gestión, en estos casos, por tanto pretende obtener una mejora en los resultados de la empresa. El gestor percibe que esta nueva técnica puede aportar información sobre su actividad, relacionada con los costes y el impacto de estos en los beneficios empresariales, más adaptada a los objetivos de la organización (Gosselin, 1997).

Otros estudios sobre búsqueda de rentabilidad y cambio contable demuestran, por ejemplo que la introducción en una empresa de un sistema de evaluación del rendimiento estuvo motivada por la búsqueda de una mayor rentabilidad (Malina y Selto, 2004). Un resultado muy relevante en este sentido es el hallado en el trabajo de Waweru *et al.* (2004), en el que se evidencia que

aquellas empresas que sufren una disminución de sus resultados son aquellas más proclives a cambiar sus SCG.

Otro resultado muy interesante es el que muestra que existe diferencias, en los SCG aplicados en las organizaciones, en función del estilo de gestión de las mismas, en concreto, en función de la orientación de la empresa a largo o corto plazo. Por ejemplo Hopper *et al.* (1999) demuestran que las empresas que se mueven bajo presiones de rentabilidad a corto plazo, suelen utilizar técnicas de gestión más tradicionales, de corte financiero (por ejemplo ROI)<sup>2</sup>.

Por otro lado, el estudio de la búsqueda de salud empresarial, y por tanto la mejora en los resultados empresariales de la empresa debe vincularse con la influencia que actualmente tienen las decisiones estratégicas en los resultados de una organización. Tal y como Porter (1980) indica, una empresa que pretenda mantener una rentabilidad superior a la de sus competidores necesita posicionarse en el mercado estratégicamente. La influencia de la estrategia en el funcionamiento de los SCG en las organizaciones, ha sido un tema muy analizado. Sin embargo, tal y como Kald *et al.* (2000) y Nyamori *et al.* (2001) evidencian, el concepto de estrategia es muy amplio, y ello ha llevado a cierta dispersión en su uso dentro de la literatura contable.

Algunos ejemplos de estos estudios son los de Gosselin (1997), Davila (2000) y Chenhall (2003). Estos autores analizan la influencia de las decisiones estratégicas en la adopción de los SCG. Sus resultados permiten afirmar que en

---

<sup>2</sup> Según Chenhall y Langfield-Smith (1998), un SCG tradicional comprende un conjunto de medidas de rendimiento basadas en estándares propios de la Contabilidad Financiera, e incluye entre otros: sistemas de presupuestos para realizar la planificación y el control del negocio, el ratio ROI (Return on Investment), informes de resultado departamentales, análisis de coste-volumen-beneficio, etc. Un sistema innovador extiende los conceptos contables financieros y da énfasis a las medidas cualitativas y no – financieras midiendo por ejemplo: la satisfacción de los clientes, la calidad de los productos, la flexibilidad del proceso productivo, etc. Entre otros sistemas, en este grupo se pueden incluir: los sistemas de evaluación basados en el ciclo de vida de productos, los sistemas ABC/ABM, el análisis basado en el *benchmarking*, el cuadro de mando integral, etc.

general, la elección estratégica de la empresa influye en la decisión de adoptar distintos SCG.

Gosselin (1997) sugiere que hay una asociación positiva entre el comportamiento estratégico (según el modelo de Miles y Snow, 1978) de la empresa y la adopción de sistemas de gestión basados en actividades (ABC/ABM). Las empresas que compiten a través de innovación y desarrollo de mercado parecen estar más abiertas a nuevas técnicas que proporcionen a los gerentes la posibilidad de extender los procesos de gestión y de capturar información para la toma de decisiones. En la misma línea, Davila (2000) verifica que la necesidad de información sobre el coste de los productos tiene mayor relevancia cuando la organización mantiene una estrategia de bajo coste.

Respecto a los trabajos centrados especialmente en las PYME, encontramos evidencias dentro de este tema de análisis, en los estudios de Amat *et al.* (1994), Burns (2000) y Reid y Smith (2000). Amat *et al.* (1994) presentan un estudio de caso de una PYME en el que la transición de un sistema de control y gestión informal a otro de mayor formalización, fue inducida por sucesivas pérdidas financieras que afectaban su rentabilidad. Esta mayor formalización apoyó el cambio hacia una mayor orientación a resultados en su gestión. Esta nueva forma de trabajar era imprescindible para la supervivencia de la empresa.

Antes del cambio, según Amat *et al.* (1994) la información contable no era compleja. La empresa, que pertenece a un grupo empresarial del sector hospitalario, no emitía informes regulares para la casa matriz, la situación financiera se discutía en reuniones periódicas con el presidente del grupo y la información contable estaba orientada para el control de flujos caja, relaciones bancarias y administrativas. El dramático empeoramiento de los beneficios favoreció la introducción de nuevas técnicas de gestión de costes, presupuestos y control de gestión por centros de responsabilidad.

En esta línea Reid y Smith (2000) hallaron una correlación

significativa entre la adopción de ciertas técnicas de gestión de costes, cómo son las basadas en la técnica *just-in-time*, los sistemas de costes y gestión por actividades y las crisis en el flujo de caja de las organizaciones. Además estos autores también encuentran una correlación fuerte entre la inclinación a usar este tipo de técnicas y las restricciones financieras para desarrollar planes de largo plazo. Es decir, cuando las empresas tienen restricciones financieras severas que afectan a su rentabilidad, parece que existe un mayor interés en introducir nuevas técnicas contables de gestión que permitan racionalizar el uso de recursos, así como disminuir los costes que soportan.

Otro ejemplo en esta línea es el de Burns (2000), el cual presenta en su estudio, un caso de una PYME que a raíz de una crisis de flujo de caja severa, el director de gestión decidió introducir un nuevo SCG, que creara nuevas rutinas contables con el objetivo de potenciar una orientación hacia los resultados en todos las áreas de la organización.

Ante todos estos resultados que nos revela la literatura contable en general, y en particular la centrada en las PYME, nos planteamos en este trabajo contrastar empíricamente la siguiente proposición de carácter exploratorio:

---

**Proposición 1.1: Los motivos que llevan a la PYME a cambiar su SCG pueden estar vinculados con la salud empresarial.**

---

### **2.1.2 Motivos de Competitividad**

Otro inductor de cambio que resulta evidente al analizar la literatura sobre el cambio contable es la influencia de la competitividad empresarial en la adopción de nuevos SCG. Consideramos la competitividad como la búsqueda de

mejores condiciones para competir en el mercado. Algunos de los factores que explican la necesidad de las empresas de aumentar sus niveles de competitividad, son: intensidad competitiva, incertidumbre del entorno y presencia en mercados internacionales.

Efectivamente, hay evidencias que demuestran que la intensidad competitiva promueve el cambio en los SCG. Un aumento de la competencia lleva a la empresa a cuestionarse la eficiencia de los SCG que está utilizando, dado que son éstos los que procesan información que los gestores utilizan para tomar decisiones que afectan a su capacidad competidora. Como por ejemplo, información sobre planificación de actividades y recursos, costes de producción, rendimiento de los recursos organizativos, calidad de los productos y servicios a los clientes y política de precios, entre otros (Williams y Seaman, 2001).

La intensidad competitiva parece motivar el cambio de los SCG, ya que éstos son entendidos en la empresa cómo aquellos instrumentos fundamentales que proporcionan información para la toma de decisiones y por tanto están totalmente vinculados y en ellos recae la responsabilidad del logro de los objetivos de la organización (Libby y Waterhouse, 1996; Davila, 2000 y Haldma y Lääts, 2002).

El estudio realizado por Waweru *et al.* (2004) presenta cuatro casos a través de los cuales podemos observar resultados en esta línea. En este trabajo se observó que todas las empresas efectuaron cambios en sus SCG promovidos por la intensidad competitiva, causada en concreto por la liberalización de los mercados, privatización de empresas públicas, disminución de las barreras proteccionistas, entre otras.

En la revisión efectuada por Chenhall (2003), se demuestra que la variable incertidumbre del entorno es considerada en muchos estudios para explicar el desarrollo de los SCG. Estos trabajos sobre incertidumbre incluyen características del entorno cómo: la falta de predicción, la ambigüedad, la

variedad, la complejidad, la hostilidad, etc. Algunas evidencias de estos estudios sugieren que cuando la organización se enfrenta a altos niveles de incertidumbre, se combinan técnicas de control tradicionales con técnicas más flexibles e interpersonales de control.

Varios estudios (Khandwalla, 1972; Otley, 1978; Imoisili, 1989; Ezzamel, 1990; Merchant, 1990; Chapman, 1998) confirman que la incertidumbre se vincula con la necesidad de sistemas de control de gestión más abiertos, enfocados hacia el macro-entorno y que contengan información no – financiera. Sin embargo, hay otros estudios que al incluir la variable incertidumbre, encuentran relaciones más precisas y perfiladas entre determinadas características de un entorno incierto y los SCG.

Por ejemplo, y en oposición a la relación anterior, las condiciones de turbulencia y hostilidad parecen favorecer la adopción de sistemas más formales, financieros y con un mayor énfasis hacia el control presupuestario. Williams y Seaman (2004) sugieren que las empresas que se enfrentan a entornos más hostiles buscan aumentar la efectividad operacional, proporcionando cambios en sus sistemas de toma de decisiones.

En el ámbito de las PYME, Amat *et al.* (1994) y Laitinen (2001) demuestran que el grado de intensidad competitiva presente en los mercados en los que compite la pequeña empresa promueve el cambio en los SCG. En efecto, aquellas empresas que actuaron en mercados con un gran número de competidores presentaron una mayor inclinación a cambiar sus SCG.

El estudio de Löfsten y Lindelöf (2005) muestra además que algunas variables relacionadas con la hostilidad del entorno, cómo son los cambios en la tecnología, restricciones legales, políticas y económicas y variables relacionadas con la competitividad entre empresas, pueden influir en el diseño de SCG en general, a pesar de no haber encontrado relaciones específicas entre estas variables y los sistemas estándares de costes y de análisis de inversiones.

Además de la intensidad e incertidumbre, Amat *et al.* (1994) y Davila y Foster (2005) identifican una relación entre la presencia internacional de la PYME y los SCG. A mayor presencia internacional, se observa una mayor inclinación hacia el control, como resultado del aumento de complejidad en las operaciones: intensificación de actividades departamentales, apertura de sucursales, distribución más compleja, entre otras.

Ante todos estos resultados que nos evidencia la literatura contable en general, y en particular la centrada en las PYME, nos planteamos en este trabajo contrastar empíricamente la siguiente proposición de carácter exploratorio.

---

**Proposición 1.2: Los motivos que llevan a la PYME a cambiar su SCG pueden estar vinculados con la competitividad.**

---

### **2.1.3 Motivos de Legitimación**

El tercer inductor del cambio que tras el análisis de la literatura es de destacar, son los motivos vinculados con la búsqueda de legitimación de las empresas en su entorno. Suchman (1995) conceptúa la legitimación como “una percepción o asunción generalizada de que las acciones de una entidad son deseables, adecuadas, o apropiadas dentro del sistema socialmente construido de normas, valores y creencias al que pertenece” (p.574).

Tal y como Roberts y Scapens (1985) explican, el mundo empresarial y la sociedad en su conjunto comparten la percepción sobre la idea de que la contabilidad suministra información neutral y objetiva de los acaecimientos de una organización. Esta peculiaridad es aprovechada por los diversos agentes para justificar sus acciones y las de la empresa en sí. Utilizando los diversos datos que

suministran la información contable, los agentes se servirán para dar testimonio de la veracidad y oportunidad de sus actividades frente a los diversos grupos de interés o *stakeholders*, en otras palabras, la empresa puede utilizar la contabilidad conscientemente, para aumentar su legitimidad en el entorno que le rodea.

El estudio de Oliver (1997) manifiesta que cuando una organización ostenta un alto grado de dependencia (a la hora de obtener recursos) de las normas, reglas y preceptos dictados por las diversas instituciones reguladoras de su entorno; la intensidad y calidad de las relaciones institucionales que ésta mantenga con el gobierno, entidades profesionales y empresariales serán cruciales para su éxito.

Oliver (1997) afirma que una relación institucional de alto nivel no sólo mejorará el rendimiento organizativo (especialmente cuando existe una presión institucional fuerte), sino que además disminuirá los problemas de competencia en la obtención de recursos. Unas relaciones institucionales fuertes, además de conferir legitimación a la organización en su entorno, contribuyen a la obtención de información privilegiada sobre (i) el sector; (ii) los proveedores; (iii) características de los competidores; (iv) tendencias económicas, de mercado y de la fuerza de trabajo; (v) fuentes alternativas de recursos críticos; y (vi) fuentes de financiación.

Por todo ello, y tal y como se ha demostrado en numerosos estudios, uno de los motivos que llevan a las organizaciones a adoptar e introducir SCG puede estar relacionado con el proceso de legitimación de las acciones de la empresa frente a sus competidores, acreedores, proveedores, clientes, entidades reguladoras, así como frente a los propios integrantes de la organización. A través de este proceso la empresa puede aumentar su capacidad de obtener recursos e información y sus posibilidades de alcanzar los objetivos organizativos (Carmona *et al.*, 1998; Araújo, 2003; Covaleski *et al.* 1993).

Las relaciones de la Contabilidad de Gestión y la legitimación en las

organizaciones, son analizadas bajo los postulados de la Teoría Institucional, en su vertiente del Nuevo Institucionalismo Sociológico (NIS). Tal y como sugieren Powell y DiMaggio (1991, p.698) el estudio de los procesos de cambio de los SCG desde el NIS, implica “defender la importancia de las instituciones y la influencia que los elementos culturales y sociales ejercen sobre el funcionamiento y el comportamiento organizativo” y por tanto sobre el funcionamiento de los SCG y el comportamiento de la organización y sus individuos entorno a éstos.

El entorno institucional está formado por el conjunto de instituciones que ejercen presiones reguladoras, políticas y legales, a través de la acción de agencias gubernamentales y entidades profesionales y empresariales (Oliver, 1997). Las presiones institucionales se trasladan a las organizaciones por un proceso de isomorfismo institucional. DiMaggio y Powell (1991) distinguen tres tipos de isomorfismo institucional: el isomorfismo coactivo, el isomorfismo normativo y el isomorfismo mimético.

El isomorfismo coactivo es una forma de presión ejercida por las normas, regulaciones o leyes provenientes de las organizaciones de las que las empresas dependen (como empresas propietarias y/o matrices). El isomorfismo normativo ocurre por el acatamiento de las normas y regulaciones sociales y profesionales. El isomorfismo mimético está relacionado con los aspectos cognitivos y la construcción social de la conducta humana y organizativa y ocurre como resultado de procesos de imitación de referentes que se consideran líderes o ejemplos a seguir.

Las presiones institucionales son observadas en el estudio realizado por Granlund y Lukka (1998) (ver **figura 2.2**). Tal y como se observa en esta figura, las presiones institucionales sobre los SCG de una organización se derivan de la presión ejercida por aspectos como: la legislación transnacional, acuerdos comerciales, armonización contable, imitación de las mejores prácticas y adopción de las mejores prácticas, entre otras.



**Figura 2.2:** Presiones institucionales. *Fuente: Adaptación de Granlund y Lukka (1998).*

En el ámbito de las PYME, el estudio de Amat *et al.* (1994) y Ritchie y Richardson (2000) analizan cómo los factores institucionales han condicionado el desarrollo de los SCG. Amat *et al.* (1994) exponen que el proceso de formalización y desarrollo de los SCG en las PYME no ha estado impulsado sólo como respuesta a un entorno más competitivo, sino que también ha estado vinculado con motivos de búsqueda de legitimación, como se demuestra ante la necesidad de ajustes en los SCG, debido a las exigencias de las agencias gubernamentales de I+D en proyectos desarrollados por la empresa y financiados por ellos.

En este estudio, Amat *et al.* (1994) muestran que el proceso de cambio de los SCG en las PYME también se encontraba vinculado con las condiciones más amplias del contexto político, económico y social, en el que durante los años 80 en España se sucedieron importantes transformaciones socioculturales, así como cambios políticos y económicos.

Por otro lado, Ritchie y Richardson (2000) presentan el caso de una PYME, en el que las presiones ejercidas por sus acreedores para obtener una mejor información contable influyó en la adopción de nuevos sistemas de

gestión. La empresa de este estudio había buscado financiación en una nueva entidad bancaria para afrontar sus problemas de liquidez, derivadas de una mala gestión por parte de su propietario (el uso de recursos de la empresa para gastos personales). Para ello, la empresa contrató un contable cuya responsabilidad fue desarrollar técnicas de gestión que fuesen capaces de legitimar las acciones de la empresa frente a las exigencias de la institución financiera.

Ante todos estos resultados que nos evidencia la literatura contable en general, y en particular la centrada en las PYME, nos planteamos en este trabajo contrastar empíricamente la siguiente proposición de carácter exploratorio:

---

**Proposición 1.3: Los motivos que llevan a la PYME a cambiar su SCG pueden estar vinculados con la legitimación.**

---

## **2.2 EL PROCESO DE CAMBIO DE LOS SISTEMAS CONTABLES DE GESTIÓN EN LAS PYME: LA INSTITUCIONALIZACIÓN DE LOS SCG**

En este apartado vamos a analizar el proceso de interiorización del cambio de un SCG en las PYME, y cómo las características de este proceso afectan a su institucionalización. Para ello, se ha utilizado la perspectiva de análisis que ofrece la corriente de la Teoría Institucional (TI) en su vertiente denominada Antiguo Institucionalismo Económico (OIE)

Los diferentes casos observados en la realidad (Scapens y Roberts, 1993) demuestran que el cambio contable es un proceso dinámico y extenso no lineal en el cual los actores y sus acciones no están claramente definidos. Un cambio contable no debe ser visto sólo como la introducción de nuevos métodos contables que permitirán a los directivos tomar mejor sus decisiones, sino que el

cambio incluye las alteraciones que éste produce en las prácticas o rutinas, actitudes, roles y responsabilidades de los miembros de la organización.

La elección de la TI está justificada, tanto por su utilidad para analizar con profundidad la cuestión planteada, como por su tradición en esta área de investigación. La utilidad que nos reporta la TI en este estudio, es la perspectiva con la que a través de esta teoría vamos a analizar el cambio en los SCG. La TI supone que un SCG debe ser analizado como una institución dentro de una organización, dado que un SCG puede difundir y asentar en ésta un conjunto de reglas y rutinas que pueden cambiar a través del tiempo, observándolo por tanto como un proceso, y no como un resultado.

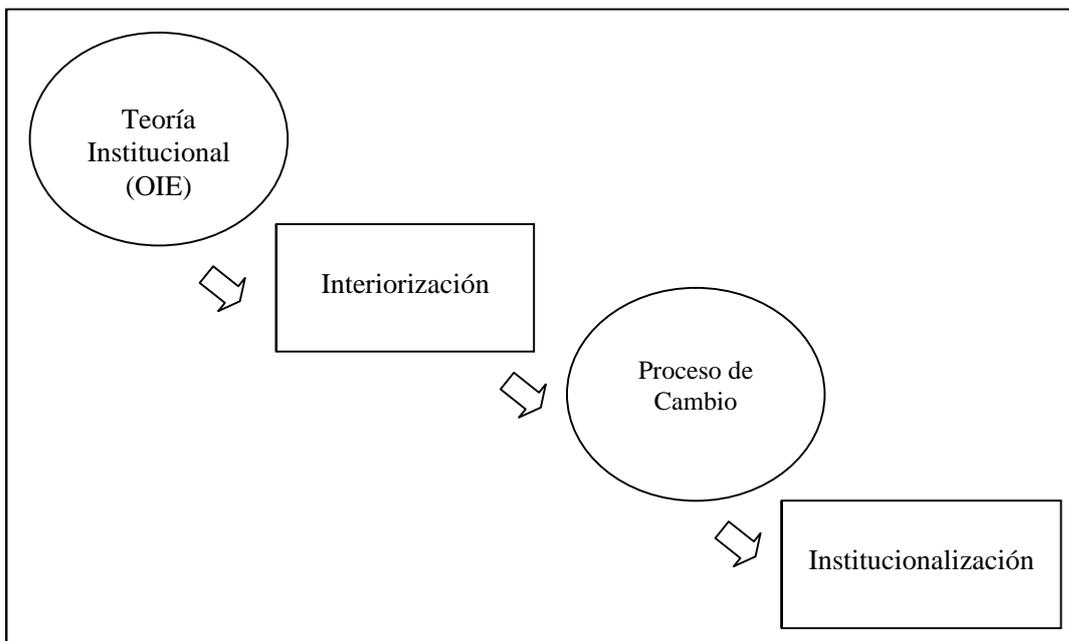
Una institución puede ser considerada como un sistema estructurado de normas y reglas que imponen coherencia social sobre la actividad humana, a través de la producción y reproducción de hábitos de pensar y actuar estables. Una institución suele ser conceptualizada como “una manera de pensar y actuar con cierto predominio y permanencia, que se encaja en los hábitos de un grupo o las costumbres de las personas” (Hamilton, 1932, p.84).

Si elevamos esta definición a un ámbito macro o externo a la empresa, podemos ver ejemplos de instituciones, en aquellas entidades, agrupaciones o asociaciones que influyen de modo permanente en la manera de pensar y actuar de los individuos u organizaciones de una sociedad. Sin embargo, en este apartado, nos interesa el estudio de este concepto en un ámbito micro o interno a la empresa. En esta dimensión, es dónde cobra sentido el análisis de los SCG como instituciones en la organización, es decir, como sistemas estructurados que inyectan en una organización determinadas normas y reglas dando coherencia a la actividad interna de la empresa, a través de la producción y reproducción de hábitos de pensar y actuar estables.

De este modo, los individuos actúan siguiendo normas de conducta establecidas y aceptadas en su empresa (transmitidas y sostenidas por los SCG) y

que actúan como reglas necesarias para coordinar y dar coherencia a las acciones, tanto individuales, como grupales. Estas reglas son el patrón a seguir, es decir, el cómo las cosas deberían ser hechas, el cómo los demás van a evaluar mi comportamiento, el cómo voy a evaluar yo mismo las acciones de los demás, el cómo los superiores van a premiar o sancionar mis acciones, etc.

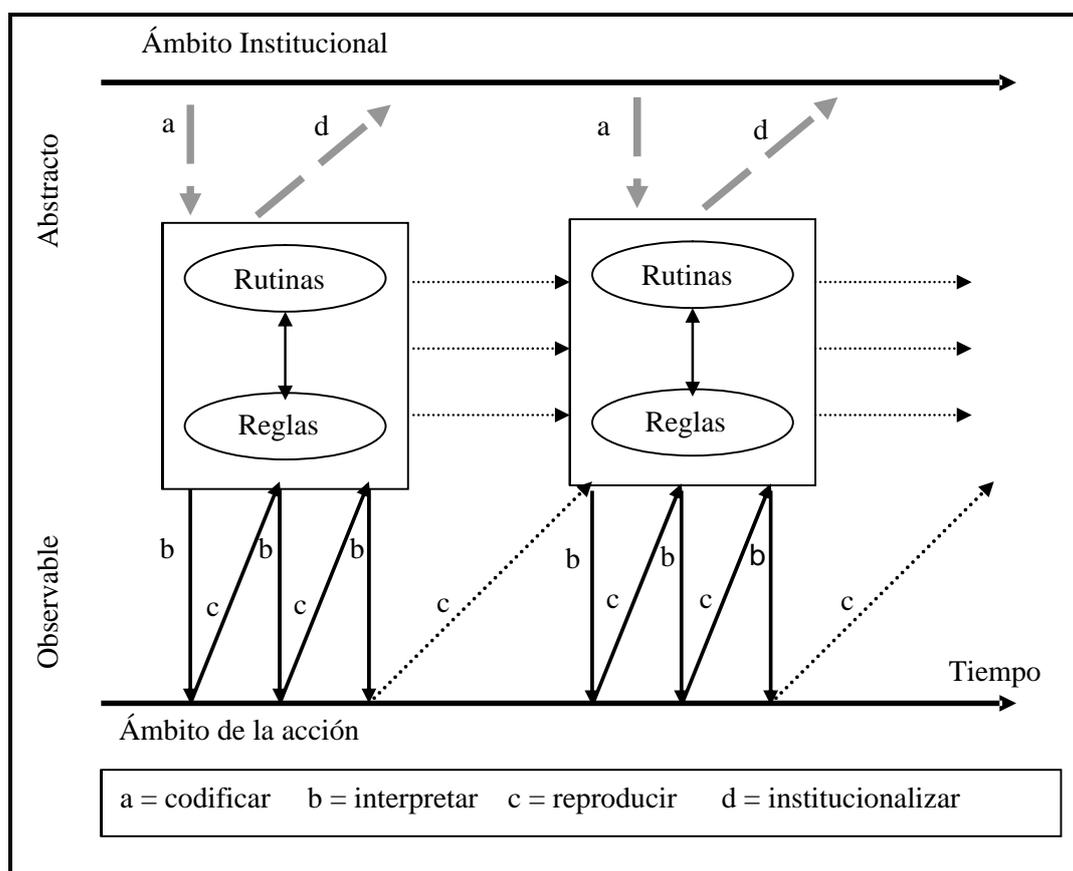
Con el objetivo de no generar confusiones, hemos de advertir, que si bien en el apartado desarrollado anteriormente, sobre el proceso de legitimación, se analizó la influencia de las instituciones (desde un ámbito macro o externo) sobre el funcionamiento de los SCG, en este apartado, el análisis del concepto institución, es diferente. Queremos subrayar, que el estudio de los SCG desde la OIE, se realiza desde una perspectiva intra-organizativa, es decir su interés es observar cómo un SCG, en sí mismo, puede constituir una institución dentro de una organización. La **figura 2.3** resume la relación entre la teoría adoptada y el proceso de cambio de un SCG en la PYME.



**Figura 2.3:** Relación entre la Teoría Institucional y el proceso de cambio.

### 2.2.1 La Teoría Institucional del Cambio Contable: Modelo de Burns y Scapens

El análisis del proceso de cambio de un SCG, lo hemos abordado desde la aplicación que Burns y Scapens (2000) realizan de la TI (en su vertiente de la OIE). Estos autores analizan el cambio contable diferenciando dos dimensiones o ámbitos de cambio: ámbito abstracto y ámbito observable (ver **figura 2.4**). La dimensión abstracta hace referencia al cambio de la técnica contable en sí, es decir, al diseño e implantación de un determinado SCG, desde el lado más teórico o hipotético.



**Figura 2.4:** La institucionalización de reglas y rutinas. *Fuente: Adaptación de Burns y Scapens (2000, p.9)*

En la dimensión abstracta observaremos las expectativas que la empresa tiene del nuevo SCG, es decir, la metodología que se va a aplicar, las normas y reglas que se van a establecer, las relaciones y análisis que se van a efectuar, las utilidades que el nuevo SCG va a ofrecer a la empresa en sí, y a los diversos agentes en particular, etc. Por otro lado, la dimensión observable, hace referencia al cambio real de los hábitos y modos de pensar y actuar de la organización y sus diferentes individuos. En esta dimensión observaremos las realidades alcanzadas a través del nuevo SCG, es decir, el tipo y grado de uso que éste tiene desde el lado más práctico o utilitarista. Es en esta última dimensión donde los SCG son interpretados y reproducidos por los diversos agentes de la empresa.

Entre ambas dimensiones, Burns y Scapens (2000) analizan la importancia de las reglas y rutinas. Las reglas y rutinas de la empresa actúan como hilos que unen ambas dimensiones. Estos autores consideran que las reglas y rutinas se encuentran en un proceso de cambio continuo y acumulativo a través del tiempo, tanto en el ámbito abstracto (o institucional) como en el ámbito observable (o acción). Por lo tanto, a través de este modelo observaremos cómo las instituciones condicionan las acciones estableciendo nuevas reglas en determinados momentos del tiempo (por ejemplo cuando se sustituye un SCG por otro). Si bien, es importante tener en cuenta que son las acciones en sí, las que producen y reproducen estas instituciones a través de del tiempo.

Tal y como queda representado en la **figura 2.4**, dentro del proceso de cambio de un SCG, pueden distinguirse varias etapas, desde la etapa en la que el SCG es diseñado (a) hasta la etapa en la que éste se institucionaliza (d) o asienta de forma permanente nuevos modos de pensar y actuar. La etapa de codificación (a) es aquella en la que se diseña y establece teóricamente los fundamentos, las normas, reglas, relaciones, utilidades del nuevo SCG.

Posteriormente, estas reglas son interpretadas (b) por el grupo, el cual seguidamente reflexiona y reproduce (c) estos conocimientos tácitos en el día a

día de su actividad organizativa, compartiendo una nueva forma de actuar y pensar, y con el paso del tiempo, proporcionando estabilidad a las nuevas prácticas contables. Finalmente, se puede decir que los cambios introducidos por el SCG se han institucionalizado (d), completándose el proceso y dando paso a un nuevo ciclo, cuando a través de la interacción continua entre los diferentes miembros del grupo estas nuevas formas de pensar y actuar cobran un carácter permanente.

Por ello, debemos distinguir estos dos conceptos: la interiorización y la institucionalización. El primer concepto está vinculado con el proceso en sí mismo, la interpretación y reproducción de las reglas. El segundo concepto está vinculado con la implicación del SCG en las rutinas organizativas, es decir, en la forma permanente de pensar y actuar de los individuos, en los hábitos institucionalizados. Este proceso es dinámico, al mismo tiempo que la interiorización genera institucionalización, los hábitos institucionalizados influyen en la reproducción de nuevas reglas y rutinas.

### **2.2.2 Proceso de Interiorización: factores influyentes**

Sobre la base de las ideas contenidas en el modelo de Burns y Scapens (2000), y tal y como se ha observado en los estudios empíricos de Scapens y Roberts (1993), Burns (2000), Soin *et al.* (2002), Ribeiro y Scapens (2006), entre otros, consideramos que la institucionalización de las reglas y normas transmitidas por un SCG, es decir, la introducción estable y permanente de éstas en las rutinas organizativas, depende del grado de aceptación del cambio por los agentes involucrados en el proceso. A este proceso le vamos a llamar “proceso de interiorización”.

Respecto al proceso de interiorización, observamos en la literatura la influencia de diversos factores. Por un lado factores vinculados a relaciones

estudiadas bajo la Teoría Institucional (TI): conflicto de intereses, relaciones de poder y relaciones de confianza entre los agentes implicados en el cambio. Y por otro lado factores vinculados con: conocimientos previos de los agentes, acción de los expertos externos, recursos disponibles, e impacto de modas o macro-propuestas en SCG. Si bien estos últimos no son estudiados por la TI, hemos considerado de interés su análisis en el estudio del interiorización del cambio de un SCG en la PYME.

### *2.2.2.1 Conflicto de intereses, relaciones de poder y relaciones de confianza*

En efecto, tal y como observamos en muchos casos, “el factor humano siempre debe considerarse en los proyectos de desarrollo e implantación de sistemas contables” (Granlund, 2001; p.162). La fuerza de la acción de los individuos debe ser tratada, por tanto, como un factor de éxito o rechazo a lo largo del proceso de cambio de un SCG. El proceso de intervención humana condiciona, tal y como se ha explicado a través del modelo de Burns y Scapens (2000), la institucionalización de las reglas y rutinas contables, o lo que es lo mismo, la permanencia en el tiempo (estabilidad) de las prácticas contables.

El estudio Hussain *et al.* (1998) es un ejemplo de conflicto de intereses dentro de una PYME. En este trabajo se evidencia que la fuerza de acción de los individuos es un factor crítico para el éxito de un cambio contable. En el caso analizado, el conflicto entre los intereses de los empleados y los objetivos de los directivos, fue una de las dificultades más importantes que en la empresa tuvieron para implementar un sistema de costes ABC.

Otro caso lo podemos observar en el estudio realizado por Burns (2000), en el cual se investiga la dinámica del cambio contable, y los problemas que tuvo una PYME perteneciente al sector químico, a la hora de implantar un SCG que permitía encauzar la organización hacía un perfil más orientado a una

gestión por resultados. Burns (2000) considera que la institucionalización de las prácticas contables, así como las rutinas emergentes se produce cuando éstas son aceptadas totalmente por los individuos de la organización como forma incuestionable de realizar el control de gestión en la empresa.

En concreto, Burns (2000) observó que en esta empresa, no se aceptaron las nuevas rutinas, debido a un conflicto de intereses dentro del departamento de Investigación y Desarrollo (I+D). Efectivamente, las prácticas contables propuestas, orientadas a resultados, fueron incompatibles con la forma de pensar y actuar de los individuos pertenecientes a este departamento, más orientados a la investigación. Este conflicto hizo que el cambio fuera rechazado totalmente.

Los resultados evidencian que en la interiorización de un cambio contable es necesario considerar cuidadosamente las características del contexto institucional interno, dónde tales propuestas desean desarrollarse. Adicionalmente, Burns (2000) expone que hay dos factores relevantes que ayudan a explicar el éxito o fracaso de los cambios observados en este caso en particular: los intereses privados de los individuos o grupos de la organización y las relaciones de poder (jerárquico o recursos) existentes en la misma.

Burns y Scapens (2000) exponen que es importante reconocer el papel del poder en los procesos de cambio de los SCG. Estos autores diferencian tres niveles de poder. En un primer nivel, el poder del directivo puede ser utilizado para introducir nuevos SCG, por su posición jerárquica o su control de los recursos críticos de la organización. En un segundo nivel, el poder de los agentes subordinados distribuido por la organización, el cual puede movilizarse para resistirse a los cambios propuestos.

En este segundo nivel, el poder puede ser utilizado por los individuos para enmascarar el uso efectivo del SCG después de su introducción, manteniendo en paralelo antiguas prácticas, que favorecen sus intereses privados

entre distintos grupos dentro de la misma organización, o entre la organización y los agentes externos (gobierno, controladores, etc.). En un tercer nivel, podemos observar el poder de las propias reglas y rutinas institucionalizadas, que con el paso del tiempo se presentan como formas incuestionables de pensar y actuar.

El estudio de Ribeiro y Scapens (2006) pone de manifiesto que el poder derivado de la posición jerárquica de los agentes implicados en el cambio influyó fuertemente en la introducción de nuevas rutinas organizativas, a través de la introducción de un ERP en una unidad de negocio de un grupo de empresas Portugués. Sin embargo, a pesar de que el ERP finalmente fue implantado, el mismo no se implicó en las rutinas diarias de la unidad. El poder atribuido al directivo de la unidad de negocio fue utilizado para enmascarar el uso efectivo del SCG, manteniendo paralelamente sus antiguas prácticas en el día a día.

Otro caso relacionado es el presentado en Scapens y Roberts (1993), relativo al caso Omega, en el que se pone de manifiesto que la resistencia al cambio impidió la introducción de los términos contables y la institucionalización de una orientación hacia resultados en las rutinas organizativas de los departamentos más técnicos. En Omega, la unidad de ingeniería y producción era la responsable del control de calidad y servicio al cliente. Su responsabilidad era hasta ese momento sólo técnica, por lo que la evaluación económica de estas actividades, para saber si eran rentables o no, era algo que no les preocupaba, que debía ser evaluado por los contables, no por ellos. Esta era su forma de pensar y actuar. El rechazo al sistema tuvo su origen en el choque cultural que el nuevo perfil financiero provocó en las actividades productivas de Omega.

El estudio presentado en Soin *et al.* (2002), también es representativo de un caso, en el que la resistencia al cambio no permitió la institucionalización de un sistema contable. Es el caso de un Banco del Reino Unido que implantó en el Departamento de Compensación un sistema de costes por actividades (ABC). Los resultados demuestran que el proceso de cambio solo consiguió una

institucionalización parcial del ABC, provocado por problemas ocurridos en las etapas de interpretación y reproducción de las nuevas reglas y rutinas. Estos problemas surgieron tuvieron su origen en: un conflicto de intereses entre el equipo responsable de la introducción del sistema y los directivos de la empresa, una tendencia a conservar las antiguas técnicas de gestión y una incompreensión del valor que generaba, en el departamento y en la empresa en general, la nueva información.

El cambio contable es un proceso en que las instituciones predominantes tienen un elevado impacto en el modo en que las personas llevan a cabo nuevas formas de pensar y actuar en la empresa. Burns y Scapens (2000) sugieren que el cambio en los SCG puede ser evolutivo, cuando es dependiente del camino trazado por la organización, de su historia y sus tradiciones, o; revolucionario, cuando el cambio implica una ruptura radical de las rutinas corrientes.

Scapens y Jazayeri (2003) presentan el caso BM, un grupo empresarial estadounidense del sector de materiales de construcción que adquirió una división de una empresa británica, cuyo cambio en los SCG ha sido evolutivo. BM empezó a introducir un ERP en sus subsidiarias, con el objetivo de sustituir una variedad de sistemas de información que funcionaban independientemente, se encontraban fragmentados y eran desarrollados internamente. Los costes de manutención de estos sistemas eran altos, promovían identidades propias entre las empresas del grupo y no permitían trabajar en equipo. La orientación a la gestión de los procesos empresariales del ERP mejoró las relaciones funcionales – jerárquicas de la organización, promoviendo la integración de las diferentes áreas funcionales y el aumento del conocimiento contable de los gerentes.

La introducción del ERP en BM también promovió la creación de nuevas rutinas, solucionando los conflictos existentes en las relaciones transversales de la empresa y haciendo que sus gerentes trabajaran al unísono.

Sin embargo, el proceso de cambio fue un cambio evolutivo en la medida en que no chocó radicalmente con las antiguas rutinas. Las nuevas rutinas contables evolucionaron progresivamente, a medida que los agentes aceptaban poco a poco la nueva forma de trabajar.

Otro caso de cambio evolutivo es el presentado en Roberts y Scapens (1990). En este caso se expone el cambio contable realizado por la empresa Ferac. Este cambio tenía como objetivo que los directivos de personal, producción y ventas introdujeran en sus informes de actividades análisis contables, a través de indicadores de rendimiento, análisis de desviaciones, entre otros. La utilización del lenguaje contable entre los directivos fue resultado de un largo periodo de tiempo, de interpretación y reproducción continua en el día a día, donde las rutinas contables evolucionaban al mismo tiempo que los directivos aceptaban la nueva forma de trabajar.

En cuanto al cambio revolucionario, Burns y Scapens (2000) manifiestan que no se refiere a la introducción de un tipo de herramienta o sistema contable de gestión, sino al impacto del sistema en las formas permanentes de pensar y actuar de la organización. Por lo que, es posible que un pequeño cambio promueva más alteraciones en las rutinas que un cambio de mayor dimensión, en el que por ejemplo, sólo se necesite realizar pequeños ajustes en los hábitos de las personas.

Busco *et al.* (2006) presentan un caso de cambio revolucionario. NP es una empresa italiana que produce equipamientos especializados para la generación de energía. Se trata de una empresa de propiedad estatal que fue adquirida por la multinacional estadounidense *General Electric* (GE). Antes de la adquisición, la calidad de los productos de NP era reconocida internacionalmente. NP era reconocida en el sector como una empresa de alta tecnología, con un excelente servicio de ingeniería. Cuando fue adquirida, GE necesitaba introducir en NP un SCG que generase información financiera adecuada a su estilo de gestión. La introducción del nuevo SCG chocó

frontalmente con los hábitos institucionalizados en NP.

El nuevo SCG tenía como objetivo la reorganización financiera de NP y el control de calidad a través de la herramienta *Six Sigma*<sup>3</sup>. Con este programa, todo proyecto de calidad tenía que expresarse en términos cuantitativos y financieros, para determinar su impacto en los beneficios. Al final, el programa logró sustituir la orientación técnica de NP por una orientación financiera, en la que se manejaban conceptos totalmente nuevos para NP, propios de un lenguaje económico – financiero que todos podían entender.

El nivel de confianza entre los individuos de una organización y el responsable de establecer las nuevas rutinas internas de trabajo es un factor que influye positivamente en la interiorización de un SCG. Busco *et al.* (2006) sugieren que la confianza es un factor relevante en el estudio del cambio contable, tal y como se demuestra en el caso NP. La relación de confianza establecida entre el personal de contabilidad y los directivos de NP permitió que se desarrollaran las nuevas prácticas contables, en línea con los planteamientos introducidos por GE.

Johansson y Baldvinsdottir (2003) denominan al agente que establece las relaciones de confianza “inductor de confianza”. Los autores observaron en su estudio, sobre un cambio contable desarrollado en dos PYME, que los individuos que actuaron como inductores de confianza poseían cualidades que fueron muy apreciadas por el resto de la organización.

Efectivamente, las acciones de estas personas, los inductores de confianza, tuvieron gran impacto e influencia en el conjunto de la empresa. El resto de individuos intentaba alinear sus propias acciones a la de ellos. Por tanto Johansson y Baldvinsdottir (2003) sugieren que estas personas fueron claves para conseguir la interiorización de los nuevos SCG implantados, en la medida en que

---

<sup>3</sup> *Six Sigma* es un sistema de calidad de GE basado en el concepto estadístico de la desviación típica. Con seis desviaciones típicas sobre la media de una distribución normal, la probabilidad de error es de 3,4 en un millón.

influenciaron el comportamiento de los demás. Sin su participación en el proceso de cambio, éste no hubiera sido duradero.

Las relaciones de confianza también se pueden observar en el caso presentado en Pereira y Guerreiro (2005), en el que se analiza un cambio de sistemas de control de gestión en el *Banco do Brasil*. El banco, propiedad del estado, impulsó el cambio con el objetivo de alinear sus acciones con el plan estratégico que había desarrollado. Para promover los cambios necesarios, se creó un nuevo departamento en la organización, formado por contables, denominado *Controladoria*.

A pesar de que el nuevo sistema de control de gestión chocaba con algunos conceptos antiguos del banco, principalmente aquellos relacionados con la evaluación del rendimiento de los gestores de las sucursales, Pereira y Guerreiro (2005) sugieren que el nivel de confianza establecido entre ellos y los *controllers*, influyó positivamente en la interiorización del cambio, y como consecuencia se consiguió la institucionalización del mismo.

El estudio de Greenhalgh (2000) aporta un resultado que complementa todas estas relaciones. Este autor, describe el caso de una empresa en la que en contra de las predicciones y de las modas contables, optó por la *no - adopción* de SCG innovadores. Su caso estudia una PYME en la que los directivos decidieron continuar en su organización con los SCG tradicionales de siempre, al considerar que eran suficientes para satisfacer sus necesidades de información. Los directivos rechazaron otras opciones de SCG más modernos e innovadores.

El caso presentado por Greenhalgh (2000) sirve de ejemplo para observar cómo los directivos de una empresa, consideraron que la introducción de un nuevo SCG podría entrar en conflicto con la forma de pensar y actuar institucionalizada en la organización. Se optó por la estabilidad de las prácticas utilizadas, sin dejarse influir por la suposición de que los cambios son preferibles a la continuidad.

### *2.2.2.2 Conocimientos previos de los agentes, acción de los expertos externos, recursos disponibles e impacto de modas o macro-propuestas en SCG*

Consideramos que el trabajo de Perren y Grant (2000) es una importante contribución al estudio de la institucionalización de los SCG en las PYME, al abordar la influencia de variables externas al entorno de la empresa en el proceso de interiorización. Perren y Grant (2000) consideran que la influencia del entorno externo en el proceso de interiorización se desencadena por tres vías: conocimientos previos de los diversos agentes involucrados en el cambio contable (gestores y empleados), influencia de las habilidades de expertos externos que puedan apoyar el cambio contable y recursos materiales e informáticos que la empresa pueda disponer en el proceso del cambio contable.

Según Perren y Grant (2000) estos tres factores son importantes, y por tanto deben ser considerados en el estudio de un cambio contable, en la medida en que influyen sobre la metodología que se va a aplicar, las normas y reglas que se van a establecer, las relaciones y análisis que se van a efectuar, las utilidades que el nuevo SCG va a ofrecer, etc.

Perren y Grant (2000) exponen que la interiorización de reglas y rutinas de contabilidad de gestión en las PYME es un proceso construido por individuos que interactúan y comparten conocimientos dentro de la empresa, al igual que fue estudiado dentro del modelo de Burns y Scapens (2000). Sin embargo, y de forma paralela, la institucionalización está influenciada por diversos factores externos.

Efectivamente, la interiorización está influenciada por la experiencia previa que el directivo tenga en el funcionamiento de la técnica implantada. El directivo actúa repetidamente para que las nuevas reglas y normas, sean percibidas por los empleados, como rutinas que tienen que ser aceptadas por todos, por ejemplo: se reúne semanalmente con los empleados para discutir los costes, elabora informes que deben ser utilizados para tomar decisiones en los

diferentes departamentos de la empresa, premia o sanciona el comportamiento de los diferentes agentes en función de los resultados o datos suministrados por el nuevo sistema, etc.

Del mismo modo, la interiorización también puede estar influenciada por las habilidades de expertos externos en llevar a cabo proyectos de implantación de SCG. La acción de los expertos en el proceso de cambio, permitirá la exteriorización y habituación de las nuevas reglas y normas en la organización. Rezende *et al.* (2006) demuestran que la acción de los consultores fue un factor determinante en la interiorización del cambio en el sistema de presupuestos de SESC *São Paulo*, en Brasil.

A través de los consultores, Rezende *et al.* (2006) sugieren que fue posible identificar y proponer soluciones a los problemas de asignación de recursos en las actividades desarrolladas por la organización. La credibilidad y experiencia de los consultores proporcionarían las condiciones para que el SCG fuese introducido e incorporado a las prácticas contables, especialmente por la existencia de una relación de confianza entre ellos y los agentes internos implicados en el cambio.

Finalmente, otro factor de influencia, son los recursos informáticos que puedan ser adquiridos por la empresa para desarrollar una aplicación estándar de Contabilidad de Gestión, conocidos como ERP (*Enterprise Resource Planning*). El funcionamiento de la aplicación informática en la empresa, hará visible y cercanas las normas y rutinas implantadas por el nuevo SCG, exteriorizándolas, y reforzando su interiorización dentro de la organización.

Guerreiro *et al.* (2005) presentan en el estudio del caso Bearings, la influencia del uso del ERP como una herramienta que refuerza la interiorización de las nuevas rutinas organizativas. Bearings, a lo largo de 30 años desde su fundación, elaboraba los precios de ventas a partir de los costes de adquisición más una margen de comercialización. El aumento de la competencia y la

necesidad de rentabilizar las operaciones de la empresa forzaron un cambio en este tipo de cálculo, que además iba a implicar una mejora de la información económica-financiera. La introducción del ERP en Bearings fomentó el cambio en las rutinas de organización, especialmente por la automatización en el cálculo de los precios, que sustituyó los antiguos procesos manuales.

Podemos encontrar, en otros estudios sobre PYME, evidencias de la influencia que tiene la experiencia o conocimiento previo de los directivos en el proceso de introducción o modificación de un SCG. Por ejemplo, el estudio de Roper (1998) concluye que el cambio o introducción de un nuevo SCG en las PYME, será más probable, cuanto mayor sea la experiencia de sus directivos, en empresas de mayor tamaño dentro de la misma rama de negocio. Según este estudio, otros factores que influyen positivamente en el cambio y por tanto, en la interiorización de un SCG en una PYME, son la formación educativa de sus directivos y su inclinación a delegar funciones y responsabilidades en otros agentes de la organización.

En esta línea, el trabajo de Davila y Foster (2005) demuestra que la experiencia del directivo está relacionada positivamente con la adaptación de nuevos SCG en las PYME. Asimismo, Löfsten y Lindelöf (2005) también observan que la experiencia previa de los directivos de una PYME, en materia de CG, es importante a la hora de implantar y desarrollar con éxito métodos de gestión de costes. Y el estudio de Maes *et al.* (2005), concluye que la experiencia del directivo y su formación educativa son factores determinantes en el proceso de implantación de SCG en las PYME.

Marriot y Marriot (2000) llegan a resultados interesantes en este sentido. El estudio demuestra que cuando la introducción de un SCG en una PYME, ha estado influenciada por los conocimientos previos que tienen sus directivos, la información contable es más valorada por los diversos sujetos de la organización, y por tanto su institucionalización será más rápida, si los datos contables se complementan con explicaciones descriptivas, gráficos y ratios, que

faciliten su comprensión.

El trabajo de Davila (2005) centrado en las PYME, sugiere que la sustitución del fundador – propietario por un gestor externo y la entrada de inversores de financiación capital - riesgo, tiene un impacto positivo en la adopción de nuevos SCG. Verdaderamente, cuando las pequeñas y medianas empresas se encuentran en una fase de crecimiento, los fundadores - propietarios parecen no estar capacitados para gestionar la transición de la empresa hacia una estructura organizativa más compleja, con una mayor formalización de los controles y procesos organizativos.

Esto también fue observado en el estudio de Amat *et al.* (1994). Del mismo modo, la presencia de inversores de capital - riesgo en la PYME parece acelerar el desarrollo de los SCG. Una explicación podría ser que estos inversores trasladan su experiencia de gestión en otras empresas que hayan podido estar bajo su control, especialmente su experiencia en el uso de diversas técnicas de control de gestión y de divulgación de información financiera. En línea con estos encuentros, Davila y Foster (2005) también han observado relaciones consistentes entre la presencia de inversores capital - riesgo y la adopción de técnicas presupuestarias que apoyen la planificación de la organización.

Observamos la influencia de los consultores externos sobre la introducción de SCG en las PYME en numerosos estudios. Christensen y Klyver (2006) exploran la dinámica del proceso de consultoría en sistemas de gestión, dentro de una perspectiva interactiva de aprendizaje entre los clientes y consultores. Bennett y Robson (2005) y Ribeiro-Soriano *et al.* (2002) analizan el impacto y la satisfacción de la PYME con relación a los servicios prestados por las empresas de consultoría.

Ribeiro-Soriano *et al.* (2002) sugieren que el trabajo de la consultoría en la PYME se evalúa en términos de la habilidad del consultor en incrementar el

conocimiento de los agentes de la organización con relación al problema arrollado, y el de capacitar la organización en aprender como resolver por sus propios medios situaciones posteriores que se presenten, siendo la relación coste-beneficio del proyecto un factor circunstancial.

Hurmerinta-Peltomaki y Nummela (2004) investigaron las necesidades de servicios de consultoría en la PYME. Indican que hay una relación entre el ciclo de vida de la empresa y la necesidad de servicios de consultoría, variando las necesidades en las diferentes fases del ciclo. Mughan *et al.* (2004) exploran los retos implicados en la prestación de servicios de consultoría por parte de agencias de desarrollo y fomento gubernamentales. Por su parte, Maes *et al.* (2005) observan que la implicación de consultores externos en el proceso de cambio de un SCG, estimula su utilización en la empresa.

### **2.2.3 Institucionalización del cambio**

Otro tema que genera mucho interés (en la línea de investigación de la Teoría Institucional), es la cuestión que analiza el grado de implicación de las nuevas prácticas contables adoptadas por una organización en las prácticas contables internas de ésta. Es decir, el acople de las nuevas reglas originadas por el nuevo SCG en las rutinas diarias de la organización (Lukka, 2007). Siguiendo el modelo de Burns y Scapens presentado anteriormente, se puede decir que los cambios introducidos por un SCG se han institucionalizado, completándose el proceso y dando paso a un nuevo ciclo, cuando a través de la interacción continua entre los diferentes miembros del grupo estas nuevas formas de pensar y actuar cobran un carácter permanente.

Hay evidencias en la literatura que demuestran que los procesos de adopción de nuevos sistemas contables, no siempre logran una implicación en las rutinas y prácticas internas de la organización. Al respecto y siguiendo a Burns y

Scapens (2000), se pueden distinguir dos situaciones: uso ceremonial versus uso instrumental. Un uso ceremonial se observa cuando el uso de un SCG determinado, sólo busca el cumplimiento (obediencia o acatamiento) de las reglas impuestas por grupos de interés superiores en la empresa, sin que el sistema consiga añadir información valiosa al proceso de toma de decisiones particular de cada departamento o unidad. En estos casos, podemos afirmar, que el sistema no está institucionalizado, en la medida en que, no se ha involucrado en las rutinas internas de la empresa, ni ha generado nuevas formas de pensar permanentes.

Entendemos que el SCG tendrá un uso ceremonial cuando la información elaborada por el sistema, no sea empleada regularmente en la toma de decisiones de las diferentes unidades de gestión de la organización. Es el caso por ejemplo de empresas que utilizan un sistema presupuestario y que a pesar de que en su preparación se ven involucrados muchos recursos y empleados, posteriormente la información contenida en los mismos, no es utilizada para la planificación y el control en cada uno de los departamentos, ni es vista como objetivos a seguir. Sólo es usada para realizar revisiones y obtener desviaciones periódicas de arriba-abajo.

La implicación del SCG en las rutinas de una empresa, será más significativa cuando ostente un uso instrumental (Burns y Scapens, 2000). Un SCG tendrá un uso instrumental, cuando la información elaborada por el sistema sea utilizada en la toma de decisiones de los distintos departamentos de la empresa. Sería el caso, de empresas que utilizan el SCG como una herramienta fundamental para su gestión. Por ejemplo, SCG que suministran información que se necesita para tomar decisiones rutinarias en los diferentes departamentos, y/o sistemas que controlan y evalúan, a través de ratios e indicadores el trabajo diario de sus empleados, y/o sistemas que evalúan periódicamente la contribución de cada departamento a los objetivos y estrategia de la organización, y que a través de su información los departamentos evalúan y corrigen sus acciones, etc. En

estos casos, podemos afirmar, que el sistema está institucionalizado, en la medida en que, se ha involucrado en las rutinas internas de la empresa, generando nuevas formas de pensar permanentes.

### *2.2.3.1 Uso ceremonial: el problema de la disociación*

El uso ceremonial de un SCG genera un fenómeno que se conoce por disociación (Meyer y Rowan, 1991), o separación entre las prácticas contables adoptadas y las prácticas reales que son utilizadas verdaderamente en la gestión de las operaciones internas de una empresa.

El estudio de Covalleski *et al.* (1993) da evidencia de este fenómeno de disociación. El estudio realizado por estos autores en diferentes hospitales de EE.UU. da muestra de que existen diferentes niveles de disociación entre los sistemas de control de costes que habían sido requeridos por el gobierno de EE.UU. (principal agente financiero de los hospitales del país) y las prácticas contables “reales”, o verdaderamente implicadas en las rutinas y operaciones internas de las organizaciones.

Araújo (2003) advierte también sobre este problema de disociación. En su estudio demuestra que en determinados casos, la organización prefiere introducir cambios que satisfagan unas determinadas condiciones y les permita obtener el nivel deseado de credibilidad, externa e interna, mientras que paralelamente siguen utilizando sus sistemas anteriores para llevar a cabo su gestión, cohabitando ambos: los sistemas formalmente diseñados y los realmente utilizados.

Otro estudio en el que se observa este fenómeno de disociación es el de Carmona y Macías (2001). Estos autores estudiaron los efectos negativos de la disociación en la Fábrica de Tabacos de Sevilla (España), en el periodo 1820-1887. Durante este periodo tuvo mucha influencia en esta organización la

Agencia Gubernamental de Control de los monopolios estatales. La agencia exigía a estas entidades determinados informes presupuestarios y de costes. Además era la entidad que autorizaba el suministro de recursos productivos, financieros y logísticos y tenía la potestad de nombrar y relegar a los directivos de la Fábrica de Tabacos de Sevilla.

De este modo, los informes periódicos que la Agencia Gubernamental exigía a estas entidades, eran una respuesta a su necesidad de mantener una buena imagen ante el Estado, más que promover programas de uso eficiente de los recursos y optimización de costes. Los autores observaron que durante el período analizado, la organización incumplía con asiduidad con los informes periódicos de costes que le eran exigidos por la Agencia Gubernamental.

En este sentido, Meyer y Rowan (1991) afirman que las prácticas contables adoptadas por la empresa bajo determinadas condiciones, no aumentará el rendimiento de las mismas, si estos sistemas no se implican en el día a día de la organización. Estos autores observan que en la sociedad actual, es habitual advertir en las empresas la adopción de “prácticas contables racionales” que generan expectativas (en su entorno) de ser organizaciones que se gestionan más eficiente y eficazmente. Sin embargo, estas “prácticas contables racionales” no aumentan el rendimiento de la empresa si no logran involucrarse en las prácticas corrientes de las mismas.

Si bien los estudios anteriores vinculan el uso ceremonial a intereses externos a la organización, para mostrar buena imagen (Meyer y Rowan, 1991; Carmona y Macías, 2001) o para satisfacer los requisitos de los agentes financieros (Covaleski *et al.*, 1993), también hay estudios que vinculan este fenómeno a factores internos, como son: la resistencia al cambio (Siti-Nabiha y Scapens, 2005), el poder jerárquico (Ribeiro y Scapens, 2006) o la falta de confianza (Nor-Aziah y Scapens, 2007).

En el caso Eagle, Siti-Nabiha y Scapens (2005) ponen de manifiesto

que la pérdida de conexión entre el diseño de las utilidades del nuevo sistema (*Value Based Management, VBM*) y las rutinas organizativas diarias, estuvo provocada por la actitud de resistencia de la filial, con relación a los planteamientos definidos por los directivos de la casa matriz. Con el uso del VBM, la casa matriz deseaba presentar una imagen de modernidad y de gestión eficiente.

Las resistencias al cambio se originaron porque el VBM chocó con los hábitos institucionalizados en Eagle, caracterizados por una fuerte orientación a la fiabilidad y seguridad de sus servicios, en contra de la eficiencia en costes. Al final, el VBM fue utilizado de modo ceremonial. Eagle consideraba que el cumplimiento de las reglas y normas del sistema era algo impuesto que *debía* ser seguido. Así que muchas veces quien elaboraba los informes a la casa matriz era la misma secretaria del Director General de la unidad, mientras que la gestión interna seguía desarrollándose bajo las antiguas formas de trabajar.

En Ribeiro y Scapens (2006) observamos que el uso del ERP, adoptado con el objetivo de introducir en el departamento de producción un perfil más orientado hacia los resultados, fue sólo ceremonial. Según los autores esta situación estuvo influenciada por el poder jerárquico establecido en la organización. La empresa perteneciente al Estado Portugués, fue adquirida por un  *Holding* familiar; y el Presidente del grupo instaló varios miembros de su familia en los puestos clave de la organización, para mantener así el control absoluto del negocio. Sin embargo, en el departamento de producción, su antiguo director no estaba de acuerdo con la política establecida, y logró que el ERP no se institucionalizase.

Al igual que en este caso, observamos en el caso de Nor-Aziah y Scapens (2007) que la falta de confianza entre los agentes implicados en la introducción de un nuevo sistema contable, provoca un uso ceremonial. En el estudio de Nor-Aziah y Scapens (2007) los directivos de la empresa, una unidad perteneciente al servicio público del Estado de Malasia, no confiaban en las

habilidades del equipo de contables designado para el establecimiento de un nuevo sistema de presupuesto, al considerar que eran personas académicamente recién tituladas y con poca experiencia empresarial. Los contables no eran percibidos por los directivos como expertos financieros.

Además, en la puesta a punto del nuevo sistema presupuestario, los contables mantenían una actitud de distanciamiento de las actividades productivas, pues tampoco ellos confiaban en la capacidad de los directivos en proveer información financiera fiable. Como consecuencia, el nuevo sistema de presupuestos quedó demasiado distante de las rutinas organizativas de la empresa y por tanto, adquirió en la empresa solamente un uso ceremonial.

#### *2.2.3.2 Uso instrumental: la institucionalización del cambio*

Tal y como se desprende del análisis de los casos presentados (ver resumen en el **cuadro 2.2**), identificamos que la implicación de un SCG en las rutinas organizativas sólo es posible a través de un uso instrumental del mismo. La implicación del SCG en las rutinas de una empresa, será más significativa cuando más instrumental sea su uso. Observamos un uso instrumental cuando el SCG presente características tales como:

- a) sea útil para la toma de decisiones entre los distintos niveles de gestión: niveles superiores (utilidad superior), niveles intermedios (utilidad intermedio) e inferiores (utilidad inferior) (UTILIDAD),
- b) sea una herramienta útil para fomentar la evaluación y la revisión de los objetivos planificados por la empresa o unidad de negocio (INVOLUCRACIÓN),
- c) sea una herramienta utilizada regularmente por los directivos o los gestores de la empresa en su trabajo diario (REGULARIDAD), y

d) sea utilizado en todos los niveles de gestión (EXTENSIÓN).

Consideramos que la implicación permanente del SCG en las rutinas de una organización, es decir, su institucionalización dependerá del tipo de uso que se haga del mismo, con relación a sus características de utilidad, involucración, regularidad y extensión de uso. Es importante resaltar que las proposiciones planteadas en el capítulo siguiente, en torno a la institucionalización, lógicamente serán más significativas cuanto más instrumental sea el uso que la empresa haga del sistema.

El grado de institucionalización será más alto cuanto más instrumental sea el uso que las empresas hagan del nuevo SCG (utilidad alta, involucración alta, regularidad alta, extensión alta), en la medida que cuanto más instrumental sea su uso, más integrado estará en la vida diaria de la empresa. Por otro lado, consideramos que el grado de institucionalización será bajo cuanto más ceremonial sea su uso (utilidad baja, involucración baja, regularidad baja, extensión baja).

Sobre la base de estas ideas, consideramos que la institucionalización de reglas y normas contables en las rutinas organizativas depende del grado de aceptación del cambio contable por los agentes involucrados en el proceso, es decir, depende del grado de interiorización. Por ello, nos planteamos en este trabajo contrastar empíricamente la siguiente proposición de carácter explicativo:

---

**Proposición 2: El grado de institucionalización de un SCG en la PYME está relacionado positivamente con su grado de interiorización.**

---

<b>Artículo</b>	<b>Caso</b>	<b>Tipo Uso</b>	<b>Utilidad</b>	<b>Involucración</b>	<b>Regularidad</b>	<b>Extensión</b>
Covaleski <i>et al.</i> (1993)	Hospitales EEUU	Ceremonial	<i>Baja</i>	<i>Baja</i>	<i>Baja</i>	<i>Baja</i>
Carmona y Macías (2001)	Fábrica Tabacos	Ceremonial	<i>Baja</i>	<i>Baja</i>	<i>Baja</i>	<i>Baja</i>
Soin <i>et al.</i> (2002)	Banco Reino Unido	Ceremonial	<i>Baja</i>	<i>Baja</i>	<i>Baja</i>	<i>Baja</i>
Scapens y Jazayeri (2003)	BM	Instrumental	<i>Alta</i>	<i>Alta</i>	<i>Alta</i>	<i>Alta</i>
Siti-Nabiha y Scapens (2005)	Eagle	Ceremonial	<i>Baja</i>	<i>Baja</i>	<i>Baja</i>	<i>Baja</i>
Ribeiro y Scapens (2006)	Grupo Portugués	Ceremonial	<i>Baja</i>	<i>Baja</i>	<i>Baja</i>	<i>Baja</i>
Busco <i>et al.</i> (2006)	NP / General Electric	Instrumental	<i>Alta</i>	<i>Alta</i>	<i>Alta</i>	<i>Alta</i>
Nor-Aziah y Scapens (2007)	Servicio Público Estado de Malasia	Ceremonial	<i>Baja</i>	<i>Baja</i>	<i>Baja</i>	<i>Baja</i>

**Cuadro 2.2:** Resumen de las características del tipo de uso de los SCG.

**ANEXO A: Resumen de la investigación sobre Contabilidad de Gestión en la PYME.**

Autor	Objetivo	Perspectiva Teórica	Muestra	Método
Amat <i>et al.</i> (1994)	Análisis del cambio en sistemas contables de gestión desde una perspectiva social y organizativa.	Nuevo Institucionalismo Sociológico (NIS)	<ul style="list-style-type: none"> <li>● Empresa Mediana: 160 trabajadores.</li> <li>Año: 1990.</li> <li>● Producto: Reactivos para el diagnóstico clínico</li> <li>● España</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● Cualitativo</li> <li>● Estudio de caso longitudinal</li> </ul>
	<p><b>Resultados</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● Proceso de formalización de los SCG. Factores desencadenantes: Dos factores externos, aumento de la competitividad y del control social, y tres internos, aumento del control, orientación para resultados y tipo de autoridad.</li> <li>● El cambio en SCG se explica en este caso tanto por factores organizativos externos como internos.</li> </ul>			
Hussain <i>et al.</i> (1998)	<b>Objetivo</b>	<b>Perspectiva Teórica</b>	<b>Muestra</b>	<b>Método</b>
	Identificar prácticas contables de gestión en pequeñas y medianas empresas.	Perspectiva Funcionalista	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 32 empresas pequeñas y medianas.</li> <li>Año: 1993</li> <li>● Sector: Servicios</li> <li>● Finlandia</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● Cuantitativo</li> <li>● <i>Survey</i></li> </ul>
<p><b>Resultados</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● Los sistemas contables de gestión no han logrado éxito con los objetivos de toma de decisión, de planificación y control de gestión, y con el objetivo de mejorar el rendimiento en general de los sistemas de información.</li> <li>● Los sistemas de costes no han sido útiles a la hora de elaborar información actualizada y agregada.</li> <li>● El principal problema observado respecto a la implantación de nuevos modelos de costes, cómo el ABC fue la “reticencia de los empleados en cambiar de sistema”.</li> </ul>				

(continúa)

Roper (1998)	<b>Objetivo</b>	<b>Perspectiva Teórica</b>	<b>Muestra</b>	<b>Método</b>
	Investigar la relación entre la elección estratégica de la empresa y las características del gestor-propietario, la posición de mercado y los objetivos organizativos.	Perspectiva Funcionalista	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 703 empresas pequeñas y medianas.</li> <li>Año: 1995</li> <li>● Sector: Industria</li> <li>● Irlanda</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● Cuantitativo</li> <li>● <i>Survey</i></li> </ul>
	<b>Resultados</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>● El resultado más relevante respecto a las características de los gestores fue la relación positiva entre la formación educativa del gestor y la tendencia a tomar decisiones de comercializar nuevos productos, introducirse en nuevos mercados, aplicar sistemas de gestión, y emprender cambios de gestión y organización.</li> <li>● Otros encuentros demuestran que existe una relación negativa, entre la propensión a compartir áreas de poder, experiencia anterior en grandes empresas y experiencia previa sobre el negocio y, la tendencia a tomar decisiones de comercializar nuevos productos, introducirse en nuevos mercados, aplicar sistemas de gestión. Sin embargo, existe una relación positiva entre estas características y la tendencia de emprender cambios de gestión y cambios organizativos.</li> </ul>			
Burns (2000)	<b>Objetivo</b>	<b>Perspectiva Teórica</b>	<b>Muestra</b>	<b>Método</b>
	Investigar la dinámica intra-organizativa de un cambio contable. Por qué y cómo evolucionan los sistemas contables y los problemas observados en el proceso.	Antiguo Institucionalismo Económico (OIE)	<ul style="list-style-type: none"> <li>● Empresa Mediana: 150 trabajadores.</li> <li>Año: 1993</li> <li>● Productos químicos</li> <li>● Inglaterra</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● Cualitativo</li> <li>● Estudio de caso longitudinal</li> </ul>
	<b>Resultados</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>● La política de gestión y las relaciones de poder en la empresa explican la evolución observada en las prácticas contables.</li> <li>● La imposición de un cambio contable puede ser menos dramática si el modo de pensar y actuar del grupo es congruente con la propuesta.</li> <li>● El cambio contable debe ser gestionado como un proceso continuo, más bien que como una secuencia de sucesos racionales.</li> </ul>			

(continúa)

Greenhalgh (2000)	<b>Objetivo</b>	<b>Perspectiva Teórica</b>	<b>Muestra</b>	<b>Método</b>
	Investigar y presentar evidencias preliminares sobre que prácticas de contabilidad de gestión tiene una PYME multinacional.	Teoría Contingente (TC)	<ul style="list-style-type: none"> <li>● Empresa Mediana: 8 millones GBP (1992) – 90 millones GBP (1998). Año: 1998</li> <li>● Productos: papel y sus derivados, plásticos y adhesivos</li> <li>● Inglaterra</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● Cualitativo</li> <li>● <i>Grounded Theory</i></li> </ul>
	<b>Resultados</b>			
<ul style="list-style-type: none"> <li>● La empresa tiene mucho interés en elaborar medidas de rendimiento y aplicar técnicas de contabilidad de gestión tradicionales: <i>ROI</i>, modelos de costes estándar, etc.</li> <li>● Un papel “tenue” de la contabilidad de gestión es suficiente para llevar a cabo una gestión óptima en una empresa pequeña multinacional.</li> <li>● Factores como “continuidad y consistencia” juegan un papel importante en la adopción de nuevas prácticas de contabilidad de gestión.</li> <li>● Variables contingentes no explican con facilidad o no permiten predecir la adopción de nuevos SCG</li> </ul>				
Marriot y Marriot (2000)	<b>Objetivo</b>	<b>Perspectiva Teórica</b>	<b>Muestra</b>	<b>Método</b>
	Determinar la necesidad, el tipo y frecuencia de información de gestión requerida por los gestores-propietarios de pequeñas empresas, y la capacidad de los contables para satisfacer estas necesidades.	Paradigma Funcionalista	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 15 empresas pequeñas: mínimo 2 trabajadores, máximo 13 trabajadores. Año: 1998.</li> <li>● Sector: Industria, Comercio y Servicios.</li> <li>● País de Gales, Reino Unido.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● Cualitativo</li> <li>● Análisis de contenido</li> </ul>
	<b>Resultados</b>			
<ul style="list-style-type: none"> <li>● El potencial de expandir la utilidad de la contabilidad de gestión y las funciones de los contables en las empresas pequeñas parece ser significativo, especialmente a la hora de mejorar la información a través de ratios, gráficos e interpretaciones descriptivas de los mismos.</li> </ul>				

(continúa)

Perren y Grant (2000)	<b>Objetivo</b>	<b>Perspectiva Teórica</b>	<b>Muestra</b>	<b>Método</b>
	Explorar el desarrollo de la contabilidad de gestión en pequeñas empresas.	Construcción Social de la Realidad (TCS)	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 4 empresas pequeñas: mínimo 11 trabajadores, máximo 22 trabajadores.</li> <li>● Año: 1999.</li> <li>● Sector: Servicios</li> <li>● Reino Unido</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● Cualitativo</li> <li>● Estudio de caso múltiple</li> </ul>
	<b>Resultados</b>			
<ul style="list-style-type: none"> <li>● Del análisis de los casos se concluye que la controversia de si las pequeñas empresas tienen o no poca información de gestión proviene más de las presunciones que los paradigmas de investigación hacen de la realidad, que de la propia realidad. La falta de un vocabulario de gestión no significa que no existe una comprensión de los de los conceptos de CG.</li> <li>● El gestor-propietario determina en una empresa pequeña que lenguaje se utiliza en la gestión diaria; cualquier sistema de gestión importado desde el exterior tiene que adecuarse a su lenguaje.</li> <li>● Los casos analizados muestran evidencia de la existencia de un proceso social de creación de rutinas de CG.</li> </ul>				
Reid y Smith (2000)	<b>Objetivo</b>	<b>Perspectiva Teórica</b>	<b>Muestra</b>	<b>Método</b>
	Analizar el impacto de las contingencias en el desarrollo de sistemas contables de gestión.	Teoría Contingente (TC)	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 150 microempresas. Año: 1998</li> <li>● Distintos sectores: 64% en Servicios.</li> <li>● Escocia</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● Cuantitativo</li> <li>● Análisis de correlación, cluster y regresión</li> </ul>
	<b>Resultados</b>			
<ul style="list-style-type: none"> <li>● La adopción de nuevos SCG está relacionada con crisis de flujos de caja, la implantación de nuevas tecnologías y mejores prácticas, y las necesidades financieras que la empresa tiene para desarrollar sus estrategias.</li> <li>● Las empresas pequeñas se pueden agrupar en tres tipos: “adaptive”, “running blind” y “stagnant” en función de cuatro características: crecimiento de los ingresos, cambios en la participación de mercado, tiempo dedicado a la planificación formal y a la planificación informal.</li> <li>● La estructura organizativa de las empresas pequeñas depende de la complejidad de sus sistemas de producción, la estrategia del negocio y el tipo de mercado, pero no depende de la incertidumbre tecnológica.</li> <li>● La complejidad del sistema contable de gestión en las empresas pequeñas depende de la interdependencia que exista entre las sub-unidades de la organización, pero no depende de la dinámica del mercado o de los métodos de trabajo.</li> </ul>				

(continúa)

	<b>Objetivo</b>	<b>Perspectiva Teórica</b>	<b>Muestra</b>	<b>Método</b>
Ritchie y Richardson (2000)	Aportar evidencias que aumenten claridad a la controversia que existe alrededor del concepto de gobierno corporativo en las empresas pequeñas.	Paradigma Interpretativo	<ul style="list-style-type: none"> <li>● Microempresa, 2.4 Millones GBP.</li> <li>Año: 1990</li> <li>● Sector: Servicios</li> <li>● Reino Unido</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● Cualitativo</li> <li>● Estudio de caso</li> </ul>
	<b>Resultados</b>			
	<ul style="list-style-type: none"> <li>● El caso muestra que ciertos tipos de presiones por una mejor rendición de cuentas, ejercidas entre otros por los acreedores, bancos, etc., aumentan la necesidad de mejorar las prácticas de contabilidad de gestión.</li> <li>● Con el análisis del caso se demuestra que es necesario desarrollar unas buenas prácticas de contabilidad de gestión antes de avanzar con la responsabilidad corporativa.</li> </ul>			
Laitinen (2001)	<b>Objetivo</b>	<b>Perspectiva Teórica</b>	<b>Muestra</b>	<b>Método</b>
	Determinar modelos empíricos de motivación para el cambio en sistemas contables de gestión en pequeñas empresas del sector tecnológico.	Teoría Conductual	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 93 empresas pequeñas y medianas: promedio de 65 trabajadores. Año: 1998</li> <li>● Sector: Industria y Servicios</li> <li>● Finlandia</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● Cuantitativo</li> <li>● <i>Survey</i></li> </ul>
	<b>Resultados</b>			
<ul style="list-style-type: none"> <li>● El estudio identifica cuatro tipos de modelos de motivación para el cambio en sistemas contables de gestión entre las empresas: las empresas “orientadas al cambio” estuvieron predispuestas a realizar grandes cambios, las “conservadoras” y las “satisfechas con su rendimiento” presentaron pequeños cambios, y las “insatisfechas y limitadas en recurso” presentaron una situación intermedia. El nivel de competencia fue el factor más relevante que explicó la propensión al cambio.</li> <li>● Algunos sistemas contables de gestión utilizados por las grandes empresas para planificar sus estrategias de futuro, parecen perder eficacia en las empresas estudiadas.</li> </ul>				

(continúa)

Moore y Yuen (2001)	<b>Objetivo</b>	<b>Perspectiva Teórica</b>	<b>Muestra</b>	<b>Método</b>
	Explorar si existe una relación entre el ciclo de vida de las organizaciones y las características de sus sistemas contables de gestión.	Ciclo de Vida de la Organización	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 49 empresas pequeñas y medianas</li> <li>● Sector: Industria</li> <li>● Australia</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● Cuantitativo</li> <li>● <i>Survey</i></li> </ul>
	<b>Resultados</b>			
<ul style="list-style-type: none"> <li>● El ciclo de vida de las organizaciones se ha agrupado en cuatro estadios: nacimiento, crecimiento, madurez, reavivamiento y decadencia.</li> <li>● Entre el nacimiento y el crecimiento, donde se produce un aumento de la cifra de empleados y volumen de negocio, se observa un aumento en el nivel de formalización de los sistemas contables de gestión (informes mensuales de pérdidas y ganancias, estado de cuentas mensuales, etc.). Se observa un énfasis en el uso diagnóstico de los controles.</li> <li>● Entre el crecimiento y la madurez, hay una disminución en la formalidad, pero no en la implicación de los sistemas contables de gestión, sugiriendo que en la etapa de madurez, la empresa cuenta con controles formales para satisfacer sus necesidades de información, más un conjunto de controles informales que captan información externa, cualitativa y no-económica. Se observa un énfasis en el uso interactivo de los controles.</li> <li>● Entre la madurez y el reavivamiento se verifica nuevamente un aumento en la formalización de los sistemas contables de gestión, disminuyendo cuando la empresa entra en una etapa de decadencia.</li> </ul>				
Johansson y Baldvinsdottir (2003)	<b>Objetivo</b>	<b>Perspectiva Teórica</b>	<b>Muestra</b>	<b>Método</b>
	Analizar, en función de cómo se use la contabilidad, si aumentará o disminuirá la confianza entre las partes involucradas en la evaluación del rendimiento.	Antiguo Institucionalismo Económico (OIE)	<ul style="list-style-type: none"> <li>● Dos empresas pequeñas. Año: 1999.</li> <li>● Sector: Industria y Servicios</li> <li>● Suecia</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● Cualitativo</li> <li>● Estudio de caso múltiple longitudinal</li> </ul>
	<b>Resultados</b>			
<ul style="list-style-type: none"> <li>● La institucionalización de reglas y rutinas contables depende de la confianza que exista entre los individuos de una organización y el responsable a la hora de establecer las rutinas internas de trabajo.</li> <li>● La eficacia de los procesos de evaluación de rendimiento son dependientes de la confianza entre el evaluador, el evaluado y el contable.</li> </ul>				

(continúa)

Howorth y Westhead (2003)	<b>Objetivo</b>	<b>Perspectiva Teórica</b>	<b>Muestra</b>	<b>Método</b>
	Identificar que factores determinan un mayor uso de rutinas de gestión “Working Capital” en las pequeñas empresas.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Resource-based view (RBV)</i></li> <li>• Teoría de Agencia</li> <li>• Teoría de Costes de Transacción</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 343 empresas medianas. Año: 1996</li> <li>• Sector: Industria, Comercio y Servicios</li> <li>• Reino Unido</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Cuantitativo</li> <li>• Análisis <i>cluster</i> y <i>principal components-PCA</i></li> </ul>
	<b>Resultados</b>			
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Las pequeñas empresas analizadas no han presentado grupos homogéneos en el uso de rutinas de gestión “Working Capital”.</li> <li>• La mayoría de las empresas pequeñas concentran sus esfuerzos sólo en un área de gestión “Working Capital”, dando evidencia de que los recursos para la gestión son limitados y prefieren invertir en lo que ellos perciben como las mejores rutinas.</li> <li>• Los casos en los que ha habido una tendencia menor a usar rutinas de gestión “Working Capital”, no se han correspondido con casos en los que se haya observado aumento de crisis de flujos de caja y tan poco casos con beneficios a la baja.</li> <li>• Los resultados no permiten explicar con suficiencia, la relación entre nivel de habilidades financieras de las empresas y el uso de rutinas de gestión “Working Capital”.</li> </ul>				
Cassia et al. (2005)	<b>Objetivo</b>	<b>Perspectiva Teórica</b>	<b>Muestra</b>	<b>Método</b>
	Buscar relaciones entre la estructura organizativa y los sistemas contables de gestión.	Ciclo de Vida de la Organización	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 501 empresas, 70% pequeñas y 24% medianas, 4% grandes: Año: 2001</li> <li>• Sector: Industria y Servicios</li> <li>• Bergamo, Italia</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Cuantitativo</li> <li>• <i>Survey, Fuzzy Logic</i></li> </ul>
	<b>Resultados</b>			
<ul style="list-style-type: none"> <li>• La estructura organizativa no está estrictamente relacionada con el grado de implicación de los sistemas contables de gestión en la empresa.</li> <li>• En un grupo amplio de empresas con una estructura organizativa simple se observaron sistemas contables de gestión muy desarrollados.</li> </ul>				

(continúa)

	<b>Objetivo</b>	<b>Perspectiva Teórica</b>	<b>Muestra</b>	<b>Método</b>
Davila (2005)	Extender la literatura y examinar empíricamente variables que determinen y predigan la adopción de sistemas de control de gestión.	Teoría Contingente	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 95 empresas pequeñas y medianas.</li> <li>Año: 1998</li> <li>● Sector de Tecnología</li> <li>● California, EE.UU.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● Cuantitativo</li> <li>● <i>Survey</i></li> </ul>
	<b>Resultados</b>			
	<ul style="list-style-type: none"> <li>● El estudio permitió probar empíricamente la relación entre la adopción de sistemas de control de gestión y las siguientes variables (determinadas ya en trabajos previos): el tamaño, la edad, sustitución del fundador presidente por un equipo profesional y financiación con capital de riesgo.</li> <li>● Sin embargo, el estudio no fue capaz de explicar los factores que determinan el diseño de los sistemas de control de gestión. Y recomienda que estudios futuros avancen en este tema de conocimiento, para analizar la influencia de factores como: la experiencia previa de los directivos, la estructura directiva, etc.</li> </ul>			
Davila y Foster (2005)	<b>Objetivo</b>	<b>Perspectiva Teórica</b>	<b>Muestra</b>	<b>Método</b>
	Analizar la adopción de sistemas contables de gestión en empresas <i>startup</i> .	Teoría de Agencia	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 78 empresas medianas. Año: 2002</li> <li>● Sector de Tecnología</li> <li>● EE.UU.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● Cuantitativo</li> <li>● <i>Survey</i></li> </ul>
	<b>Resultados</b>			
<ul style="list-style-type: none"> <li>● La adopción de prepuestos está positivamente asociada con: el crecimiento de la empresa (número de empleados), presencia de financiación con capital de riesgo – <i>venture capital</i>, la experiencia del principal directivo, la contratación de un gestor de finanzas y la creencia del directivo sobre los sistemas de planificación y gestión-<i>business plans</i>. La presencia internacional de la empresa está positivamente asociada con los SCG de inclinación hacia el control.</li> </ul>				

(continúa)

	<b>Objetivo</b>	<b>Perspectiva Teórica</b>	<b>Muestra</b>	<b>Método</b>
Granlund y Taipaleenmaki (2005)	Describir y explicar las prácticas de control de gestión en empresas de la Nueva Economía.	Ciclo de Vida de la Organización	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 4 empresas pequeñas, 4 medianas, 1 grande empresa.</li> <li>● Sector: Tecnología de Información y Comunicación, Biotecnología</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● Cualitativo</li> <li>● Estudio de caso múltiple</li> </ul>
	<b>Resultados</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>● En las empresas investigadas, la inversión en sistemas de gestión no es considerado un tema crucial. El rol de la contabilidad está principalmente relacionado con las necesidades legales, debido a las expectativas futuras de financiación con capital de riesgo. Los escasos recursos se localizan desde el principio en investigación y desarrollo, y después en ventas y <i>marketing</i>.</li> <li>● El uso de técnicas de evaluación del rendimiento, planificación estratégica y análisis financiero interno es escaso. Las técnicas de planificación financiera y predicción a corto plazo son preferidas antes que las técnicas de control de las operaciones.</li> <li>● Algunas razones que explican la escasa adopción de técnicas contables de gestión tradicionales o modernas son: la mayor intensidad de inversión en investigación y desarrollo, uso intenso de activos intangibles, nuevos modelos de comercialización, una débil relación entre costes y beneficios, falta de recursos para el desarrollo de sistemas contables.</li> </ul>			
Löfsten y Lindelöf (2005)	<b>Objetivo</b>	<b>Perspectiva Teórica</b>	<b>Muestra</b>	<b>Método</b>
	Buscar modelos empíricos que expliquen la relación entre la importancia de las prácticas contables de gestión y la hostilidad del entorno y la orientación estratégica en las pequeñas empresas del sector de tecnología.	Teoría Contingente	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 183 empresas micro y pequeñas. Año: 1999</li> <li>● Sector de Tecnología</li> <li>● Suecia</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● Cuantitativo</li> <li>● <i>Survey</i></li> </ul>
<b>Resultados</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>● Las variables relacionadas con la hostilidad del entorno y la orientación estratégica parecen no anticipar el uso de métodos estándares de contabilidad de gestión: gestión general, costes, presupuestos y análisis de inversiones. Los cambios en la tecnología, restricciones legales, políticas y económicas y variables relacionadas con la competición entre las empresas, pueden influir en el diseño de SCG en general</li> <li>● La experiencia previa del directivo está significativamente correlacionada con la importancia dada a los sistemas contables de gestión en general y con la gestión de costes en particular (estándares y presupuestos de costes).</li> <li>● Los casos demuestran que problemas previos con la gestión del I+D, problemas burocráticos y la necesidad de contar con indicadores de gestión parecen influir en la adopción de sistemas contables de costes.</li> </ul>				

(continúa)

	<b>Objetivo</b>	<b>Perspectiva Teórica</b>	<b>Muestra</b>	<b>Método</b>
Maes <i>et al.</i> (2005)	Desarrollar un modelo estructural para investigar los efectos directos e indirectos entre el rendimiento financiero y las características del gestor, de la empresa y las prácticas de gestión.	Perspectiva Funcionalista	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 218 empresas pequeñas. Año: 1998</li> <li>● Sector: Construcción</li> <li>● Bélgica</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● Cuantitativo</li> <li>● <i>Survey</i></li> </ul>
	<b>Resultados</b>			
	<ul style="list-style-type: none"> <li>● Los resultados indican que no hay un impacto directo significativo entre el rendimiento financiero y las características de la empresa (edad y tamaño) y del gestor (experiencia, educación, conocimiento financiero y costes), pero sí con las prácticas de gestión.</li> <li>● La adopción de prácticas de gestión depende de las características de la empresa, y algunas prácticas de gestión, como es el uso de consultores externos, influyen en la adopción de otras prácticas, como la recolección de información no-financiera.</li> <li>● La experiencia del gestor y su formación influye en la adopción de prácticas de gestión.</li> </ul>			

## **CAPÍTULO 3**

### **EL ÉXITO DEL CAMBIO CONTABLE EN LAS PYME: EXPECTATIVAS VS. REALIDADES Y EFICIENCIA RELATIVA (PERSPECTIVA DEL AGENTE Y DEL SECTOR)**

---

A continuación abordamos el estudio del éxito del cambio de los SCG en las PYME, indagando que relación existe entre la institucionalización del cambio y el éxito del mismo desde dos perspectivas: perspectiva del agente (subjetiva) y perspectiva del sector (objetiva). La cuestión básica de este estudio, plantea que el proceso de cambio puede explicar el nivel de éxito alcanzado en el cambio de un SCG. El éxito del cambio de un SCG se va a medir a través de dos indicadores, el éxito interno (perspectiva del agente) y el éxito externo (perspectiva del sector).

Tal y como es considerado en Naranjo y Hartmann (2005) la necesidad de mejorar en una organización la toma de decisiones, la gestión de los costes, el rendimiento y su competitividad son factores que generan los cambios en los SCG. Por otro lado, según Araújo (2003) el cambio puede también estar vinculado con la legitimación, es decir, al reconocimiento de que las acciones de una empresa son deseables en el entorno que le rodea.

El cambio en los SCG, desde la perspectiva institucional de investigación, es un proceso evolutivo, donde las decisiones tomadas en el pasado determinan el futuro de la organización, y los hábitos permanentes o las instituciones predominantes, las relaciones de confianza, los conocimientos y habilidades de los agentes, entre otros, tienen un alto impacto en el modo como las personas actúan y comparten sus formas de trabajar (Burns y Scapens, 2000)

La investigación centrada en los problemas que un cambio contable genera en las organizaciones es uno de los principales focos de investigación en la Contabilidad de Gestión en la actualidad, el *Management Accounting Change Research* (Burns y Vaivio, 2001). Los estudios (Burns y Scapens, 2000; Burns, 2000; Granlund, 2001) que analizan esta línea de investigación, demuestran que el cambio de un SCG en una empresa en ocasiones genera resultados no deseados.

Tal y como se ha abordado en este trabajo, muchas veces estos

problemas tienen su origen en el propio proceso de cambio. En nuestra opinión, un cambio contable será exitoso, cuando se cumplan al menos alguna de las siguientes situaciones: que el funcionamiento y utilidad real del sistema en la empresa coincida con las expectativas previas a su implantación y/o que el cambio haya desencadenado una mejora competitiva de la empresa en el mercado.

Desde el punto de vista de la Teoría Institucional, el éxito del cambio depende del grado de institucionalización del nuevo SCG en la PYME. Tal y como ha sido estudiado a través del modelo de Burns y Scapens (2000), el cambio se alcanza o se logra cuando el SCG se institucionaliza en la empresa, es decir, cuando las nuevas reglas, normas y rutinas son compartidas y asumidas permanentemente como una nueva forma de actuar y pensar, proporcionando estabilidad a las nuevas prácticas y reglas contables. En caso contrario, podríamos decir que se ha producido un rechazo al sistema, o una disociación entre el sistema formalmente diseñado y el funcionamiento real en la empresa.

El sistema podría funcionar entonces aparentemente a los ojos de la dirección, pero en realidad no estar involucrado en la forma de pensar y actuar de los diversos sujetos de la organización, es lo que en el capítulo anterior hemos denominado uso ceremonial. O simplemente abandonado por todos. Efectivamente, en la literatura se han observado muchos fracasos en los procesos de cambios de un SCG debido a la diferencia entre lo que se esperaba y lo realmente logrado con el cambio, tal y como, se observa en Burns (2000), Granlund (2001) o Siti-Nabiha y Scapens (2005).

El éxito en los procesos de adopción de nuevos SCG ha sido tema de varios estudios en la actualidad. Ejemplos de ello podemos observarlos, en los estudios de Malmi (1997) desde una perspectiva cualitativa, o Bhimani (2003) que se ha basado en una perspectiva cuantitativa. Scapens (2006) sugiere que los estudios del éxito del cambio en los SCG deben de ser tomados con mucha precaución. Entre las precauciones, advierte sobre las perspectivas de los

diferentes agentes dentro de la organización, que deben ser llevadas a consideración (Malmi, 1997). Otra precaución esta relacionada con el entendimiento de que los procesos de cambios son continuados en el tiempo, por lo que lo que hoy se puede considerar un fracaso, mañana podría convertirse en un éxito (Siti-Nabiha y Scapens, 2005).

En nuestro estudio, el éxito del cambio de un SCG en la PYME se va a medir a través de dos indicadores. El primer indicador es el **Éxito Interno**, y medirá la distancia que existe entre las *expectativas* (qué se esperaba) de las nuevas técnicas de gestión implantadas y las *realidades* (qué son). El segundo indicador es el **Éxito Externo**, y medirá la variación en el nivel de eficiencia relativa de la empresa dentro de su sector.

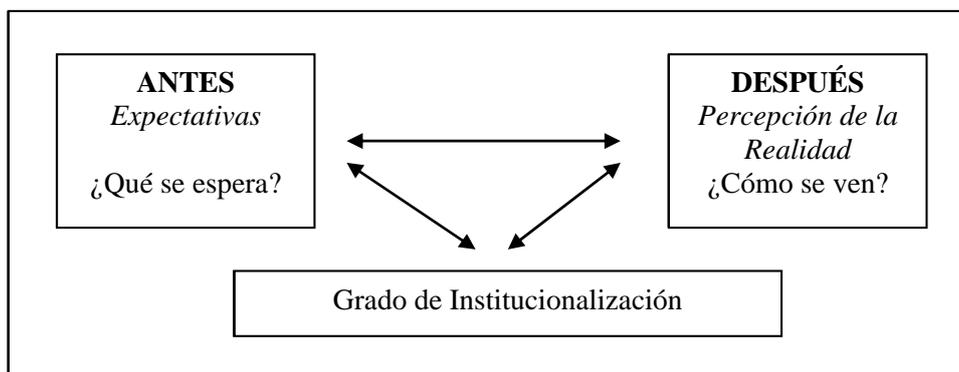
### **3.1 EL ÉXITO INTERNO DEL CAMBIO DE UN SCG EN LA PYME: EXPECTATIVAS VS. REALIDADES**

Un primer examen del éxito del cambio de un SCG será realizado a través del diferencial entre las expectativas que los agentes involucrados en el cambio tenían respecto al SCG implantado, y las realidades alcanzadas. Dicha relación la hemos concretado en el concepto de **éxito interno**. Es un examen subjetivo, que considera la perspectiva del agente, en la que se pretende valorar si las expectativas que los agentes involucrados en el cambio tenían respecto al SCG implantado se han visto satisfechas. El cambio del sistema será más exitoso, si las expectativas de los agentes coinciden con el funcionamiento real en la empresa. Y viceversa, hablaremos de menos éxito si existen diferencias entre lo que los agentes esperaban del sistema y lo que realmente perciben que éste ofrece a la organización.

Medimos por tanto el éxito interno de un cambio contable, cómo la distancia (GAP) que existe entre las expectativas de los agentes frente a las potencialidades del sistema (¿qué se espera?) y las realidades que los agentes

perciben respecto a su funcionamiento (¿cómo se ven?), tal y como se ha ilustrado gráficamente en la **figura 3.1**. Para ello haremos uso de una escala *Likert* (del 1 al 5) que valore las percepciones de los entrevistados en cada uno de las cuestiones planteadas en las dos dimensiones: expectativas y realidades.

En el caso que el diferencial sea superior a cero, indicará que las expectativas se han cumplido con creces, indicando un superávit de realidad. Si el diferencial es cero, indicará que no se han percibido diferencias entre las dos dimensiones de análisis. Ambos casos sugieren el grado máximo de éxito interno. Por otro lado, si el diferencial es inferior a cero, significa que las realidades no alcanzaron las expectativas, identificando un déficit de realidad, y un grado de éxito más bajo.

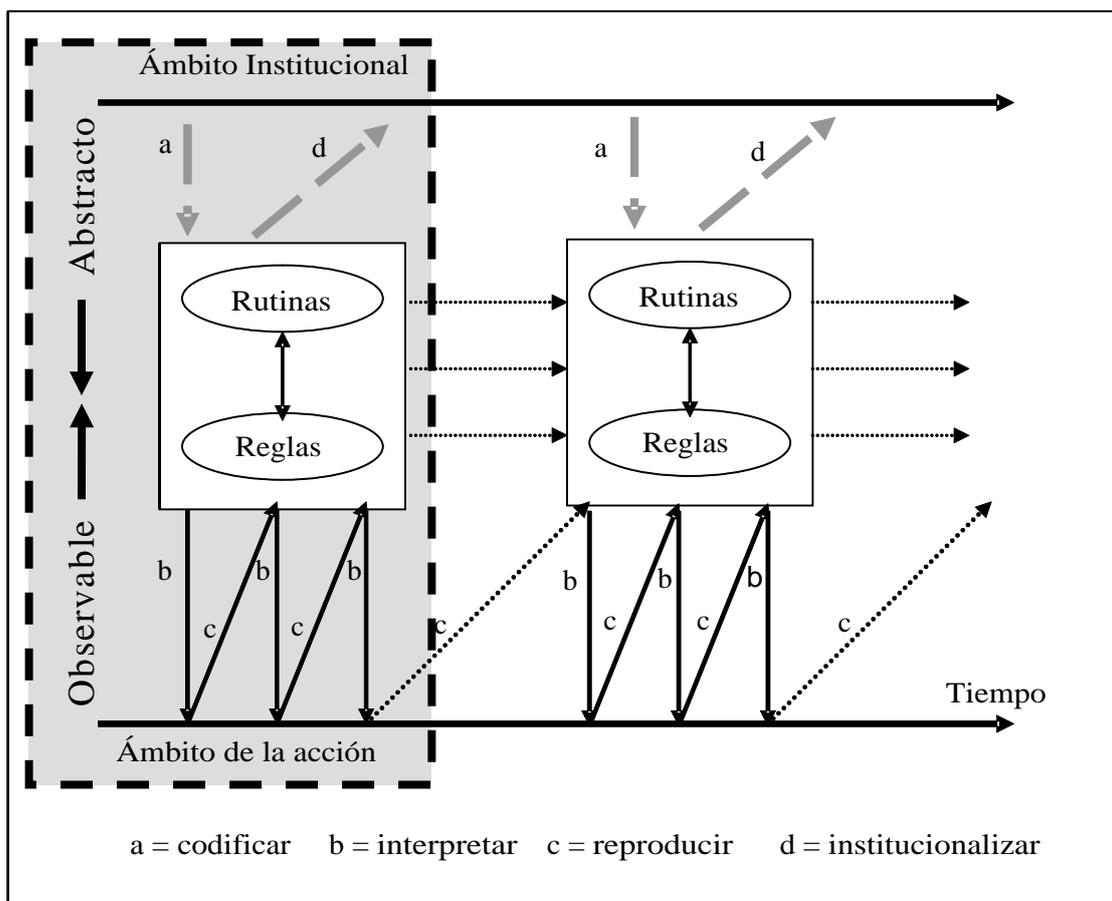


**Figura 3.1:** Expectativas vs. Realidades.

Tal y como se analizó bajo el modelo de Burns y Scapens (2000), el cambio dentro de la dimensión abstracta no implica necesariamente un cambio en la dimensión observable. Si bien en la dimensión abstracta se produce el cambio de la técnica contable en sí, es decir, se realiza el diseño e implantación de un determinado SCG, desde el lado más teórico o hipotético, en la dimensión observable se produce el cambio real de los hábitos y modos de pensar y actuar

de la organización y sus diferentes individuos. Tal y como se ilustra en la **Figura 3.2**, adaptada del modelo de Burns y Scapens, cuanto más próximas estén ambas dimensiones, abstracta y observable, más exitoso será el sistema, en tanto en cuanto, el sistema estará funcionando tal y como fue diseñado.

El cambio en las dos dimensiones será unísono cuando las expectativas que la empresa tiene del nuevo SCG, es decir, las normas y reglas que se desean establecer, las relaciones y análisis que se quieren efectuar, las utilidades buscadas en el nuevo SCG, etc., coinciden con las realidades alcanzadas a través del nuevo SCG, es decir, el tipo y grado de uso que éste tiene desde el lado más práctico o utilitarista.



**Figura 3.2:** Las dimensiones abstracta y observable de la institucionalización.  
*Fuente: Adaptación de Burns y Scapens (2000, p.9).*

Con relación a las expectativas de los diferentes grupos que forman la organización, Malmi (1997) presenta una aportación significativa. El autor presenta dos casos de cambio contable, uno supuestamente exitoso y otro supuestamente fallido. Entonces, desvela que los dos casos son la misma empresa, sólo que percibidos desde dos perspectivas diferentes: la del Director General y la del Director de Departamento.

En línea con Malmi (1997), Siti-Nabiha y Scapens (2005) presentan que el cambio propuesto en Eagle, un nuevo sistema de evaluación del rendimiento ha sido un éxito desde el punto de vista de la casa matriz, que ha impuesto el nuevo sistema. El SCG ha sido implantado, los indicadores de evaluación de rendimiento fueron establecidos y los informes son producidos rutinariamente. Por otro lado, se ha observado desde el punto de vista de los directivos de la sucursal, un rotundo fracaso. Ellos no acababan de ver la manera que el sistema encajaba en las rutinas organizativas diarias y en los valores compartidos entre los miembros de la organización.

Con el objetivo de disminuir la limitación que las expectativas de los diferentes agentes podrían generar en nuestro estudio, hemos adoptado tres perfiles de entrevistados. El primer perfil se refiere a aquellos que han tomado la decisión de introducir el nuevo SCG. El segundo perfil, está compuesto por los agentes que han liderado el proceso de cambio en la organización, y el tercer perfil está compuesto por aquellas personas que se han implicado en su puesta en marcha o funcionamiento más operativo.

Con relación a las utilidades buscadas en el nuevo SCG, hemos realizado un examen de las publicaciones existentes en la literatura sobre los procesos de cambio, que sirvió de base para el desarrollo del instrumento a través del cual analizamos el diferencial entre expectativas y realidades. Un resumen es presentado en el **cuadro 3.1**.

A partir del análisis de los casos presentados en los artículos, concretamos un conjunto de 16 utilidades generales agrupadas en 4 categorías que a nuestro juicio, y apoyados en las evidencias empíricas recogidas en la literatura, podrían presentar los SCG en las PYME.

En el análisis de las evidencias empíricas, consideraremos cada una de las utilidades con relación a las expectativas que tenían los agentes implicados con el cambio y las realidades alcanzadas. Por ejemplo, si el agente tenía una expectativa que mejorará mucho la obtención de *información a tiempo real*, y las realidades no son tal y como se había diseñado, más bien ha mejorado poco, ahí hay un diferencial que implicaría un bajo grado de éxito del cambio. Y todo lo contrario implicaría un grado alto de éxito.

Dado el análisis de la literatura, una primera categoría se refiere a los **costes y rentabilidad**:

- a) capacidad de analizar los costes (ANALIZAR);
- b) capacidad de disminuir los costes (DISMINUIR);
- c) capacidad de reducir número de empleados (EMPLEADOS);
- d) incrementar la rentabilidad global de la empresa (RENTABILIDAD);

Un segundo conjunto de utilidades es agrupado en torno a la **gestión** de la empresa:

- a) favorecer la gestión y control de procesos empresariales (producción, diseño, comercial, etc.) (PROCESOS);
- b) promover la coordinación de los planes y proyectos (PLANES);
- c) incentivar el uso de planes y proyectos por áreas funcionales (ÁREAS);

- d) facilitar la formalización del proceso de planificación y control (FORMALIZACIÓN);
- e) mejorar la gestión global de la empresa (GESTIÓN);
- f) promover el liderazgo del equipo directivo (LIDERAZGO).

El tercer lugar, la categoría de la **implicación** del SCG:

- a) implicación de la información de gestión en la actividad diaria de los mandos superiores (SUPERIOR);
- b) implicación de la información de gestión en la actividad diaria de los mandos intermedios (INTERMEDIO);
- c) implicación de la información de gestión en la actividad diaria de los mandos inferiores (INFERIOR);

Por último, la categoría de utilidades relativa a los **sistemas de información**:

- a) disponer de información a tiempo real (DISPONIBILIDAD);
- b) coordinar los sistemas de información (INFORMACIÓN);
- c) mejorar la información económica-financiera (FINANCIERA);

Sobre la base de las evidencias recogidas en los análisis de la literatura sobre el éxito del cambio desde una perspectiva subjetiva, consideramos que el grado de éxito interno de un SCG en una PYME está relacionado positivamente con su grado de institucionalización. Tal y como hemos expresado al principio del epígrafe, en nuestra opinión un cambio contable será exitoso cuando cumpla la condición de que el funcionamiento real del sistema en la empresa coincida con las expectativas previas a su implantación.

Es decir, el cambio se logra cuando el SCG se institucionaliza en la empresa proporcionando estabilidad a las nuevas reglas contables. Por ello, nos planteamos en este trabajo contrastar empíricamente la siguiente proposición de carácter explicativo:

---

**Proposición 3: El grado de éxito interno de un SCG en la PYME está relacionado positivamente con su grado de institucionalización.**

---

Categorías	Utilidades buscadas con los SCG	Autores
1. Costes y Rentabilidad	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Control de los costes de producción;</li> <li>2. Determinación de precios;</li> <li>3. Determinar el valor agregado en las actividades operativas desarrolladas;</li> <li>4. Incrementar la rentabilidad;</li> <li>5. Introducir una base de precios para las transacciones internas;</li> <li>6. Mejorar la información de costes de productos y proyectos;</li> <li>7. Promover la eficiencia en costes: control y reducción;</li> <li>8. Proveer información sobre los costes de producción de modo a sostener la reducción de la complejidad de producción;</li> <li>9. Reducción de costes y tiempo invertido en los procesos;</li> <li>10. Reducir costes de mantenimiento de sistemas.</li> </ol>	<p>Amat <i>et al.</i> (1994)  Hussain <i>et al.</i> (1998)  Bhimani (2003)  Scapens y Jazayeri (2003)  Burns y Baldvinsdottir (2005)  Siti-Nabiha y Scapens (2005)  Nor-Aziah y Scapens (2007)</p>
2. Gestión	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Apoyar la orientación estratégica de la empresa;</li> <li>2. Conectar el sistema de costes con la estrategia perseguida.</li> <li>3. Conectar la gestión con la estrategia organizativa de producir más rápido, mejor y más barato que los competidores;</li> <li>4. Formalizar los procedimientos de control de la gestión;</li> <li>5. Incrementar el control por centros de resultados;</li> <li>6. Mejorar el proceso de toma de decisiones;</li> <li>7. Planificación de las inversiones;</li> <li>8. Planificación de los ingresos;</li> <li>9. Planificación financiera a corto y largo plazo;</li> <li>10. Promover el uso de indicadores en el control de gestión;</li> <li>11. Promover la autofinanciación de la empresa;</li> <li>12. Promover una orientación estratégica de la gestión;</li> <li>13. Reducción de la incertidumbre en el proceso de toma de decisiones;</li> <li>14. Vigilar el entorno externo</li> </ol>	<p>Amat <i>et al.</i> (1994)  Malmi (1997)  Hussain <i>et al.</i> (1998)  Bhimani (2003)  Burns y Baldvinsdottir (2005)  Siti-Nabiha y Scapens (2005)  Busco <i>et al.</i> (2006)  Nor-Aziah y Scapens (2007)</p>

(continúa)

Categorías	Utilidades buscadas con los SCG	Autores
3. Implicación	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Conectar el flujo de recursos de la empresa con los procesos organizativos, más bien que con la estructura orgánica;</li> <li>2. Establecer la responsabilidad de los Directivos sobre los gastos.</li> <li>3. Evaluar en términos financieros el impacto de las decisiones de los directivos en los resultados;</li> <li>4. Fomentar la gestión de costes a todos los niveles y en todos los puestos</li> <li>5. Implicar los directivos a los objetivos de la empresa.</li> <li>6. Introducir una orientación hacia los resultados en todas las acciones y actividades;</li> <li>7. Promover la concienciación en el departamento de desarrollo de nuevos productos sobre el impacto que las acciones llevadas a cabo pueden tener en los resultados de la empresa.</li> </ol>	<p>Amat <i>et al.</i> (1994) Burns (2000) Bhimani (2003) Siti-Nabiha y Scapens (2005) Busco <i>et al.</i> (2006) Nor-Aziah y Scapens (2007)</p>
4. Sistemas de Información	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Establecer nuevos indicadores de evaluación del rendimiento;</li> <li>2. Fomentar el uso de sistemas de información.</li> <li>3. Incrementar la calidad y fiabilidad en la generación de información de costes de los productos;</li> <li>4. Integración entre los sistemas de información de las distintas unidades de negocio;</li> <li>5. Introducir un lenguaje financiero común en la organización (margen de contribución, margen de explotación, flujo de caja, rentabilidad);</li> <li>6. Normalización de los sistemas de información y de los procedimientos de elaboración de información financiera para la toma de decisiones.</li> <li>7. Promover consistencia y exactitud a la información financiera;</li> <li>8. Proporcionar fiabilidad y exactitud de la información contable con fines de divulgación financiera y control de la gestión;</li> </ol>	<p>Malmi (1997) Hussain <i>et al.</i> (1998) Greenhalgh (2000) Granlund (2001) Soim <i>et al.</i> (2002) Scapens y Jazayeri (2003) Siti-Nabiha y Scapens (2005) Busco <i>et al.</i> (2006) Ribeiro y Scapens (2006) Lukka (2007)</p>

(continúa)

Categorías	Utilidades buscadas con los SCG	Autores
4. Sistemas de Información	9. Proporcionar información exhaustiva sobre el coste de los procesos y actividades para la toma de decisiones. 10. Proporcionar información financiera con rapidez y fiabilidad para la toma de decisiones; 11. Proporcionar información financiera en tiempo real, 12. Proporcionar información ordenada por procesos, 13. Proporcionar previsión de la información financiera. 14. Proporcionar soporte al proceso de toma de decisiones estratégicas. 15. Proveer información para la toma de decisiones. 16. Rediseñar el sistema de control y los sistemas de divulgación de información financiera;	

**Cuadro 3.1:** Resumen de las utilidades buscadas con los SCG.

### **3.2 EL ÉXITO EXTERNO DEL CAMBIO DE UN SCG EN LA PYME: LA EFICIENCIA RELATIVA**

Si bien hemos utilizado una perspectiva subjetiva en el análisis del éxito interno, evaluando la percepción de los agentes implicados en el cambio, complementamos este estudio con una medida económica (objetiva) del éxito del cambio, desde la perspectiva del sector (**éxito externo**), en la que se pretende valorar si tras la implantación del nuevo sistema contable, la empresa ha experimentado una mejora en su posición competitiva dentro del sector de referencia, a partir del análisis de la evolución de la eficiencia empresarial antes y después del cambio.

Según Esteban y Coll (2003), la eficiencia aparece como elemento determinante de la competitividad, por ser el factor más controlable. En términos generales, la eficiencia va a ser entendida como el ratio entre uno o más recursos (*inputs*) y sus correspondientes productos (*outputs*) (ver Cooper *et al.*, 2000). La eficiencia relativa es la posición de una empresa con relación a aquellas consideradas con mejor rendimiento en el modelo utilizado. Por otro lado, la competitividad puede ser comprendida como “el resultado que se obtiene cuando el precio al que se ofrece el producto o servicio al cliente coincide con la voluntad de pago para adquirirlo, y esto sucede de forma rentable y duradera para quien lo ofrece” (Esteban y Coll, 2003, p.425).

Desde el punto de vista puramente económico, para alcanzar mayores niveles de eficiencia, y por consecuencia mayor competitividad, la organización necesita gestionar óptimamente sus recursos con el objetivo de lograr el máximo rendimiento (Esteban *et al.*, 2005). Será más competitiva la empresa que sea capaz de gestionar sus habilidades y recursos de manera adecuada, para que sus productos tengan la aceptación deseada en el mercado. Ante esta realidad, en la actualidad cada vez con mayor intensidad, las PYME necesitan utilizar sistemas de información fiables y eficaces para tomar las decisiones pertinentes.

La necesidad de mejorar la información para la toma de decisiones lleva a las empresas a considerar los SCG como una potente herramienta de gestión, especialmente en las PYME. Dado estas relaciones, nuestro planteamiento es que existe una relación estrecha entre el uso de los SCG, y la eficiencia y competitividad de las PYME, tal y como hemos observado en el estudio de AECA (2005). Sobre los SCG, la expectativa es proporcionar a los gestores información esencial a la hora de tomar decisiones, ya sea sobre el coste de los productos y servicios, o la proyección del impacto de las decisiones sobre los beneficios futuros y la estrategia, tal y como se observa en Bhimani (2003) y Burns y Baldvinsdottir (2005).

Desde nuestro punto de vista, un cambio de un SCG será exitoso cuando la variación en el indicador de eficiencia relativa (IER) de la empresa dentro de su sector sea positiva. Es decir, su posición competitiva en el sector se *mantiene* o *alcanza* niveles superiores a lo largo de los años. Para ello, se ha tomado como referencia dos momentos del tiempo, antes y después del cambio. Considerando que los cambios en los SCG no se aprecian instantáneamente en la eficiencia relativa del sector, es necesario evaluar como mínimo 2 años antes y 2 años después del cambio, siempre que los datos disponibles en las fuentes consultadas permitan el análisis.

Esto nos permitirá observar y comparar la evolución de las empresas objeto de estudio en el conjunto de las empresas de su sector. Así, será posible verificar la relación entre el cambio en los SCG experimentado en la organización y el aumento (disminución) de su eficiencia relativa en el sector analizado, como una medida del éxito del cambio desde una perspectiva objetiva de valoración, es decir, desde la perspectiva del sector.

Con este análisis esperamos evaluar en que medida los cambios contables llevados a cabo por los gestores de la organización, son visibles a la luz de sus competidores más cercanos, los cuales poseen características productivas y productos semejantes y probablemente estén expuestos a las mismas

adversidades o restricciones del mercado.

El método que hemos utilizado para el cálculo de la eficiencia relativa es el Análisis Envolvente de Datos (*Data Envelopment Analysis- DEA*). DEA consiste en una técnica matemática de optimización, basada en cálculos de fronteras de eficiencia no paramétricas<sup>4</sup>, utilizada en el cálculo de la eficiencia de unidades productivas (DMU): empresas, departamentos, unidades de negocio, etc. (López, 2005). El modelo básico del DEA fue desarrollado por Charnes *et al.* (1978) y pasó a ser conocido por DEA-CCR en honor a sus autores. Posteriormente, el modelo fue modificado por Banker *et al.* (1984) dando lugar a la denominación DEA-BCC. En los dos modelos DEA, la eficiencia puede ser caracterizada con relación a dos orientaciones: orientación al recurso u orientación al producto<sup>5</sup>.

Tal y como presenta López (2005) el análisis de la frontera es básicamente una forma de llevar a cabo una comparación respecto a una referencia (una o más empresas) llamada de mejor práctica, de la eficiencia relativa de una unidad de decisión (DMU). Es decir, comparamos una empresa en particular con relación a una o un conjunto de empresas que representan las más eficientes. Dicho análisis proporciona una medida global (IER) determinada de forma empírica y numérica, del valor de la eficiencia lo que permite una ordenación (*ranking*) de las observaciones.

El indicador de eficiencia relativa de una empresa (IER), o sea la eficiencia técnica, refleja la capacidad de una unidad de decisión de obtener el máximo nivel de producción con unos recursos dados. Cuando una DMU es eficiente debe operar sobre la frontera. Esta representa el nivel máximo de producción (*output*) que se puede obtener para cada conjunto de recursos dados

---

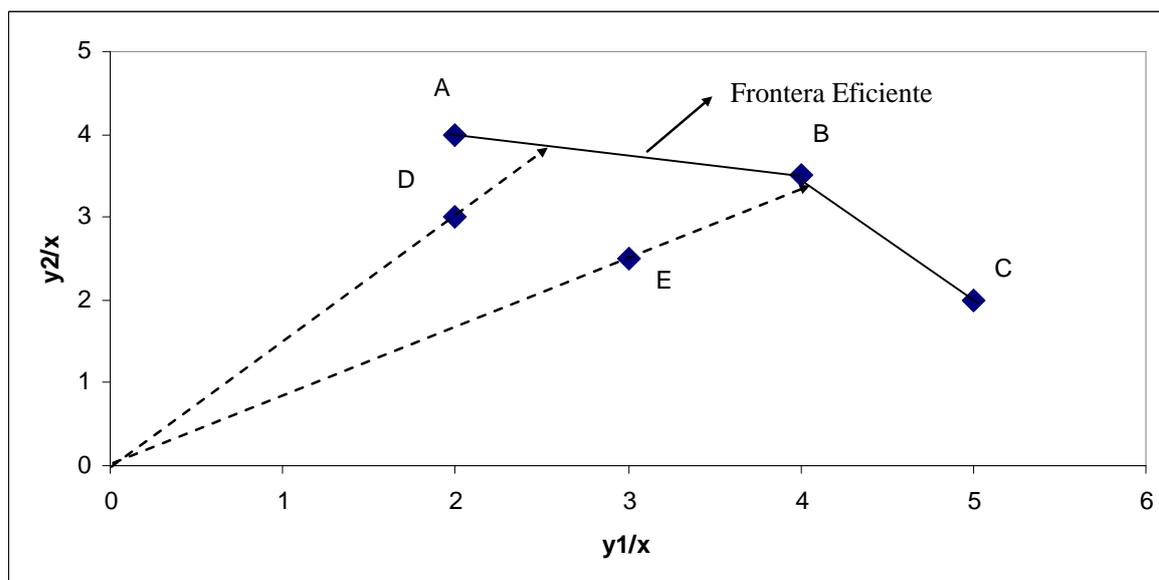
<sup>4</sup> Los análisis no paramétricos difieren de los paramétricos en la forma de determinar la frontera. En los análisis no paramétricos la frontera se determina considerando que las DMU en estudio de mejor práctica delimitan esta frontera, mientras que los análisis paramétricos realizan una estimación estadística de la función que representa la frontera (López, 2005).

<sup>5</sup> La descripción de los modelos DEA son realizados en el Capítulo 4 referente a la metodología del estudio.

(*input*). Las DMU se encuentran sobre la frontera eficiente cuando presentan eficiencia técnica, o sea, IER igual a 1 o 100%.

En la **figura 3.3**, podemos observar el caso de 5 empresas (A, B, C, D, E) que producen 2 productos ( $y_1$  e  $y_2$ ) y consumen 1 único recurso ( $x$ ). Simplificando, asumimos que todas las empresas utilizan el mismo nivel de recurso, pero producen diferentes cantidades de los 2 productos. Las empresas A, B y C son las que producen diferentes combinaciones de cantidades máximas de productos, o sea son totalmente eficientes ( $IER = 1$ ) y conforman la “frontera eficiente”, en cuanto que las empresas D y E producen cantidades menores de productos y son consideradas ineficientes ( $IER < 1$ ).

La distancia entre D y la frontera eficiente es la cantidad de productos ( $y_1$  e  $y_2$ ) que la empresa debería incrementar para llegar a ser eficiente, o por otro lado, la cantidad de recurso ( $x$ ) que debería reducir. El tipo de análisis dependerá de la orientación de cálculo utilizada: recurso o producto. Además, para el cálculo de los valores objetivo (*targets*) de los productos ( $y_1$  e  $y_2$ ) o recurso ( $x$ ) de la empresa D, será utilizado como referencia de mejores prácticas (*benchmarking*) las empresas A y B, por su proximidad, así como las empresas B y C servirán de referencia para el cálculo de los valores objetivo (de recursos o productos) de la empresa E.



**Figura 3.3:** Frontera eficiente en el modelo DEA. *Fuente: Adaptación de Coopers et al. (2000).*

La elección de las variables en los modelos DEA puede ser realizada de diferentes formas. Barros (2006) sugiere tres criterios de elección: las bases de datos, la opinión profesional y los trabajos antecedentes. En general, suele utilizarse las bases de datos disponibles, que recogen información financiera y no financiera de las empresas, como son los datos contables, los datos relativos a I+D, entre otros. Otro criterio utilizado para asegurar la validez de la investigación es la opinión profesional de los directivos implicados en el sector analizado. Un tercer criterio es el análisis de los estudios previos.

En el análisis de los estudios antecedentes (**cuadro 3.2**), podemos identificar un conjunto de variables diversas utilizadas y modelos DEA. En general, la mayoría de los estudios ha utilizado como variables de entrada o *input*, el número de empleados, los gastos de explotación y el valor de activos. En segundo lugar, las variables de salida (*output*) más utilizadas fueron los ingresos y los beneficios. Con relación a los modelos DEA, encontramos el uso de rendimientos constantes y variables a escala, así como orientación al *input* u

*output.*

Considerando lo expuesto sobre la eficiencia y competitividad de las PYME, en la que se pretende valorar si tras la implantación del nuevo sistema contable, la empresa ha experimentado una mejora en su posición competitiva dentro del sector de referencia y la implicación de la institucionalización de los SCG en lograr eficiencia, nos planteamos en este trabajo contrastar empíricamente la relación entre el cambio en los SCG experimentado en la organización y el aumento (disminución) de su eficiencia relativa en el sector, como una medida del éxito del cambio desde una perspectiva objetiva de valoración.

Por ello, trazamos la siguiente proposición de carácter explicativo:

---

**Proposición 4: El grado de éxito externo de un SCG en la PYME está relacionado positivamente con su grado de institucionalización.**

---

<b>Autor</b>	<b>Sector</b>	<b>Recursos (<i>input</i>)</b>	<b>Productos (<i>output</i>)</b>	<b>Modelo DEA</b>	<b>Muestra</b>
Hollas <i>et al.</i> (2002).	Gas Natural.	1. Cantidad de Gas adquirido; 2. Número de Empleados; 3. Activos.	1. Ingresos por Cliente Residencial; 2. Ingresos por Cliente Comercial; 3. Ingresos por Cliente Industrial.	Rendimiento variable a escala, orientado al <i>input</i> .	33 empresas privadas distribuidoras de gas natural, EE.UU. Período: entre 1975 y 1994.
Rouse <i>et al.</i> (2002).	Departamento de mantenimiento de una empresa aérea.	1. Existencias; 2. Consumo de Materiales; 3. Salarios.	1. Horas de trabajadas.	Rendimiento constante a escala, orientado al <i>input</i> .	1 departamento. Período: entre 1993 y 1996.
Santos y Nova (2005).	Electricidad.	1. Neto Patrimonial; 2. Promedio de Empleados.	1. Valor Agregado; 2. Liquidez Corriente; 3. Variación en Ventas; 4. Inversión en Inmovilizado.	No ha detallado.	46 empresas, Brasil. Período: entre 1999 y 2000.

(continúa)

<b>Autor</b>	<b>Sector</b>	<b>Recursos (<i>input</i>)</b>	<b>Productos (<i>output</i>)</b>	<b>Modelo DEA</b>	<b>Muestra</b>
Hseu y Shang (2005).	Pasta de Madera y Papel.	1. Capacidad de producción de pasta de madera; 2. Capacidad de producción de papel; 3. Número de Empleados.	1. Producción de pasta de madera; 2. Producción de papel.	Rendimiento constante a escala, orientado al <i>output</i> .	17 países de la OECD. Período: entre 1991 y 2000.
Barros (2005).	Hostelería.	1. Número de Empleados; 2. Gastos con Personal; 3. Número de Habitaciones; 4. Área del hotel; 5. Neto Patrimonial; 6. Gastos de Explotación; 7. Gastos con Externalización.	1. Ingresos de Explotación; 2. Número de Huéspedes; 3. Número de Noches por Huésped.	Rendimiento variable a escala, orientado al <i>output</i> .	43 hoteles posadas, Portugal. Período: 2001.

(continúa)

<b>Autor</b>	<b>Sector</b>	<b>Recursos (<i>input</i>)</b>	<b>Productos (<i>output</i>)</b>	<b>Modelo DEA</b>	<b>Muestra</b>
Serrano <i>et al.</i> (2005).	Internet.	1. Número de Empleados; 2. Activos; 3. Gastos de Explotación.	1. Ingresos de Explotación; 2. Número de visitantes.	Rendimiento constante a escala, orientado al <i>input</i> .	40 empresas, EE.UU. Período: Diciembre, 1999.
Barros (2006).	Supermercados.	1. Número de empleados; 2. Activos;	1. Ingresos de Explotación. 2. Resultado Actividades Ordinarias; 3. Valor Agregado.	Rendimiento variable a escala, orientado al <i>output</i> .	22 empresas, Portugal. Período: entre 1998 y 2003.
Sellers y Mas (2006)	Supermercados	1. Número de Empleados; 2. Número de Filiales; 3. Neto Patrimonial más Deudas.	1. Ingresos de Explotación; 2. Resultado del Ejercicio.	Rendimiento variable a escala, orientado al <i>output</i> .	100 empresas, España. Período: entre 1995 y 2001.

(continúa)

<b>Autor</b>	<b>Sector</b>	<b>Recursos (<i>input</i>)</b>	<b>Productos (<i>output</i>)</b>	<b>Modelo DEA</b>	<b>Muestra</b>
Tsai <i>et al.</i> (2006).	Telecomunicación	1. Activos; 2. Gastos de Capital; 3. Número de Empleados.	1. Ingresos de Explotación; 2. EBITAD; 3. EBIT.	Rendimiento constante a escala, orientado al <i>input</i> .	39 empresas de ámbito mundial. Período: 2000.
Díaz <i>et al.</i> (2006).	Madera, Pasta y Papel, y Mueble	1. Número de Empleados; 2. Fondos Propios; 3. Deuda a Largo Plazo.	1. Ingresos de Explotación; 2. Beneficios antes de Impuestos.	Rendimiento constante a escala y rendimiento variable a escala, orientado al <i>input</i> .	61 empresas, España. Período: entre 1998 y 2001.

**Cuadro 3.2:** Resumen de los artículos publicados que han utilizado el DEA

## **CAPÍTULO 4**

# **METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN**

---

#### **4.1 METODOLOGÍA CUANTITATIVA VERSUS CUALITATIVA: LA INVESTIGACIÓN EN CONTABILIDAD DE GESTIÓN**

La elección de la metodología que se va a aplicar en una investigación exige del investigador conocer las características de cada una de las metodologías existentes, así como, las condiciones que se requieren para su utilización (ver **cuadro 4.1**, Ayuso y Ripoll, 2005).

La metodología cuantitativa se basa en el positivismo, según el cual existe una verdad objetiva en torno a las organizaciones, que se revela a través del método científico, y se alcanza con la lógica hipotética-deductiva. Así, se asegura la fiabilidad y validez necesaria del método. En el seno de este paradigma, el investigador es un actor neutral, en una realidad objetiva y concreta, que utiliza un conjunto de técnicas estadísticas para la obtención y análisis de los datos, con el fin de comprobar sus hipótesis de investigación o *verificar una teoría*, definidas a partir de un aporte teórico robusto *a priori*. La investigación busca identificar relaciones aisladas entre variables para luego combinar estas relaciones con teorías generales y construir explicaciones a los problemas planteados (Ryan *et al.*, 2004).

Por su parte, la metodología cualitativa tiene como referente teórico los estudios etnográficos, es decir, la observación y descripción de los distintos aspectos de un agrupamiento social, sus costumbres y hábitos (Woolgar, 1991). Por ello, asumimos la suposición de que la realidad organizativa se construye socialmente. El método básico es la observación y entrevistas que permiten profundizar en el entendimiento de los aspectos estudiados, lo cual impide llegar a generalizaciones estadísticas. Sin embargo, se va a considerar la organización como un todo, teniendo en cuenta su propio contexto en el análisis, tratando de comprender los hechos que se suceden en la misma y buscando la autenticidad y el análisis de la complejidad del caso en estudio (Bryman, 1988; Stake, 1995). La metodología cualitativa permite profundizar en la naturaleza del problema a analizar, en busca de un avance teórico que dé soporte a la elaboración posterior

de constructos o conceptos que permitan *generar una teoría*.

Características	Metodología Cuantitativa	Metodología Cualitativa
Paradigma teórico	Positivismo	Etnografía
Presuposición epistemológica	Existe una verdad objetiva en torno a las organizaciones que se revela a través del método científico	La realidad organizativa se construye socialmente
Lógica	Hipotética-deductiva	Inductiva
Objetivos	Fiabilidad y validez	Autenticidad y complejidad
Método básico	Encuestas	Observación, entrevistas

**Cuadro 4.1:** Características de la metodología cuantitativa *versus* cualitativa. Fuente: Adaptación de Lee (1991).

El objetivo general de este trabajo de investigación, se va a alcanzar a través de la metodología cualitativa, pues va a permitir al investigador explorar cómo el desarrollo y la utilización de un SCG produce en una PYME transformaciones socio-organizativas y cómo perciben y reaccionan los sujetos de la organización ante éstas. El estudio está orientado a construir o completar el conocimiento en torno al tema de análisis seleccionado, *generando una teoría particular del caso analizado*, a partir del marco teórico Institucional. Con esta metodología el investigador pretende mantener en todo momento una perspectiva abierta que permita acceder a aspectos relevantes, que *a priori* no hayan sido considerados importantes (Yin, 1994; Stake, 1995).

Este objetivo sólo es posible lograrlo, en profundidad, con el empleo de métodos de investigación dónde el investigador se involucra en la

interpretación y análisis de los hechos, teniendo en cuenta la influencia del entorno social en el que se encuentran. Por tanto, es esencial la observación para comprender la cultura de la organización analizada, el análisis de textos y documentos, las entrevistas en muestras reducidas, y realizar grabaciones y transcripciones con la finalidad de captar todo aquello que los participantes comunican.

## 4.2 EL ESTUDIO DE CASO COMO MÉTODO DE INVESTIGACIÓN

El método elegido es el estudio de caso (EDC), por su capacidad de explicar las causas del cambio contable y cómo éste se ha desarrollado en un determinado contexto organizativo (Araújo, 2003). Tal y como Barrachina *et al.* (2004) señalan, el EDC proporciona a los investigadores comprender el modo en que los SCG son utilizados en el día a día de una organización. La adecuación y utilidad del método se manifiesta en numerosos trabajos empíricos que abordan el estudio del cambio contable desde esta perspectiva, entre otros: Covaleski y Dirsmith (1988); Covaleski *et al.* (1993); Amat *et al.* (1994); Burns (2000); Burns y Scapens (2000); Perren y Grant (2000); Granlund (2001); Johansson y Baldvinsdottir (2003); Siti-Nabiha y Scapens (2005); Ribeiro y Scapens (2006) y Lukka (2007).

Según Araujo (2003), el EDC provee a los investigadores un gran conocimiento de los SCG y permite el análisis del cambio contable dentro del contexto en el que se produce, proporcionando el examen de los factores que han influido en el mismo, las interrelaciones entre los elementos de la estructura organizativa y sus consecuencias en los SCG.

Ryan *et al.* (2004, pp.205-212) destacan los principales pasos del EDC:

- a) Preparación del estudio: revisar las publicaciones existentes con el

objetivo de especificar con la mayor claridad posible las cuestiones a investigar, las teorías que se van a utilizar, la metodología y el método de investigación. Todo debe estar lo suficientemente bien definido como para proporcionar un plan de investigación que sea realizable, dado los recursos disponibles.

- b) Reunión de evidencias: el investigador debe estar constantemente alerta en busca de cualquier evidencia que parezca ser importante para explicar el caso. Las fuentes de evidencia más conocidas son los apuntes personales hechos durante las reuniones, los cuestionarios, las entrevistas, entre otros.
- c) Valoración de la evidencia: la investigación basada en los estudios de caso debe ocuparse de las condiciones para garantizar la fiabilidad del procedimiento adoptado, la validez de los datos, de las fuentes y de la interpretación. Asimismo, se debe garantizar la capacidad de generalización o transferibilidad de los resultados.
- d) Identificación de los patrones: los patrones identificados por el investigador servirán tanto para describir como para explicar el caso. Los patrones observados en el caso, se pueden relacionar con patrones descubiertos en otros casos y captados en teorías anteriores. En consecuencia, el modelo patrón utilizado para explicar el caso siempre debe compararse con las teorías existentes.
- e) Redacción de los casos: no se debe subestimar el tiempo y esfuerzo necesarios para la redacción del caso. La etapa final de escribir el caso, implica realizar un análisis detallado del caso y una interpretación del mismo. Esto requiere una buena habilidad con el idioma para producir un texto convincente, respecto a todas las cuestiones exploradas y explicadas.

### 4.2.1 Los Tipos de Estudios de Caso

Ryan *et al.* (2004) tipifican los estudios de casos en Contabilidad en cinco modalidades:

- a) **Descriptivos:** Describen sistemas, técnicas y procedimientos contables en la práctica. Sirven para proporcionar información sobre la naturaleza y forma de las actuales prácticas contables.
- b) **Ilustrativos:** Intentan ilustrar prácticas nuevas y posiblemente innovadoras desarrolladas por determinadas empresas. Son una ilustración de lo que se ha conseguido en la práctica.
- c) **Experimentales:** Examinan las dificultades de implementar propuestas nuevas. Son útiles, para evaluar los beneficios que se pueden obtener. Su intención es indicar lo que debe hacerse en la práctica, usando un razonamiento normativo.
- d) **Exploratorios:** Exploran las razones de determinadas prácticas contables. Sirven para generar hipótesis sobre los motivos de una práctica concreta a someter más adelante dentro de una rigurosa comprobación empírica.
- e) **Explicativos:** Explican las razones de prácticas contables en casos concretos. El uso de marcos teóricos es útil, aunque no imprescindible, ya que permite al investigador dar explicaciones convincentes

La intención del investigador es lo que determina su posicionamiento en cada caso, ya que las diferencias entre los distintos tipos no siempre están claras: ¿Qué prácticas deben considerarse innovadoras (o tradicionales) en los estudios de caso ilustrativos?, ¿Tales prácticas innovadoras desarrolladas por ciertas empresas son superiores a las prácticas de otras empresas?. Además, un estudio del tipo exploratorio puede servir para generar razonamientos que posteriormente sean utilizados en estudios de caso explicativos, es decir, útiles

para explicar las prácticas contables.

Tal y como Ryan *et al.* (2004) exponen, cuando la investigación positiva utiliza el estudio de caso, éste es del tipo exploratorio. En esta rama metodológica, el EDC es utilizado como una herramienta útil para explorar fenómenos y para generar hipótesis, con la intención de posteriormente contrastarlas en estudios estadísticos a gran escala, siendo ésta fase una etapa superior. Ante este uso, la perspectiva positiva, considera el EDC únicamente como una etapa inicial y relativamente pobre (en sí mismo) del proceso de investigación. Utilizan un modelo de explicación deductivo, que desvía el investigador del caso. En el modelo deductivo, un hecho o relación particular es explicado desde un conjunto de leyes generales, es decir, para que una explicación sea válida, debe haber al menos una ley general que apruebe la observación empírica. El resultado final del modelo deductivo es la predicción de hechos que se pueden aplicar en otros casos específicos.

En cambio, la investigación interpretativa tiene como propósito desarrollar un marco teórico que sea capaz de explicar la realidad observada y las prácticas de los individuos desde una perspectiva holista, por tanto hay un claro potencial para los EDC explicativos y probablemente es el único método satisfactorio disponible. El investigador busca identificar un patrón en el caso y usa teorías para explicar la realidad observada, es decir, busca comprender las prácticas contables en un conjunto específico de circunstancias. El marco teórico aplicado en un EDC explicativo tiene una doble orientación, pues al mismo tiempo que se utiliza para explicar las observaciones y comprender los fenómenos, estas mismas pueden modificar los postulados de este mismo marco teórico. Si las teorías no dan explicaciones suficientes, entonces habrá que desarrollar nuevas o modificar las existentes.

Con base en las proposiciones establecidas en el **capítulo 2 y 3** y la naturaleza interpretativa del trabajo de investigación, clasificamos nuestro estudio como explicativo, pues estamos buscando relaciones entre las distintas

variables seleccionadas que van ayudar a explicar las razones del éxito de un SCG en el contexto particular de dos PYME.

#### **4.2.2 La Generalización y el Rigor Científico en el Método del Estudio de Caso**

La generalización de los resultados en el método del estudio de caso es la principal crítica hecha por los investigadores de la corriente positiva-cuantitativa hacia la investigación cualitativa. Ryan *et al.* (2004, p.201) afirman que: “Los investigadores que adoptan una lógica de muestreo y buscan producir generalizaciones estadísticas, inevitablemente considerarán los estudios de caso como poca cosa, no más que un método de investigación exclusivamente exploratorio. Pero los estudios de casos pueden ser explicativos y su verdadero potencial se verá cuando se usen conjuntamente con la lógica de la repetición y extensión, intentando obtener generalizaciones teóricas y no estadísticas”.

Lukka y Kasanen (1995) exponen que la generalización proporciona la posibilidad de que las conclusiones obtenidas en un estudio puedan extenderse y aplicarse a muchos o todos los casos con las mismas características, independiente del método empleado – cualitativo o cuantitativo.

Para poder generalizar se presume el argumento indispensable e intrínseco de que las organizaciones son bastante similares en ciertas condiciones, característica sostenida por Granlund y Lukka (1998), con relación a la Contabilidad de Gestión de los países desarrollados. Según Lukka y Kasanen (1995), para que un estudio sea convincente y sus conclusiones creíbles son necesarias las siguientes condiciones:

1. El conocimiento teórico del área o tema objeto de análisis;
2. Los resultados e interpretaciones de estudios empíricos previos,

### 3. Los resultados e interpretaciones del estudio llevado a cabo.

Araújo (2003) avala que únicamente cuando estos tres elementos hayan sido correctamente analizados, estructurados y sintetizados se puede considerar positivamente el alcance de las conclusiones de un estudio.

En el caso de la generalización teórica o analítica, el objetivo es expandir y generalizar teorías, permitiendo trascender la comprensión de procesos y relaciones (Yin, 1994). A través de EDC desarrollados con rigor, el investigador puede conseguir la generalización de sus conclusiones, con la misma propiedad que se obtiene en el empleo de estudios estadísticos, como se observa en Hopwood (1987); Jönsson y Grönlund (1988); Covaleski y Dirsmith (1988); Burns y Scapens (2000), cuyas conclusiones se han referenciado en numerosas ocasiones y han sido empleadas para justificar y realizar otras investigaciones.

La generalización de una teoría utilizando el EDC se obtiene dentro de una lógica de repetición y extensión. La teoría existente se usa para encontrar el sentido de las observaciones. A través de estas observaciones se puede descubrir que la teoría necesita ser ajustada, modificada o incluso rechazada. Las teorías que proporcionan explicaciones convincentes se retienen y usan en otros estudios de caso, en contextos nuevos, donde la teoría se ajusta y modifica, es decir, se generaliza. Esta generalización teórica se observa cuando se utiliza o *extiende* una teoría sostenida en los encuentros de un EDC, en otros contextos nuevos o diferentes de aquellos que fueron generados o cuando se utiliza un EDC para *ampliar* la teoría a un conjunto de contextos más amplios (Ryan *et al.*, 2004).

Un segundo cuerpo de crítica se refiere al rigor científico de la investigación basada en el EDC. Para alcanzar dicho rigor, es necesario plantear una serie de estrategias de investigación que permitan lograr la fiabilidad del estudio, la consistencia interna, la validez interna y la externa (Yin, 1994).

Para alcanzar la fiabilidad del estudio hay que diseñar y seguir un protocolo, el cual especifica todos los pasos que se han seguido en la elaboración del estudio y, a su vez, elaborar una base que recoja todos los datos del estudio, de modo que diferentes investigaciones que utilicen el mismo método puedan llegar al mismo resultado. La investigación debe contar con un buen diseño, dónde toda la evidencia debe estar registrada en un conjunto coherente de notas de campo y el análisis del caso debe estar totalmente documentado.

La consistencia interna es obtenida a través de una revisión de la literatura que permita llegar a un marco teórico del objeto de análisis, dónde se puede garantizar una coherencia lógica entre las distintas fases de una investigación y con ello alcanzar la credibilidad y objetividad del estudio. Asimismo, para lograr la consistencia interna se debe realizar la triangulación entre las múltiples fuentes de datos y establecer una cadena de obtención de evidencias, apoyándose en entrevistas con distintos sujetos, análisis de documentos, observaciones, cuestionarios, entre otros métodos.

La validez interna del estudio es lograda ajustándose a patrones de causalidad entre las variables analizadas. Los patrones permiten la creación de explicaciones para el caso analizado, a partir de las interpretaciones hechas por el investigador. Con ello, se puede llegar a una interpretación aceptada del caso dando a conocer a los sujetos del estudio las interpretaciones de la evidencia, siempre ajustándose a la confidencialidad de la información. Además, otra forma de llegar a una interpretación del caso es el trabajo en equipo, posiblemente con investigadores con diferentes antecedentes académicos y experiencias de investigación. Por otro lado, la validez externa se refiere al grado en que los encuentros se pueden generalizar y aplicar a otras situaciones. Con ello, se obtendrá la generalización teórica a través de la capacidad de transferir los encuentros del estudio.

### 4.2.3 Las Limitaciones en el Método del Estudio de Caso

Podemos identificar tres limitaciones relacionadas con el estudio de caso que pueden cuestionar los resultados de una investigación: la dificultad de establecer fronteras alrededor de la cuestión que es objeto de estudio, la naturaleza de la realidad social que se está investigando, y la ética de las relaciones del investigador con los sujetos implicados en el caso analizado (Ryan *et al.*, 2004, pp.212-214).

Por lo que respecta a la delimitación de la investigación, la perspectiva interpretativa destaca la importancia de ubicar las prácticas contables dentro del contexto más amplio de los sistemas organizativos, económicos y sociales de los que forman parte. Por ello, los investigadores deben poner algún límite al tema central investigado, con el objetivo de no extender el caso al estudiar las interrelaciones con sistemas diferentes y más amplios. Esto permitirá un estudio detallado del área y otros investigadores podrán ampliar el trabajo a otras áreas. Tal y como afirman Ryan *et al.* (2004), la generalización teórica en la investigación de los EDC puede ampliar la comprensión del tema a sistemas sociales más amplios, a medida que se realizan más EDC.

Por otro lado, el investigador debe interpretar la realidad social y los EDC deben mostrar interpretaciones de esa realidad social y no limitarse a una explicación objetiva. Al contrario de los fenómenos naturales, los fenómenos sociales no se pueden comprender con independencia del individuo, por tanto el investigador no puede ser visto como un observador independiente y neutral. Dicha interpretación puede estar condicionada tanto por ideas preconcebidas del investigador como por el conocimiento previo que tenga sobre el tema analizado. Este sesgo puede ser disminuido utilizándose técnicas diversas de recopilación de datos (triangulación de métodos) y valoración de las evidencias (triangulación de investigadores).

Por último, los EDC requieren el acceso a información confidencial de

las empresas que sólo se puede obtener cuando se asegura la confidencialidad. En algunos casos, una persona puede no estar preparada para revelar sus puntos de vista en una entrevista si el investigador tiene que pasar esta información a otros miembros de la organización. Hay que conseguir un equilibrio entre la necesidad de tener acceso a información confidencial y las posibilidades de usar esta información en el EDC o en la publicación de los resultados. Por ejemplo, en algunos casos es necesario esconder la identidad de las personas y de la empresa estudiada. Esto puede limitar la apreciación del contexto del estudio, pero es esencial para conseguir información confidencial detallada.

### **4.3 DISEÑO DE LA INVESTIGACIÓN**

A continuación, se desarrolla el contenido relativo a las cuestiones ligadas a los objetivos, las proposiciones de la investigación, la selección del caso, la recopilación de datos y variables del estudio.

#### **4.3.1 Objetivos, Cuestiones y Proposiciones de Investigación**

El diseño de la investigación, tal y como expone Yin (1994), debe seguir una secuencia lógica que conecta los datos obtenidos en la investigación con las cuestiones iniciales del estudio y con sus conclusiones. Según el esquema propuesto por este autor, en el **cuadro 4.2** se recogen los siguientes componentes: las cuestiones a estudiar, las proposiciones realizadas por el investigador, la unidad de análisis, la lógica que une los datos con las proposiciones y el criterio para interpretar los resultados.

A partir del objetivo general de este trabajo, que es *conocer que relación existe entre el proceso de cambio de un SCG en las PYME y el éxito del cambio, explorando y explicando los factores de éxito del proceso de cambio de un SCG en la PYME*, hemos determinado 3 cuestiones:

Cuestión 1: ¿Qué motivos llevan a las PYME a cambiar sus SCG?

Cuestión 2: ¿Cómo se desarrolla el proceso de cambio de los SCG en las PYME?

Cuestión 3: ¿Qué grado de éxito tienen los SCG en las PYME?

Las cuestiones de investigación nos han llevado a determinar 4 proposiciones:

Proposición 1: Los motivos que llevan a las PYME a cambiar su SCG pueden estar vinculados con: motivos de salud empresarial, motivos de competitividad o motivos de legitimación (vinculada a la cuestión 1).

Proposición 2: El grado de institucionalización de un SCG en la PYME está relacionado positivamente con su grado de interiorización (vinculada a la cuestión 2).

Proposición 3: El grado de éxito interno de un SCG en la PYME está relacionado positivamente con el grado de institucionalización (vinculada a la cuestión 3).

Proposición 4: El grado de éxito externo de un SCG en la PYME está relacionado positivamente con el grado de institucionalización (vinculada a la cuestión 3).

Componentes del diseño	Contenido
1. Cuestiones a estudiar	C1. ¿Qué motivos llevan a la PYME a cambiar sus SCG?
	C2. ¿Cómo se desarrolla el proceso de cambio de los SCG en las PYME?
	C3. ¿Qué grado de éxito tienen los SCG en la PYME?
2. Las proposiciones realizadas  P1: Exploratoria P2-P4: Explicativas	P1. Los motivos que llevan a las PYME a cambiar su SCG pueden estar vinculados con: motivos de salud empresarial, motivos de competitividad o motivos de legitimación (C1).
	P2. El grado de institucionalización de un SCG en la PYME está relacionado positivamente con su grado de interiorización (C2).
	P3. El grado de éxito interno de un SCG en la PYME está relacionado positivamente con el grado de institucionalización (C3).
	P4. El grado de éxito externo de un SCG en la PYME está relacionado positivamente con el grado de institucionalización (C3).
3. La unidad de análisis	El éxito de los SCG en la PYME: institucionalización y eficiencia relativa
4. La lógica que une los datos con las proposiciones	EDC: Interpretación de las relaciones o tendencias entre las variables implicadas en las proposiciones del estudio. DEA: Evaluación de las variaciones de eficiencia relativa
5. El criterio para interpretar los resultados	Comparación entre los casos analizados y la teoría existente.

**Cuadro 4.2:** Componentes del diseño de la investigación. *Adaptación de Yin (1994).*

#### 4.3.2 Selección de los Casos

La selección de los casos ha tenido un carácter intencionado, al constituir un caso crítico para estudiar las variables que afectan el éxito del cambio en los SCG y contrastar las proposiciones planteadas en el estudio. Los casos han sido seleccionados porque ofrecen una gran oportunidad de aprendizaje sobre el tema objeto de estudio, permitiéndonos extender o verificar la teoría existente, tal y como exponen Eisenhardt (1989) y Yin (1994). Según Ryan *et al.*

(2004, p.203), el objetivo en un *caso crítico* es “determinar si la teoría proporciona buenas explicaciones o si hace falta desarrollar explicaciones alternativas”.

Para la selección de los casos, se realizó inicialmente un primer contacto con la Federación de la Madera y Mueble de la Comunidad Valenciana (FEVAMA<sup>6</sup>) que remitió a sus asociados una circular invitándolos a participar en la investigación que propusimos (**Anexo A**).

El segundo paso fue realizar contactos con algunas empresas previamente seleccionadas por sus características de *mediana empresa*, según la *Recomendación de 6 de mayo de 2003 de Comisión Europea*, es decir, con un número de empleados entre 50 y 249 y con facturación entre 10 y 50 millones de euros anuales. En esta fase se utilizó como recurso las informaciones obtenidas en la base de datos SABI (Sistema de Análisis de Balances Ibéricos).

Además, se buscaba algunas características cualitativas, como que el capital fuera aportado por los propietarios, que los propietarios fuesen los responsables de la gestión de la empresa, y que hubieran tenido cambios importantes en sus sistemas de gestión en los últimos años, especialmente a partir del año 2000. En última instancia, la elección del caso también ha sido realizada con un criterio práctico, persiguiendo la viabilidad del estudio y los recursos disponibles para realizar el trabajo.

Después de algunos rechazos a la invitación hecha por el equipo de investigadores y de la exclusión de algunas empresas que no poseían las características buscadas, llegamos finalmente a los casos que presentamos en este estudio. En esta fase, después del contacto inicial, enviamos una carta de

---

<sup>6</sup> FEVAMA es la Federación Empresarial de la Madera y Mueble de la Comunidad Valenciana, creada en 1978. Los servicios que presta a las empresas asociadas persiguen la promoción, el desarrollo y la mejora constante de su actividad empresarial, y buscan lograr objetivos como la implantación de nuevas tecnologías, mejorar la organización interna, incrementar el nivel de cualificación profesional de los trabajadores y mejorar la calidad de los procesos, productos y sistemas de gestión, etc. Disponible en [www.fevama.es](http://www.fevama.es).

presentación de la investigación y un documento dónde se establecía las condiciones básicas de las entrevistas, según el **Protocolo** de la investigación, (**Anexo B**).

### 4.3.3 Recopilación de Datos

Los pasos seguidos en este trabajo, en el proceso de captura y análisis de datos son los que relacionan a continuación:

- 1) Selección del sector en el que se va a realizar el estudio: el sector de la madera y mueble de la Comunidad Valenciana. Las razones que llevaron a la elección de este sector son dos: 1) que representa una industria con tradición en la Comunidad Valenciana, y 2) que la Comunidad Valenciana es la región de España que presenta el mayor número de empresas pequeñas y medianas en el sector de la madera y mueble (DIRCE, 2005).
- 2) Extracción de la muestra de empresas del estudio: las empresas medianas de dicho sector que estaban incluidas en la base de datos SABI (*Sistema de Análisis de Balances Ibéricos*), acceso *on line* a fecha de 30/10/2006, en concreto 78 empresas del mueble y 33 empresas de la madera. Esta muestra representa el 2,12 % de todas las empresas del sector de la madera y mueble en la Comunidad Valenciana y el 89,52% de las empresas del sector con más de 50 trabajadores (según datos del INE, DIRCE 2005).
- 3) Selección de dos casos de la muestra en las que desarrollar el EDC. Como condición estas empresas deben tener una peculiaridad: haber implantado un SCG entre los años 2000-2004. Para ello, ha sido de utilidad la colaboración en este estudio, de la asociación empresarial del sector de la madera y del mueble de la Comunidad

Valenciana (FEVAMA).

- 4) Captura de datos necesarios para el análisis DEA. El primer análisis se realizará dentro del periodo previo al año en el que data el cambio contable, y el segundo análisis se efectuará dentro del periodo posterior a dicho momento.
- 5) Desarrollo del EDC de las empresas seleccionadas.

Una vez que las empresas aceptaron nuestra invitación, se procedió a realizar las entrevistas con cada uno de los perfiles que determinamos como esenciales para captar los datos:

- a) Perfil 1: Aquellas personas que han intervenido en tomar la decisión de implantar el nuevo sistema contable de gestión;
- b) Perfil 2: Aquellas personas que han liderado el proceso de cambio del nuevo sistema en la organización;
- c) Perfil 3: Aquellas personas que se han implicado en su puesta en marcha o funcionamiento más operativo.

Las entrevistas se realizaron con una guía de posibles aspectos a los que en cada cuestión nos interesaba que el entrevistado condujera su respuesta. Esto también permitiría posteriormente una mayor facilidad en la comparación de datos y que el investigador y el entrevistado no desviarán su atención de forma equivocada. El método de la entrevista nos permitió acomodar a lo largo de la misma, las cuestiones en función de las respuestas que se iban obteniendo, y en función de las reacciones que se iban observando. Las cuestiones fueron las siguientes:

- 1) Historia de la empresa;
- 2) Evolución de la empresa;
- 3) Características económico - financieras de la empresa;
- 4) Situación de la empresa cuando se tomó la decisión de implantar el nuevo sistema: sector, competencia, clientes, salud empresarial, etc;
- 5) ¿Cómo se tomó la decisión de implantar el nuevo sistema? (fases, personas, recursos, etc.);
- 6) ¿Qué se esperaba del nuevo sistema? Expectativas sobre sus utilidades.
- 7) ¿Cómo se llevó a cabo el proceso de cambio del nuevo sistema? (diseño, desarrollo, implantación, equipos de trabajo, actitudes, dificultades, nuevas rutinas, etc.);
- 8) ¿Qué características y utilidades actuales tienen el sistema?

Al perfil 1 se aplicó los puntos del 1 al 8. Las entrevistas al perfil 2 estuvieron concentradas exclusivamente en las cuestiones de la 4 a la 8. Y al perfil 3 se le cuestionaron únicamente los puntos 4, 6, 7 y 8.

Además de estas cuestiones, hemos utilizado un cuestionario dirigido a todos los perfiles para captar una valoración cuantitativa (utilizando una escala *Likert*) de algunos datos clave del estudio, como son el tipo de uso de los sistemas de gestión y las diferencias entre las expectativas y realidades del nuevo sistema.

El primer cuestionario se refiere al tipo de uso instrumental o ceremonial de los SCG en la organización (**anexo B: 1<sup>er</sup> cuestionario**). En la fase de elaboración de las cuestiones, se utilizó las evidencias empíricas recogidas sobre el cambio en los SCG en los principales artículos de revistas de mayor prestigio reconocido, plasmadas en el **capítulo 2**. Las cuestiones fueron

valoradas entre el 1 (muy en desacuerdo) y el 5 (muy de acuerdo).

El grado máximo 5, significa un uso *instrumental*, es decir, un alto grado de implicación del SCG en las rutinas de la organización. Por el contrario, el grado mínimo 1, significa un uso *ceremonial*, es decir, cuando el SCG no se emplea regularmente en el proceso de toma de decisiones de la empresa y está desvinculado del proceso de gestión. A continuación, exponemos las cuestiones presentadas a los entrevistados en este cuestionario:

1. La información generada por el nuevo SCG es muy útil en la toma de decisiones entre mi nivel de gestión y los niveles superiores (UTILIDAD SUPERIOR);
2. La información generada por el nuevo SCG es muy útil en la toma de decisiones entre mi nivel de gestión y otros mandos de mí mismo nivel (UTILIDAD INTERMEDIO);
3. El nuevo SCG es una herramienta muy útil para debatir y cuestionar las acciones y la toma de decisiones dentro de mi área de gestión (con mis subordinados) (UTILIDAD INFERIOR);
4. La información generada por el nuevo SCG es muy útil para cuestionar y revisar las acciones y la toma de decisiones sobre los objetivos planificados por mi empresa (INVOLUCRACIÓN);
5. Los gestores de la empresa utilizan la información generada por el nuevo SCG muy regularmente en su trabajo diario (REGULARIDAD);
6. La información generada por el nuevo SCG se utiliza en todos los niveles de gestión (EXTENSIÓN);

El segundo cuestionario buscaba la identificación de las diferencias de valoración entre las expectativas que se tenían sobre el SCG y las realidades alcanzadas después de la implantación, con el objetivo de determinar el grado de éxito interno del cambio (**anexo B**).

Las cuestiones fueron elaboradas a partir del análisis de los artículos relacionados con los procesos de cambio en los SCG, recogido en el **capítulo 3**. Las mismas cuestiones fueron establecidas para las dos dimensiones, y requerían primero una valoración (escala *Likert*) para la dimensión de las expectativas entre el 1 (mejorará nada) y el 5 (mejorará mucho). De forma semejante, en segundo lugar se requería una valoración para la dimensión de las realidades entre el 1 (mejoró nada) y el 5 (mejoró mucho).

La puntuación para la dimensión de las expectativas estaba valorada desde el 1, cuando la expectativa sobre la utilidad del SCG era que “mejorará nada”, un 2 cuando “mejorará muy poco”, un 3 cuando “mejorará poco”, un 4 cuando “mejorará bastante”, y por último un 5 cuando la expectativa sobre la utilidad del SCG “mejorará mucho”.

Por otro lado, la puntuación para la dimensión de las realidades estaba valorada en 1 cuando la realidad sobre la utilidad del SCG “mejoró nada”, un 2 cuando “mejoró muy poco”, un 3 cuando “mejoró poco”, un 4 cuando “mejoró bastante” y un 5 cuando la realidad sobre la utilidad del SCG “mejoró mucho”.

El diferencial (DIF) es la diferencia entre las realidades (REAL) y las expectativas (EXPEC):  $DIF = REAL - EXPEC$ . En el caso que el diferencial sea superior a cero ( $DIF > 0$ ) indicará que las realidades han superado con creces las expectativas (superávit), o si el diferencial es cero ( $DIF = 0$ ), indicará que los entrevistados no han percibido diferencias entre las expectativas y las realidades, sugiriendo en ambos los casos un grado máximo de éxito interno. Por otro lado, si el diferencial es inferior a cero ( $DIF < 0$ ), indicará que las realidades no cubrieron las expectativas (déficit), sugiriendo un grado de éxito interno más

bajo.

Las cuestiones fueron las siguientes:

- 1) Disponibilidad de información a tiempo real (DISPONIBILIDAD);
- 2) Gestión y control de procesos empresariales (PROCESOS);
- 3) Capacidad de analizar los costes (ANALIZAR);
- 4) Capacidad de disminuir los costes (DISMINUIR);
- 5) Capacidad de reducir número de empleados (EMPLEADOS);
- 6) Coordinación de los sistemas de información (INFORMACIÓN);
- 7) Coordinación de los planes y proyectos (PLANES);
- 8) Uso de planes por áreas funcionales (ÁREAS);
- 9) Formalización del proceso de planificación y control (FORMALIZACIÓN);
- 10) Información económica-financiera (FINANCIERA);
- 11) Gestión global (GESTIÓN);
- 12) Rentabilidad global de la empresa (RENTABILIDAD);
- 13) Implicación de la información de gestión en la actividad diaria de los mandos superiores (SUPERIOR);
- 14) Implicación de la información de gestión en la actividad diaria de los mandos intermedios (INTERMEDIO);
- 15) Implicación de la información de gestión en la actividad diaria

de los mandos inferiores (INFERIOR);

16) Potenciar el liderazgo del equipo directivo (LIDERAZGO).

Los entrevistados mostraron un gran interés por el estudio, siendo abiertos y francos. La duración total de las entrevistas fue de 30,5 horas en 18 entrevistas con 14 entrevistados en las dos empresas estudiadas, alcanzando un promedio por entrevista de 1h 40 min. La cronología, duración, entrevistados e instrumentos utilizados están plasmados en los **cuadros 4.3 y 4.4**. La grabación en audio fue utilizada con el objetivo de disponer de toda la información facilitada por el entrevistado, siempre bajo su consentimiento. También fueron muy útiles las anotaciones *in situ* que considerábamos de interés para la investigación.

Las visitas a las empresas fueron realizadas entre Diciembre de 2006 y Junio de 2007. La primera de las entrevistas tenía como objetivo establecer los primeros contactos con los agentes en la organización, dar a conocer los objetivos de la investigación y estudiar las condiciones generales en las que tuvieron lugar los cambios en los SCG. Además se estableció un cronograma de los próximos encuentros. Las visitas siguientes sirvieron para obtener evidencias respecto del proceso de cambio, al mismo tiempo que buscábamos comprender el contexto interno y externo que englobó la introducción de las nuevas prácticas contables. Asimismo, durante las entrevistas asegurábamos la clarificación de cuestiones que emergieron durante la captación de datos y que no habían quedado plenamente satisfechas en los encuentros iniciales.

Las fuentes de investigación utilizadas en este estudio fueron de diversa naturaleza: entrevistas semiestructuradas, grabaciones y anotaciones, análisis de documentos y observación directa. Todo esto ha permitido llevar a cabo la triangulación, que consiste en obtener evidencias de un mismo fenómeno a partir de distintas fuentes (Eisenhardt, 1989).

<b>Fecha</b>	<b>Duración</b>	<b>Cargo</b>	<b>Perfil</b>	<b>Instrumento</b>
28/12/2006	1,5 h	Director General	1	Entrevista semiestructurada
11/01/2007	2h	Director General y Controller	1 y 2	Entrevista semiestructurada
18/01/2007	1,5 h	Controller	2	Entrevista semiestructurada y cuestionario
18/01/2007	1,5 h	Directora de Sistemas	3	Entrevista semiestructurada y cuestionario
26/01/2007	1,5h	Director de Producción	3	Entrevista semiestructurada y cuestionario
26/01/2007	1,5 h	Director Financiero	3	Entrevista semiestructurada y cuestionario
26/01/2007	2 h	Jefe de Logística	3	Entrevista semiestructurada y cuestionario
06/03/2007	1,5 h	Jefe de Ventas	3	Entrevista semiestructurada y cuestionario

**Cuadro 4.3:** Cronología de las entrevistas del caso A

<b>Fecha</b>	<b>Duración</b>	<b>Cargo</b>	<b>Perfil</b>	<b>Instrumento</b>
24/04/2007	4 h	Director General	1	Entrevista semiestructurada
08/05/2007	1,5 h	Director General	1	Entrevista semiestructurada
15/05/2007	2 h	Director de Fábrica	2	Entrevista semiestructurada y cuestionario
29/05/2007	1 h	Director General	1	Entrevista semiestructurada y cuestionario
29/05/2007	1,5 h	Contable	3	Entrevista semiestructurada y cuestionario
05/06/2007	2 h	Comercial A	3	Entrevista semiestructurada y cuestionario
19/06/2007	2 h	Departamento Técnico	3	Entrevista semiestructurada y cuestionario
19/06/2007	1,5 h	Director General	1	Entrevista semiestructurada
19/06/2007	1 h	Encargada de Producción	3	Entrevista semiestructurada y cuestionario
19/06/2007	1 h	Comercial B	3	Entrevista semiestructurada y cuestionario

**Cuadro 4.4:** Cronología de las entrevistas del caso B.

#### 4.3.4 Codificación de las Variables

En un EDC, el enfoque de investigación o el método de análisis empleado debe quedar debidamente formalizado y claramente explicado, para que los resultados tengan coherencia y credibilidad, evitando una de las principales limitaciones de este método, que es el problema de la validez de las conclusiones. El hecho de no emplear una estructura formal, en un método de investigación cualitativo, puede producir que varios investigadores lleguen a conclusiones distintas a partir de una misma fuente de datos o notas de campo, o que la repetición del estudio en otro ámbito sea dificultosa (Yin, 1994).

En este apartado vamos presentar las variables que fueron utilizadas en el proceso de recolección de datos y posteriormente facilitaron el análisis y generación de resultados. Inicialmente, en el **cuadro 4.5** presentamos las cuestiones, proposiciones del estudio, las variables y las fuentes utilizadas para generar las bases de nuestro estudio.

Cuestiones	Proposiciones	Variables	Fuentes
C1: ¿Qué motivos llevan a la PYME a cambiar sus SCG?	P1.1: Los motivos que llevan a la PYME a cambiar su SCG pueden estar vinculados con la salud empresarial.	V1.1: Motivos de salud empresarial.	Amat <i>et al.</i> , 1994; Gosselin, 1997; Hopper <i>et al.</i> , 1999; Burns, 2000; Davila, 2000; Reid y Smith, 2000; Chenhall, 2003; Waweru <i>et al.</i> , 2004; Malina y Selto, 2004.
	P1.2: Los motivos que llevan a la PYME a cambiar su SCG pueden estar vinculados con la competitividad.	V1.2: Motivos de competitividad.	Amat <i>et al.</i> , 1994; Libby y Waterhouse, 1996; Laitinen, 2001; Williams y Seaman, 2001; Haldma y Lääts, 2002; Chenhall, 2003; Davila, 2000; Waweru <i>et al.</i> , 2004; Davila, 2005; Davila y Foster, 2005; Löfsten y Lindelöf, 2005.
	P1.3: Los motivos que llevan a la PYME a cambiar su SCG pueden estar vinculados con la legitimación.	V1.3: Motivos de legitimación.	Meyer y Rowan, 1991; Covaleski <i>et al.</i> , 1993; Amat <i>et al.</i> , 1994; Carruthers, 1995; Suchman, 1995; Oliver, 1997; Carmona <i>et al.</i> , 1998; Granlund y Lukka, 1998; Burns, 2000; Ritchie y Richardson, 2000; Carmona y Macías, 2001; DiMaggio y Powell, 1991; Araújo, 2003.
C2: ¿Cómo se desarrolla el proceso de cambio en los SCG en las PYME?	P2: El grado de institucionalización de un SCG en la PYME está relacionado positivamente con su grado de interiorización.	V2: Grado de interiorización. V3: Grado de institucionalización	Hussain <i>et al.</i> , 1998; Burns y Scapens, 2000; Burns, 2000; Greenhalgh, 2000; Perren y Grant, 2000; Granlund, 2001; Soin <i>et al.</i> 2002; Johansson y Baldvinsdottir, 2003; Lukka, 2007.

(continúa)

Cuestiones	Proposiciones	Variables	Fuentes
C3: ¿Qué grado de éxito tienen los SCG en las PYME?	P3: El grado de éxito interno de un SCG en la PYME está relacionado positivamente con su grado de institucionalización.	V3: Grado de institucionalización. V4: Grado de éxito interno.	Burns y Scapens, 2000; Burns, 2000; Granlund, 2001; Scapens y Jazayeri, 2003; Siti-Nabiha y Scapens, 2005; Busco <i>et al.</i> , 2006.; Ribeiro y Scapens, 2006; Nor-Aziah y Scapens, 2007.
	P4: El grado de éxito externo de un SCG en la PYME está relacionado positivamente con su grado de institucionalización.	V3: Grado de institucionalización. V5: Grado de éxito externo.	Bhimani, 2003; Esteban y Coll, 2003; Esteban <i>et al.</i> , 2005; AECA, 2005; Burns y Scapens, 2000.

**Cuadro 4.5:** Las cuestiones, proposiciones y las variables del estudio.

En el **cuadro 4.6** presentamos la descripción de cada una de las variables del estudio que están relacionadas con las proposiciones y que fueron utilizadas para captar las evidencias empíricas de la investigación. Hemos determinado 5 variables de estudio, con base en el análisis de la literatura sobre el cambio en los SCG en las PYME. Cada una de las variables representa los elementos o componentes (factores) empleados para describir las relaciones expresadas en cada una de las proposiciones del estudio.

La variable 1, sobre los motivos del cambio, ha sido dividida en tres variables de segunda orden, con el objetivo de mejorar las descripciones de las relaciones que hemos buscado en los dos casos analizados. La variable 1.1 se refiere a los motivos de salud empresarial, que hemos conceptualizado como aquellos motivos relacionados con la búsqueda de una mejora en los resultados empresariales, es decir, la rentabilidad. Los factores empleados para identificar una situación de salud empresarial fueron: la disminución de los resultados, las pérdidas financieras, las crisis en el flujo de caja; la necesidad de rentabilidad a corto plazo y las decisiones estratégicas.

La variable 1.2 se refiere a los motivos de competitividad, es decir aquellos motivos relacionados con la búsqueda de mejores condiciones de competitividad en el mercado. Para concretizar esta variable, utilizamos los siguientes factores: la intensidad competitiva en el mercado, la incertidumbre del entorno y la presencia de la PYME en mercados internacionales.

La variable 1.3 se refiere a los motivos de legitimación, relacionados con la búsqueda de reconocimiento de los diversos agentes del entorno. Para caracterizar esta variable, hemos utilizado como factor de análisis el uso de los SCG para legitimar las acciones de la PYME, bajo presiones ejercidas por gobierno, proveedores, acreedores, entre otros agentes externos.

El proceso de interiorización del cambio se ha reflejado en la variable 2. Conceptualizamos el grado de interiorización como el nivel de aceptación del

cambio contable por los agentes involucrados en el funcionamiento del nuevo SCG. Para ello, consideramos los siguientes factores: los conocimientos previos de los agentes involucrados, la implicación de los expertos externos en SCG, los recursos materiales e informáticos implicados con el cambio, la formación interna en SCG, las relaciones de confianza entre los agentes implicados con el cambio, la implicación de las personas y los sistemas de incentivos;

La variable 3, la denominamos grado de institucionalización, o nivel de institucionalización de las normas y reglas contables en las rutinas organizativas. En otras palabras, la permanencia en el tiempo de las nuevas rutinas organizativas introducidas con el cambio. Para ello, hemos considerado como factores para describir esta variable: la implicación del SCG en las rutinas organizativas de la PYME y la identificación del tipo de uso instrumental o uso ceremonial del SCG.

El grado de éxito interno es la variable 4. Hemos conceptualizado esta variable como la distancia entre las expectativas que los agentes tenían sobre el nuevo SCG introducido y las realidades alcanzadas por el SCG después de su implantación. Como factor de descripción de la variable hemos considerado la valoración del diferencial entre las expectativas y las realidades.

Por último, la variable 5 es el grado de éxito externo, ligado a la variación del indicador de eficiencia relativa de la empresa en el sector. Como factor de análisis, hemos valorado la variación de este indicador en el periodo analizado.

El análisis de las variables se procedió a través de la identificación de los distintos factores que las caracterizaban en los casos analizados. En el caso de las variables sobre los motivos del cambio (v1) y grado de interiorización (v2), valoramos exclusivamente las evidencias empíricas cogidas en las entrevistas, documentación presentada y observación directa.

En el análisis de la variable sobre el grado de institucionalización (v3), complementamos el análisis con una valoración cuantitativa, a través del cuestionario sobre el tipo de uso del SCG. Los datos de este cuestionario fueron resumidos en una tabla, donde presentamos la valoración de cada entrevistado, el promedio de cada cuestión y entrevistado y el promedio general.

El análisis de la variable 4, se ha realizado únicamente a través de la valoración cuantitativa del diferencial entre expectativas y realidades. Los datos fueron resumidos en una tabla, donde presentamos la valoración del diferencial de cada entrevistado, el promedio de cada cuestión y entrevistado y el promedio general. Adicionalmente, utilizamos gráficos para representar el diferencial para cada uno de los entrevistados y para el promedio de las cuestiones.

La variable grado de éxito externo (v5), la hemos analizado utilizando la variación del indicador de eficiencia relativa (IER) dentro del período de análisis, generado por el método de Análisis Envolvente de Datos (DEA). El DEA genera un indicador que compara la eficiencia de una determinada empresa con otra, u otras que componen el grupo de mejor eficiencia, o frontera eficiente. Los valores del IER de cada empresa de la muestra fueron resumidos en una tabla, donde presentamos el IER alcanzado en cada uno de los años, el promedio por empresa y el promedio por año. Adicionalmente, utilizamos gráficos, para comparar la evolución de cada una de las empresas analizadas en el EDC con la evolución promedio del sector de la madera y mueble de la Comunidad Valenciana.

<b>Variable</b>	<b>Descripción</b>	<b>Concepto</b>	<b>Factores</b>
v1	Motivos de cambio.	VARIABLES relacionadas con los motivos de cambio.	No se aplica.
v1.1	Motivos de salud empresarial.	Motivos relacionados con la búsqueda de una mejora en los resultados empresariales (rentabilidad)	Disminución de los resultados; pérdidas financieras; crisis en el flujo de caja; rentabilidad a corto plazo; decisiones estratégicas.
v1.2	Motivos de competitividad.	Motivos relacionados con la búsqueda por mejores condiciones para competir en el mercado.	Intensidad competitiva; incertidumbre del entorno; presencia en mercados internacionales.
v1.3	Motivos de legitimación.	Motivos relacionados con la búsqueda de reconocimiento de los diversos agentes del entorno (competencia, clientes, proveedores, entidades reguladoras, etc.)	Uso de los SCG para legitimar las acciones de la empresa, bajo presiones ejercidas por gobierno, proveedores, acreedores, entre otros agentes externos.
v2	Grado de interiorización.	Nivel de aceptación del cambio contable por los agentes involucrados en el funcionamiento del SCG.	Conocimientos previos de los agentes involucrados; implicación de expertos externos en SCG; recursos materiales e informáticos; formación interna; relaciones de confianza; implicación de las personas; sistemas de incentivos.
v3	Grado de institucionalización	Nivel de institucionalización de las normas y reglas contables en las rutinas organizativas	Implicación del SCG en las rutinas organizativas; uso instrumental y uso ceremonial del SCG (utilidad, involucración, regularidad, extensión).
v4	Grado de éxito interno	Distancia entre las expectativas y las realidades del SCG	Valoración del diferencial entre las expectativas sobre el nuevo SCG y las realidades alcanzadas.
v5	Grado de éxito externo	Variación del indicador de eficiencia relativa de la empresa en el sector	Valoración de la variación del indicador de eficiencia relativa de empresa en el sector.

**Cuadro 4.6:** Descripción de las variables de estudio.

La **Figura 4.1** ilustra gráficamente los objetivos y las variables según las proposiciones de este estudio. En primer lugar, las proposiciones del estudio determinan las variables que explican el porqué del cambio, es decir, los motivos de cambio v1.1, v1.2, v1.3 (salud empresarial, competitividad y legitimación).

En segundo lugar, se establece una relación positiva entre el grado de interiorización del cambio contable (v2) y el grado de institucionalización (v3). Es decir, que el proceso de interiorización del cambio en los SCG en las PYME explica el grado de institucionalización alcanzado.

Finalmente, se ha fijado una relación positiva entre el grado de institucionalización (v3) y el grado de éxito interno del cambio (v4), además de una relación positiva entre el grado de institucionalización (v3) y el grado de éxito externo del cambio (v5).

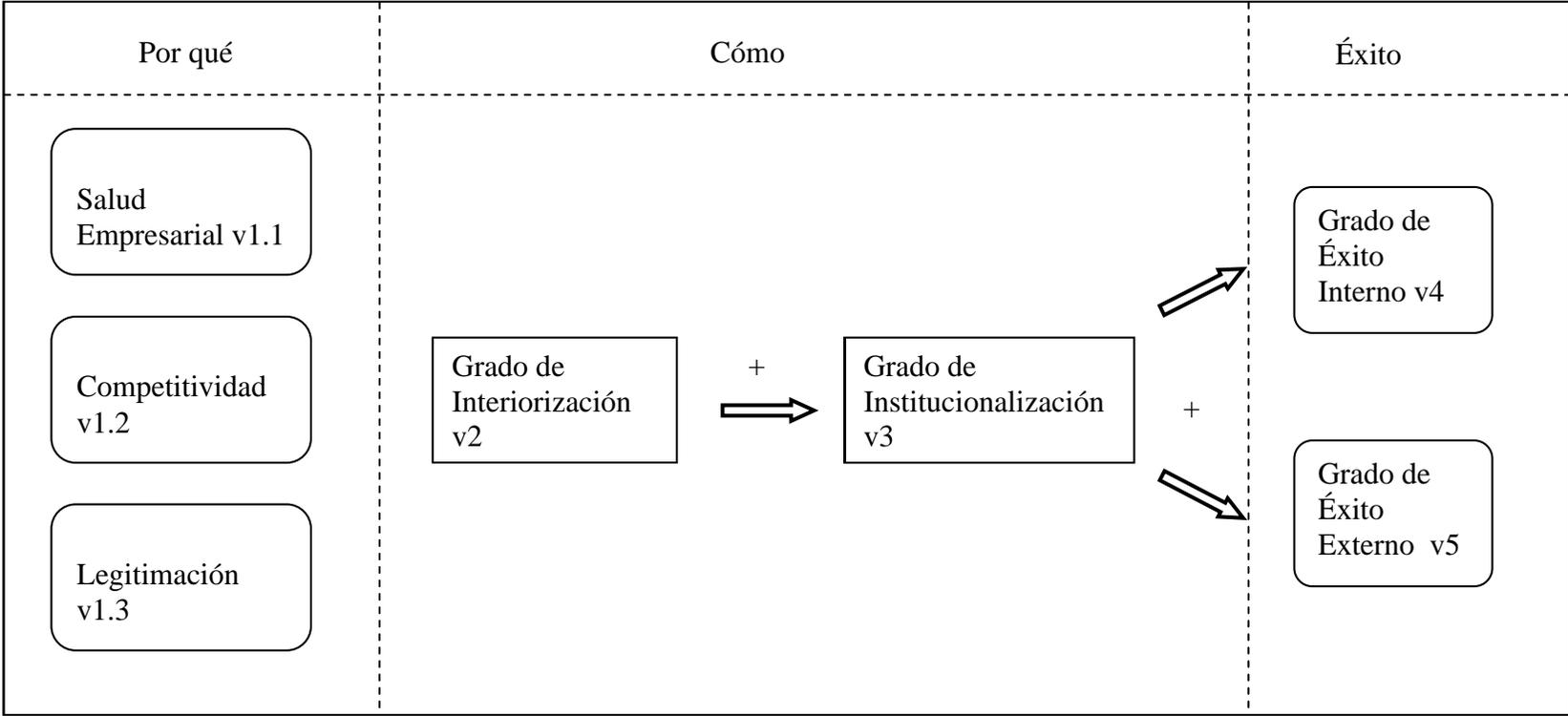


Figura 4.1: Objetivos y variables del estudio.

#### 4.4 EL ANÁLISIS ENVOLVENTE DE DATOS

Tal y como presentan Cooper *et al.* (2000), el Análisis Envolvente de Datos (DEA) es un modelo que evalúa la eficiencia relativa de un grupo de unidades productivas que presentan características homogéneas, basada en la técnica de programación lineal. Una unidad productiva (DMU) puede ser una empresa, un departamento o una unidad de negocio, que convierte recursos homogéneos en productos homogéneos.

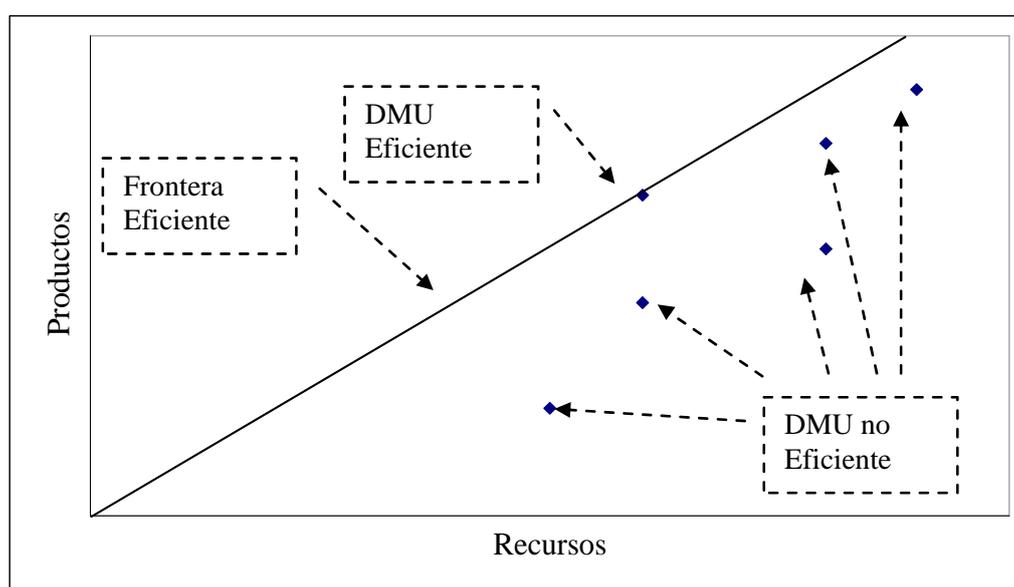
DEA es una extensión del análisis tradicional de ratios, que identifica una DMU como eficiente cuando no hay otra capaz de producir una cantidad mayor de productos desde un mismo recurso, o alternativamente, cuando es capaz de producir el mismo producto a partir de una menor cantidad de recursos (Sellers-Rubio y Mas-Ruiz, 2006). El conjunto de DMU eficientes fija la frontera eficiente.

DEA consiste en una técnica matemática de optimización, basada en cálculos de frontera eficiente no paramétricas. Los análisis no paramétricos determinan la frontera eficiente considerando que las DMU de mejor práctica delimitan esta frontera. Distintamente, los análisis paramétricos realizan una estimación estadística de la función que representa la frontera eficiente, tal y como expone López (2005).

A continuación, comentamos brevemente las características básicas de los dos tipos básicos de DEA que pueden aplicarse al análisis de la eficiencia relativa:

- a) DEA con rendimientos constantes a escala: es conocido como DEA-CRS o DEA-CCR, en honor a los investigadores que lo propusieron, Charnes, Cooper y Rhodes (Charnes *et al.*, 1978). Fue el primer modelo introducido en el análisis de la eficiencia relativa, tomando como condición general que un incremento en los

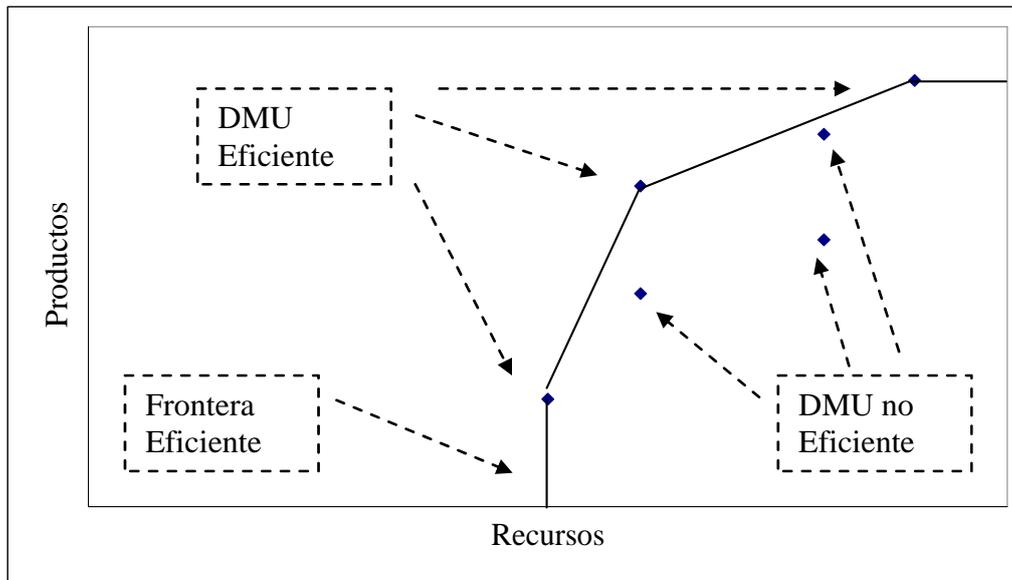
recursos utilizados por la DMU conduce a un incremento proporcional de sus productos, por lo que esta modificación no altera su escala de producción ni su eficiencia. Este modelo mide la eficiencia de cada DMU respecto al resto, con independencia de su escala de producción. En la **figura 4.2** observamos gráficamente la frontera eficiente a partir del modelo DEA-CRS.



**Figura 4.2:** La Frontera Eficiente en el modelo DEA-CRS. *Adaptación de Cooper et al. (2000).*

- b) DEA con rendimientos variables a escala: es conocido como DEA-VRS o DEA-BCC, en honor a los investigadores Banker, Charnes y Cooper (Banker *et al.*, 1984). A diferencia del modelo anterior, se entiende que una variación en los recursos de una DMU no necesariamente conduce a una variación proporcional en los productos. Así una modificación en la escala de producción puede ocasionar un cambio en su eficiencia. El modelo considera la

existencia de distintas escalas de producción en las DMU para calcular la eficiencia relativa. En la **figura 4.3** observamos gráficamente la frontera eficiente a partir del modelo DEA-VRS.



**Figura 4.3:** La Frontera Eficiente en el modelo DEA-VRS. *Adaptación de Cooper et al. (2000).*

Adicionalmente, hay que considerar la orientación del modelo utilizado (Charnes *et al.*, 1981):

- a) Modelo orientado al producto: este modelo busca, dado un nivel de recursos, el máximo incremento proporcional de los productos permaneciendo dentro de la frontera eficiente. Así que una DMU no puede ser considerada eficiente si es posible incrementar cualquier producto sin incrementar ningún recurso y sin disminuir ningún otro producto;
- b) Modelo orientado al recurso: busca la máxima reducción

proporcional en los recursos, dado un nivel de productos, mientras permanece en la frontera eficiente. Una DMU no puede ser considerada eficiente si es posible disminuir cualquier recurso sin alterar sus productos.

Por ello, teniendo en cuenta las orientaciones anteriormente definidas, una DMU es eficiente cuando no es posible incrementar las cantidades de productos manteniendo fijas las cantidades de recursos utilizadas, ni es posible disminuir las cantidades de recursos empleadas sin alterar las cantidades de productos obtenidas (Charnes *et al.*, 1981).

El DEA genera un indicador de eficiencia relativa (IER) igual o inferior a 1, para cada una de las empresas (DMU) del sector. Las empresas que presentan un IER igual a 1, son las que ostentan la máxima eficiencia en el uso de un conjunto de recursos y productos dentro de su sector, y menos eficientes aquellas con IER menor que 1. La diferencia entre el valor máximo del indicador y el valor alcanzado por una empresa es el valor que dicha empresa debería reducir en el consumo de sus recursos, dado su nivel de productos, para alcanzar la máxima eficiencia relativa dentro de su sector.

El modelo finalmente utilizado es el DEA con rendimientos variables a escala (VRS) orientado al recurso (*input*), tal y como es presentado en Cooper *et al.* (2000), también conocido por DEA-BCC. Este modelo, desarrollado por Banker *et al.* (1984), elimina la influencia de la escala de producción entre las empresas estudiadas, característica que encaja con la muestra de medianas empresas que hemos seleccionado (ver resumen de los estadísticos de la muestra, **tabla 4.1**). Así, la medida de eficiencia técnica obtenida está libre de cualquier efecto escala.

La orientación a los recursos (*input*) del modelo sigue la recomendación de Pastor (1996), debido a la imposibilidad de utilizar valores

negativos en la aplicación del DEA (más concretamente, valores menores o iguales a cero), como es el caso de la variable Resultado del Ejercicio. Algunas formas de superar el problema de números negativos en el DEA son:

- a) la exclusión de unidades de decisión (empresas) cuando el número de la muestra es grande;
- b) transformación de valores negativos en positivos, a través de la suma de una constante a los valores observados de una variable en particular. Así, los niveles de eficiencia para las empresas ineficientes serán iguales, cuando los datos sean transformados.

Excluimos la primera opción dado que la muestra de nuestro estudio no tiene la característica de “grande”. El hecho de quitar las empresas con valores negativos podría implicar una reducción importante de la muestra final. Así nos decantamos por la segunda opción, es decir, la de transformar los datos de la variable Resultado del Ejercicio, sumando el menor valor observado en cada año de la muestra a los demás valores. Por ejemplo, en el año 2000, hemos sumado el valor *60,001* a todos los demás valores de la variable. Consiguiendo de este modo que el menor valor de la muestra fuese el *0,001* (respetando la regla de números mayores que cero).

Sin embargo, la transformación de valores negativos no se puede aplicar siempre a todos los casos. Pastor (1996) sugiere que los modelos *DEA-VRS* son resistentes a la transformación de datos negativos en las siguientes condiciones:

- a) si el modelo está orientado al *input*, cuando se realiza la transformación en los datos de *output*;
- b) si el modelo está orientado al *output*, cuando se realiza la transformación en los datos de *input*.

En consecuencia, debido a que el Resultado del Ejercicio es una

variable de *output*, hemos adoptado el modelo DEA-VRS orientado al *input*. De este modo, los valores objetivos calculados servirán para el ajuste en los *inputs*, manteniendo los *outputs* inalterables. El cálculo del IER por el método DEA-VRS-INPUT de cada empresa fue realizado para cada uno de los años incluidos en la muestra. El ranking final fue ordenado por el promedio del IER de cada empresa.

En nuestro estudio, el periodo de análisis escogido ha sido el comprendido entre el año 2000 y el año 2004. Se seleccionó este período de tiempo porque son los últimos 5 años disponibles en la base de datos SABI, considerando la fecha de selección de la muestra en el año 2006. Dada esta limitación, establecimos como criterio de selección de los casos, que fueran empresas que hubiesen promovido cambios en los SCG en torno al año 2002, de modo que pudiéramos observar la evolución de su eficiencia relativa, dentro del periodo citado.

La muestra inicial está compuesta de PYME consideradas empresas medianas, o sea empresas con más de 49 y menos de 250 empleados del sector de la madera y mueble en la Comunidad Valenciana que estuvieran incluidas en la base de datos SABI (*Sistema de Análisis de Balances Ibéricos*), acceso *on line* a la fecha de 30/10/2006. En concreto 111 empresas: 78 empresas del mueble y 33 empresas de la madera. Esta muestra representa el 2,12 % de todas las empresas del sector de la madera y mueble en la Comunidad Valenciana y el 89,52% de las empresas del sector con más de 50 trabajadores (INE, DIRCE 2005).

La muestra final estuvo compuesta por 62 empresas medianas del sector de la madera y del mueble de la Comunidad Valenciana. Se excluyeron del análisis aquellas que en alguno de los años no estuvo disponible la información contable en la base de datos SABI. Bien porque dejaron de presentar los estados financieros por motivo de cierre o bien por cualquier otro motivo desconocido por los investigadores.

La elección de las variables en los modelos DEA puede ser realizada de diferentes formas, tal y como sugiere Barros (2006): atendiendo a la disponibilidad de bases de datos, atendiendo a la opinión profesional o atendiendo a los resultados de otros trabajos antecedentes. En general, suelen utilizarse bases de datos disponibles, que recogen información financiera y no financiera de las empresas, como son los datos contables, los datos relativos a I+D, entre otros. Otro criterio utilizado para asegurar la validez de la investigación es la opinión profesional de los directivos implicados en el sector analizado. Un tercer criterio es el análisis de los estudios previos.

Hemos considerado en la elección de las variables, en primer lugar la disponibilidad de la información, considerando el tiempo y recursos disponibles para la investigación. Por otro lado, con base en la revisión de los estudios previos, elegimos variables que proporcionasen una oportunidad para comparar y establecer diferencias entre las empresas del sector en ítems que afectan directamente a la supervivencia de la PYME. Asimismo, no hemos estimado la inclusión de los activos fijos, ya que no representan en la actualidad una capacidad íntegra de generación de ingresos (AECA, 2004), siendo considerados en este caso más interesante los activos intangibles como son: la externalización, la subcontratación, la cooperación, las *joint ventures*, etc.

Finalmente como indicadores de producto (*output*) se han utilizado dos variables:

- a) Ingresos de Explotación. Ventas totales efectuadas por la empresa durante el período cubierto por el estado de resultados, en miles de euros;
- b) Resultado del Ejercicio: Diferencia entre los ingresos y los gastos durante el período cubierto por el estado de resultados, en miles de euros;

Como recursos (*input*) hemos seleccionado cinco variables:

- a) Número Empleados: número de personas contratadas al final del año en cada uno de los años analizados;
- b) Gastos de Materiales: consumo de todos aquellos elementos físicos imprescindibles (materias primas, elementos incorporables, embalajes) durante el proceso de elaboración de un producto, de sus accesorios y de sus envases, en miles de euros;
- c) Gastos de Personal: retribuciones al personal, independientemente de la forma o el concepto que las origina, incluidas las cuotas a la Seguridad Social a cargo de la empresa y los demás gastos de carácter social, en miles de euros;
- d) Dotaciones para la Amortización de Inmovilizado: valor correspondiente a la imputación al ejercicio del gasto derivado de la amortización de gastos de establecimiento y del inmovilizado material e inmaterial, en miles de euros; y
- e) Otros Gastos de Explotación: servicios de diversa naturaleza adquiridos por la empresa y no contabilizados como compras, como parte del precio de adquisición del inmovilizado o de las inversiones financieras temporales, tributos no contabilizados en concepto de impuesto sobre sociedades u otros impuestos; el resultado de operaciones en común, otras pérdidas de gestión corriente y las dotaciones al fondo de reversión, en miles de euros.

En el **tabla 4.1**, presentamos el resumen de las principales características de las variables utilizadas, el promedio, el valor mínimo, la mediana, el valor máximo y la desviación típica en los años analizados, entre el 2000 y 2004.

Estadístico	Año	Ingresos de explotación	Resultado del ejercicio	Consumo de mercaderías y de materias	Gastos de personal	Dotaciones para amortiz. de inmovil.	Otros gastos de explotación	Número de empleados
Promedio	2004	10.978,02	409,05	5.951,26	2.151,37	329,06	4.423,87	95
	2003	10.532,26	359,50	5.745,58	2.064,76	306,87	4.230,89	97
	2002	9.918,74	323,68	5.332,66	1.951,21	278,11	3.912,82	94
	2001	9.534,85	382,29	5.195,40	1.862,47	244,97	3.684,76	93
	2000	9.323,98	429,11	5.177,81	1.694,03	225,44	3.379,21	91
Mínimo	2004	1.940,00	-504,00	17,00	533,00	2,00	1.050,00	49
	2003	1.986,00	-1.172,00	122,00	481,00	6,00	830,00	40
	2002	1.578,00	-1.894,00	20,00	387,00	5,00	675,00	44
	2001	1.067,00	-708,00	0,00	333,00	1,00	590,00	22
	2000	628,00	-60,00	74,00	262,00	1,00	451,00	19
Mediana	2004	8.919,00	155,50	4.320,00	1.598,00	237,00	3.087,50	82
	2003	8.176,00	241,00	4.142,50	1.512,50	222,00	2.960,00	84
	2002	8.259,00	187,50	4.274,50	1.388,00	172,00	2.768,50	75
	2001	7.454,00	154,00	3.950,50	1.314,50	163,00	2.479,00	77
	2000	7.187,00	278,00	3.737,50	1.217,50	152,00	2.355,00	73
Máximo	2004	42.567,00	5.959,00	30.408,00	7.924,00	1.480,00	12.975,00	241
	2003	37.483,00	5.760,00	27.421,00	6.774,00	1.372,00	12.420,00	261
	2002	34.540,00	2.024,00	24.784,00	8.428,00	1.297,00	14.605,00	328
	2001	30.797,00	2.717,00	21.316,00	8.802,00	1.053,00	14.444,00	347
	2000	29.870,00	3.216,00	20.572,00	7.049,00	1.084,00	10.026,00	341
Desviación Típica	2004	8.479,11	843,74	5.229,57	1.532,25	289,63	3.153,91	50
	2003	7.757,63	810,76	4.839,13	1.481,64	279,12	2.987,89	53
	2002	7.128,24	533,79	4.279,64	1.562,68	269,08	2.918,26	57
	2001	7.189,80	556,26	4.212,24	1.614,31	243,89	2.901,05	61
	2000	7.111,39	579,29	4.239,26	1.393,79	240,33	2.593,59	61

Valores en miles de Euros, a excepción del número de empleados.

**Tabla 4.1:** Características de las variables.

## ANEXO A: Circular FEVAMA.

Beniparrell, 30 de octubre de 2006.

Estimado Asociado:

El Departamento de Contabilidad de la Universitat de Valencia, en colaboración con FEVAMA tiene proyectado realizar un estudio dentro de nuestro sector, que se va a centrar en el análisis de la posición competitiva de las empresas del sector de la madera y mueble en la Comunitat Valenciana. Seleccionando ciertas variables críticas del sector, se obtendrá un ranking que clasificará a las empresas según su nivel de eficiencia.

El objetivo principal de este estudio es examinar y explicar la evolución de este ranking de eficiencia en los últimos años, observando los movimientos (ascensos y descensos) de las posiciones que las empresas han experimentado. La participación de algunas empresas en este trabajo permitirá conocer qué factores estratégicos y organizativos influyen, y por tanto explican, la dinámica que la empresa ha tenido dentro del sector, conociendo además las posibilidades de maximizar su eficiencia (recursos/resultados) en comparación a los niveles máximos alcanzados dentro de este ranking.

Para ello, se estudia qué relación existe entre la implantación y uso de un sistema de contabilidad de gestión (SCG) y los niveles de eficiencia relativa de la empresa dentro del sector de la madera y del mueble de la Comunidad Valenciana, aplicando la técnica del Análisis Envoltante de Datos (DEA) con la que podremos observar y comparar la evolución de una o más empresas en el conjunto de empresas eficientes del sector, antes y después de implantar el nuevo SCG.

A través de la realización de una serie de entrevistas personales en las empresas participantes, y empleando la técnica del Estudio de Caso (EDC) en una o más empresas del sector que hayan experimentado en los últimos 2 ó 3 años un cambio en sus sistemas de gestión (ERP), nos permitirá este análisis conocer las condiciones que determinaron este cambio, así como medir y explicar el nivel de éxito alcanzado.

Las empresas que deseen participar en el estudio y permitan la realización de las entrevistas percibirán las conclusiones específicas y genéricas del estudio en relación a su nivel de eficiencia con respecto al del sector y de las variables críticas analizadas, además del nivel de éxito alcanzado con la implantación del SCG.

El estudio se va a llevar a cabo por Eduardo Facin, miembro del Equipo Valenciano de Investigación en Gestión Estratégica de Costes que dirige el profesor de la Facultad de Economía, Dr. Vicente Ripoll y la Dra. Mercedes Barrachina. En el supuesto de que esté interesado, rogamos que contacte con: Eduardo Facin ([carfala@alumni.uv.es](mailto:carfala@alumni.uv.es)), o con Marcos Sabater ([marcos@fevama.es](mailto:marcos@fevama.es)), los cuales le suministrarán toda la información adicional que necesite.

Sin más, queremos agradecerle de antemano su interés, esperando que sea de su agrado participar en este ambicioso proyecto, atentamente,



Fdo.: Marcos Sabater Galindo  
Técnico de FEVAMA

## **ANEXO B: Protocolo de la Investigación.**

---

### **El Alcance de los Sistemas Contables de Gestión en las Pyme: Su Impacto en la Eficiencia Empresarial. Estudio Empírico en el Sector de la Madera y del Mueble de la Comunidad Valenciana**

---

#### **Objetivos de la Investigación:**

Las entrevistas en las que usted va a participar, forman parte de un estudio que está realizando la Universidad de Valencia junto a FEVAMA dentro del sector de la Madera y Mueble de la Comunidad Valenciana.,

En este estudio queremos observar y explicar que relación existe entre un cambio en los sistemas de gestión de una empresa y su nivel de eficiencia relativa. La eficiencia relativa es el nivel de eficiencia de la empresa en relación a los niveles de eficiencia máximos alcanzados por las empresas de su sector.

La captación de datos dentro de este trabajo tiene varias fuentes. Una de ellas son estas entrevistas, en las que en concreto, deseamos captar aspectos cualitativos del cambio realizado en su empresa.

La entrevista constará de dos partes: en la parte A, se realizan preguntas abiertas para que libremente exprese su opinión a cerca de los aspectos cuestionados, en la parte B se pasan dos cuestionarios para que puntúe su valoración sobre los aspectos que se relacionan.

---

#### **Estrategia de la investigación:**

Necesitaríamos realizar las entrevistas con 3 tipos de perfiles:

**Perfil 1.** Con aquellas personas que han intervenido en tomar la DECISIÓN de implantar el nuevo sistema contable de gestión

**Perfil 2.** Con aquellas personas que han LIDERADO el proceso de cambio del nuevo sistema, en la organización.

**Perfil 3.** Con aquellas personas que se han INVOLUCRADO en su puesta en marcha (funcionamiento más operativo).

---

**Soporte de investigación:**

Necesitaríamos realizar grabaciones de las entrevistas

**Objetivo:**

Asegurar una interpretación fiable de las respuestas recibidas

**Compromiso:**

Aseguramos la total confidencialidad de los datos obtenidos. Se usarán exclusivamente dentro de esta investigación.

**Datos:**

La naturaleza de los datos requeridos es cualitativa, y se centrará en los análisis de las opiniones de los distintos miembros de las empresas entrevistados.

---

**Periodo:**

El periodo previsto para realizar las entrevistas es de Diciembre de 2006 hasta finales de Junio de 2007

---

**Cronograma:**

Los investigadores tienen disponibilidad absoluta para realizar las entrevistas. Nos adaptamos completamente a horarios que la empresa planifique. El tiempo medio de una entrevista es de 1h. Si es posible, podríamos realizar varias entrevistas en un mismo día.

---

**Líneas generales de la investigación:**

**Parte A:** Las entrevistas abarcarán todos o algunos de los siguientes puntos, en función del perfil de las personas entrevistadas:

1. Historia de la empresa
2. Evolución de la empresa
3. Características económico - financieras de la empresa
4. Situación de la empresa cuando se tomó la decisión de implantar el nuevo sistema: sector, competencia, clientes, salud empresarial, etc.
5. ¿Cómo se tomó la decisión de implantar el nuevo sistema? (fases, personas, recursos, etc.)
6. ¿Qué se esperaba del nuevo sistema? Expectativas sobre sus utilidades.

7. ¿Cómo se llevó a cabo el proceso de cambio del nuevo sistema? (diseño, desarrollo, implantación, equipos de trabajo, actitudes, dificultades, nuevas rutinas, etc.)
8. ¿Qué características y utilidades actuales tienen el sistema?

**Perfil 1:** puntos 1-8

**Perfil 2:** puntos 4-8

**Perfil 3:** punto 4, y 6-8

**Parte B:**

1<sup>er</sup> Cuestionario: Con estas cuestiones queremos captar el **tipo de uso** de la información generada por el nuevo sistema de gestión en su empresa.

CUESTIONES	1	2	3	4	5
<b>Puntuación:      1 = muy en desacuerdo      5 = muy de acuerdo</b>					
La información generada por el nuevo sistema de gestión es muy útil en la toma de decisiones entre mi nivel de gestión y los niveles superiores					
La información generada por el nuevo sistema de gestión es muy útil en la toma de decisiones entre mi nivel de gestión y otros mandos de mi mismo nivel					
El nuevo sistema de gestión es una herramienta muy útil para debatir y cuestionar las acciones y la toma de decisiones dentro de mi área de gestión (con mis subordinados)					
La información generada por el nuevo sistema de gestión es muy útil para cuestionar y revisar las acciones y la toma de decisiones sobre los objetivos planificados por mi empresa					
Los gestores de la empresa utilizan la información generada por el sistema de gestión muy regularmente en su trabajo diario					
La información generada por el sistema de gestión se utiliza en todos los niveles de gestión					

2<sup>do</sup> Cuestionario: Con estas cuestiones queremos captar qué esperaba usted del nuevo sistema de gestión (antes de su implantación) y qué opinión tiene en la actualidad sobre su utilidad real en la empresa.

*Ejemplo:* Cuestión a) Disponer de información a tiempo real

- Si usted pensaba que el sistema iba a **mejorar mucho** la disponibilidad de la información a tiempo real, colocará un 5 en la sección de *Expectativas*.
- Si usted piensa actualmente que el sistema ha **mejorado bastante** la disponibilidad de información a tiempo real, pero no todo lo que esperaba, por ejemplo, marcaría en la sección de *Realidades* un 4.

<b>Puntuación Expectativas</b>	<b>Puntuación Realidades</b>
1 = mejorará nada	1 = mejoró nada
2 = mejorará muy poco	2 = mejoró muy poco
3 = mejorará poco	3 = mejoró poco
4 = mejorará bastante	4 = mejoró bastante
5 = mejorará mucho	5 = mejoró mucho

CUESTIONES	Expectativas					Realidades				
	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
1. Disponibilidad de información a tiempo real	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
2. Gestión y control de procesos empresariales (producción, diseño, comercial...)	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
3. Capacidad de analizar los costes	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
4. Capacidad de disminuir los costes	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
5. Capacidad de reducir número de empleados	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
6. Coordinación de los sistemas de información	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
7. Coordinación de los planes y proyectos	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
8. Uso de planes por áreas funcionales	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
9. Formalización del proceso de planificación y control	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
10. Información económica-financiera	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
11. Gestión global	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
12. Rentabilidad global de la empresa	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
13. Implicación de la información de gestión en la actividad diaria de los mandos superiores	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
14. Implicación de la información de gestión en la actividad diaria de los mandos intermedios	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
15. Implicación de la información de gestión en la actividad diaria de los mandos inferiores	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
16. Potenciar el liderazgo del equipo directivo	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
17. Otros. Indicar:	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5

## **CAPÍTULO 5**

### **ESTUDIO EMPÍRICO**

#### **CAMBIO EN LOS SISTEMAS CONTABLES DE GESTIÓN DE DOS PYME DE LA COMUNIDAD VALENCIANA: MOTIVOS, PROCESO DE INTERIORIZACIÓN, INSTITUCIONALIZACIÓN Y VALORACIÓN DEL ÉXITO**

---

## 5.1 CARACTERÍSTICAS GENERALES DE LOS CASOS

### 5.1.1 Caso A: Mersa

Mersa<sup>7</sup> es una empresa que fabrica muebles de baño desde el año 1972. En la actualidad pertenece a un grupo de empresas TESEA<sup>8</sup> de propiedad familiar dedicado a la decoración y el acondicionamiento integral del baño. La facturación anual de Mersa (42 millones de euros) supone hoy por hoy el 75% de las ventas de TESEA (2004).

El grupo empresarial tuvo su origen en el año 1972 cuando su fundador y actual presidente, arrancó su negocio de fabricación de muebles. Al inicio, fabricaba únicamente muebles de cocina. Este tipo de producto generaba bajos volúmenes de ventas y no permitía niveles altos de estandarización. Con el tiempo, desvió el tipo de producto hacia los muebles de baño, los cuales podían fabricarse de modo más estandarizado, facilitando un alto volumen de producción en serie.

En el año 1992 se produjo la consolidación de Mersa en el mercado español, las instalaciones se trasladaron a un polígono industrial con un área de 20 mil m<sup>2</sup>, la facturación alcanzó los 15 millones de euros y la plantilla llegó a los 150 trabajadores.

La siguiente fase, hasta el año 2004, se caracterizó por el crecimiento de Mersa en el mercado internacional, la diversificación de productos, la profesionalización de la gestión, marcó el origen de TESEA. El crecimiento internacional llegó a 90 países, la exportación alcanzó el 70% de la facturación anual, las instalaciones se ampliaron hasta los 70 mil m<sup>2</sup> y la plantilla ascendió a

---

<sup>7</sup> El nombre fue modificado para mantener la confidencialidad de la información suministrada por la empresa.

<sup>8</sup> Ídem.

600 empleados entre todas las empresas del grupo destinadas a la producción de muebles de baño, grifería, cerámica decorativa, iluminación decorativa y cocinas.

La profesionalización de la gestión se inició con la incorporación de la segunda generación de propietarios en la organización. Fue en este momento cuando se fueron incorporando nuevos profesionales en las áreas de operaciones y de “staff”. Se creó un consejo de familia y se introdujo un conjunto de sistemas de gestión avanzados: sistemas de presupuestos, sistemas de calidad (EFQM), sistemas de dirección por objetivos, sistemas de evaluación por desempeño, sistemas de remuneración variable, y por último un sistema de planificación estratégica

En los últimos años de esta fase, a partir del año 2001, los gestores percibieron las primeras señales de lo que iba a provocar un giro radical del negocio. El modelo de negocio llevado a cabo por el fundador estaba llegando a su fin, se estaba agotando, había sido exitoso y duró 30 años. Pero los márgenes de beneficio ahora estaban disminuyendo, los indicadores tradicionales de rentabilidad empeoraban año tras año. La organización reaccionó ante estos avisos que los cambios del entorno (preferencias de los consumidores, competencia internacional de productos a bajos costes, estructura de distribución, entre otros) estaban induciendo en la marcha general de la empresa. Fue el origen de un conjunto de cambios relevantes introducidos en la organización.

La fase en la que podemos ubicar hoy en día a la organización se inició en el año 2004, y está caracterizada por la renovación integral del modelo de negocio y por la introducción de mejoras en la gestión del grupo. Algunas empresas no alineadas con la misión actual de TESEA fueron cerradas o vendidas, en un proceso de reestructuración orientado a la decoración del baño. Esto llevó a una reducción de la capacidad industrial del grupo en aquellos productos que no pertenecían a la nueva estrategia de crecimiento, sin tocar el principal producto. En la fase actual, los muebles de baño pasaron por una amplia

remodelación, coexistiendo el tipo de mueble “blanco”, estandarizado y producido en altos volúmenes, que fueron la base del crecimiento, con muebles de “diseño”, con marca reconocida, diversificación y variedad de producto, mejor calidad y servicio post venta a los clientes.

El área comercial ha sufrido también importantes cambios. La política seguida a lo largo de los años había sido vender los productos a través de pocos distribuidores nacionales e internacionales. Esto permitía a Mersa concentrarse en la actividad productiva, dejando en manos de terceros (distribuidores) la relación con los clientes finales, es decir, las tiendas de muebles de baño. Sin embargo en esta nueva fase del negocio, se estimó que las comisiones cobradas por los distribuidores encarecían excesivamente la cadena de valor del mueble, en un momento en el que los márgenes eran cada vez más reducidos. Además este tipo de distribución no permitía recibir información sobre los cambios en los hábitos del consumidor. Por todo ello, Mersa empezó un proceso de aumento de control en la cadena de distribución, impulsando una red de ventas propias a través de delegados y representantes, así como la creación de tiendas propias para acercarse al consumidor. La orientación al cliente es hoy el eje principal de la estrategia perseguida por Mersa.

Por otro lado, se ha dado un nuevo impulso a la profesionalización de la gestión, con la incorporación y renovación de profesionales en diferentes áreas de la empresa: comercial, marketing, producción, logística, compras y desarrollo de producto. Si bien, en los primeros años la familia propietaria tuvo una alta implicación personal en la gestión, ahora se está asumiendo un papel de accionistas cuya función es exclusivamente planificar los objetivos a alcanzar, exigir los resultados al comité de dirección, mantener viva la cultura de la empresa y proteger el patrimonio familiar.

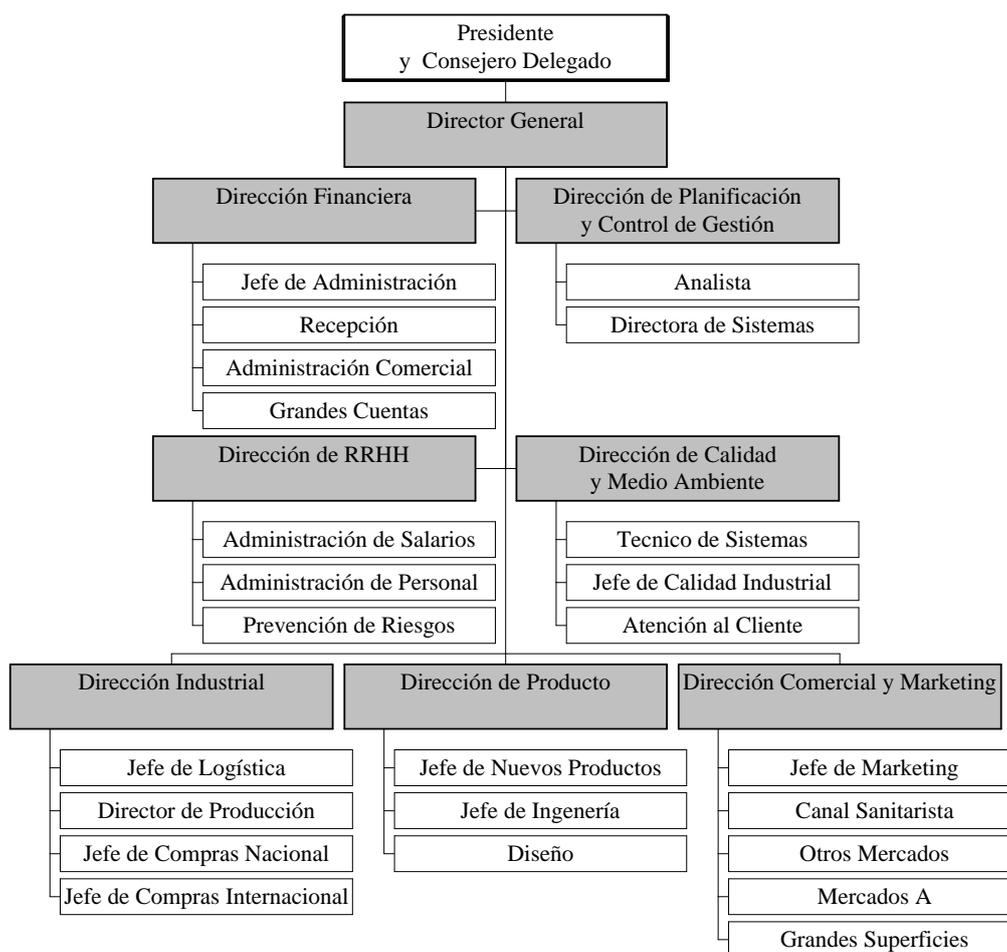
En la nueva fase del negocio, se constituyeron dos comités de gestión: el Comité Ejecutivo y el Comité de Dirección. El Comité Ejecutivo tiene por

función la definición de las líneas y objetivos estratégicos de la organización y el seguimiento del plan estratégico. Está formado por el Director General y los Directores de los Departamentos principales. Por otro lado, el Comité de Dirección es responsable de la elaboración y ejecución de los planes operativos, principalmente llevados a cabo por los ejecutivos pertenecientes al segundo nivel de gestión. Los cargos representados en la **Figura 5.1** integran los dos comités que constituyen el primer y segundo nivel de gestión.

#### *5.1.1.1 El Proceso de Planificación Estratégica en Mersa*

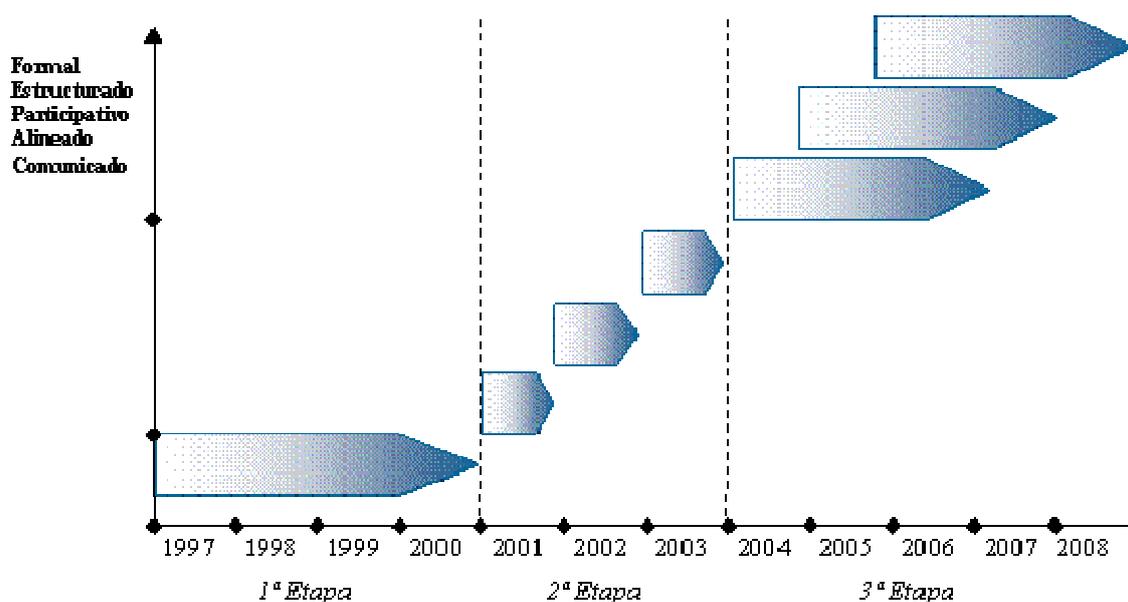
Hasta el año 1997, la planificación estratégica en Mersa presentaba un proceso no estructurado y discontinuo. Estuvo basado en la intuición, experiencia y liderazgo del fundador, y se centralizó en la gerencia de la empresa. La estrategia era comunicada informal y directamente a los agentes involucrados en la toma de decisiones de las diferentes áreas de la organización. Los objetivos y planes eran implícitos, no formalizados, cargados de una visión aislada de las distintas áreas funcionales y con un horizonte de tiempo inferior a un año.

A partir del año 1997, empieza una fase de formalización de la planificación estratégica en Mersa. El modelo de crecimiento natural presentaba signos de agotamiento, los altos niveles de competencia y la complejidad del entorno demandaban una mayor coordinación entre las diferentes áreas del negocio. La empresa tenía varios proyectos de expansión en marcha. En este periodo es cuando se produce la incorporación de la segunda generación de la familia en la gestión y la creación de un primer equipo directivo formado por el Director General, el Director de Producción y el Director Financiero.



**Figura 5.1:** Organigrama de Mersa.

Todos estos acontecimientos desencadenaron un cambio en la forma de competir en el mercado, sustituyendo la intuición por la estrategia planificada. En el proceso de formalización de la planificación estratégica podemos identificar tres etapas distintas, en las que paulatinamente se observa la evolución de la empresa hacia un modelo de planificación estructurado. Es un modelo que en cada etapa va aumentando sus niveles de formalización, estructuración, participación, grado de alineación de los planes con los objetivos y grado de comunicación de la estrategia a los distintos niveles jerárquicos. Estas etapas han sido ilustradas en la **figura 5.2**



**Figura 5.2:** Etapas de evolución de la planificación estratégica hacia un modelo formalizado. *Fuente: Mersa, 2006.*

La primera etapa, entre los años 1997 al 2000, abarca un único plan estratégico. Fue impulsada por el cambio generacional en la dirección de la empresa. La prioridad era ejecutar un conjunto de acciones llevadas a cabo por la organización que no estaban planificadas en un plan concreto, pero que estaban cargadas de un alto valor estratégico, como eran las de explorar nuevas oportunidades de mercado y canales internacionales de distribución. Eran acciones que no estaban traducidas en planes operativos e indicadores de desempeño, y estaban orientadas al medio y largo plazo. Estas acciones estaban centradas exclusivamente en el equipo de dirección. La comunicación de la estrategia todavía no estaba formalizada.

Fue una etapa volcada a conseguir la profesionalización de la gestión, la formación del personal en el uso y aplicación de las nuevas herramientas de gestión introducidas (presupuestos, dirección por objetivos, sistema de remuneración variable), la informatización de sistemas, el uso de sistemas de

calidad. En conclusión una etapa centrada en la necesidad de desarrollar una cultura empresarial volcada en la planificación y control de gestión de la organización.

La segunda etapa, comprendida entre los años 2001 al 2003 arranca con el proceso de auto evaluación EFQM<sup>9</sup>. En esta etapa se establecieron grupos de trabajo centrados en elaborar propuestas de mejora en todos los procesos organizativos. Los planes de trabajo tenían un horizonte anual, estableciendo un nuevo plan para cada año. Mersa se apoyó durante esta etapa en asesores externos. La ayuda de estos profesionales fue fundamental para introducir en la empresa nuevos conceptos de gestión. Fue un periodo de aprendizaje (desde una perspectiva más bien teórica) e interiorización de los conceptos de planificación estratégica. En esta etapa se inició la introducción paulatina de los principios del Cuadro de Mando Integral (CMI) así como, la formulación de la Misión, Visión y Valores de la organización. El énfasis estaba puesto más en el proceso formal que en los contenidos del plan.

La comunicación de la estrategia se hacía explícita a través del uso de herramientas de transmisión de información, como eran unas reuniones periódicas de lanzamiento del plan. Se estableció un calendario anual de planificación, en el que se fijaban las fechas de diversas reuniones entre directivos, entrega de distintos documentos y revisión periódica de los diferentes planes establecidos. El proceso de planificación se formalizaba en unas jornadas anuales de planificación que se desarrollaban en un entorno fuera del trabajo cotidiano. Al final, se llegó a un modelo propio de planificación que reflejaba la interpretación, revisión y adaptación de las propuestas de gestión disponibles.

La tercera etapa, entre los años 2004-2008, comprende la actual fase

---

<sup>9</sup> Fundación Europea para la Gestión de Calidad EFQM (*European Foundation for Quality Management*), su objetivo es ayudar a crear organizaciones que practiquen los principios de la gestión de la calidad total en sus procesos de negocios y en sus relaciones con sus empleados, clientes, accionistas y comunidades donde operan. Disponible en <http://www.efqm.org>.

de desarrollo del modelo de planificación estratégica. Pasado el tiempo de aprendizaje de la fase anterior, ahora el énfasis se centra en el contenido estratégico y en la creación y diseminación de una mentalidad estratégica en toda la organización. El plan estratégico está formalizado y posee ya una dinámica de funcionamiento conocido por todos. El apoyo externo en términos de metodología de planificación estratégica es ya sólo puntual. Hoy por hoy la consultora es demandada por temas de contenido estratégico, visión global del negocio y nuevas oportunidades.

#### *5.1.1.2 El Cuadro de Mando Integral en la Planificación Estratégica de Mersa: fases del proceso e implicación del CMI*

A lo largo del crecimiento de Mersa, el proceso de renovación del modelo de negocio estuvo acompañado de un proceso de formalización de los sistemas de control de la gestión. Por su relevancia y magnitud en este estudio vamos centrar nuestra atención en la implantación que Mersa hizo de un Cuadro de Mando Integral (CMI<sup>10</sup>) dentro de un proceso de planificación estratégica más amplio.

El CMI es una herramienta de contabilidad directiva de alto nivel, que se alimenta de la información suministrada por los sistemas de contabilidad financiera y de contabilidad de gestión. El CMI, es una herramienta que contribuye al desarrollo de la planificación estratégica de una organización, para el cual es necesario el conocimiento tanto de los factores internos (costes, existencias, estructura, etc.), así como de los externos (economía, sociedad, mercado, etc.) de la misma. Según Kaplan y Norton (1992, 1996) el CMI es una herramienta de evaluación del rendimiento de la organización utilizada para convertir los objetivos estratégicos en indicadores financieros y no-financieros

---

<sup>10</sup> En este estudio hemos utilizado el término en español de Cuadro de Mando Integral (CMI), en sustitución al término en inglés *Balanced Scorecard (BSC)*.

La planificación estratégica en Mersa se establece en periodos de tres años, adaptando los planes en cada revisión anual. El proceso está concebido en 7 pasos, tal y como se muestra en el **Cuadro 5.1**. En estos pasos se identifica la implicación de los distintos agentes y niveles de gestión a lo largo del proceso, así como la información que el CMI suministra en cada fase del proceso.

Entre los meses de Julio y Diciembre de cada año, MERSA realiza la planificación del año siguiente. En Enero se pone en marcha el plan. Entonces, los diferentes departamentos comienzan a emitir datos que van alimentando el CMI, y se realizan revisiones trimestrales, en las que se analiza el avance de los objetivos y resultados en cada una de las áreas funcionales. Al final de todo el proceso, se da a conocer a toda la organización los logros del año y los puntos débiles en los que los resultados no fueron alcanzados.

El primer paso (A), desarrollado durante el mes de Julio, se centra en la revisión anual de la arquitectura general de la planificación estratégica y la definición de las distintas líneas de acción. Participan los miembros de la alta dirección, como son, el Director General, el *Controller*, el Director Comercial, un representante de los propietarios y un consultor externo. Las tareas que se realizan en esta fase son: la actualización de la misión, visión y valores de la empresa, la revisión de las condiciones del entorno, la verificación del cumplimiento de los planes del año anterior, la renovación de las líneas y objetivos estratégicos, y el estudio de alternativas existentes en torno a aspectos como la marca, el producto, la logística, la distribución y la estructura operativa de la empresa. Esta fase concluye con unas definiciones generales de futuro que serán evaluadas al finalizar el año a través de los datos obtenidos por el CMI.

El segundo paso (B), desarrollado en el mes de Septiembre, se centra en la elaboración y actualización del plan estratégico, y en éste se ven involucrados los miembros del comité ejecutivo, que son los directivos de los principales departamentos de la empresa. En esta etapa se realizan las

definiciones más importantes que alimentan el CMI del próximo año, como son por ejemplo, la definición de los objetivos para cada una de las líneas estratégicas, el establecimiento de metas para cada objetivo, la formulación de los distintos indicadores y el diseño del mapa estratégico que fija las relaciones causa-efecto, típicas del CMI.

El paso siguiente (C), llevado a cabo a principios de Octubre, está centrado en el lanzamiento de la planificación a nivel táctico y la elaboración de los cuadros de mando departamentales. El comité ejecutivo transmite a los miembros del comité de dirección la revisión anual de la arquitectura estratégica, los motivos que llevaron a la selección y renovación de las líneas y objetivos estratégicos y el mapa estratégico del CMI desarrollado en la fase anterior. Se establece un calendario de ejecución y control de planes, así como los documentos necesarios para llevar a cabo su desarrollo.

La elaboración de los planes tácticos es realizada en el paso siguiente (D), a lo largo de la segunda quincena del mes de Octubre. Los responsables de las diferentes áreas funcionales (segundo nivel de gestión) se reúnen con los miembros del comité ejecutivo (primer nivel de gestión) para detallar la contribución de cada plan táctico a los objetivos estratégicos. Los responsables de las áreas funcionales y su equipo (tercer nivel de gestión) elaboran los planes tácticos, o planes de acción, el presupuesto y definen la vinculación del plan con los indicadores de gestión del CMI. Al final, los planes son coordinados con el resto de áreas por el *Controller* y el Director General y se elabora el Libro de Planes, o sea un libro que resume los planes de acción que cada departamento deberá llevar a cabo en el próximo año.

El paso siguiente (E), realizado en el mes de Noviembre, se corresponde con la Jornada de Planificación en la que participa todo el equipo directivo, constituido por los directivos y responsables de las diferentes áreas funcionales. Esta Jornada se celebra normalmente fuera de la empresa y su

objetivo es actualizar y renovar el plan estratégico, revisar los planes de acción y su contribución a los objetivos estratégicos, revisar los presupuestos y fundamentalmente promover la divulgación de los planes al resto de la organización.

Una vez iniciado el ejercicio planificado, el paso (F), se corresponde con una revisión trimestral que realiza el comité ejecutivo de: los resultados alcanzados (a través de los indicadores del CMI), del avance de los planes de acción por áreas funcionales, del avance de las líneas y objetivos estratégicos, y de la elaboración de la información que va a ser transmitida al Consejo de Administración.

Una vez finalizado el ejercicio, el paso final (G), realizado en Enero del año siguiente, constituye la comunicación general y definitiva de los resultados del año a toda la organización. Este proceso es llevado a cabo por el Director General, y se realiza a través de la intranet, boletín de noticias digital, reuniones con el comité de dirección y reuniones departamentales.

<b>Paso</b>	<b>Período</b>	<b>Descripción</b>	<b>Responsables</b>	<b>Acciones</b>
A	Julio	Revisión anual de la arquitectura y líneas estratégicas	Miembros de Alta Dirección	- verificación del cumplimiento de los planes del año anterior; - renovación de las líneas y objetivos estratégicos; - revisión de los escenarios y las alternativas con relación a aspectos como la marca, el producto, la logística, la distribución y estructura operativa
B	Septiembre	Elaboración y actualización del plan estratégico	Comité Ejecutivo	- definición de los objetivos para cada una de las líneas estratégicas; - establecimiento de metas para cada objetivo, los indicadores y el mapa estratégico de relaciones causa-efecto.
C	Octubre (inicio)	Lanzamiento de la planificación táctica	Comité de Dirección	- presentación de la revisión anual y de los motivos que llevaron a la selección y renovación de las líneas y objetivos - definición del calendario y documentación.
D	Octubre (medio)	Elaboración planes tácticos	Comité Ejecutivo y Áreas Funcionales	- desarrollo de los planes de acción por área funcional y coordinación con el resto de áreas, - elaboración de presupuestos y vinculación con los indicadores; - detalle de la contribución de cada plan a los objetivos estratégicos; - elaboración y documentación de los planes en un Libro de Planes
E	Noviembre	Jornadas de Planificación	Comité de Dirección	- revisión, actualización y renovación del plan estratégico; - revisión de los planes de acción y presupuestos; - promover la divulgación de los planes al resto de la organización.

(continúa)

Paso	Período	Descripción	Responsables	Acciones
F	Trimestral	Revisión Trimestral	Comité Ejecutivo	<ul style="list-style-type: none"> <li>- revisión de resultados e indicadores</li> <li>- revisión del avance de los planes de acción por áreas funcionales;</li> <li>- revisión del avance de las líneas y objetivos estratégicos;</li> <li>- revisión del cuadro de mando y los informes;</li> <li>- elaboración de la información al Consejo de Administración.</li> </ul>
G	Enero	Comunicación	Dirección General y Empleados	<ul style="list-style-type: none"> <li>- comunicación de los resultados del año a través de la intranet, boletín de noticias digital, reuniones con el comité de dirección y reuniones departamentales.</li> </ul>

**Cuadro 5.1:** Pasos de formación de los planes estratégicos y la implicación del CMI en Mersa.

### 5.1.1.3 Antecedentes de la Introducción del CMI en Mersa

En este apartado se hace una exposición de los circunstancias y antecedentes que impulsaron a Mersa a introducir un CMI en la gestión de la empresa desde una perspectiva estratégica, y en consecuencia la introducción de una serie de cambios en sus SCG, como son los presupuestos y la contabilidad analítica.

El proceso de cambio comenzó en el año 1997, con la incorporación de la segunda generación en la gestión. Esta nueva plantilla de gestores se encontró con una complejidad creciente de coordinación en la organización y con sistemas de gestión que no satisfacían el proceso de toma de decisiones. Los proyectos de expansión que estaban en marcha como respuesta a una búsqueda de explotación de oportunidades en el mercado, en algunos casos eran proyectos no alineados con los muebles. El crecimiento natural se estaba agotando y se necesitaba una manera más eficaz de competir basada en la estrategia. Según el Jefe de Ventas: “... *hasta ese momento, éramos un taller gigante. En la empresa no había elementos de gestión, de análisis de datos, de control de las ventas y clientes, simplemente éramos una fábrica que vendíamos un montón de muebles*”.

La situación de la organización cuando se tomó la decisión de implantar el CMI, queda muy bien reflejada en las manifestaciones realizadas por el Director General: “*Cuando llegué aquí en 1997, entré en el momento máximo de la empresa, el más dulce, de mayores ventas y de mayores beneficios, mayor éxito. A principio no me di cuenta de que las cosas iban a empeorar, yo solo tenía un indicador, que era la rentabilidad. A partir de 1997 la rentabilidad empezó a bajar y todos los años bajaba aún más, pero eran ratios aceptables y no nos poníamos nerviosos. Pero en el año 2001 llegamos al mínimo, casi sin beneficios. Hasta que nos dimos cuenta que era así, achacábamos las circunstancias a otras cosas: que este cliente nos ha ido mal, este año no ha sido*

*bueno en Alemania, este año ha sido peor en Inglaterra, pero no éramos concientes de que el modelo se estaba agotando, quizás porque esta visión estratégica que hoy tenemos no la habíamos desarrollado todavía.*

Tal y como declara la Directora de Sistemas, en la organización había una conciencia colectiva sobre la necesidad de cambiar, especialmente en aquellos que habían vivido el entorno de Mersa desde más tiempo: *“La gente iba comprendiendo que ‘como habíamos sido’ ya no iba a volver nunca más, principalmente los empleados más antiguos. Quizás los que estábamos recién incorporados era algo que no veíamos tan claramente, pero la gente de más antigüedad sí”.*

La necesidad de cambio era percibida en todo los niveles. Por ejemplo, según el *Controller*: *“el personal de oficinas se quejaba sobre la falta de claridad en la coordinación de las actividades, pues, la prioridad cambiaba a toda hora... los directivos no tenían claro el futuro. En fábrica se respiraba un ambiente de preocupación sobre los puestos de trabajo, debido a la disminución de los pedidos”.*

Según el Director General: *“... cuando la cosa ya está muy mal, todo el mundo se da cuenta de la necesidad de cambiar y nadie pone pegas, porque lo que quiere la gente es estar cómoda en su puesto de trabajo, y si es posible ganar más dinero y estar muchos años aquí”.*

Como se ha puesto de relevancia en los comentarios anteriores, en la totalidad de las entrevistas realizadas, se pudo observar un ambiente de aprobación general al proceso del cambio seguido por la empresa, impulsado por el cambio generacional, principalmente por aquellos agentes involucrados en el diseño e implantación del CMI. Como relata el Director de Producción: *“Estoy absolutamente convencido que si este cambio de gestión no se hubiese llevado a cabo, el antiguo modelo que teníamos nos hubiese abocado al cierre de la empresa”*

### **5.1.2 Caso B: Confor**

Confor fue fundada en el año 1991, cuando uno de los socios fundadores y Director General de la empresa hasta la actualidad decidió cambiar su trayectoria desde el sector de la construcción hacía el sector del mueble, porque veía una oportunidad de mercado en este sector, más específicamente en la gama de sofás convertibles, o sofás-cama. Era un sector que otro de los socios fundadores, actualmente sólo en la función de Director Técnico, conocía muy bien y aportaba mucha experiencia como tapicero, pues había trabajado en empresas del sector que desarrollaban el mismo producto, pero en otros mercados.

Tal y como observamos, el origen de Confor no está vinculado con los pequeños talleres de muebles de los años 70, como muchos otros casos en la Comunidad Valenciana, que empezaron tras la osadía y carácter de sus fundadores y sus conocimientos técnicos en fabricación. Esto implica que factores como el cambio generacional en la dirección, falta de formación profesional y experiencia previa, no influyeron en el desarrollo de Confor.

El crecimiento de Confor se percibe a partir del año 1996 hasta el año 2000, que fue un periodo de evolución, experimentándose un incremento de un 150% en las ventas en el mercado nacional y la exportación, que llegó a un 30% de la facturación. Sin embargo, a partir del año 2000 se sucedieron una serie de dificultades en los mercados externos, principalmente por la competencia de los países asiáticos, especialmente de China, y por otro lado la introducción del euro en la Unión Europea y la caída de precio del dólar estadounidense, que provocó una tasación de cambio desfavorable frente al euro de cara a la exportación.

Por ello, Confor fue perdiendo a lo largo de 2 años clientes en Asia, África, EE.UU., México, etc. A principios del año 2002, durante la crisis en los mercados externos la facturación llegaba a casi 4 millones de euros. Entre los años 2000 al 2002 la pérdida de ventas de la exportación fue substancial (en el

año 2004 cae al 2% de los ingresos y sólo a algunos países de Europa). Fue entonces cuando Confor, tuvo que cambiar su modelo de negocio, el volumen de ventas ya no era el mismo, y tampoco la tipología de clientes Confor inició un proceso de reestructuración de toda la organización, con el objetivo de adaptarse a la nueva situación.

A lo largo de este periodo (2000-2002), Confor implantó un Plan Estratégico, consensuado y llevado a cabo por el Director General para reflotar la empresa. A partir de este momento se tomaron una serie de decisiones estratégicas muy relevantes a la hora de explicar el modelo de negocio actual de la empresa: cambios en proveedores; redefinición del producto y del mercado; extinción de las exportaciones; renovación del canal de ventas y representantes; inversión en nuevos equipamientos y procesos de fabricación; disminución de la de mano de obra en fábrica y personal de oficinas; mejora de los sistemas de control de gestión, entre otras.

Respecto a los proveedores, una decisión importante y que implicaba cambios en el “corazón” de su producto, fue abandonar una asociación que Confor mantenía para la fabricación de los mecanismos convertibles de los sofás-cama. Desde el principio de su fundación, Confor optó por diseñar y desarrollar las patentes de sus propios mecanismos, y no fabricarlos, como una característica de diferenciación de su producto. En el año 1995, la gerencia de Confor decidió asociarse a un empresario local, que le fabricaba estos mecanismos, relación que duró hasta el año 2004.

Dos años antes, en el año 2002 se anticipó que la asociación no debería seguir adelante, pues el volumen de inversión necesaria para afrontar los cambios tecnológicos que se debería llevar a cabo no estaba al alcance de los socios. Entonces, Confor adoptó la alternativa de vender su participación y gradualmente dejó de comprar los mecanismos, al mismo tiempo que firmó una nueva asociación con un proveedor italiano que encajaba con la necesidad de

incrementar la tecnología de los mecanismos, y que requeriría un menor volumen de inversión. Desde entonces, Confor pasó a utilizar también patentes desarrolladas por este socio - proveedor con algunas particularidades adaptadas a su producto.

El producto y el mercado ha sido otro tema importante de reflexión en el Plan Estratégico de Confor. Tal y como manifiesta el Director General:

*“Me planteé si el producto que fabricaba era correcto, si en el futuro seguiría siendo viable, si no era sólo una moda. Y concluí que era correcto, basándome en mi propia experiencia, en lo que creo que van a ser las viviendas en el futuro..., entonces llegué a la conclusión de que el sofá-cama es una pieza que va ser una necesidad, por la tipología de construcción de los pisos...”*

Otra decisión importante dentro del Plan Estratégico fue extinguir completamente la estructura de la empresa destinada a la gestión de las exportaciones, dado que el mercado internacional ya no era un objetivo a perseguir. La cuestión siguiente era decidir dónde había que ubicarse en el mercado nacional, y qué segmento debería perseguirse. El segmento de precios bajos no era conveniente porque necesitaba unas instalaciones más grandes y más espacio para producir altos volúmenes que garantizaran una rentabilidad razonable; además habría que buscar a clientes de gran consumo, como centrales, grandes superficies, que generan una gran dependencia. Tampoco el segmento de mercado de precios altos, pues no había un desarrollo de marca que este tipo de cliente exige.

Así que la decisión fue ubicarse en el segmento de mercado de precios medio-alto, dónde el cliente reconoce la calidad y valor de los productos, sin exigir una marca específica; su relación es con las tiendas y con el prestigio de la tienda. Confor percibió que este tipo de cliente satisfacía sus objetivos planteados, y buscó ampliar la relación con las tiendas de muebles. Amplió al tiempo, la red de representantes que atendía estas tiendas, para visitarlas

regularmente y prestarles un servicio más cercano. Tal y como define el Director General:

*“...las tiendas te piden un sofá hoy, otro mañana, no hay grandes volúmenes, necesitan un representante que vaya visitarlos... por otro lado, el precio, aunque se tenga en cuenta, ya no es tan importante...”*

Otro objetivo estratégico planteado por Confor fue revitalizar su catálogo de productos, creando una segunda línea de productos, las camas tapizadas. Esta nueva línea de negocio se desarrolló dentro del mismo perfil que ya seguía el sofá-cama, aprovechando las sinergias de fabricación que los productos generaban. El cambio de tipo de producto fue gradual. Al tiempo que se iba dejando de fabricar las referencias de producto antiguo, se iban introduciendo las nuevas. El tipo de cliente que ya no era su cliente objetivo, iba abandonando la empresa, porque percibía el cambio en la calidad y precios de los productos, al tiempo que si iba conquistando otros clientes que encajaban con la política de Confor, es decir, clientes que compraban en pequeños volúmenes, productos de mayor valor añadido.

Adicionalmente Confor introdujo nuevas tecnologías para apoyar la actividad comercial, como el Comercio Electrónico y más tarde el CATE, con el objetivo de potenciar las relaciones con los clientes. El CATE es un catálogo de productos en CD-ROM, donde el cliente puede montar su opción de producto, el estampado, los colores, las telas, las patas. Es un proyecto desarrollado de mano de AIDIMA. Respecto al Comercio Electrónico, el cliente puede hacer su pedido y realizar consultas sobre la situación de los pedidos, a través de una clave, en la página *Internet* de Confor.

Otro de los cambios relevantes llevados a cabo por Confor en este periodo, fue la gestión de la fábrica. Había que prescindir de gente, para adaptarse a la reducción de pedidos; invertir en nuevas máquinas y equipamientos e introducir un sistema de control de gestión adecuado

Con este objetivo se contrató un estudio de productividad de los operarios a una empresa especializada, para dar soporte a la decisión de reducir personal. El objetivo era establecer los perfiles personales con relación a la aptitud al trabajo, es decir, determinar unos indicadores objetivos de productividad individuales para prescindir de gente que no encajaba con la estrategia diseñada, los cambios en los productos y método de trabajo. En el año 2000, el número de trabajadores era de 60 personas. Hubo puestos de trabajo que no fueron sustituidos jamás, otros operarios fueron sustituidos por gente con mayor calificación, y muchas actividades fueron externalizadas, como por ejemplo, el corte de aglomerados. Al final del año 2004, el número de trabajadores se había reducido a 49.

Para llevar a cabo los cambios en fábrica, el Director General contrató un nuevo Director de Producción al principio del año 2000, con el objetivo de que aportara conocimiento y experiencia. Una de sus primeras actividades fue realizar un estudio de la cadena productiva para la distribución del personal en las fases de producción y sustitución de equipamientos adecuados a los métodos de trabajo que generasen menor fatiga y mayor confort. En este punto específico, un agente externo apoyó el análisis de la cadena productiva.

El Director de Producción determinó algunas necesidades que había que cubrir: establecer un control informático de los procesos de fabricación que proporcionase información a tiempo real para la gestión; impulsar un programa de incentivos de producción a los operarios, e implantar el control efectivo de los almacenes.

El primer paso dado por el Director de Producción fue el desarrollo del Programa de Planificación y Control (PPCC) en fábrica, que incluyó un estudio de los tiempos empleados por operario en cada fase de fabricación, con el objetivo de controlar los rendimientos, y alimentar así el programa de incentivos de producción. El programa de control de fábrica también registra los materiales

consumidos y proporciona la situación de pedidos a tiempo real. Utiliza los códigos de barras, generados en el procesamiento de los pedidos para captar datos de producción en planta, tal y como presentaremos en el apartado siguiente, en el que se aborda el estudio del flujo de gestión de los pedidos en Confor.

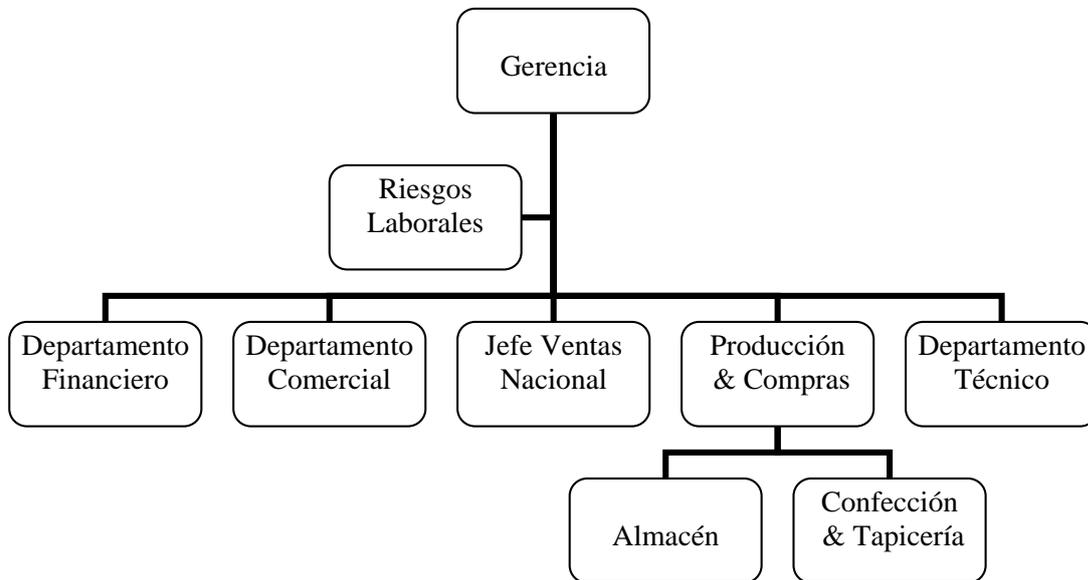
Paralelamente al control de fábrica y al sistema de incentivos, el control de almacenes también se mejoró, a través del uso de programas auxiliares, como hojas de cálculo por ordenador. Con ello, se garantizó que no se inicien órdenes de fabricación sin que todos los materiales estén disponibles, proporcionando un control efectivo y permanente del inventario de existencias, tal y como exige la contabilidad financiera. Una tercera utilidad del control de almacenes fue proporcionar las estadísticas de consumo de materiales, como telas, mecanismos convertibles y colchones. Datos utilizados en las decisiones de compra que el Director General toma regularmente.

La implantación de este sistema (PPCC) de gestión y control de fábrica, dentro del Proceso de Planificación Estratégica llevado a cabo por Confor, ha tenido una fuerte implicación en las rutinas de la empresa, generando cambios de hábitos y formas de actuar de los agentes en la organización. En este trabajo hemos centrado nuestro estudio en el proceso de cambio de este sistema, implantado en Confor a partir del año 2002.

#### *5.1.2.1 La estructura organizativa de Confor*

A continuación, presentamos la estructura organizativa de Confor y las principales funciones de sus departamentos. Actualmente, la facturación de la empresa es de 2.700 mil Euros aproximadamente (2006) y emplea a unos 30 trabajadores. Los niveles jerárquicos son 3 (**figura 5.3**), y la toma de decisiones estratégicas está centrada en la gerencia, ejercida por el Director General. Es una

estructura típica de una **empresa pequeña**<sup>11</sup>.



**Figura 5.3:** Organigrama de Confor.

Confor actualmente se encuentra en una etapa en la que se ha incrementado la necesidad de gestión. Esta etapa se caracteriza, tal y como es analizado en Longenecker *et al.* (1997), por un aumento de los niveles intermedios de supervisión y de especialización de tareas dentro de la estructura organizativa. En esta fase, el gestor-propietario no está completamente implicado con la ejecución de las actividades más operativas, y comparte la gestión de la empresa con los mandos intermedios. Así, ya no ejecuta directamente y personalmente el control total del negocio y comparte poder con los niveles inferiores, disminuyendo el nivel de flexibilidad e informalidad en los procesos de planificación y control.

---

<sup>11</sup> Nuestra selección inicial de PYME ha adoptado como parámetro, la definición de empresa mediana de la Comisión de las Comunidades Europeas de 6 de mayo de 2003, 2003/361/CE, para el periodo 2000-2004. Por lo que ha sido incluida en esta consideración cualquier empresa que tenga entre 50 y 249 empleados.

El Departamento Financiero es responsable de las operaciones contables, financieras y administrativas de la empresa. Además suministra información a la gerencia y a otros departamentos, referente a ventas, ingresos, cuentas a cobrar, inventarios, costes, gastos, flujo de caja, compras, impuestos, etc.

El actual responsable de este departamento, se incorporó en Confor, en septiembre de 2005. Según relató en las entrevistas, antes de su entrada, el departamento era bastante deficiente. No había personas especializadas que pudieran desarrollar con eficacia las tareas que le corresponden. La información económica – financiera que elaboraban y transmitían a la gerencia, no era ni fiable ni oportuna. A principios del año 2006, el Departamento Financiero ya proporcionaba informes periódicamente a la gerencia, como la cuenta explotación mensual o el informe semanal de la evolución de las ventas y de los pedidos o flujo de caja, que a día de hoy aún sigue perfeccionándose y añadiéndose información para la toma de decisiones según las peticiones del Director General.

El Departamento Comercial está centrado en la relación con los clientes de la empresa. Sus tareas más relevantes son: recibir los pedidos de los representantes, atender a los clientes cuando solicitan información sobre la situación de los pedidos, analizar la viabilidad de fabricación de pedidos que incluyen alteraciones de acabado en los productos, buscar nuevos clientes y nuevas zonas de representación comercial, gestionar la publicidad de la empresa, diseñar los catálogos, preparar las exposiciones en ferias, etc. Otra tarea relevante a destacar, en este departamento, es la coordinación de la gestión de pedidos entre el Departamento Técnico y el Departamento de Producción, desde el momento de entrada de un pedido en fábrica hasta su facturación al cliente. Además, trabajan mano a mano con el Jefe de Ventas Nacional, que tiene bajo su responsabilidad la coordinación de los representantes de ventas de la empresa.

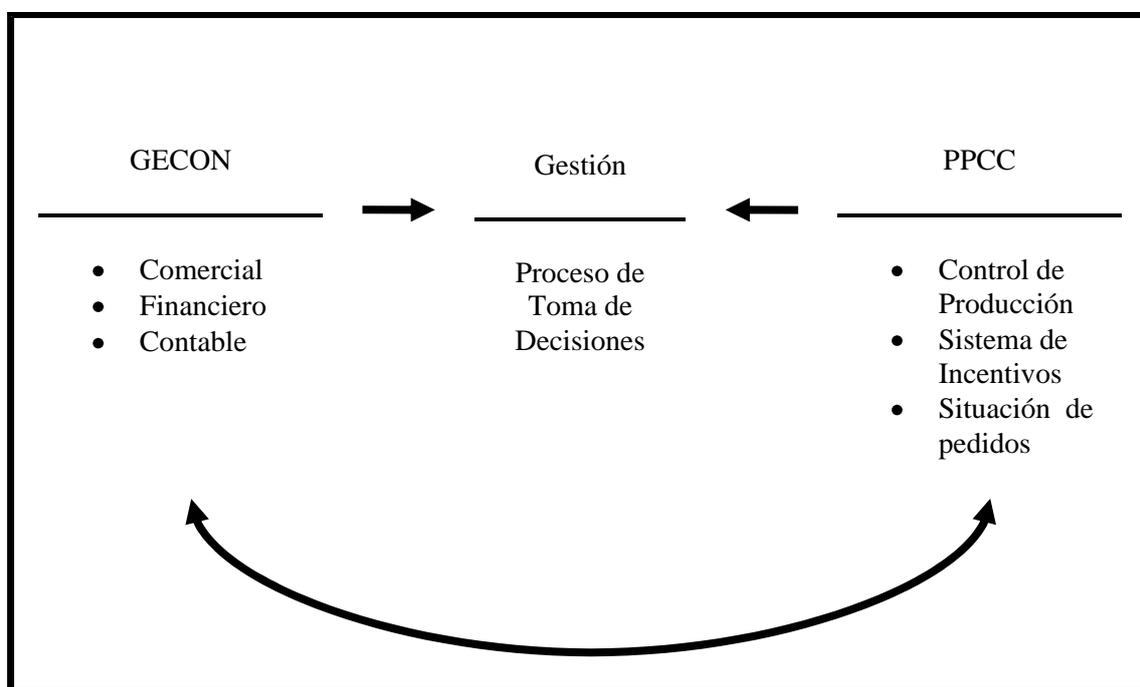
El Departamento Técnico es responsable del desarrollo de nuevos productos y de la codificación de los productos del catálogo. La fase de desarrollo de producto cuenta además con un diseñador externo, que elabora los bocetos y los planos de producción. Cuando el diseño es aprobado, se inicia un trabajo de desarrollo de los modelos que es desarrollado por ordenador, en el que se determinan los detalles técnicos del modelo a la hora de fabricarlo. Por otro lado, la codificación es una tarea importante a la hora de traducir el pedido en el lenguaje de producción; a través de los códigos, se transmite a fábrica todos los detalles del producto que el cliente ha pedido. Con estos datos, fábrica inicia su elaboración asegurándose los materiales que van a ser necesarios. Esto se consigue, porque estos códigos enlazan la información del pedido con los escandallos de costes del producto solicitado, es decir, la base de datos que suministra la información básica, para conocer las necesidades de materias primas requeridas y las fases de fabricación que se van a precisar.

El Departamento de Producción tiene la función de llevar a cabo, la coordinación del personal de fábrica, el establecimiento de los medios necesarios para la fabricación de los artículos, el control de almacenes y las compras de materiales. Es el departamento que concentra el mayor número de empleados de la empresa. La fábrica está dividida en tres sectores; en la planta baja está la tapicería y la expedición, en el entresuelo está el almacén y en la planta superior está la confección.

#### *5.1.2.2 La vinculación de los sistemas de información (GECON y PPCC) con la gestión de Confor.*

Básicamente, los sistemas de información utilizados en Confor para el proceso de toma de decisiones son dos, GECON y PPCC. Los dos sistemas funcionan con independencia, pero comparten la misma base de datos, lo que simplifica la utilización para todos los usuarios (**figura 5.4**). El primer sistema de

información es un programa estándar de gestión comercial, financiera y contable llamado por su nombre comercial, GECON. El segundo es un programa generado internamente por la empresa, que fue diseñado e implementado por el Director de Producción y un informático que fue contratado en su día específicamente. La empresa no le ha atribuido una denominación específica, así que le hemos llamado, Programa de Planificación y Control (PPCC).



**Figura 5.4:** Los sistemas de información en Confor.

En la **figura 5.5** presentamos el flujo de gestión de los pedidos en Confor y su vinculación con los sistemas de información utilizados en sus distintas fases. El flujo comienza en el Departamento Comercial, que realiza una primera verificación de todos los pedidos de clientes que llegan diariamente, con el objetivo de cotejar si los productos solicitados son estándares o si poseen modificaciones introducidas por el cliente. En este último caso, el Departamento

Comercial solicita al Departamento Técnico, que adapte los escandallos de costes de los productos y genere una nueva codificación, con el fin de no generar órdenes de producción incompletas, respecto a necesidad de materiales o fases de fabricación.

*La elaboración de los escandallos* es una etapa muy importante, pues en ella se establece la necesidad de materiales y los tiempos previstos en cada fase de fabricación del producto; cualquier error induce una pérdida de información sobre el producto en el proceso de fabricación, falta de materiales, subestimación de costes, retraso en la fecha de entrega, etc. Además, son muy utilizados por la gerencia de Confor para la toma de decisiones tan importantes como lanzamiento de nuevos productos, análisis de rentabilidad del producto, aprobación de personalización de producto solicitada por clientes, etc.

Cuando los pedidos están correctamente codificados, el Departamento Comercial solicita una confirmación del cliente, en lo que se refiere a la fecha de entrega, las cantidades, las características del producto, el precio, etc. A partir de la confirmación, se genera una necesidad de materiales basada en tres tipos de información: los pedidos en cartera, las estadísticas de consumo de materiales y de las expectativas sobre la evolución de las ventas en las próximas semanas. Este paso permite evitar rupturas de stocks en el almacén de materiales. Para ello se considera también los plazos de entrega de los proveedores y el flujo de fabricación. La necesidad de materiales es contrastada con las existencias en el almacén y luego se ordenan los pedidos a los proveedores.

El mismo tiempo se realiza una previsión de la carga de trabajo en fábrica, en las distintas fases que la componen: corte, preparado, costura, preparación de tapizado, enguatado, montaje y expedición. La carga de trabajo se basa en los tiempos concedidos de fabricación a los operarios. Es decir, los tiempos cronometrados de varios artículos en todas las operaciones de fabricación, plasmados en unas tablas y que son la base de los cálculos del

rendimiento del operario.

La *programación de pedidos* es una etapa donde se incluye los datos del pedido en el sistema de control de producción (PPCC), el tipo de artículo que se va producir, las medidas, el número de pedido, etc., y se realiza el descuento de los materiales que van ser consumidos. Posteriormente, todos estos datos serán utilizados para obtener diariamente las remesas de pedidos, es decir, el conjunto de pedidos que van a iniciar el proceso de fabricación un día concreto y los códigos de barra, que los operarios utilizarán para generar datos sobre el proceso de fabricación. Adicionalmente, esta información será utilizada para el cálculo de los incentivos de producción.

En el momento en que el pedido entra en el proceso de fabricación, el sistema PPCC comienza a generar información que es utilizada en diferentes objetivos. Desde la primera fase hasta la última, los operarios van alimentando el PPCC con todo lo que van realizando, a través de la lectura de los códigos de barras. Esto permite dar a conocer los tiempos empleados por cada operario y por pedido en cada una de las operaciones, además de generar información para la gestión de la fábrica. Al final del proceso, se generan las órdenes de salida de productos a los clientes.

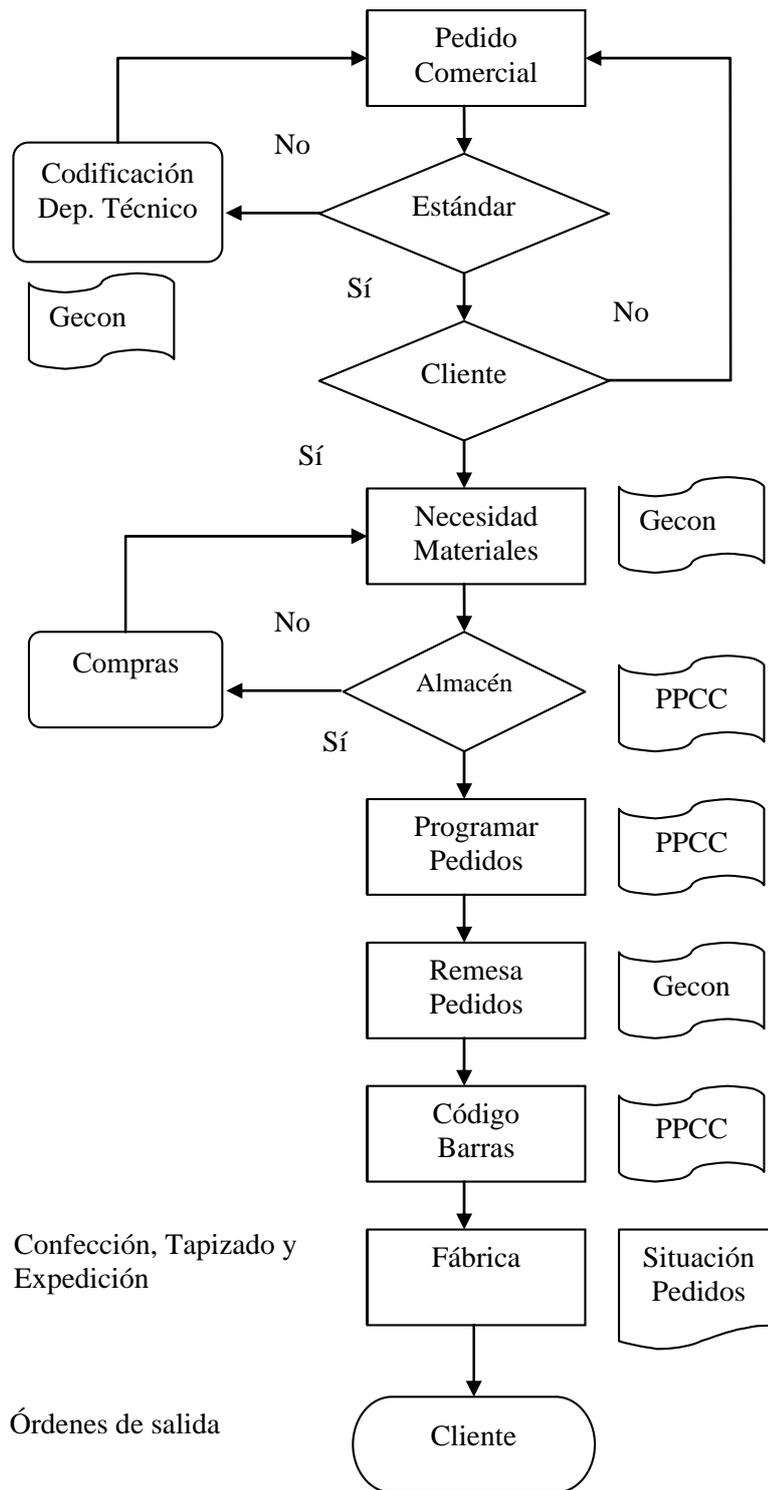


Figura 5.5: Flujo de gestión de los pedidos en Confor.

Una de las utilidades más relevantes del PPCC y que es muy utilizada por los comerciales, es facilitar la consulta a tiempo real de la situación del pedido en fábrica. En cualquier momento se puede consultar en qué fase de fabricación se encuentra el pedido, quién ha hecho la última operación y por ende cual es la previsión de salida. Los clientes que poseen una clave, también pueden acceder a la situación de pedidos a través de un sistema de comercio electrónico.

Del mismo modo, la gerencia de Confor puede conocer al instante cual es la producción terminada por operario, tipo de producto y valor de facturación. Con estas consultas, el sistema de control de producción (PPCC) proporciona la previsión de posibles fallos, como pedidos que puedan pararse por falta de materiales y que generan fallos de cara al cliente por no cumplir con los plazos previamente convenidos.

Además de la situación del pedido, otra característica importante del PPCC es el *sistema de incentivos*. El sistema de incentivos es una política de Recursos Humanos, adoptada por la empresa para remunerar al operario de acuerdo con su rendimiento en fábrica. El PPCC va capturando los datos que los operarios van generando al terminar sus actividades en cada fase de fabricación. Esto permite determinar el tiempo invertido por operario, que es contrastado con el tiempo concedido por el gestor de la fábrica. Por ejemplo, el operario de montaje alimenta el PPCC cuando termina de realizar cada una de las órdenes de fabricación que están a su cargo, a través de la lectura del código de barras en uno de los ordenadores situados en la fábrica. Al final, con la relación entre el tiempo invertido y los tiempos concedidos, sale el rendimiento personal que tiene cada uno de los operarios.

El control de las horas extras también es parte del sistema de incentivos. Según el Director de Producción, las horas extras, normalmente no tienen el mismo rendimiento que las horas normales, pero la empresa las pagas como buenas, sin ningún control. Con el sistema de incentivos, se retribuye el

mayor rendimiento del operario dentro de sus horas normales de trabajo. El operario cobra más y la empresa controla la producción que se ha hecho.

El control de los tiempos concedidos por el gestor de la fábrica a cada uno de los operarios y en cada fase de fabricación, fue una de las primeras tareas desarrolladas por Director de Producción tras su incorporación en Confor, en el año 2000. Tal y como confirmó en las entrevistas, nada más incorporarse en su puesto, observó que era necesario saber si la cadena productiva estaba organizada con lógica. En este particular también se obtuvo la ayuda de profesionales externos que contribuyeron con su experiencia y conocimientos. Todo ello supuso la introducción de nuevos métodos de trabajo, la reordenación del flujo productivo, la reubicación del personal, así como el desarrollo de nuevas técnicas de corte, cosido, tapizado y montaje, entre otras. Al final se obtuvo el cronometraje de los tiempos de fabricación, a través de la observación directa al operario y también por comparación de operaciones.

Otra utilidad del PPCC es la relativa a la *gestión de costes*. En Confor, la gestión de costes es un área que todavía no está formalizada en un sistema informático. Si bien, en el PPCC están acumulados los datos de tiempos realizados (minutos) y los materiales consumidos (kilos, metros, piezas) en el proceso de fabricación, la elaboración de cualquier informe de costes del periodo o de un producto requiere todavía de un trabajo manual por parte del gestor. Por ejemplo, para sacar un informe de costes de un determinado periodo, hay que buscar en el PPCC los datos de tiempos invertidos y los materiales consumidos, valorarlos financieramente, clasificar por pedido, producto o por operario y agregar los costes indirectos correspondientes.

Por otro lado, según los planteamientos del sistema de incentivos de la empresa, cuando se consigue el mayor rendimiento previsto de la plantilla y siempre que no haya variación en los materiales, se obtiene por implicación que los costes reales sean los mínimos posibles. Explicado de otro modo, cuando se

consigue que los tiempos invertidos sean inferiores a los establecidos en el escandallo de costes, se está ahorrando costes dentro de las expectativas del sistema. Así la empresa no tiene que preocuparse inmediatamente por los costes, siempre que los escandallos sean los correctos y el rendimiento del operario sea superior al previsto en el PPCC.

Sin embargo, esto no implica una falta de interés por el coste de producción, sino que la información se genera, por el momento, de forma indirecta. Es decir, siempre que se cumplan las previsiones del sistema de incentivos y las de consumo de materiales, el gestor puede afirmar que el coste está manteniéndose dentro de lo esperado, desde una perspectiva de eficiencia en el uso de los recursos empleados.

Otra función relevante del PPCC es la *planificación de la producción*. Actualmente al igual que el área de la gestión de costes, la planificación de la producción todavía es un procedimiento que consume mucho esfuerzo y tiempo al Director de Producción. El problema más frecuente con que se encuentra el planificador, es que hay unas prioridades en los pedidos, sea por fecha de entrega, disponibilidad de materiales o ventajas aplicadas a unos clientes. Su objetivo es ordenar y decidir que pedido es el primero que va a entrar en fabricación.

Hoy en día, la norma es que todos los pedidos que tengan materiales disponibles son llevados a fabricación. La metodología que se utiliza para lograr que todas las operaciones tengan trabajo y evitar los altibajos o “cuellos de botella”, es a través de las reservas de materiales entre dos operaciones, que son llamados *stocks de interfases*. Cuando se observa (visualmente) un exceso de *stocks de interfases* en una operación, se transfiere la capacidad de operación anterior a la siguiente, según las posibilidades y adaptabilidad de cada operario. Si bien, por un lado los *stocks de interfases* regulan la carga de trabajo entre operaciones, por otro lado generan un coste adicional de manutención de

existencias intermedias en fábrica.

Actualmente se está trabajando en un nuevo programa informático que permita mejorar esta función del PPCC, con el objetivo de evitar las dificultades que hoy en día Confor tiene a la hora de planificar la producción. El tiempo dedicado a la gestión de la planificación y control del proceso de fabricación es uno de los principales factores que se espera solucionar. Los planes del Director de Producción son optimizar el tiempo que disponen hoy. Para ello, lo que se intenta es que muchos trabajos que hoy son desarrollados manualmente puedan ser automatizados. Tal y como afirma el Director General:

*“Espero reducir tiempos de personal indirecto en tareas que el programa pueda hacer, rentabilizar el ‘punto muerto’ que ya tenemos... a la larga, sé que voy ahorrar costes al proporcionar a la gente, tiempo para hacer cosas nuevas...”.*

A través de este programa, se desea prever la carga de trabajo en los diferentes sectores de fábrica y simular la programación de producción de acuerdo con parámetros previamente definidos, como son: el rendimiento de cada operario, la ruta de fabricación, entre otros. Con ello se quiere reducir los costes, tanto costes de exceso de volumen en una operación como costes por falta de trabajo en otra.

Una segunda utilidad prevista para el nuevo programa es que el operario sea informado automáticamente por el ordenador de cual va a ser su próxima tarea dentro de las prioridades establecidas. Cuando introduzca en el sistema que la operación en curso ya ha sido finalizada, el programa informará de la siguiente operación automáticamente, sin necesidad de que intervenga el encargado. El sistema le enseñará el número de pedido y una imagen de la textura y el color de la tela, para que la localice con facilidad entre los materiales que están almacenados a la entrada de su sección.

## 5.2 ANÁLISIS DE LAS VARIABLES DEL ESTUDIO

En este apartado presentamos el análisis de las variables del estudio en los dos casos que este trabajo desarrolla: Mersa y Confor. En primer lugar se analizan los **motivos** que llevaron a las empresas a cambiar sus sistemas contables de gestión (SCG) (por qué). En segundo lugar, se describe y se explica el **proceso de cambio** del SCG (cómo), y por último se analiza el **grado de éxito** que tuvo el cambio del SCG en la organización.

### 5.2.1 Los Motivos de Cambio (v1)

Tal y como expresamos en el marco teórico, la literatura destaca tres motivos de cambio de un SCG en una PYME: **salud empresarial** (v1.1), **nivel de competitividad** (v1.2), **legitimación** (v1.3).

#### 5.2.1.1 Salud Empresarial (v1.1)

En primer lugar, consideramos la **salud empresarial** (v1.1), como un motivo que lleva a las PYME, a plantearse el cambio de sus SCG, buscando una mejora en la rentabilidad de la empresa.

##### 5.2.1.1.1 Caso A: Mersa

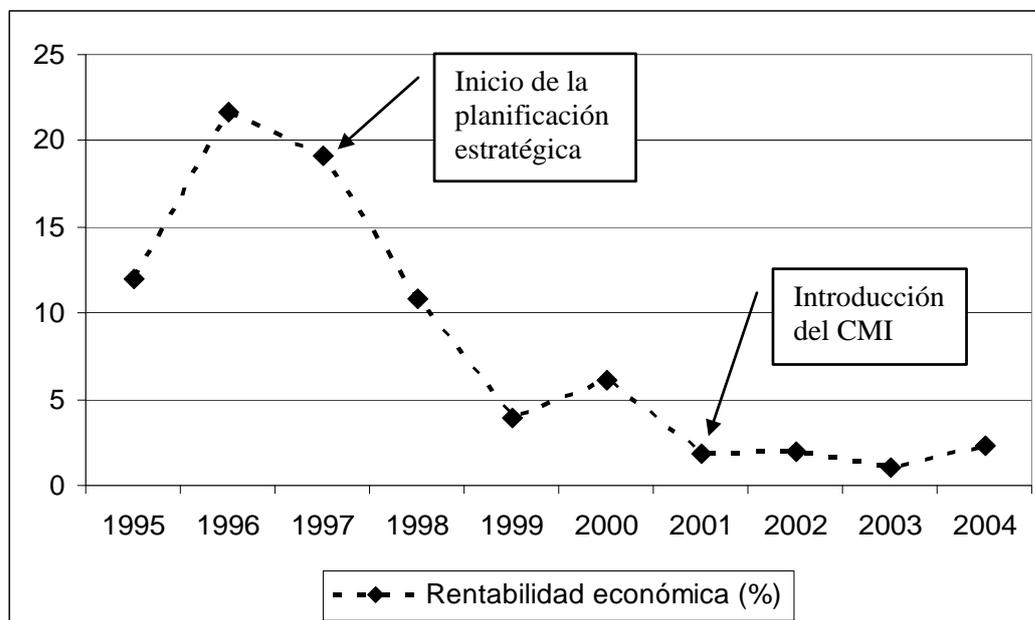
El análisis del caso Mersa muestra evidencia de una búsqueda en la mejora de la salud empresarial (v1.1), como motivo de la introducción del CMI. Mersa buscaba un nuevo SCG, como fue el CMI, que pudiera alinear las acciones de la organización hacia un nuevo modelo de negocio más rentable, tal y como exponen Gosselin (1997), Malina y Selto (2004) y Waweru *et al.* (2004). A pesar

de que la condición financiera no estaba en juego y la organización no presentaba un histórico de pérdidas, los indicadores de rentabilidad paulatinamente iban a la baja.

Tal y como manifiesta el Director General: *“El año 2001 fue el año más bajo en rentabilidad y en el 2002 decidimos que teníamos que hacer algo. ¿Qué cambió? Cambió todo, porque bajamos en las ventas de las exportaciones, bajamos en las ventas del mercado nacional, bajamos en rentabilidad... Todas las variables que te puedas imaginar, ..., todas eran negativas. Sólo había una positiva, y que además es la que hemos sabido explotar. Teníamos un know-how, una historia de un saber hacer... Nuestra imagen de empresa era fuerte por tamaño y por historia, pero el problema era que no éramos conocidos por diferenciación, marketing o por ser innovadores”*.

Del mismo modo, el Controller declaraba: *“En esta época (2002) se produjo un colapso de todas las variables que venían deteriorándose desde hacía tiempo. El tamaño sigue siendo una variable, pero la marca, la diferenciación, el producto, todo esto ha sufrido cambios importantísimos desde que las cosas empezaron a cambiar. Es un poco el punto de inflexión, a partir de este punto ya pasamos a querer a hacer otras cosas y no podíamos volver hacia atrás. Queríamos dejar de ser una fábrica de mueble blanco y barato, porque ya no era esa la manera de competir... ese año (2002) marcará un poco el paso hacia un nuevo planteamiento que es lo que estamos intentando desarrollar ahora.”*

Las evidencias empíricas de Mersa están en línea con los encuentros obtenidos por Amat *et al.* (1994), Burns (2000) y Reid y Smith (2000), en los que se pone de manifiesto la relación entre el empeoramiento de la salud financiera y la adopción de los SCG en las PYME. El modelo de negocio ya no era rentable (**gráfico 5.1**), los márgenes de beneficio disminuían y había una necesidad de potenciar una orientación hacia los resultados en todas las áreas de la organización, así como introducir un sistema de control de gestión más formal.



**Gráfico 5.1:** Evolución de la rentabilidad de Mersa, 1995 – 2004. Fuente: SABI, 2006.

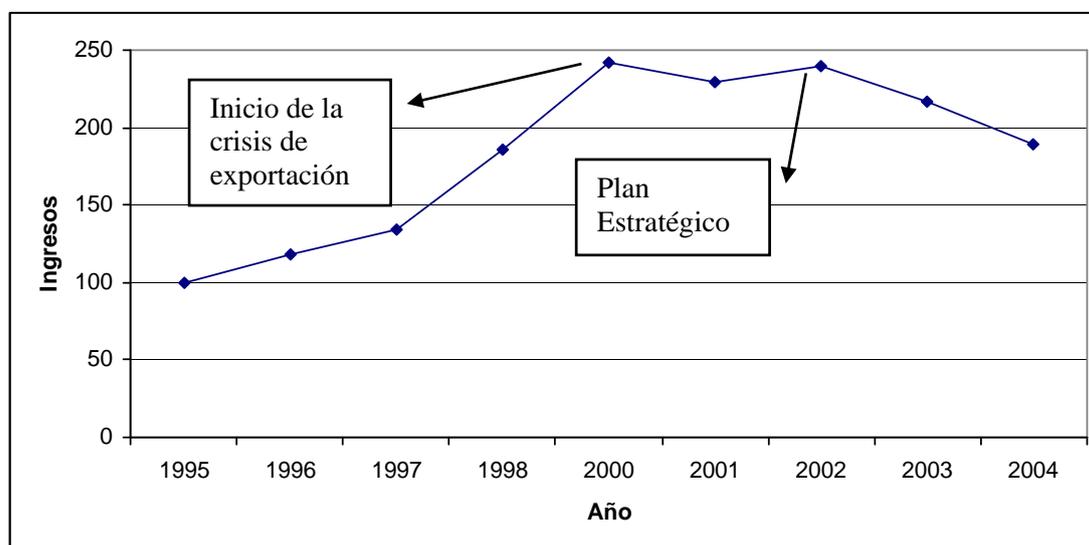
Según el Director General: *“La crisis fue un agotamiento del modelo de toda la vida de la empresa. La empresa en 2002 tenía 30 años y había funcionado de la misma manera y con éxito y se había hecho grande con un modelo que funcionaba..., pero en aquellos momentos se agotó... el 2002 fue el final de un ciclo cuyos síntomas ya se venían viendo desde el año 1997..., o nos organizábamos e implantábamos un nuevo plan estratégico y una forma de controlar la gestión diferente, o desaparecíamos”.*

Ante esta situación, se inició un proceso de remodelación estratégica, en la que se proyectó un nuevo modelo de negocio, en línea con Gosselin (1997), Davila (2000) y Chenhall (2003), en los que se pone de manifiesto la relación entre la elección estratégica y la adopción de nuevos SCG. Esto llevó consecuentemente a una nueva estructura de gestión profesionalizada y a una

diversificación de los productos, es decir, se abandonó la exclusividad de la franja del mueble “blanco”, sin marca y barato, hacia una franja de mueble diferenciado, diversificado, con diseño y precio superior, más cercano a un tipo de cliente que antes no era el público objetivo de Mersa. También se impulsó la búsqueda de nuevos canales de distribución con los que ampliar sus márgenes de venta.

#### 5.2.1.1.2 Caso B: Confor

El análisis de las evidencias del caso Confor muestra que la organización buscaba incrementar su salud empresarial con la introducción del PPCC, debido a la tendencia a la baja en las ventas de exportación sufrida a partir del año 2000 y la necesidad de reducir los costes. Si bien, la facturación entre los años 1996 al 2000 fue creciente, las condiciones adversas del mercado a partir del año 2000, ralentizaron la evolución de la empresa y forzaron un cambio de estrategia, tal y como muestra el **Gráfico 5.2**.



El año 1995 es la base 100. Los demás años representan aumento o disminución con relación al año base. El año 1999 no está disponible.

**Gráfico 5.2:** Evolución de los Ingresos de Confor. *Fuente: Sabi, 2007.*

Así se manifiesta el Director General con relación a la pérdida de la exportación y a los cambios de estrategia:

*“En el año 2004 apenas exportábamos... desmantelamos nuestra oficina de exportación y empezamos a potenciar más las camas tapizadas, porque requerían menos inversión y queríamos ver los resultados a corto plazo...”*.

En línea con Gosselin (1997), el Director General de Confor ha percibido que el nuevo sistema (PPCC) podía aportar más información sobre su actividad, relacionada con los costes y el impacto de estos en los beneficios empresariales. Información más adaptada a la nueva situación, que de la noche a la mañana afectaba a los planes futuros de la organización.

Las restricciones financieras generadas por la caída de la facturación llevaron a la necesidad de restringir inversiones, reorganizar la plantilla de operarios y buscar medios para incrementar la calidad de la información para la toma de decisiones. Tal y como sugieren Reid y Smith (2000), cuando las empresas presentan fuertes restricciones financieras que afectan a su negocio, parece existir un mayor interés en introducir nuevas técnicas contables de gestión que permitan racionalizar el uso de recursos, así como disminuir los costes que soportan.

La vinculación entre la elección estratégica y la introducción de nuevos SCG se observa en Confor, en línea con Davila (2000). Para el desarrollo del Plan Estratégico diseñado por el Director General, fue necesario mejorar los sistemas de información que dan soporte en la empresa, a las decisiones de producto y cliente. Así se manifiesta el Director General:

*“...necesitábamos saber si estábamos produciendo bien, si la cadena productiva era la correcta, si los costes era los correctos... porque había varias acciones o alternativas para llevar a cabo...”*

Tal y como el análisis de la literatura sugiere, la búsqueda del aumento de la rentabilidad y la elección estratégica de Confor fueron factores que indujeron a la empresa a desarrollar nuevos SCG.

#### 5.2.1.2 Competitividad (v1.2)

En segundo lugar, consideramos la **competitividad** (v1.2), como un motivo que lleva a las PYME, a plantearse el cambio de sus SCG, buscando una mejora en la posición competitiva de la empresa. Del análisis de la literatura, se desprende que la búsqueda de una mejor posición competitiva, es en la PYME otro inductor de cambio de sus SCG. A continuación presentamos las evidencias sobre la competitividad como motivo de cambio en los casos analizados.

#### 5.2.1.2.1 Caso A: Mersa

Las evidencias del caso Mersa muestran que otro inductor relevante a la hora de explicar porque se implantó el CMI fue la búsqueda de una mejora en su nivel de **competitividad** (v1.2) dentro del sector en el que actúa, en línea con los estudios de Amat *et al.* (1994), Laitinen (2001), Chenhall (2003) y Löfsten y Lindelöf (2005).

El grado de intensidad competitiva presente en los mercados promovió el cambio en los SCG. Se requería mejorar la información necesaria para la toma de decisiones. El mayor nivel de competitividad, indujo a un mayor nivel de exigencia en la oportunidad y relevancia de la información elaborada por los sistemas de gestión.

Tal y como informa AIDIMA<sup>12</sup> (2006), durante los últimos años se ha acentuado el proceso de globalización en el sector del mueble y la madera, y se ha generado un proceso de homogeneización de tendencias y gustos de los consumidores de mobiliario entre los distintos países, facilitando de esta forma la entrada de productos de mobiliario de fabricantes procedentes de otros países como China, Polonia, México, Indonesia. Todo ello ha provocado un aumento de la rivalidad y la intensidad competitiva. Además de la fuerte caída de la demanda de mobiliario en el mercado nacional y en mercados exteriores, que originó estrategias ofensivas tales como guerras de precios, diversificación de producto, reducción del ciclo de vida del producto, acuerdos con distribuidores, etc. en el sector, se produjo una diversificación entre los diferentes segmentos de mercado con sinergias en el ámbito productivo y de distribución.

Mersa acusó la intensidad de esta rivalidad competitiva alrededor del año 2002, cuando uno de sus principales clientes, un importante importador de

---

<sup>12</sup> Instituto tecnológico del mueble, madera, embalajes y afines (AIDIMA) de la Comunidad Valenciana, que tiene por objetivo contribuir a incrementar la competitividad del sector en todos aquellos aspectos relacionados con la calidad, la innovación tecnológica, la formación, la información, la seguridad y el medio ambiente. Disponible en [www.aidima.es](http://www.aidima.es).

Alemania sustituyó a Mersa por otro proveedor. Para el Director Financiero fue un duro golpe en la organización, la cual tuvo que reaccionar y mirar hacia fuera para comprender lo que pasaba con su principal producto hasta entonces: “... *fakturábamos muchísimo mueble blanco y barato, teníamos un cliente Alemán impresionante, pero llegó un momento que eso se acabó... ya no éramos competitivos. A lo mejor por nuestra forma de trabajar, y también por la competitividad de los países del este, China...*”.

Las palabras del Director General corroboran esta cuestión: “*La empresa no conseguía crecimiento en la exportación. En el mercado nacional, los márgenes se estaban reduciendo, la competencia cada vez te hacía más sombra, tanto desde el punto de vista del coste como desde el punto de vista de la diferenciación de producto, ..., y las cosas ya no iban de la misma manera como antes*”.

Además de la intensidad competitiva, otra variable relevante a la hora de explicar los motivos de introducir un nuevo SCG en la empresa, fue la presencia internacional de Mersa. Tal y como exponen Amat *et al.* (1994) y Davila y Foster (2005), la mayor presencia internacional de la organización potencia la inclinación hacia el control de gestión. Mersa ya tenía una oficina comercial en Alemania, pero fue cerrada con el cambio acometido durante el año 2004 en los sistemas de distribución. Actualmente posee una filial comercial en Francia (en la que se concentra el 58% de las exportaciones del grupo empresarial) y una oficina de representación en China.

#### 5.2.1.2.2 Caso B: Confor

De modo parecido, en el caso Confor, también pudimos observar evidencias de factores que explican la necesidad de la empresa de aumentar sus niveles de competitividad, tal y como indica el examen de la literatura. Estos

factores fueron: la intensidad competitiva entre empresas en el mercado, especialmente derivada de la competencia internacional y la incertidumbre del entorno.

Efectivamente, el aumento de la competencia internacional en el mercado de muebles llevó a Confor a cuestionarse la eficiencia de los SCG que estaba utilizando, dado que son éstos los que procesan información que la gerencia utiliza para tomar decisiones y que por tanto afectan a su capacidad competitiva, tal y como sugieren Williams y Seaman (2001).

En línea con Amat *et al.* (1994) y Laitinen (2001) que ponen de manifiesto que el grado de intensidad competitiva presente en los mercados en los que compite la PYME promueve el cambio en los SCG, Confor vió como iba perdiendo mercado internacional a partir del año 2000 con la entrada de productos con precios más bajos desde los países asiáticos, especialmente desde China. Tal y como afirma el Director General:

*“A partir del año 2000, China empezó a proveer a los países donde nosotros estábamos abasteciendo. Entonces empezamos a perder los mercados de China, Japón, Taiwán, incluso África. En el año 2002, empezamos a perder los países del área dólar, EE.UU., México, Malta. En el año 2004, apenas facturábamos a los países de Europa”.*

Por otro lado, el estudio de Löfsten y Lindelöf (2005) muestra que las variables relacionadas con la incertidumbre del entorno, cómo son los cambios en la tecnología, restricciones legales, políticas y económicas, pueden influir en el cambio de un SCG. En el caso de Confor, la incertidumbre del entorno, estuvo marcada directamente por los cambios en el mercado de divisas internacionales, especialmente la cotización del Euro frente al Dólar (EE.UU.).

La subida de precio del Euro en el mercado internacional, a partir del año 2002<sup>13</sup> (**gráfico 5.3**), provocó que los precios de los muebles de Confor, convertidos en Dólares (EE.UU.) perdieran su principal ventaja de exportación. Con respecto a este tema, el Director General considera que, en general, quitando de las ventajas competitivas que hasta ese momento, la cotización de la moneda y los costes de la mano de obra daban a las empresas en España, éstas no estaban preparadas para competir en el mercado internacional.



**Gráfico 5.3:** Cotización del Euro Frente al Dólar EE.UU. 1999-2007. *Fuente: Banco Central Europeo, 2007.*

Respecto a la ventaja competitiva de los costes de mano de obra, el Director General destaca que las empresas españolas del mueble en general, y Confor en particular, no supieron aumentar el valor de sus productos, es decir, dotar a los mismos de características que le proporcionasen reconocimiento en el mercado, además del precio bajo. Como por ejemplo han sabido hacer países

---

<sup>13</sup> La cotización del euro frente al dólar estadounidense está disponible en el Banco Central Europeo, en <http://www.ecb.int/stats/exchange/eurofxref/html/eurofxref-graph-usd.en.html>.

como Italia, mundialmente reconocida por el diseño de sus productos. Así se manifiesta:

*“Hemos tenido años de bonanza, en los que el mercado europeo nos compraba, porque España tenía los costes más bajos de mano de obra en Europa... nadie buscaba desarrollar su empresa más allá de nuestros conocimientos, pensábamos que éramos más listos... pues fue un gran error...”*

En línea con Williams y Seaman (2004), que sugieren que las empresas que se enfrentan a entornos más hostiles buscan aumentar la efectividad operacional, proporcionando cambios en sus sistemas de toma de decisiones, Confor ha buscado desarrollar nuevas formas de trabajo y sistemas de información, con el objetivo de enfrentarse a la intensidad competitiva y a la incertidumbre del mercado.

### 5.2.1.3 Legitimación (v1.3)

En tercer lugar, consideramos la **legitimación** (v1.3), como un motivo que lleva a las PYME, a plantearse el cambio de sus SCG, buscando una mejora de su imagen frente a terceros (competidores, clientes, proveedores, inversores, etc.). Según la literatura analizada, un motivo que lleva a las PYME a adoptar e introducir nuevos SCG puede estar relacionado con el proceso de legitimación o reconocimiento de las acciones de la empresa, frente a sus competidores, acreedores, proveedores, clientes, entidades reguladoras, así como frente a los propios integrantes de la organización.

#### 5.2.1.3.1 Caso A: Mersa

En el caso de Mersa, no encontramos evidencias empíricas que permitan contrastar la **legitimación** (v1.3) como variable que explica los motivos del cambio. En el estudio realizado del cambio de los SCG en Mersa, no se observa que la empresa haya buscado aumentar su legitimación en su entorno institucional, pues ya poseía sistemas de información que cubrían las necesidades básicas de información contable externa dentro de su sector. Tal y como afirma el Director General: *“La implantación del sistema de gestión ha sido un proceso exclusivamente interno, no lo ha condicionado ningún agente externo... no ha habido un requisito externo”*

Mersa ha acometido la implantación del nuevo sistema de gestión para enfrentarse a las condiciones de mercado más hostiles. El objetivo fue aumentar sus capacidades para competir. No hay evidencias de que la decisión fuera tomada con la intención de buscar el reconocimiento en su entorno institucional, tal y como presentan los testimonios recogidos en la literatura del cambio contable (Suchman, 1995; Oliver, 1997; Carmona *et al.*, 1998; Araújo, 2003).

#### 5.2.1.3.2 Caso B: Confor

A pesar de que en el examen de literatura observamos muestras de que en determinadas situaciones, las empresas toman la decisión de introducir nuevos SCG a partir de la influencia de los grupos de presión del entorno de la empresa, como pueden ser los acreedores, proveedores, gobierno, grupo de consumidores, etc. (Amat *et al.*, 1994; Ritchie y Richardson, 2000). El análisis del caso Confor no permite tampoco afirmar que haya evidencias de legitimación como motivo del cambio en sus SCG.

Por lo tanto, tal y como hemos demostrado anteriormente, en el análisis del caso, las variables de corte económico: salud empresarial y

competitividad, fueron exclusivamente los motivos que desencadenaron el cambio en los SCG de Confor.

### **5.2.2 El Proceso de Cambio**

En este apartado, se presenta un análisis del proceso de cambio de los SCG implantado en los casos objeto de este estudio. Para ello, nos hemos apoyado en la perspectiva de análisis que ofrece la Teoría Institucional (TI).

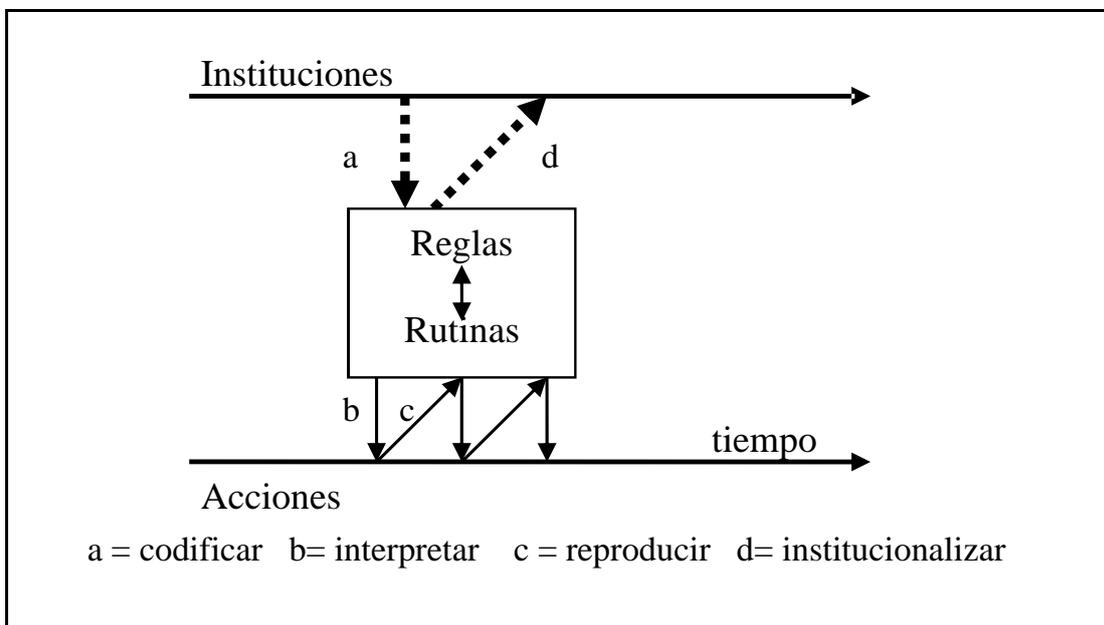
La TI descansa en los postulados del Antiguo Institucionalismo Económico (OIE), que supone que un SCG debe ser analizado como una institución dentro de la organización, dado que puede difundir y asentar en ésta un conjunto de reglas y rutinas de carácter continuo y acumulativo a lo largo del tiempo. Hemos sintetizado en nuestro estudio el análisis del proceso de cambio desde la óptica de la TI a través, fundamentalmente, de las variables grado de interiorización y grado de institucionalización.

Este apartado conforma el foco principal de este trabajo. Del proceso de cambio, efectivamente, se van a desprender aspectos tan importantes a la hora de explicar el éxito del cambio, como son: el grado de interiorización (v2) o aceptación del nuevo sistema, el cual va a ser explicado a través del análisis del proceso en sí, y el grado de institucionalización (v3) o estabilidad y permanencia de las nuevas rutinas y normas transmitidas por el nuevo sistema en la vida diaria de la organización, vinculado ya no tanto con el proceso de cambio en sí, sino con el resultado del mismo.

### 5.2.2.1 Grado de Interiorización (v2)

Tal y como presentan Burns y Scapens (2000), un SCG puede ser analizado como una institución dentro de una organización, dado que tiene la capacidad de difundir y asentar en ésta un conjunto de reglas y rutinas que pueden cambiar a través del tiempo. Bajo esta perspectiva teórica, el cambio de un SCG es observado como un proceso, y no como un resultado.

En la **figura 5.6** observamos el modelo expuesto por Burns y Scapens (2000) en el que se desarrolla el proceso de institucionalización de las reglas y rutinas transmitidas por un SCG en una organización. Este modelo consta de 4 etapas: codificación (a), interpretación (b) y reproducción (c) y finalmente institucionalización (d).



**Figura 5.6:** La Institucionalización de Reglas y Rutinas. *Fuente: Adaptación de Burns y Scapens (2000, p.9)*

Como se observa en la figura, la etapa de codificación (a) es el paso previo a la interiorización (b, c). La etapa de codificación (a), es aquella en la que se diseña y establecen las normas, reglas, rutinas, relaciones y utilidades del nuevo sistema, desde una perspectiva ideal e hipotética.

Una vez se han diseñado las nuevas pautas de acción, las fases de interpretación (b) y reproducción (c), recogerían el periodo en el que la organización “pone en marcha” el nuevo modelo contable. Durante esta etapa es en la que se produce la “convivencia” del nuevo sistema con las estructuras organizativas (culturales y humanas) enraizadas en la empresa, y es en la que el sistema demuestra su capacidad para implicarse en la vida cotidiana de la organización y alcanzar las expectativas esperadas cuando se tomó la decisión de implantarlo. Este estudio utiliza la variable grado de interiorización (v2), con la intención de evaluar la intensidad en la que las nuevas reglas y rutinas se involucran en la vida diaria de la organización.

El proceso de interiorización (adaptación de la organización a las nuevas reglas y rutinas transmitidas por el SCG) está vinculado con las fases intermediarias de este modelo: interpretación (b) y reproducción (c). Es decir, podemos decir que un SCG es un sistema que está interiorizado en una organización, cuando los diversos agentes involucrados en su funcionamiento son capaces de interpretar y reproducir de forma rutinaria (en su trabajo) las normas y reglas que fueron codificadas inicialmente en su diseño.

La interpretación y reproducción se produce cuando los agentes de la organización ponen en práctica la nueva técnica, herramienta o sistema. En esta fase, interactúan las antiguas normas y reglas que regulaban hasta entonces la vida diaria de los diferentes agentes de la organización (involucrados con el nuevo SCG) con las nuevas rutinas propuestas, generando nuevas actuaciones.

Tal y como se ha observado en los estudios empíricos de Siti-Nabiha y Scapens (2005) y Nor-Aziah y Scapens (2007), los hábitos institucionalizados en

la organización pueden obstaculizar la introducción del nuevo SCG, generar un uso ceremonial del sistema o producir cambios que aquellos que diseñaron las utilidades del nuevo SCG no esperaban.

#### 5.2.2.1.1 Caso A: Mersa

La decisión de implantar el CMI en Mersa surgió, como resultado de la primera etapa del proceso de planificación estratégica desarrollado en la organización, entre los años 1997 y 2000, y cuya preocupación era profesionalizar la gestión, introducir nuevos sistemas de gestión, aumentar la informatización de la empresa y enriquecer la formación de su personal.

La etapa de codificación del CMI en Mersa, fue un proceso que contó inicialmente con la presencia de expertos externos en temas de metodología de planificación y herramientas de gestión. Su contribución fue definitiva en la introducción del CMI en el año 2001.

Al respecto, así se manifiesta el Director General: “... *lo primero que hice fue apoyarme en asesores externos, luego se incorporó el actual Controller y desarrollamos nuestro modelo de control de gestión... yo creo que los asesores externos nos hicieron falta en un inicio ya que te apoyaban en las formalidades, ..., un poco te empujaban...*”.

Siguiendo el modelo de Burns y Scapens (2000), dentro del proceso de institucionalización de un SCG; las fases siguientes a la codificación son las de interpretación y reproducción de las nuevas reglas y rutinas. Es en esta fase dónde se observa, en su caso, la aceptación del cambio contable por parte de los agentes involucrados en el funcionamiento del SCG. El nivel o intensidad de este estado ha sido conceptualizado, en este trabajo, como *grado de interiorización* (v2).

El grado de interiorización del CMI en Mersa, observado a partir de las entrevistas realizadas a lo largo de este estudio, ha sido **alto** en todos sus departamentos. Al respecto, valoramos que los factores que han incidido en este resultado, son básicamente los siguientes: nivel de conocimientos previos de los agentes involucrados; implicación de expertos externos en el proceso de cambio; recursos materiales e informáticos puestos a disposición durante el proceso de cambio; nivel de formación interno en las nuevas herramientas de gestión; confianza depositada en el líder del proceso de cambio y en el *Controller* de la empresa e; implicación de los agentes involucrados en el cambio.

A lo largo de las entrevistas realizadas en Mersa, se reconstruyó el proceso de cambio del CMI iniciado en el año 2001. Los entrevistados en general manifestaron que fue un período distinto en la organización. Fueron unos años en los que incorporaron muchas personas en la gestión de la empresa. Se recuerda como una fase, en la que se realizaba a toda hora reuniones, encuentros, seminarios de aprendizaje sobre las nuevas metodologías que se intentaban introducir. En definitiva, una etapa “*muy teórica*”, como se acostumbra adjetivar en la empresa a esta fase. Algunos incluso llegaron a expresar “*esto parecía una universidad*”.

El proceso de reproducción e interiorización de las nuevas normas transmitidas con el CMI implantado en Mersa, ha sido un proceso dilatado en el tiempo, en el que se ha invertido muchos recursos en implantar y asentar los nuevos procedimientos. El CMI cambiaba radicalmente el estilo de gestión de todos los departamentos en la organización. Los responsables de cada departamento ahora debían plasmar en informes periódicos la evolución de los ratios a través de los cuales el CMI evaluaba y valoraba su trabajo. El uso del CMI en cada uno de los departamentos de la empresa, requería una visión global y estratégica de la empresa. El Director General, de Mersa, fue consciente en todo momento que esto no podía cambiarse de la noche al día.

El *Controller* coincide y afirma que: *“Ha habido mucho tiempo para definir el modelo y estructurar ideas... Han sido muchos años de definiciones conceptuales... no ha habido un cambio radical, más bien el cambio se ha realizado en unos plazos bastante razonables”*.

Durante todo este proceso, se observó un alto nivel de conocimientos de los agentes involucrados en el funcionamiento del SCG. Para ello la empresa contrató a varios directivos, como fueron, entre otros, el *Controller*, la Directora de Sistemas y el Director de Producción. Éstos aportaron una elevada aptitud profesional en cuanto a capacidad de gestión y conocimientos específicos sobre su área de actuación, tal y como se observó en el caso de Maes *et al.* (2005), en el que la experiencia del directivo y su formación educativa fueron factores determinantes en el proceso de implantación de SCG en la PYME.

Todo el proceso de cambio y adaptación a los nuevos entornos competitivos vivido en Mersa, llevó a una profesionalización de la gestión en la organización, tal y como se observa en Amat *et al.* (1994) y Davila (2005). En el caso de Mersa, la profesionalización llegó por la vía de la sucesión familiar, cuando se incorporó la segunda generación del fundador en la gestión e impulsó la transición de la empresa hacia una estructura organizativa más compleja, con una mayor formalización de los controles y procesos organizativos. Según el *Controller*, *“...muchos procesos no estaban formalizados, ni tan siquiera estaba clara la información disponible a nivel de producción para que se pudiera planificar o establecer un presupuesto”*.

Tal y como relata el Director General, la profesionalización tenía como objetivo dotar de capacidad a la organización para hacer frente al nuevo plan, proveyéndose de nuevas habilidades y conocimientos: *“Cuando entré lo que busqué fue profesionalizar la empresa, por eso, a parte del Controller, creé otros departamentos, a través de los cuales dotar de capacidad a la empresa para acometer una nueva etapa. La primera decisión nada más llegar fue*

*profesionalizarla, porque el negocio funcionaba, las operaciones funcionaban, pero había cosas que hacer,... especialmente se carecía de un soporte desde el que impulsar una expansión superior del negocio”.*

El *Controller* relata que al llegar a la empresa, recomendó introducir varias herramientas de recopilación y análisis de datos que Mersa hasta ese momento no disponía: *“Una de las tareas que realicé fue incorporar toda la contabilidad analítica, que luego ha sido una de las grandes piezas que permitieron incorporar ratios, incorporar información a los cuadros de mando... hoy es un tema que esta funcionando...”.*

Según el Director Financiero, fue clave en la introducción del CMI, la sustitución de personas en la organización, y la incorporación de profesionales con más conocimientos y habilidades específicas en su área de actuación: *“... en los primeros años no se cumplía nada de lo planificado, porque no había gente adecuada en los departamentos... en los últimos años ha habido un mayor despliegue del CMI, sobre todo por el tema de la incorporación y sustitución de personas, las que había anteriormente no tenían el conocimiento necesario para que el sistema funcionara”.*

En la misma línea, el Jefe de Ventas comenta que la entrada de gente nueva en la empresa fue fundamental en el proceso de cambio: *“al principio fue complicado porque había sectores de la empresa con personas ‘con mentalidad de toda la vida’ y otros sectores como el nuestro (comercial) que era todo gente nueva... hoy por hoy casi todo es gente nueva”.* Por otro lado, el Jefe de Ventas considera importante, no obstante, la participación que todavía existe de algunas personas antiguas, pues aportan conocimiento y experiencia: *“... aún queda gente del pasado de la empresa, siempre es bueno porque aportan conocimiento”.*

Del mismo modo, un factor que también destaca, a la hora de explicar el grado de interiorización del CMI en Mersa, es la implicación en el proceso de

cambio de expertos externos. En las fases iniciales del proceso de cambio, Mersa contrató los servicios de una firma consultora especializada, tal y como también fue observado en el caso de Maes *et al* (2005).

La Directora de Sistemas que se incorporó en la organización junto con el *Controller* en el año 2000, relató a lo largo de la entrevista, que la implicación de la consultora ayudó a reducir cierta inquietud existente entorno a los cambios que el nuevo sistema iba a generar en las rutinas de la organización en general, y el impacto que iba a suponer en los hábitos de cada uno, en particular. En concreto, declara que *“al principio había muchas reuniones con el equipo de consultores, con el equipo de dirección, todos estábamos preocupados en aprender nuevas habilidades. El nuevo proceso de planificación significaba mucha palabra, mucho informe, mucha documentación, ... al principio te parece que todo este trabajo, se aleja un poco de aquello que tú haces, que es hacer muebles, facturarlos y venderlos...”*.

El Jefe de Ventas que se incorporó en Mersa, el mismo año que la Directora de Sistemas, describe el principio de los cambios así: *“... al principio nos apoyamos bastante en unos asesores externos. Con ellos empezamos a marcar las primeras líneas estratégicas, luego los planes de actuación de los departamentos y las tareas concretas que cada uno tenía que hacer dentro de la organización...”*.

El Jefe de Logística, que se incorporó a Mersa en el año 2002 ya durante el proceso de introducción del CMI, declara que: *“Se ha trabajado mucho en la empresa, al principio con ayuda de los consultores externos y posteriormente a través de reuniones internas, en las que definíamos nuestros objetivos e indicadores a base de un calendario marcado...”*.

La Directora de Sistemas destaca la importancia del trabajo realizado por la consultora: *“Es importante que el que está al frente del cambio, enseñándote, te deje totalmente convencida de que las cosas van a funcionar*

*bien ... por ello fue importante la ayuda de la consultora externa. Los consultores se preocuparon de ir llevándonos de la mano, porque solos no hubiéramos sido capaces... nosotros sabemos lo que sabemos hacer y lo que no sabemos tenemos que dejarlo en manos de expertos”.*

Un tercer factor relevante que también explica el grado alto de interiorización del CMI en Mersa, fue el nivel de recursos materiales e informáticos utilizados por los agentes involucrados en el funcionamiento del CMI. Durante los años en los que se realizó el proceso de cambio, Mersa dotó a la organización de recursos necesarios para la modernización de los equipamientos, ordenadores y programas informáticos. Al respecto, así se manifiesta el Director General: *“Hemos encontrado una herramienta informática que se adapta bastante al sistema que nosotros seguimos, nuestra manera de hacer los planes, las acciones, los indicadores,..., estos equipos nos ayudan a hacerlo más fácil, más automatizado, más sencillo...”*.

Incluso aún hoy, se sigue invirtiendo en las últimas tecnologías informáticas, tal y como nos contó el *Controller*: *“Lo que estamos incorporando en la actualidad es una herramienta de ‘Business Intelligence’, con el objetivo de aumentar la capacidad de análisis de los indicadores del nivel más alto del CMI, que es en lo que más ha fallado hasta ahora nuestro sistema...”*.

Tal y como la Directora de Sistemas relata, Mersa ha sido pionera en muchas de sus acciones: *“Aquí estamos un puntito en la vanguardia en términos de sistemas de información frente a las demás empresas del sector. A veces tenemos problemas por no tener con quien compartir nuestras dificultades.”*

Asimismo, la Directora de Sistemas considera que es muy importante para la evolución de la empresa, el disponer de recursos adecuados para la consecución de sus objetivos: *“Hemos cambiado totalmente la forma de llegar a los clientes... y hay que tener sistemas que te lo permitan, porque solo con personas no lo puedes suplir... todo esto no se puede pensar de la noche a la*

*mañana, ni el mercado te da tiempo para reaccionar, ... tienes que tener muy claro con qué equipo humano y con qué recursos cuentas, porque el fracaso hace mucho daño”.*

Se ha observado, no obstante, cierta influencia de las modas en SCG (o macro – propuestas) en el proceso de elección del CMI en Mersa, en línea con Perren y Grant (2000). Pues tal y como afirmaron el Director General y el *Controller*, a la hora de seleccionar el sistema, a la empresa sí que le condicionó que éste estuviera reconocido por los demás en su entorno.

Según relata el Director General, la influencia de las modas fue observada a la hora de elegir la metodología que iban a utilizar: *“Al principio me decía mí gente que ‘yo lo quería hacer todo’. ‘Ahora viene la moda de la gestión por Procesos’ y yo también quería probarlo. Era un proceso de aprendizaje, de buscar cosas que nos funcionaran”.*

El Director General añade que fue una época de probar los métodos que existían en el mercado y que otras empresas los utilizaban con éxito: *“Hemos probado muchas cosas, y también nos hemos equivocado muchas veces... Para nosotros era todo nuevo, por ejemplo, oíamos que una empresa que era líder en su sector hacía EFQM,..., que las empresas líderes de este otro sector hacían Presupuestos,..., otros sectores utilizaban el Six Sigma,..., el Lean Manufacturing,... Hemos visto y escuchado cosas, y al final escogimos lo que más nos servía... creamos nuestro propio modelo”.*

Otro factor muy importante en la interiorización del CMI en Mersa fue la formación interna. El funcionamiento del CMI requería un cambio importante en las rutinas de la empresa. Para ello se invirtió en un ciclo intenso de formación a los agentes implicados en el cambio, básicamente a los directores y a los jefes de departamentos (que componen el Comité Ejecutivo y de Dirección de Mersa). Se crearon además, unos grupos de mejora con la participación de los directivos de la empresa y responsables de áreas funcionales

que periódicamente se reunían con el objetivo de desarrollar planes de acción capaces de llevar a cabo la estrategia adoptada por Mersa. En los planes de acción se describían las acciones, los recursos, los responsables y los indicadores que iban a medir la mejora, elementos que alimentaban los cuadros de mando de cada departamento.

El Director Financiero declara que “... *se empezaron a hacer jornadas de planificación, establecer objetivos, desarrollar planes operativos, definir la misión, visión, los valores...* ”, llegando a manifestar que todo esto le parecía demasiado “*papeleo, burocracia*”. De sus palabras, se observa que en su departamento costó confiar en la eficacia de las nuevas rutinas. El proceso de formación permitió en su departamento que el nuevo CMI fuera interiorizado y que los nuevos requerimientos no fueran vistos sólo como “*complicaciones*” añadidas a su trabajo.

El Director de Producción coincide y además destaca que la introducción de sistemas de gestión y planificación estratégica no es algo común entre las empresas del sector: “... *cuando se empezó a hablar de control de gestión, los que formábamos parte de la dirección invertimos mucho tiempo en formación. Empezamos con formación en EFQM, luego en planificación estratégica, posteriormente en cuadro de mando integral... Lo que me llamaba la atención era que todo esto no era usual en las empresas del mueble de la Comunidad Valenciana. En este sentido hay que reconocer que estamos en un nivel superior*”.

La confianza depositada en el líder de proceso, ejercida por el Director General, fue una variable importante en la aceptación del nuevo sistema. Su liderazgo se ha caracterizado por la credibilidad que ha transmitido a través de toda la organización y por la influencia que ejerció en el comportamiento de los demás individuos. Esta influencia hizo que los agentes involucrados en el proceso alineasen sus propias acciones con las acciones del líder e intereses de la

organización, creyendo, en general, en el cambio y convirtiéndolo en una persona clave para conseguir la interiorización de los nuevos SCG implantados, en línea con Johansson y Baldvinsdottir (2003).

Podemos verificar el liderazgo del Director General a través de la declaración de la Directora de Sistemas: *“El Director General tira bastante del carro... no es por su puesto, es que realmente suele estar encima... está siempre presente, está en el día a día, tal y como en su momento hizo su padre. Es la pieza fundamental del proyecto... si no hay una persona así en lo alto del organigrama, que tenga clarísimo lo que hay que hacer, no hubiera podido realizarse un proyecto como este”*.

El Jefe de Logística corrobora el liderazgo del Director General, expresando que: *“El que más se lo cree es el Director General... está muy orgulloso del resultado. Él continuamente busca formación, no pierde de vista de lo que otras empresas están haciendo, lo que está pasando en el sector, cuales son las tendencias, habla con mucha gente,..., es el líder, está claro...”*

El apoyo del Director General a los problemas iniciales, que se generaron en la introducción del nuevo sistema es otro elemento importante en la interiorización del cambio observado en Mersa. Tal y como declara el Jefe de Logística: *“Al principio, la implantación del CMI en mi departamento me colapsó, me quitaba mucho tiempo. Pedí ayuda a la dirección,..., y ahora sí que tengo tiempo para dedicarme al nuevo proyecto,..., me sentí apoyado, igual que conmigo, ocurrió también con otros compañeros”*.

Además de la influencia del liderazgo ejercido por el Director General, el *Controller* fue también un agente clave en la interiorización (interpretación y reproducción) del nuevo SCG en Mersa. Al principio, sus funciones estaban centradas exclusivamente en la definición del CMI y en la estructuración de datos, es decir, tuvo un papel relevante en conseguir que se realizara una buena interpretación del CMI dentro de cada departamento.

Actualmente su función es obtener los resultados (reproducción) del sistema, interpretando los datos transmitidos y los informes realizados en cada uno de los departamentos. Tal y como expresó en la entrevista: “... *ahora mi trabajo es interpretar lo que dicen los datos para dar soporte a la estrategia. El resto del tiempo lo destino en analizar como se puede mejorar todavía más el modelo*”.

El Jefe de Ventas matiza el papel ejercido por el *Controller*: “*La llegada del Controller fue un elemento importante..., ayudó a que nuestra manera de trabajar clásica fuera paulatinamente cambiando..., el Controller dotó a la empresa de herramientas de contabilidad analítica capaces de sacar las estadísticas para tomar decisiones, fue un paso muy importante, algo que en aquella época era una cosa impensable*”.

Por último, el grado de implicación de las personas se percibe como otro factor que explica la interiorización del cambio en Mersa. Tal y como declara el Director Financiero: “*La clave son las personas, sobre todo cuando el cambio consigue que seamos más profesionales; si las personas no cambian, el esfuerzo no vale para nada*”.

El Jefe de Logística al respecto manifestó que: “*el éxito se consigue cuando la gente coge los proyectos y los hace suyos..., cuando se consigue esto, la gente empieza a aportar muchas cosas, te desbordan..., son capaces de proporcionar mil sugerencias de problemas que están viendo en el día a día...*”. El Jefe de Logística destaca dos puntos importantes que propiciaron la implicación de las personas en el proceso de cambio. Por un lado, el reconocimiento continuo por parte de los directivos de que se estaban haciendo bien las nuevas tareas y por otro lado, la motivación que generó los incentivos económicos conseguidos por el cumplimiento de las metas.

La implicación de las personas en el proceso de cambio, también se consiguió a través de una elevada participación de los agentes en el proceso de planificación estratégica que enmarca el funcionamiento del CMI. El *Controller*

nos relata como los agentes participan en este proceso de planificación: *“El comité ejecutivo empieza el proceso de planificación, en el verano, revisando lo que son los aspectos más conceptuales. Posteriormente, hay una segunda fase en la que se pide la elaboración de planes concretos. En esta fase se incorporan los agentes que están en los segundos niveles de gestión. Para la definición de los contenidos de los planes, se realizan reuniones con el personal de los departamentos, donde las personas de los demás niveles van participando.”*

Sin embargo, la organización ha afrontado también dificultades a la hora de introducir el CMI. El *Controller* declara que *“A veces, la implicación de determinadas personas a la hora de elaborar la información requerida no ha sido la deseada: retrasos en la entrega de documentos, actitud de ‘cumplir’ más bien que ‘participar activamente’,...”*.

A este respecto, el Director General reconoce que la coordinación y la motivación del personal son criterios importantes en los procesos de cambio de las rutinas en la organización: *“aunque es verdad que ya tenemos un modelo desarrollado de planificación estratégica y control de gestión, no todo es fácil... Hemos tenido retrasos con nuestras metas, no es que lo hayamos hecho mal, sino que nos hemos retrasado en hacer las cosas, aún sabiendo lo que queríamos hacer... quizá ha sido porque no hemos sabido coordinar las personas, no hemos sabido motivarlas al cien por cien”*.

Tal y como se evidencia en los casos analizados en Hussain *et al.* (1998) y Burns (2000), a pesar de estos problemas, podemos concluir, que en Mersa se ha conseguido un **grado de interiorización alto**. Esto en parte es debido al nivel de conciencia colectiva que había en la empresa sobre la importancia del cambio, conseguido por el dialogo continuo mantenido en la organización, a través de charlas, reuniones, etc., en las que se transmitió la importancia del cambio para la supervivencia de la empresa y la importancia de adquirir las nuevas habilidades demandadas dentro de este reto.

#### 5.2.2.1.2 Caso B: Confor

Centramos el estudio del proceso de cambio en la introducción del programa de control de fábrica (PPCC) en Confor, en el año 2002. El PPCC es un sistema desarrollado bajo los conceptos de control de las operaciones, de los costes, eficiencia y eficacia de los recursos de la organización, es decir conceptos tradicionales de control de la empresa.

Tal y como hemos observado en apartados anteriores, este SCG fue implantado tras un análisis de las necesidades de la empresa para obtener una mejor gestión de sus procesos de fabricación: control del consumo de materiales, control de los tiempos de mano de obra invertidos (productividad de la mano de obra) y el control de la situación de los pedidos. El PPCC ha introducido en Confor la capacidad de controlar los costes de fabricación, tal y como declara el Director de Producción:

*“Con la ayuda de este sistema, controlo que el rendimiento de la fábrica sea el máximo posible, obteniendo consecuentemente que los costes reales sean los mínimos posibles”.*

Tal y como Burns y Scapens (2000) demuestran, la interiorización de nuevas reglas y rutinas en una organización se realiza a lo largo de un proceso de codificación, interpretación y reproducción de las mismas en la empresa. La codificación es la etapa en la que se desarrolla las utilidades que se desea introducir con el nuevo SCG. En el caso concreto de Confor, la fase de codificación del PPCC contó con la participación del Director General y del Director de Producción. A lo largo de diferentes reuniones y charlas entre ambos, en las que discutieron las necesidades que había que cubrir y los medios necesarios para llevar a cabo el proyecto, esbozaron el diseño de lo que actualmente es el sistema PPCC en Confor.

El análisis de las evidencias obtenidas a lo largo de las entrevistas

realizadas, a cerca del proceso de introducción del PPCC en Confor, podemos concluir al igual que observamos en el caso Mersa, que **el grado de interiorización** del sistema en Confor es también **alto** en todos sus departamentos.

Al respecto, valoramos que los factores que han incidido en este resultado, son básicamente los siguientes: nivel de conocimientos y habilidades de los agentes implicados en el cambio, recursos implicados en la introducción del sistema, formación continuada, influencia de expertos externos (y ausencia de consultores en SCG), incentivos a los operarios involucrados con el sistema, relaciones de confianza, proceso de planificación e implicación del personal.

La influencia de los conocimientos y habilidades de los agentes implicados en el cambio puede ser observada como un factor que influyó en el proceso de interiorización del PPCC en Confor. El director general ha demostrado en diferentes ocasiones una gran habilidad de análisis antes de tomar cualquier decisión. Efectivamente se trata de un profesional que a lo largo de las entrevistas, deja claro, que no toma ninguna decisión intuitivamente, sino que invierte esfuerzo en documentarse, averiguar todos aquellos datos que puedan afectar a sus acciones, y examinar la implicación de sus decisiones en el futuro de la empresa. Así se expresó, por ejemplo, cuando nos relataba, como planificó el cambio de estrategia en Confor:

*“Todo cambio tiene que estar basado en un plan estratégico y consensuado con la gente que tú tienes. En primer lugar, tienes que ver que recursos humanos dispones, que medios tienes de maquinaria y de todo... si no haces previamente este trabajo y lo pones en un plan, difícilmente te va salir bien... porque los planes estratégicos lo que te marcan son unos objetivos que te llevan a un final... si vas cumpliendo los objetivos, el final será el que tú previste...”*

Otra fuente de conocimientos y experiencia relevante en el proceso de

cambio del PPCC en Confor, fue la contratación del Director de Producción. La incorporación de esta persona, tuvo como objetivo profesionalizar el departamento de producción, mejora el control de fábrica, y la planificación de los medios de producción, entre otros.

Asimismo, y con el mismo propósito, también fue destacada la participación de un Informático, que fue contratado especialmente para realizar la programación del PPCC. Esta persona ha demostrado ser una pieza clave para el desarrollo de los medios informáticos en Confor, aportando conocimientos que la empresa no poseía.

Finalmente, también se consideró dentro del proceso de aumentar conocimientos y experiencia a la empresa, la contratación del nuevo Contable que ha contribuido sustancialmente en la gestión de la empresa, proporcionando información económica - financiera actualizada y oportuna.

El segundo factor de influencia analizado, dentro del proceso de interiorización del PPCC en Confor, fue el relativo a los recursos informáticos puestos a disposición en la empresa durante la introducción del nuevo SCG. El funcionamiento del programa informático en la empresa hizo visible las normas y rutinas implantadas por el PPCC, exteriorizándolas, y reforzando su habituación dentro de la organización, tal y como sugieren en su estudio Perren y Grant (2000).

Un tercer factor de influencia, ha sido la formación del personal. Tal y como declara el Director General, la formación del personal es un factor que jamás puede dejar de ser una preocupación permanente: *“Nunca se debe dar por hecho que ya lo sabes todo, o que no puedes mejorar, eso no es cierto. Siempre se puede mejorar...en esa concienciación estamos trabajando aquí. Nunca se debe parar de mejorar o creerte que lo sabes todo. Porque si no lo haces tú, lo hace la competencia”*.

La formación de personal fue desarrollada con ayuda de expertos externos e internos, dependiendo de los objetivos a lograr en la interiorización del PPCC. Temas como métodos de trabajo, habilidades técnicas para coser y tapizar, o riesgos laborales fueron impartidos por expertos externos. Otros temas, como entrenamiento en la captación de datos en la planta fueron desarrollados internamente por los mandos intermedios. Así se manifiesta el Director General:

*“Para avanzar y mejorar es necesario un equipo que esté cada vez más preparado y formado, pero al mismo tiempo la gerencia debe proporcionar medios a su equipo,... mi primera preocupación es que los mandos intermedios tengan medios que ofrecer a los trabajadores y el trabajador perciba que tiene medios en sus manos para realizar un trabajo perfecto, en condiciones y en un tiempo marcado”.*

La influencia de los expertos externos ha tenido un impacto parcial en la interiorización del PPCC. Siempre que había una necesidad de formación que el personal interno no pudiera atender con sus propios conocimientos, el proceso de cambio se apoyaba en personal externo. Esto ocurría generalmente en temas relacionados con herramientas y técnicas de incrementar la productividad del trabajador. Pero en temas de gestión, la tendencia observada es que la empresa normalmente ha preferido contratar personal con conocimientos y habilidades, más que apoyarse en consultores externos.

La ausencia de consultores externos expertos en SCG, durante el proceso de cambio del PPCC, ha llamado la atención de los investigadores en el caso de Confor. En general, los estudios consultados en la literatura, evidencian por lo común, la influencia de las consultorías especializadas en los procesos de cambios de SCG en las PYME. Por ejemplo, el caso de Maes *et al.* (2005), sugiere que la implicación de consultores externos estimula la utilización de SCG en la PYME, tal y como fue constatado en el caso de Mersa. Sin embargo, el desarrollo del PPCC en Confor, ha sido llevado a cabo internamente, con la

ayuda de los conocimientos técnicos del Director de Producción y de un Informático, tal y como evidenció, por otro lado, el estudio realizado al respecto por el Consejo General de Colegios de Economistas de España (2006).

El estudio del Consejo General de Colegios de Economistas de España (2006) sobre los servicios de firmas consultoras en las PYME ha demostrado que las áreas en que menos servicios externos demandan las PYME, es en asesoría relacionada con la planificación estratégica de la empresa (el 9,2%) y con los sistemas organizativos (el 13,4%). Los factores que explicaron esta realidad fueron en orden de importancia los siguientes: el hecho de que la PYME considera que la experiencia de gestión que ya existe en la propia empresa es suficiente, el convencimiento de que el éxito en los cambios de gestión sólo puede conseguirse cuando éste es realizado por personal familiarizado con las prácticas, estilo y cultura de la compañía; y el coste de los servicios de consultoría.

No obstante, si bien la decisión final fue contratar al Informático, la primera alternativa que se estudio fue buscar una solución con el proveedor de sistemas de la empresa. Pero el producto que les ofrecieron no acabó de convencerles. Según ha declarado el Director de Producción, fue una cuestión de falta de entendimiento de las necesidades de Confor, así como un presupuesto excesivo: “... yo pedía una cosa y me traían otra, ... otra vez a empezar... es un tipo de programa que ellos no habían hecho nunca... entonces cuando se ponen a hacer el presupuesto se dispara...”.

El buscar la solución con este proveedor de sistemas, fue para evitar el riesgo de depender excesivamente de un único Informático. Ya que igual que éste iba a ser contratado para realizar el programa del PPCC, también podía darse el caso de que fuera captado por otra empresa y que no dejara terminado su trabajo, poniendo en riesgo los planes de Confor. Sin embargo, el coste excesivo de los consultores y la buena adaptación del Informático a la forma de pensar y actuar

del Director de Producción fueron decisivos a la hora de tomar esta decisión.

Perren y Grant (2000) sugieren en su estudio que la falta de un lenguaje adecuado y el poco conocimiento sobre la idiosincrasia de la PYME por parte de los expertos externos son factores que dificultan la introducción de un nuevo SCG. El soporte externo debe implicarse en la realidad de la PYME y utilizar su propio lenguaje, conocer su idiosincrasia, o lo que es lo mismo, el conjunto de características que hacen distinta una organización de la otra. Tal y como Gibb (1997) y Perren y Grant (2000) sugieren, la PYME no necesita soluciones estándares o macro-propuestas, y tampoco técnicas sofisticadas que son inapropiadas y percibidas por el gestor-propietario como una estafa a su modo de pensar y actuar (instituciones dominantes). El gestor-propietario sólo permitirá nuevos SCG que estén bajo su control y que encajen con sus conceptos de la realidad interna e idiosincrasia de la empresa.

En línea con Greenhalgh (2000) la elección de Confor ha sido la de un SCG, hecho a medida de sus necesidades, dejando de lado la opción de SCG modernos y de moda, que en realidad jamás convencieron al Director General: *“Soy una persona muy práctica, no invierto en nada que para mi no sea rentable... tengo facilidad para ver que lo que me quieren vender no me aporta nada... y los sistemas de gestión de ‘moda’ que me querían vender los consultores a los que solicité información, me los explicaban muy mal, con muchas lagunas, los propios comerciales que las vendían no las conocían... a mi me entra pánico comprar una cosa que el mismo que me la está vendiendo no sabe como explicármela...”*.

Otro elemento clave en Confor que ha hecho que el PPCC haya funcionado correctamente y se haya integrado en las rutinas diarias de la organización, fue el sistema de incentivos vinculado con el control de la producción. Este sistema fue desarrollado por el Director de Producción tras su incorporación en la empresa. El sistema de incentivos está basado en la relación

entre los tiempos invertidos por cada operario en cada operación de fabricación y los tiempos concedidos por el gestor de producción. El operario debe utilizar los códigos de barras que componen las órdenes de producción e introducirlos en los ordenadores ubicados en la fábrica, a través de su lectura óptica.

A través de la lectura de los códigos de barra, se consigue que los comerciales, el financiero, o la gerencia dispongan de información real y actualizada sobre los pedidos en sus pantallas. Tal y como declara el Director de Producción, para que el sistema de incentivos funcione correctamente, se necesita que éste genere confianza entre la empresa y el operario. Una forma de establecer la confianza, es cumpliendo con los requisitos de remuneración del rendimiento de los operarios tal y como previamente se haya establecido:

*“La explicación de que el sistema de incentivos haya funcionado es la confianza de los operarios y la claridad en su funcionamiento... el operario lo ve claro,... él observa, se pone a trabajar y le sale un rendimiento, que es remunerado tal y como se estableció en su momento, ..., si su rendimiento durante la semana ha sido de 130 y el empresario lo paga, a la semana siguiente alcanza 135 y lo pagas... el operario aumenta su confianza en el sistema, y va subiendo más su rendimiento”.*

Otra forma de establecer confianza en el sistema de incentivos se consiguió con el cronometraje de los tiempos. La experiencia del Director de Producción en estos temas ha demostrado ser crucial. Durante el período de cronometraje, algunas operaciones se realizaban con menos tiempo del estipulado, y otras con más tiempo del esperado. Durante el cronometraje, se tuvo en cuenta los ajustes en ambos sentidos, tanto las operaciones que están por debajo del tiempo previsto como las que están por encima. En opinión del Director de Producción, si no se realiza así se pone en peligro el compromiso del operario. Así se manifiesta el Director de Producción:

*“La empresa no puede coger el tiempo de aquellas operaciones que*

*se hacen mejor y reducir el tiempo concedido. Si haces esto estás destruyendo el sistema de incentivos, estás dando a entender que vas en contra de los operarios, estás diciendo que está quitando tiempo de los 'buenos', pero no estás añadiendo tiempo a los 'malos'... ¿Qué implicación tendría esto? El operario se da cuenta de que vas en contra de él y automáticamente baja el rendimiento, por lo que no consigues tu objetivo...”.*

Para los operarios de fábrica, el PPCC supuso un cambio en las formas de trabajar. No sólo se les exigían conocimientos técnicos de coser, tapizar o manejar una máquina con destreza. Había que introducir el ordenador en sus rutinas como una tarea adicional, un equipamiento que “a priori” no iba a mejorar su productividad. El proceso de planificación del cambio ha contribuido eficazmente en este punto.

La planificación realizada en Confor para introducir el PPCC ha seguido una serie de pautas pensada por el Director General, a partir de sus propias reflexiones, con la ayuda del Director de Producción. En primer lugar se hizo una evaluación de las aptitudes de los operarios: *“Hemos tenido mucha paciencia, nosotros sabíamos a lo que nos enfrentábamos, era un cambio de mentalidad, hábitos... una de las cosas que se valoró fue que las personas tuvieran una buena actitud, para que ayudasen a los demás...”.*

El segundo paso fue introducir el nuevo sistema progresivamente, por secciones, de modo que el éxito en una sección empujase al éxito de la siguiente. En esta fase actuó el Director de Producción, explicando a los operarios sus nuevas tareas, especialmente a aquellos que se creía que iban a comprender y saber explicar los cambios a los demás, en su propio lenguaje.

Tal y como afirma la Encargada de Producción: *“El Director de Producción ha explicado como iban a cambiar las cosas, hicimos reuniones con la gente, nos ha enseñado como utilizar las fichas con los códigos de barra, los detalles, la razón de las fichas, los incentivos...”.*

Con esto, se eliminaron barreras de actitudes contrarias y de comprensión de lo que se presentaba. Cuando los operarios ya estaban convencidos de que el sistema funcionaba, el tiempo y la dedicación era muy superior. Así se manifiesta el Director General: *“Si uno elige a los mejores en cada sección y los demás observan que con el nuevo sistema, éstos están ganando más dinero, los demás también quieren lo mismo, siendo ellos mismos los que pedían incorporarse al nuevo sistema... ya habíamos eliminado la barrera de convencer, ellos ya estaban convencidos de que esto funcionaba como se les había explicado...”*.

Por último, otro factor que influyó en la interiorización del PPCC en Confor, ha sido la implicación del personal. En general, hemos percibido un grado alto de implicación durante las entrevistas llevadas a cabo en Confor. Tal y como afirma el Director General: *“La gente está muy identificada con su papel en la organización, y con sus objetivos... todos estamos implicados... hay dificultades pero eso es normal... tener la gente siempre al cien por cien es imposible... en líneas generales la aceptación a los cambios es grandísima...”*.

Por ejemplo, el Director Técnico demostró que le costó mucho trabajo adicional la introducción del PPCC en sus tareas diarias. Antes, el programa que utilizaba tenía otra forma de organizar los pedidos y las órdenes de fabricación, así como otro modo de valorar el consumo de materiales, los escandallos de costes, entre otros. Así se manifiesta el Director Técnico sobre su implicación con el PPCC: *“Yo hacía mis pruebas con el nuevo programa, enseñaba los resultados al Director de Producción, y llegábamos a una conclusión... dábamos seguimiento... había una actitud positiva,..., cada uno en su departamento podíamos quejarnos de la cantidad de trabajo, pero siempre buscábamos una solución...”*.

### 5.2.2.2 *Grado de Institucionalización (v3)*

La institucionalización constituye la última fase del modelo de Burns y Scapens (2000). Tras las etapas de codificación, interpretación y reproducción del nuevo SCG, el SCG se institucionaliza en la empresa.

Tal y como desarrollan Burns y Scapens (2000) en su modelo, la institucionalización de un SCG en la empresa se observa, cuando las nuevas reglas y normas son incorporadas en las rutinas de la organización de modo permanente, es decir “simplemente se convierten en como son las cosas” (p.11). Dependiendo del grado de institucionalización del SCG en la empresa, Burns y Scapens (2000) sugieren que el SCG puede utilizarse de dos maneras: *ceremonial* o *instrumental*.

Estos autores indican que un SCG tendrá un uso *ceremonial* cuando la información elaborada por el sistema, no sea empleada regularmente en la toma de decisiones de las diferentes unidades de gestión de la organización. Es el caso por ejemplo de empresas que utilizan un sistema presupuestario y que a pesar de que en su preparación se ven involucrados muchos recursos y empleados, posteriormente la información contenida en los mismos, no es utilizada para la planificación y el control en cada uno de los departamentos, ni es vista como objetivos a seguir. Sólo es usada “ceremonialmente” para cumplir con las revisiones y obtener las desviaciones periódicas de arriba-abajo. En estos casos el grado de institucionalización del sistema, se considera bajo, en la medida en que éste no ha logrado involucrarse en las rutinas, en el día a día, de cada uno de los departamentos, configurándose como una herramienta imprescindible de su trabajo. Simplemente el sistema se reproduce en la empresa, por que hay que cumplir con los informes y formularios exigidos por un departamento superior.

La implicación del SCG en las rutinas de una empresa será más significativa cuando ostente un uso *instrumental*. En estos casos entendemos que el grado de institucionalización del SCG en la empresa, es alto. Un SCG tendrá

un uso *instrumental*, cuando la información elaborada por el sistema sea utilizada en la toma de decisiones de los distintos departamentos de la empresa. Sería el caso, de empresas que utilizan el SCG como una herramienta fundamental para su gestión. Por ejemplo, SCG que suministran información que se necesita para tomar decisiones rutinarias en los diferentes departamentos, y/o sistemas que controlan y evalúan, a través de ratios e indicadores el trabajo diario de sus empleados, y/o sistemas que evalúan periódicamente la contribución de cada departamento a los objetivos y estrategia de la organización, y que a través de su información los departamentos evalúan y corrigen sus acciones, etc.

Por la importancia que tiene el tipo de uso del SCG en el análisis de la institucionalización, hemos utilizado un cuestionario para valorar el tipo de uso que el SCG tiene en los casos analizados y complementar así las evidencias observadas a lo largo de las entrevistas.

Este cuestionario consta de 6 cuestiones elaboradas a partir de las consideraciones de Burns y Scapens (2000), tal y como hemos abordado en el epígrafe del grado de institucionalización desarrollado en el **capítulo 2**.

La valoración de estas cuestiones se realizó a través de una escala *Likert* del 1 al 5. El grado máximo 5, significa un uso *instrumental*, es decir, un alto grado de implicación del SCG en las rutinas de la organización. Por el contrario, el grado mínimo 1, significa un uso *ceremonial*, es decir cuando el SCG no se emplea regularmente en el proceso de toma de decisiones de la empresa y está desvinculado del proceso de gestión.

Las cuestiones fueron las siguientes:

1. La información generada por el nuevo SCG es muy útil en la toma de decisiones entre mi nivel de gestión y los niveles superiores (UTILIDAD SUPERIOR);
2. La información generada por el nuevo SCG es muy útil en la toma

de decisiones entre mi nivel de gestión y otros mandos de mi mismo nivel (UTILIDAD INTERMEDIO);

3. El nuevo SCG es una herramienta muy útil para debatir y cuestionar las acciones y la toma de decisiones dentro de mi área de gestión (con mis subordinados) (UTILIDAD INFERIOR);
4. La información generada por el nuevo SCG es muy útil para cuestionar y revisar las acciones y la toma de decisiones sobre los objetivos planificados por mi empresa (INVOLUCRACIÓN);
5. Los gestores de la empresa utilizan la información generada por el nuevo SCG muy regularmente en su trabajo diario (REGULARIDAD);
6. La información generada por el nuevo SCG se utiliza en todos los niveles de gestión (EXTENSIÓN);

#### 5.2.2.2.1 Caso A: Mersa

En cuanto al grado de institucionalización de las normas y reglas contables (v3), la implantación del CMI en Mersa ha desencadenado importantes cambios en las rutinas organizativas, que finalmente ha supuesto el desarrollo de una nueva cultura organizativa. Antes del cambio, la gestión de Mersa estaba orientada al producto, lo más importante era producir en grandes volúmenes, no se hacían planes a medio – largo plazo.

Mersa se ha convertido hoy en día en una empresa en la que el dato es lo importante, todo se decide bajo un prisma estratégico. Su nueva orientación estratégica requiere que en la empresa se comparta mucha información, se formalicen los planes y acciones con una visión global de negocio. Todo este

cambio ha supuesto superar dificultades y desarrollar nuevas habilidades. También supuso cambios en los roles de cada uno, pues hubo que asumir responsabilidades para lograr los objetivos globales de la organización, en niveles nunca antes experimentados.

Las entrevistas realizadas en Mersa aportaron evidencias de cambio permanente en los hábitos y rutinas de los agentes implicados con el nuevo sistema, revelando un **grado de institucionalización alto**. En línea con Burns y Scapens (2000), el diseño e implantación del nuevo sistema en Mersa, desde el lado más teórico o hipotético se ha concretado en un cambio real de los hábitos y rutinas de la organización, en general, y de los diferentes individuos, en particular.

El *Controller* declara: *“El proceso de introducción del CMI ha ido cuajando en unos procedimientos que ya están muy formalizados. Ahora todos los departamentos tienen sus objetivos, sus indicadores, sus cuadros de mando, así como las herramientas necesarias para obtener los informes que el nuevo sistema les requiere”*.

Tal y como se manifiesta la Directora de Sistemas, el CMI ha cambiado de forma relevante sus rutinas. Ahora cada día en su agenda de trabajo, parte del tiempo está dedicado al desarrollo de la estrategia de la empresa, es decir, al análisis y evaluación de los objetivos tácticos planificados para su departamento, vinculados con los objetivos estratégicos de la organización: *“Cada mañana escribo en una libreta lo que quiero hacer en el día..., todos los días me planteo dos o tres cosas vinculadas con mis planes que me gustaría que quedasen hechas”*.

La Directora de Sistemas manifiesta que las rutinas de preparación de los planes de acción están diseminadas ya, por toda la organización y destaca que su área depende de las demás a la hora de elaborar sus propios planes: *“... soy un departamento staff, tengo que estar al corriente... yo propongo un par de*

*planes, ..., los 5 o 6 restantes me vienen a mí, es decir, tengo que esperar que expectativas y objetivos tienen los demás para saber como afectan a este departamento y hacer mis propios planes... ”.*

Del mismo modo, la Directora de Sistemas considera que la elaboración de planes de acción está mejorando día a día, lo que demuestra la capacidad de adaptación al uso de la herramienta en las rutinas de las personas: *“... no creo que cuando estábamos con los consultores lo hiciéramos mejor de lo que lo estamos haciendo ahora...creo que cada vez redactamos mejor los planes, de forma más adecuada...”.*

Igualmente, el Director de Producción destaca que el CMI, es hoy en día en Mersa, una herramienta habitual de trabajo: *“... el cuadro de mando es mi herramienta de gestión... los indicadores te están diciendo cosas, y tú tienes que tener la habilidad suficiente para interpretarlos...”.*

El Jefe de Logística nos relata cómo en su departamento han hecho del CMI una herramienta esencial en su trabajo. Para ello, fue necesario el uso de un sistema de gestión de proyectos (PERT): *“Nosotros plasmamos en unos documentos nuestros planes operativos. Para llevar a cabo estos planes, utilizamos una herramienta informática de seguimiento de proyectos, que despliega los diferentes planes en un conjunto de actividades dentro de un calendario, ..., algunas tareas se pueden desarrollar en paralelo y otras dependen de una tarea anterior... al final te sale una red PERT..., de este modo, vamos cumpliendo con los planes e indicadores establecidos en el CMI”*

El Jefe de Ventas también da evidencias de la implicación del nuevo CMI en su trabajo diario: *“... a nivel de rutinas de trabajo está todo mucho mejor organizado, se sabe lo que hay, es más fácil de trabajar, los compromisos se cumplen, ..., hoy te marcas unos objetivos alcanzables, lo que te da seguridad cuando trabajas con los clientes, ..., en el trabajo diario tú vas haciendo tu propio cuadro de mando...”.*

Además, el Jefe de Ventas manifiesta que las acciones que lleva a cabo en su trabajo están relacionadas con los objetivos que marca la organización: “... *mis acciones van encaminadas a conseguir que el cuadro de mando se cumpla, ya que si tú no alcanzas los objetivos en el desarrollo de tu trabajo, estás haciendo que la organización no funcione bien, y si no estas periódicamente revisando tu cuadro de mando, puedes estar realizando una mala labor...*”.

El Director Financiero destaca la evolución que ha tenido el CMI desde el punto de vista del resultado económico de Mersa: “... *al principio veía los planes como una herramienta sólo para justificar 5 o 6 cosas al año...ahora lo veo más practico, más realista, está más orientado a los resultados y vinculado con el día a día...*”

Tal y como fue valorado en su entrevista, el Director General considera que actualmente las personas están ya habituadas con la metodología del CMI. Hay un calendario establecido y una formalización alta de las acciones y procedimientos que se deben tomar. Las personas saben cómo proceder para obtener la información que se necesita: “*Este modelo de control esta siendo ya ejecutado... ya no nos paramos a pensar si hay otra manera de hacer el control de gestión, estamos atentos pero no dedicamos más tiempo a buscar cosas nuevas,..., tenemos ya las rutinas muy asentadas*”

Tal y como afirma el *Controller*: “*El CMI ya no va a cambiar más, ligeros matices sí, igual se adelanta un mes alguna cosa dentro del calendario o cambiamos alguna forma o detalle. Antes repartíamos una versión impresa del Libro de Planes, ahora los repartimos vía correo electrónico en archivos pdf. Pero, lo que es el esquema básico, vamos a seguir en la misma línea*”.

De todas estas evidencias, se concluye que el CMI en Mersa tiene actualmente un uso instrumental y por tanto un grado de institucionalización alto, en la medida en que su funcionamiento está arraigado en el trabajo diario de cada

departamento. Para reforzar esta conclusión adicionalmente se pasó un cuestionario a cada uno de los entrevistados, en el que se analizaron los siguientes ítems: utilidad de la información generada por el CMI en el proceso de toma de decisiones en tres niveles: niveles superior de gestión, mismo nivel de gestión, y niveles inferiores; involucración de la información en la revisión de las acciones y la toma de decisiones; regularidad en el uso de la información en el trabajo diario y; extensión del sistema en los niveles de gestión.

La valoración, dentro de la escala *Likert* propuesta, varía entre el 1, cuando se está muy en desacuerdo con la cuestión, hasta el 5, cuando se está muy de acuerdo con la cuestión. Las valoraciones altas indican un uso instrumental del sistema (utilidad alta, involucración alta, regularidad alta, y extensión alta) y por tanto un grado de institucionalización alto, mientras que las valoraciones bajas, muestran un tipo de uso ceremonial (utilidad baja, involucración baja, regularidad baja y extensión baja) y por tanto un grado de institucionalización bajo.

Este cuestionario fue respondido por cada uno de los agentes entrevistados en Mersa: el Director General, el *Controller*, el Director de Sistemas, el Director de Producción, el Jefe de Logística, el Director Financiero y el Jefe de Ventas. Las valoraciones de los entrevistados se han resumido en la **Tabla 5.1**. El promedio de las cuestiones ha sido de 4,4 puntos, por lo que refuerza la conclusión de que el CMI en Mersa tiene actualmente un uso instrumental y por tanto un grado de institucionalización alto.

El Director General, el *Controller* y el Director Financiero son directivos que están vinculados al Comité Ejecutivo del grupo empresarial, cuya tarea es vigilar el cumplimiento del CMI en Mersa. Por lo tanto, todos son usuarios CMI, ya que lo emplean para obtener información necesaria en la gestión global de la organización. Al analizar sus respuestas a este cuestionario, observamos una valoración alta, por lo tanto una aproximación al tipo de uso

instrumental.

No obstante, encontramos excepciones puntuales en la valoración que el *Controller* hizo en las cuestiones sobre la utilidad del CMI para revisar los objetivos (cuestión 4 - 3 puntos) donde considera que la información generada por el CMI, todavía podría involucrarse más en la gestión de la empresa. El *Controller* también señala que la utilización de la información generada por el nuevo sistema debería ser más explotada por los gestores de la organización en sus rutinas diarias de trabajo (cuestión 5 - 2 puntos). En promedio, la valoración de las cuestiones por el *Controller* ha sido la más baja de este grupo de entrevistados (3,7 puntos).

La Directora de Sistemas, el Director de Producción, el Jefe de Logística y el Jefe de Ventas son directivos que están vinculados al Comité de Dirección, el cual conforma el segundo nivel de gestión. Son agentes, que al tiempo que están involucrados con la gestión estratégica de la empresa, también se encuentran muy próximos a los usuarios que están más involucrados con el funcionamiento del CMI en las rutinas diarias de la organización. El análisis de sus respuestas lleva a considerar un perfil que está próximo también al uso instrumental del CMI.

El Director de Producción presenta algunas puntuaciones más críticas con relación a sus colegas. En promedio, la valoración ha alcanzado 3,7 puntos. En relación a las cuestiones 3, 5 y 6, considera que debería haber más implicación del sistema en la toma de decisiones dentro de su área de gestión y sus subordinados (cuestión 3 - 3 puntos). También considera que la información generada por el nuevo sistema debería estar más explotada por los gestores de la organización en sus rutinas diarias de trabajo (cuestión 5 - 3 puntos), en línea con el Jefe de Logística (cuestión 5 – 3,5 puntos), y que el uso del CMI no está diseminado en todos los niveles de gestión (cuestión 6 - 3 puntos).

En el análisis por cuestión, observamos que la cuestión 5, relativa a la

regularidad del sistema en la gestión de la empresa, es la que ha obtenido la menor valoración (3,9 puntos), condicionada por las respuestas del *Controller*, Director de Producción y Jefe de Logística.

Las cuestiones sobre: implicación del sistema en la toma de decisiones dentro de su área de gestión y sus subordinados (cuestión 3), utilidad del CMI para revisar los objetivos (cuestión 4) y extensión del CMI en los diferentes niveles de gestión (cuestión 6), han obtenido una valoración de 4,4 puntos. Las demás cuestiones, han alcanzado una valoración por encima de los 4,6 puntos.

CUESTIONES	DG	CT	DF	DS	DP	JL	JV	Promedio
1. La información generada por el nuevo SCG es muy útil en la toma de decisiones entre mi nivel de gestión y los niveles superiores (UTILIDAD SUPERIOR)	5	4	4	5	4	5	5	4,6
2. La información generada por el nuevo SCG es muy útil en la toma de decisiones entre mi nivel de gestión y otros mandos de mí mismo nivel (UTILIDAD INTERMEDIO)	5	4	4	5	5	5	5	4,7
3. El nuevo SCG es una herramienta muy útil para debatir y cuestionar las acciones y la toma de decisiones dentro de mi área de gestión (con mis subordinados) (UTILIDAD INFERIOR)	5	4	4	5	3	5	5	4,4
4. La información generada por el nuevo SCG es muy útil para cuestionar y revisar las acciones y la toma de decisiones sobre los objetivos planificados por mi empresa (INVOLUCRACIÓN)	5	3	4	5	4	5	5	4,4
5. Los gestores de la empresa utilizan la información generada por el nuevo SCG muy regularmente en su trabajo diario (REGULARIDAD)	5	2	4	5	3	4	5	3,9
6. La información generada por el nuevo SCG se utiliza en todos los niveles de gestión (EXTENSIÓN)	4	5	4	5	3	4	4	4,1
Promedio	4,8	3,7	3,9	5,0	3,7	4,6	4,8	4,4

Puntuación: 1 = muy en desacuerdo, 5 = muy de acuerdo; DG, Director General; CT, *Controller*; DS, Director de Sistemas; DP, Director de Producción; JL, Jefe de Logística; DF, Director Financiero; JV, Jefe de Ventas.

**Tabla 5.1:** Tipo de uso de los SCG en Mersa.

A pesar de que las evidencias en general, llevan a interpretar que el CMI ostenta ya en Mersa un grado alto de institucionalización, hemos observado algunos testimonios que indican que todavía sería posible obtener una mayor institucionalización del mismo.

El Director de Producción explicó que todavía existen problemas de fiabilidad en la información extraída de compras, producción y costes: *“A fecha de hoy tenemos fallos... a veces nos planteamos si los datos que manejamos son fiables...es fundamental que la información sea siempre sistemática para que se pueda creer en ella...”*.

Efectivamente, los sistemas de costes son la asignatura pendiente todavía de la organización, tal y como se manifiesta el *Controller*: *“Al principio, una de las tareas importantes que hice fue montar todo un sistema de costes que no había, pero,..., en algunos casos sigue siendo imposible, porque tenemos problemas en las estructuras de coste de los muebles antiguos”*.

Según el Director Financiero, los esfuerzos de la empresa se han centrado en el diseño y desarrollo del producto y en las políticas de comercialización, lo que ha retrasado las acciones en el campo de los sistemas de costes. Así se manifiesta: *“Mí critica ha sido siempre el tema de costes. No tenemos información de costes actualizada, ha mejorado mucho pero no la controlamos. Estamos sacando muebles de gama alta... tengo duda si los costes están bien, actualizados... Nuestra fábrica es la misma que hace 5 años, seguimos con las mismas máquinas, pero el producto ha cambiado... no es fácil sacar información de costes, es una fábrica que hace todo el tipo de mueble, y no está separada en líneas”*.

Por otro lado, hay que puntualizar que en ciertos departamentos, aún no se ha logrado alcanzar el estándar deseado de vinculación con el CMI. Según relata el *Controller*, hay departamentos, que por sus propias características, no se

implicaron demasiado con la herramienta: cumplir con los plazos definidos, el cumplimiento de los objetivos, los informes que se requiere, el alcance de los contenidos de los planes de acción.

Hay casos de departamentos, en concreto el Comercial y Producción, en los que todavía es necesario hacer hincapié para que los informes habituales sean remitidos. El *Controller* destaca que: *“Ahora mismo todavía hay una parte importante de informes trimestrales que están con 15 días de retraso... Yo diría que cuanto más peso específico se tiene dentro de la empresa, menos autoexigencia hay...”*

Además, en las áreas más operativas, como el Departamento Comercial la información al final llega por otros medios, por ejemplo, a través de las cifras de ventas. El *Controller* destaca: *“Yo pido las evaluaciones al Departamento Comercial, pero... tengo la cifra de ventas del nuevo catálogo sobre mi mesa toda la semana,... al final, las evaluaciones están incorporadas en los cometarios de la evolución de las ventas... es un poco una manera de cubrir los requisitos de una manera menos formal...”*.

Esto demuestra que aún hay rutinas que no se han convertido en prácticas permanentes y que el CMI no está enraizado en toda la organización con la misma intensidad. Una de las causas de este comportamiento organizativo está vinculada con el estilo de gestión. Tal y como comenta el *Controller*: *“...no ha habido una presión hacía los objetivos como podría haber habido, ..., quizá la Dirección ha tenido un poco de laxitud en el control”*

Sin dudas, una causa importante es que la orientación al producto (volumen de producción) aún está presente en la empresa. Durante muchos años, producir en grandes cantidades productos estándares y de bajo coste ha sido la seña de identidad de Mersa. Entonces, buenos precios y fiabilidad eran los valores a preservar para garantizar el futuro. Tal y como sugieren Siti-Nabiha y Scapens (2005) en el proceso de cambio de los SCG los agentes pueden presentar

una actitud de resistencia al cambio, puesto que el nuevo sistema desafía los hábitos y rutinas predominantes en la empresa.

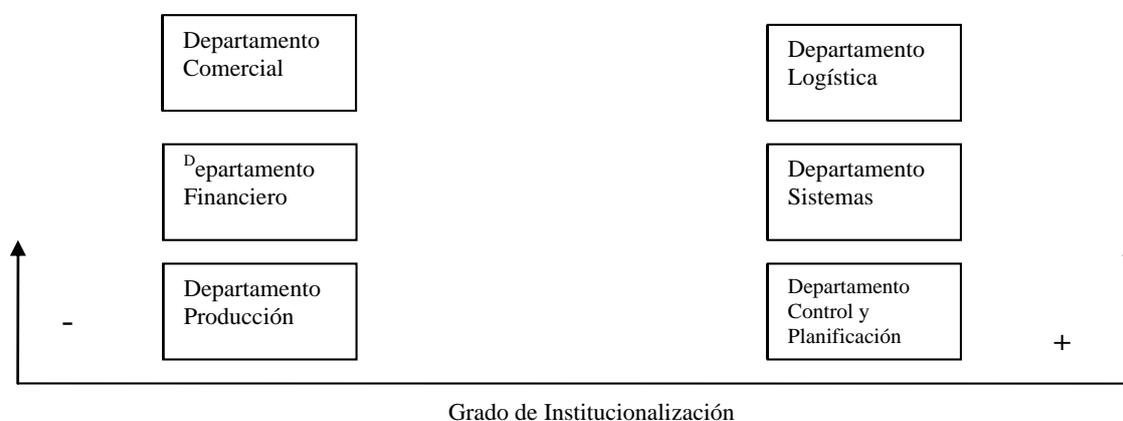
En concreto, el Departamento de Producción encontró dificultades en el seguimiento del CMI, debido a la complejidad de sus procesos internos y la herencia en el diseño de la fábrica, que fue desarrollada para una producción en grandes volúmenes y estandarizados, un tipo de producto que hoy ya no se adapta al nuevo modelo de negocio, es decir, lotes pequeños y diversificados.

El *Controller* comenta que si en las áreas operativas, como son producción y comercial no se cumplen los requisitos del CMI al cien por cien, es porque, al final existen otras formas de recoger la información. Sin embargo, en las áreas de *staff*, dónde la vinculación de los planes de acción con el día a día es más distante, que no reportaran ningún tipo de avance o que no tuviéramos ningún tipo de control sobre su evolución, sí que sería más complicado: “... *estos departamentos más pequeños quizá son los que más presente tienen sus compromisos durante el año, lo tienen todo muy documentado y prácticamente la información es inmediata*”.

Por último, también es de destacar que hay departamentos, como es el caso del Departamento Financiero, en el que el CMI ha producido pocos cambios en sus rutinas. En este departamento sólo se han experimentado pequeñas adaptaciones del sistema contable a lo que es la contabilidad analítica y poco más. Según el Director Financiero, esto se debe al hecho de que las funciones que ejecutan están vinculadas más con el apoyo a otros departamentos que directamente con el CMI: “... *en nuestro departamento, el CMI no nos afecta mucho, toda la información que saco de mi departamento, es propia del sistema contable que utilizo, ..., la contabilidad analítica la lleva el Controller, ..., sí es correcto que a raíz del CMI nos demandan más información, pero tampoco hay un campo muy grande para mejorar por nuestra parte esta información...*”.

En conclusión, como anteriormente hemos observado, el grado de

institucionalización del CMI en Mersa, en general puede ser valorado como alto, a pesar de que la intensidad de esta institucionalización no haya sido homogénea en todos los departamentos. Tal y como muestra la **figura 5.7**, los departamentos con mayor grado de institucionalización del CMI, son el de Logística, Sistemas y Control y Planificación. Y los departamentos con menor grado de institucionalización son el Comercial, Producción y Financiero.



**Figura 5.7:** Grado de Institucionalización del CMI entre los departamentos de Mersa.

#### 5.2.2.2.2 Caso B: Confor

El análisis de las evidencias del caso Confor nos aporta que el PPCC tiene actualmente en la empresa un **grado alto de institucionalización**. En línea con Burns (2000), a lo largo de las entrevistas y de la observación directa de la empresa, se ha hecho patente la institucionalización de las rutinas emergentes, que se produce cuando éstas son aceptadas totalmente por los individuos de la organización como forma incuestionable de realizar el control de gestión en la empresa.

Desde el punto de vista más operativo, la Encargada de Producción da

muestras de que el PPCC está fuertemente implicado en las rutinas. Así se manifiesta:

*“Antes el control de los pedidos en fábrica se hacía manualmente, a base de ir mirando y ahora el programa da mucha más información sobre el pedido, los materiales, la tela... ahora no tengo que salir a preguntar a la gente donde está el pedido...”*

Sin embargo, a algunos operarios les ha costado más acostumbrarse al cambio de hábitos. Tal y como afirma la Encargada de Producción, que es la persona que está directamente relacionada con los operarios de fábrica, algunos no están habituados con la lectura de los códigos de barra (proceso denominado internamente como “fichar”):

*“Diariamente, hay que sacar los informes de control de producción en el PPCC y verificar si todas las operaciones previstas para el día fueron ‘fichadas’; identificar las incidencias, por ejemplo, un fallo en el montaje que generan retrasos y (re) trabajos, o simplemente que un operario se haya olvidado de ‘fichar’ ”.*

Además, complementa:

*“Aún tengo gente que no lleva bien...por ejemplo, cuando hay algún problema en la fase de montaje de un sofá,..., ellos deberían informar al sistema la incidencia, arreglar el error y reiniciar el sofá que estaban haciendo...pero esto a veces no ocurre, y un sofá que debería costar 100 minutos, sale por 115”.*

Dentro del sistema de incentivos de Confor, cuando un operario no informa al sistema que ha terminado su tarea, no hay cálculo de rendimiento, así el operario cobra sólo la remuneración normal, sin primas. Tan poco, la empresa sanciona económicamente, pues no es parte de su política. Desde el punto de vista de la gestión, el principal problema que genera es el corte del flujo de información a tiempo real de la situación del pedido, que al final generan

dificultades con los clientes.

El Director de la oficina técnica considera que el PPCC ha mejorado significativamente la integración entre los sistemas de información de la empresa. Tal y como describimos a principio del estudio de Confor, los sistemas de información de la empresa no están integrados en una misma base, pero comparten información entre sus bases de datos. El Director Técnico declara:

*“La información que había en cada departamento ahora está en un único soporte informático,... ahora el departamento comercial cuando introduce un pedido ya sale el metraje de cada una de las telas, puede dar seguimiento al los pedidos, remesar, programar, ordenar la fabricación... y si no hay existencias directamente puede hacer los pedidos al proveedor”.*

El Director de Producción considera que el PPCC funciona sin sobresaltos en la fábrica, los operarios están acostumbrados a las nuevas rutinas y comprenden correctamente el sistema de incentivos y el cálculo de rendimientos, hasta el punto de que ellos mismos reconocen cuales son sus fallos.

Tal es el éxito del programa, que actualmente se está llevando a cabo un conjunto de mejoras del sistema, que incluye la fase de planificación de producción. Esta segunda fase del PPCC será llevada a cabo tal y como se desarrolló la primera, a partir de las necesidades detectadas por el Director de Producción y con el mismo Informático, que ahora ya no trabaja exclusivamente para Confor, excluyéndose nuevamente la opción de los expertos externos en SCG.

La Comercial B declara que su trabajo en la gestión de pedidos se ha visto mejorado sustancialmente, debido a la facilidad de uso y seguridad del nuevo sistema. Los antiguos problemas se han quedado en el pasado, como por ejemplo: la falta de materiales, la pérdida de tiempo a lo largo del día intentando resolver problemas con los clientes, etc. Tal y como manifestó:

*“Antes éramos mucha gente mirando las mismas cosas y era todo mucho más complicado a la hora de producir... porque faltaban materiales, los pedidos quedaban incompletos por medio de la fábrica y no llegaban a los clientes...con el nuevo sistema hemos superado todo esto...”*

La Comercial A comenta que diariamente el cliente llama a la empresa para saber como va su pedido, para preguntar cual es la fecha de salida prevista, etc. Con las nuevas herramientas puestas a disposición, los comerciales pueden acceder al sistema e inmediatamente contestar a los clientes: *“... el sistema ahorra un montón de tiempo... da tiempo para hacer otras cosas y da un servicio de calidad al cliente”*.

El PPCC ha puesto a disposición de la empresa información importante para la gestión. Por ejemplo, comenta la Comercial A: *“Cuando sacas la ficha de producción de un producto y te sale ‘error’, tú sabes que aún no está remesado, porque o bien le falta tela o la fecha de entrega es lejana. También te puede salir en ‘blanco’, con esto sabes que el pedido ya está ordenado para su fabricación, entonces hay que llamar a la encargada de producción...”*

En este mismo sentido, el Director General comenta que ahora el PPCC le ofrece información para la toma de decisiones. Por ejemplo, solicita semanalmente que le saquen un listado de pedidos en fabricación: *“Todas las semanas pido un listado de pedidos con más de 20 días en fábrica, para adelantarme a posibles retrasos de pedidos a los clientes... los plazos normales son de 35 a 40 días, y no quiero que este problema llegue al departamento comercial, porque de otro modo tendría un cliente enfadado... es producción quien debe adelantarse a los problemas...”*

Con relación a la información financiera, el Contable comenta que con el PPCC la gerencia dispone de información actualizada y fiable sobre los costes, volúmenes, inventario, etc. Por ejemplo, el Director General explicó como la

toma de decisiones sobre el producto, ahora es más factible:

*“Con la información que dispongo puedo tomar decisiones sobre los modelos, puedo sacrificar un producto, pero sé en qué medida lo sacrifico... en el sentido de que a este producto no le incorporo en su coste los gastos fijos para rescatar un mercado por ejemplo... sabemos con qué márgenes jugamos... como todo lo tenemos en las casillas, ya sabes que gasto no has puesto... no te equivocas...”.*

Tal y como constatan las evidencias, el PPCC en Confor se ha convertido en una herramienta importante para la toma de decisiones y está plenamente incorporada en las rutinas organizativas, en la medida en que el sistema está totalmente alienado con la forma de pensar y actuar de la organización. En línea con Busco *et al.* (2006), cuando un SCG nuevo se adapta a la forma de pensar y actuar de la organización, respeta las instituciones que predominan en la empresa y su institucionalización se ve facilitada.

De todas estas evidencias, se concluye que el PPCC en Confor tiene actualmente un uso instrumental y por tanto un grado de institucionalización alto, en la medida en que su funcionamiento está arraigado en el trabajo diario de cada departamento. Para reforzar esta conclusión adicionalmente se pasó un cuestionario a cada uno de los entrevistados, en el que se analizaron los siguientes ítems: utilidad de la información generada por el PPCC en el proceso de toma de decisiones en tres niveles: niveles superior de gestión, mismo nivel de gestión, y niveles inferiores; involucración de la información en la revisión de las acciones y la toma de decisiones; regularidad en el uso de la información en el trabajo diario y; extensión del sistema en los niveles de gestión.

La valoración, dentro de la escala *Likert* propuesta, varía entre el 1, cuando se está muy en desacuerdo con la cuestión, hasta el 5, cuando se está muy de acuerdo con la cuestión. Las valoraciones altas indican un uso instrumental del sistema (utilidad alta, involucración alta, regularidad alta, y extensión alta) y

por tanto un grado de institucionalización alto, mientras que las valoraciones bajas, muestran un tipo de uso ceremonial (utilidad baja, involucración baja, regularidad baja y extensión baja) y por tanto un grado de institucionalización bajo.

Este cuestionario fue respondido por cada uno de los agentes entrevistados en Confor: el Director General, el Director de Producción, el Director del Departamento Técnico, el Contable y los Comerciales A y B. El promedio de las valoraciones llegó a los 4,7 puntos, indicando un **uso instrumental** del SCG en Confor, tal y como muestra en la **tabla 5.2**, por lo que refuerza la conclusión de que el PPCC en Confor tiene actualmente un uso instrumental y por tanto un grado alto de institucionalización.

Dada la estructura organizativa simple de Confor, el proceso de gestión de la empresa está centrado en el Director General. Es el usuario de máximo nivel del PPCC, y lo utiliza en todas las decisiones que toma, especialmente aquellas que afectan a las relaciones con proveedores, clientes y nuevos productos. La valoración de sus respuestas al cuestionario sobre el tipo de uso ha alcanzado el valor máximo, 5 puntos, indicando un uso instrumental del PPCC.

En el análisis individual de los demás usuarios, encontramos la menor valoración, en el cuestionario del Director de Producción (4,3 puntos) y el Contable (4,0 puntos), especialmente en lo que se refiere a la cuestión sobre la extensión del uso del PPCC en los diferentes niveles de gestión (cuestión 6 – 3 puntos), considerando que el PPCC no se utiliza en todos los niveles de gestión.

El Director de Producción ha valorado las cuestiones 4 y 5 con una puntuación inferior a los demás usuarios (4 puntos), llevando a considerar que no está totalmente de acuerdo con la utilidad del PPCC a la hora de cuestionar y revisar las acciones y la toma de decisiones sobre los objetivos planificados por la empresa (cuestión 4 – 4 puntos), así como con la regularidad en su uso por los

diferentes gestores (cuestión 5 – 4 puntos).

Con relación a la valoración del Contable, su puntuación ha sido inferior en las cuestiones 1, 2, 3 y 4. Manifiesta que no está totalmente de acuerdo con que la información generada por el PPCC sea muy útil para la toma de decisiones en los niveles superiores, mismo nivel y nivel inferior (cuestiones 1, 2 y 3 – 4 puntos). Del mismo modo, no está totalmente de acuerdo con que el PPCC es muy útil a la hora de cuestionar y revisar las acciones y la toma de decisiones sobre los objetivos planificados por la empresa (cuestión 4 – 4 puntos). Los demás entrevistados, han valorado todas las cuestiones con la máxima puntuación (5 puntos).

En el análisis por cuestión, observamos que la cuestión 6, relativa a la extensión del sistema en la gestión de la empresa, es la que ha obtenido la menor valoración (4,3), condicionada por las respuestas del Director de Producción y el Contable. Las demás cuestiones han alcanzado una valoración alta, por encima de los 4,7 puntos.

En línea con Scapens (2006), observamos que en Confor hace un uso instrumental del PPCC, el cual ha tenido un impacto positivo en los procesos de gestión de la empresa y en la forma de pensar y actuar de los agentes. El análisis del tipo de uso aumenta la evidencia de que el PPCC tiene en Confor un grado alto de institucionalización, en la medida en que cuanto más instrumental sea su uso, más implicado está en las rutinas y prácticas internas de la empresa.

<b>CUESTIONES</b>	<b>DG</b>	<b>DP</b>	<b>DT</b>	<b>CT</b>	<b>CA</b>	<b>CB</b>	<b>Promedio</b>
1. La información generada por el nuevo SCG es muy útil en la toma de decisiones entre mi nivel de gestión y los niveles superiores (UTILIDAD SUPERIOR)	5	5	5	4	5	5	4,8
2. La información generada por el nuevo SCG es muy útil en la toma de decisiones entre mi nivel de gestión y otros mandos de mí mismo nivel (UTILIDAD INTERMEDIO)	5	5	5	4	5	5	4,8
3. El nuevo SCG es una herramienta muy útil para debatir y cuestionar las acciones y la toma de decisiones dentro de mi área de gestión (con mis subordinados) (UTILIDAD INFERIOR)	5	5	5	4	5	5	4,8
4. La información generada por el nuevo SCG es muy útil para cuestionar y revisar las acciones y la toma de decisiones sobre los objetivos planificados por mi empresa (INVOLUCRACIÓN)	5	4	5	4	5	5	4,7
5. Los gestores de la empresa utilizan la información generada por el nuevo SCG muy regularmente en su trabajo diario (REGULARIDAD)	5	4	5	5	5	5	4,8
6. La información generada por el nuevo SCG se utiliza en todos los niveles de gestión (EXTENSIÓN)	5	3	5	3	5	5	4,3
<b>Promedio</b>	<b>5,0</b>	<b>4,3</b>	<b>5,0</b>	<b>4,0</b>	<b>5,0</b>	<b>5,0</b>	<b>4,7</b>

Puntuación: 1 = muy en desacuerdo, 5 = muy de acuerdo; DG, Director General; DP, Director de Producción; DT, Departamento Técnico; CT, Contabilidad, CA, Comercial A; CB, Comercial B

**Tabla 5.2:** Tipo de uso de los SCG en Confor.

### 5.2.3 El Grado de Éxito

Tal y como hemos ido constatando a lo largo de este trabajo, un cambio de un SCG en una Pyme es una respuesta a la necesidad de mejorar la gestión y el rendimiento / competitividad de la organización. En este trabajo, por tanto, hemos valorado la medición del éxito de un SCG desde dos perspectivas: perspectiva del agente y perspectiva del sector.

Por un lado, desde la perspectiva del agente (subjctiva), en la que se pretende valorar si las expectativas que los agentes involucrados en el cambio tenían respecto al SCG implantado se han visto satisfechas, considerando, que el sistema será más exitoso, si las expectativas de los agentes coinciden con el funcionamiento real del sistema en la empresa. Y viceversa, hablaremos de menos éxito si existen diferencias entre lo que los agentes esperaban del sistema y lo que realmente perciben que éste ofrece a la organización. A esta valoración del éxito la hemos denominado *éxito interno*. Este indicador medirá el éxito interno de un cambio contable, cómo la distancia (GAP) que existe entre las expectativas de los agentes frente a las potencialidades del sistema (¿qué hacen?) y la realidades que los agentes perciben respecto a su funcionamiento (¿qué son?)

Por otro lado, desde la perspectiva del sector (objetiva), en la que se pretende valorar si tras la implantación del nuevo sistema contable, la empresa ha experimentado una mejora en su posición competitiva dentro del sector de referencia. A esta valoración del éxito la hemos denominado *éxito externo*. Este indicador medirá la variación en el nivel de eficiencia relativa de la empresa dentro de su sector. Para ello se tomará como referencia dos momentos del tiempo, antes y después del cambio.

### 5.2.3.1 *El Éxito Interno (v4)*

El éxito del cambio ha sido medido, en primer lugar, a través de la distancia que potencialmente existe entre las expectativas (qué se espera) de los sujetos frente a las nuevas técnicas de gestión implantadas y las realidades (qué son). A esta medida de éxito la denominamos éxito interno (v4).

El cambio del sistema será más exitoso, si las expectativas de los agentes coinciden con el funcionamiento real del sistema en la empresa. Y viceversa, hablaremos de menos éxito si existen diferencias entre lo que los agentes esperaban del sistema y lo que realmente perciben que éste ofrece a la organización.

Tal y como hemos desarrollado en el marco teórico, observamos las expectativas que la organización tiene sobre el funcionamiento del nuevo SCG, en la dimensión abstracta o institucional del proceso de cambio, siguiendo a Burns y Scapens (2000). Por otro lado, es en la dimensión de la acción, u observable, dónde observamos las realidades percibidas por los agentes implicados en el proceso de cambio.

Recogemos las evidencias empíricas en torno a esta variable, apoyándonos en un cuestionario compuesto por 16 ítems, seleccionados a partir del análisis de la literatura pertinente, tal y como hemos presentado en la parte teórica de este trabajo (**capítulo 3**) y en la metodología (**capítulo 4**)

Las cuestiones fueron las siguientes:

1. Disponibilidad de información a tiempo real (DISPONIBILIDAD);
2. Gestión y control de procesos empresariales (producción, diseño, comercial...) (PROCESOS);

3. Capacidad de analizar los costes (ANALIZAR);
4. Capacidad de disminuir los costes (DISMINUIR);
5. Capacidad de reducir número de empleados (EMPLEADOS);
6. Coordinación de los sistemas de información (INFORMACIÓN);
7. Coordinación de los planes y proyectos (PLANES);
8. Uso de planes por áreas funcionales (ÁREAS);
9. Formalización del proceso de planificación y control (FORMALIZACIÓN);
10. Información económica-financiera (FINANCIERA);
11. Gestión global (GESTIÓN);
12. Rentabilidad global de la empresa (RENTABILIDAD);
13. Implicación de la información de gestión en la actividad diaria de los mandos superiores (SUPERIOR);
14. Implicación de la información de gestión en la actividad diaria de los mandos intermedios (INTERMEDIO) ;
15. Implicación de la información de gestión en la actividad diaria de los mandos inferiores (INFERIOR);
16. Liderazgo del equipo directivo (LIDERAZGO).

Las cuestiones fueron valoradas a partir de una escala *Likert*, del 1 al 5. En cada una de las cuestiones, el entrevistado valoró dos dimensiones: expectativas y realidades. La puntuación sobre las expectativas fue de 1, cuando la expectativa (sobre la utilidad del SCG en cuestión) fue que “no mejorará nada”, 2 cuando “mejorará muy poco”, 3 cuando “mejorará poco”, 4 cuando “mejorará bastante”, y por último 5 cuando la expectativa sobre la utilidad del SCG fue que “mejorará mucho”.

Por otro lado, la puntuación para la dimensión de las realidades fue de 1 cuando la realidad (sobre la utilidad del SCG en cuestión) fue que “no mejoró nada”, 2 cuando “mejoró muy poco”, 3 cuando “mejoró poco”, 4 cuando “mejoró bastante” y 5 cuando la realidad sobre la utilidad del SCG fue que “mejoró mucho”.

Por ejemplo, la cuestión 1, relativa a disponer información a tiempo real, era valorada en la dimensión *Expectativas* con un 5, cuando el entrevistado pensaba que el sistema iba a **mejorar mucho** la disponibilidad de la información a tiempo real. Y valorada en la dimensión *Realidades* con un 4 por ejemplo, cuando el entrevistado pensaba que actualmente el sistema ha **mejorado bastante** la disponibilidad de información a tiempo real, pero no todo lo que esperaba.

El diferencial (DIF) es la diferencia entre las realidades (REAL) y las expectativas (EXPEC):  $DIF = REAL - EXPEC$ . En el caso que el diferencial sea superior a cero ( $DIF > 0$ ) indicará que las realidades han superado con creces las expectativas (superávit), o si el diferencial es cero ( $DIF = 0$ ), indicará que los entrevistados no han percibido diferencias entre las expectativas y las realidades, sugiriendo un grado máximo de éxito interno. Por otro lado, si el diferencial es inferior a cero ( $DIF < 0$ ), indicará que las realidades no cubrieron las expectativas (déficit), sugiriendo un grado de éxito interno más bajo.

#### 5.2.3.1.1 Caso A: Mersa

Tal y como se muestra en la **tabla 5.3**, en general, el análisis de las respuestas obtenidas en Mersa en relación al éxito interno del CMI, revela un pequeño diferencial entre las expectativas y las realidades (0.3 en promedio). La puntuación relativa a las realidades es ligeramente menor a la puntuación relativa a las expectativas. A pesar de esto, las respuestas indican un **grado de éxito interno alto**.

A continuación, presentamos los análisis del diferencial por cuestiones y para cada uno de los entrevistados, donde destacamos las diferencias de valoraciones observadas.

Cuestiones	DG			CT			DF			DS			DP			JL			JV			Promedio		
	Exp.	Real.	Dif.	Exp.	Real.	Dif.	Exp.	Real.	Dif.	Exp.	Real.	Dif.	Exp.	Real.	Dif.	Exp.	Real.	Dif.	Exp.	Real.	Dif.	Exp.	Real.	Dif.
1. Disponibilidad	4	4	0	4	3	-1	4	4	0	5	4	-1	5	4	-1	4	4	0	3	4	1	4,1	3,9	-0,3
2. Procesos	3	3	0	4	3	-1	3	3	0	5	4	-1	4	4	0	5	3	-2	3	4	1	3,9	3,4	-0,4
3. Analizar	5	3	-2	4	3	-1	3	3	0	5	4	-1	5	5	0	4	5	1	2	3	1	4,0	3,7	-0,3
4. Disminuir	3	3	0	3	3	0	3	3	0	4	4	0	3	2	-1	5	4	-1	3	4	1	3,4	3,3	-0,1
5. Empleados	2	2	0	3	3	0	3	3	0	4	3	-1	3	3	0	4	4	0	3	3	0	3,1	3,0	-0,1
6. Información	5	5	0	4	4	0	4	4	0	X	X	X	3	2	-1	5	3	-2	4	5	1	4,2	3,8	-0,3
7. Planes	3	3	0	4	4	0	X	X	X	4	4	0	4	3	-1	5	5	0	4	5	1	4,0	4,0	0,0
8. Áreas	X	X	X	4	4	0	4	4	0	4	4	0	4	3	-1	5	5	0	4	5	1	4,2	4,2	0,0
9. Formalización	5	4	-1	4	5	1	X	X	X	4	4	0	4	4	0	5	3	-2	4	4	0	4,3	4,0	-0,3
10. Financiera	4	4	0	4	4	0	X	X	X	4	4	0	5	4	-1	4	4	0	4	4	0	4,2	4,0	-0,2
11. Gestión	4	3	-1	4	4	0	3	4	1	5	5	0	4	3	-1	5	3	-2	4	5	1	4,1	3,9	-0,3
12. Rentabilidad	4	3	-1	3	3	0	3	3	0	4	3	-1	3	2	-1	5	3	-2	4	5	1	3,7	3,1	-0,6
13. Superior	4	3	-1	3	3	0	4	4	0	5	4	-1	4	3	-1	5	3	-2	4	5	1	4,1	3,6	-0,6
14. Intermedio	4	2	-2	3	3	0	4	4	0	5	5	0	4	4	0	5	2	-3	4	5	1	4,1	3,6	-0,6
15. Inferior	3	1	-2	3	3	0	3	3	0	5	5	0	4	3	-1	4	2	-2	4	4	0	3,7	3,0	-0,7
16. Liderazgo	5	3	-2	4	4	0	3	4	1	5	4	-1	3	3	0	5	4	-1	4	4	0	4,1	3,7	-0,4
<b>Promedio</b>	<b>3,9</b>	<b>3,1</b>	<b>-0,8</b>	<b>3,6</b>	<b>3,5</b>	<b>-0,1</b>	<b>3,4</b>	<b>3,5</b>	<b>0,2</b>	<b>4,5</b>	<b>4,1</b>	<b>-0,5</b>	<b>3,9</b>	<b>3,3</b>	<b>-0,6</b>	<b>4,7</b>	<b>3,6</b>	<b>-1,1</b>	<b>3,6</b>	<b>4,3</b>	<b>0,7</b>	<b>3,9</b>	<b>3,6</b>	<b>-0,3</b>

Puntuación Expectativas (Exp.): 1 = mejorará nada; 5 = mejorará mucho; Puntuación Realidades (Real.): 1= mejoró nada; 5 = mejoró mucho. X, no contesta. Diferencial (DIF) = REAL – EXPEC. DG, Director General; CT, *Controller*; DS, Director de Sistemas; DP, Director de Producción; JL, Jefe de Logística; DF, Director Financiero, JV, Jefe de Ventas.

**Tabla 5.3:** Valoración del Diferencial entre Expectativas y Realidades del Caso Mersa.

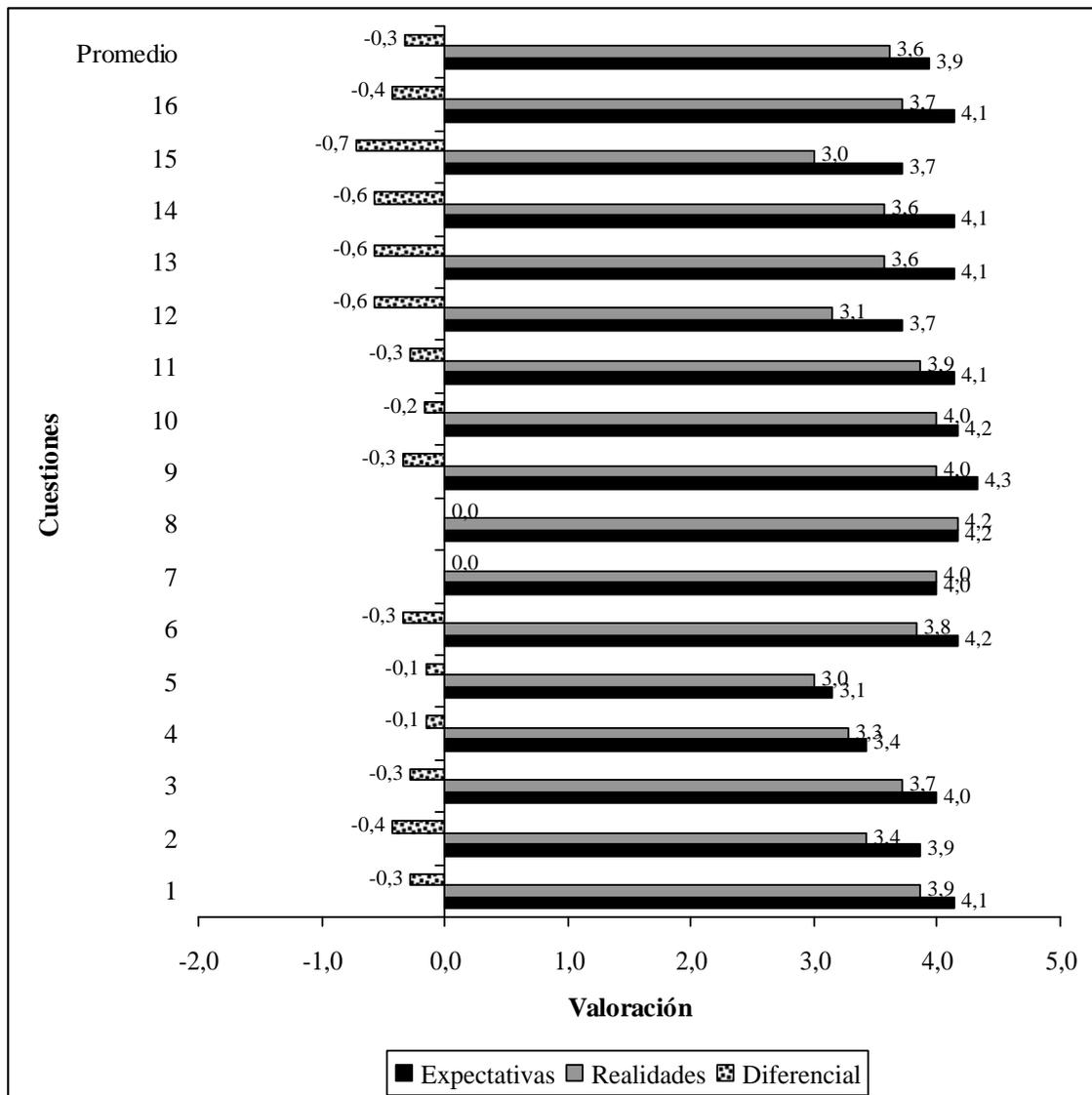
Tal y como refleja el **gráfico 5.4**, el diferencial promedio obtenido en general ha sido de -0,3 puntos. En la mayoría de las cuestiones, el diferencial ha sido a favor de las expectativas. Esto implica que las realidades alcanzadas con el sistema se han quedado por debajo de lo que se esperaba, aunque con unos diferenciales muy bajos. Excepto en la cuestión sobre la coordinación de planes y proyectos (7) y sobre el uso de planes por áreas funcionales (8), donde el diferencial ha sido cero, es decir las realidades alcanzadas con el CMI coinciden cien por cien con lo que se esperaba del sistema.

Las cuestiones que obtuvieron el menor diferencial fueron las relativas a: la capacidad de mejorar la rentabilidad (12), la implicación de la información de gestión en la actividad diaria de los mandos superiores (13), la implicación de la información de gestión en la actividad diaria de los mandos intermedios (14) y la implicación de la información de gestión en la actividad diaria de los mandos inferiores (15). Con un diferencial inferior a -0,6 puntos. Estas prestaciones del CMI son las que peor fueron valoradas por los entrevistados, indicando que las expectativas que se tenían a cerca de éstas eran superiores a los logros obtenidos.

En las demás cuestiones, el diferencial se ha fijado entre -0,4 y -0,1. Aunque con menor diferencia, al igual que en las cuestiones anteriores, este resultado indica que las expectativas sobre el CMI no se convirtieron totalmente en realidades.

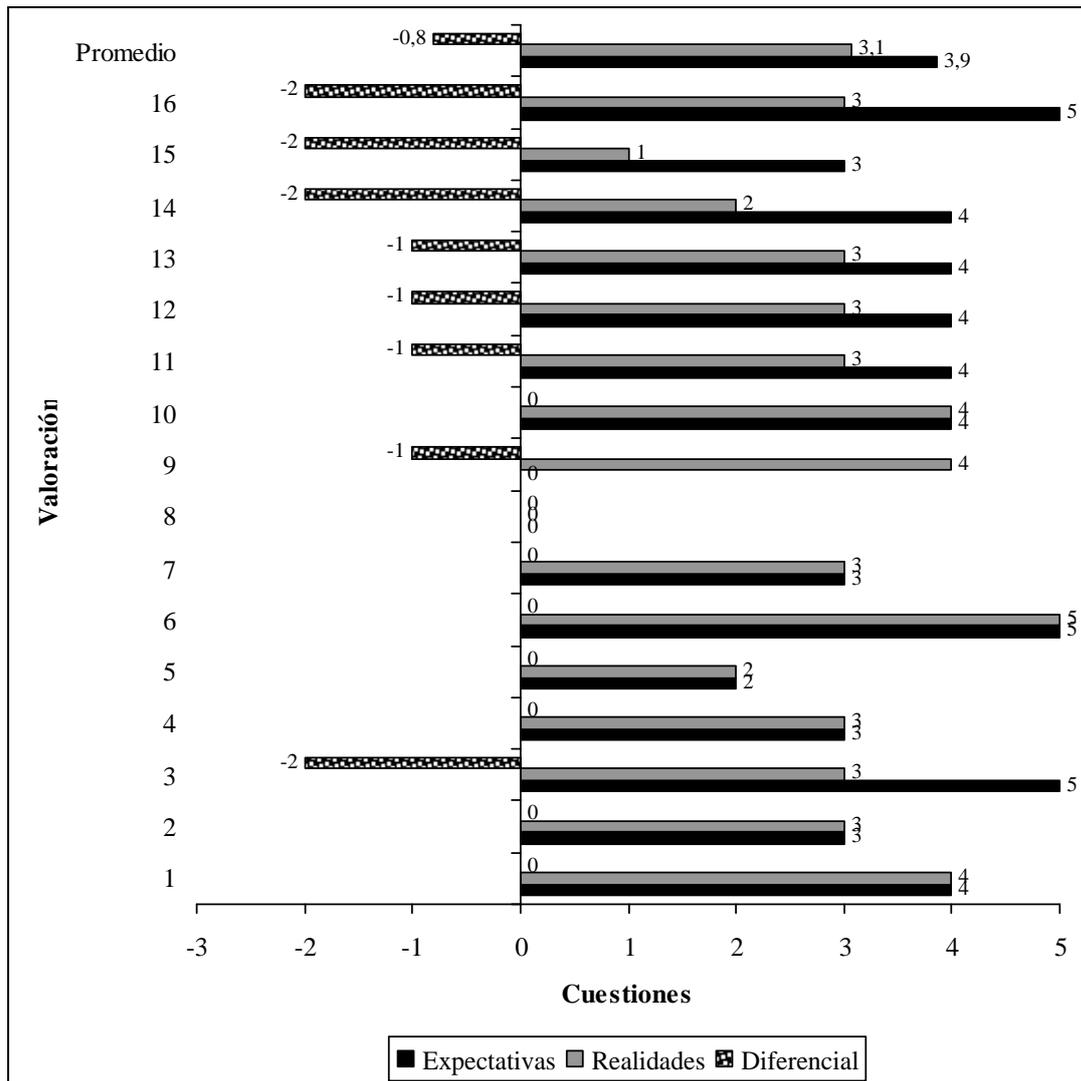
Asimismo, otro resultado que llama la atención, es que en ninguna de las cuestiones ha coincidido la percepción sobre el diferencial entre expectativas – realidades que cada uno de los entrevistados tenía. Efectivamente, en cada una de las cuestiones, se ha observado disparidades en las respuestas obtenidas de cada entrevistado, obteniendo tanto déficit, no diferencia, así como superávit. Por ejemplo, en la cuestión sobre la capacidad de analizar los costes (3), las valoraciones del diferencial varían desde -2 puntos hasta 1 punto.

Con excepción del Director Financiero y del Jefe de Ventas, que han considerado que las realidades han superado las expectativas, con un diferencial promedio de 0,2 y 0,7 puntos, los demás entrevistados han considerado que las expectativas no se cumplieron en su totalidad, con un diferencial promedio entre -0,1 hasta -1,1.



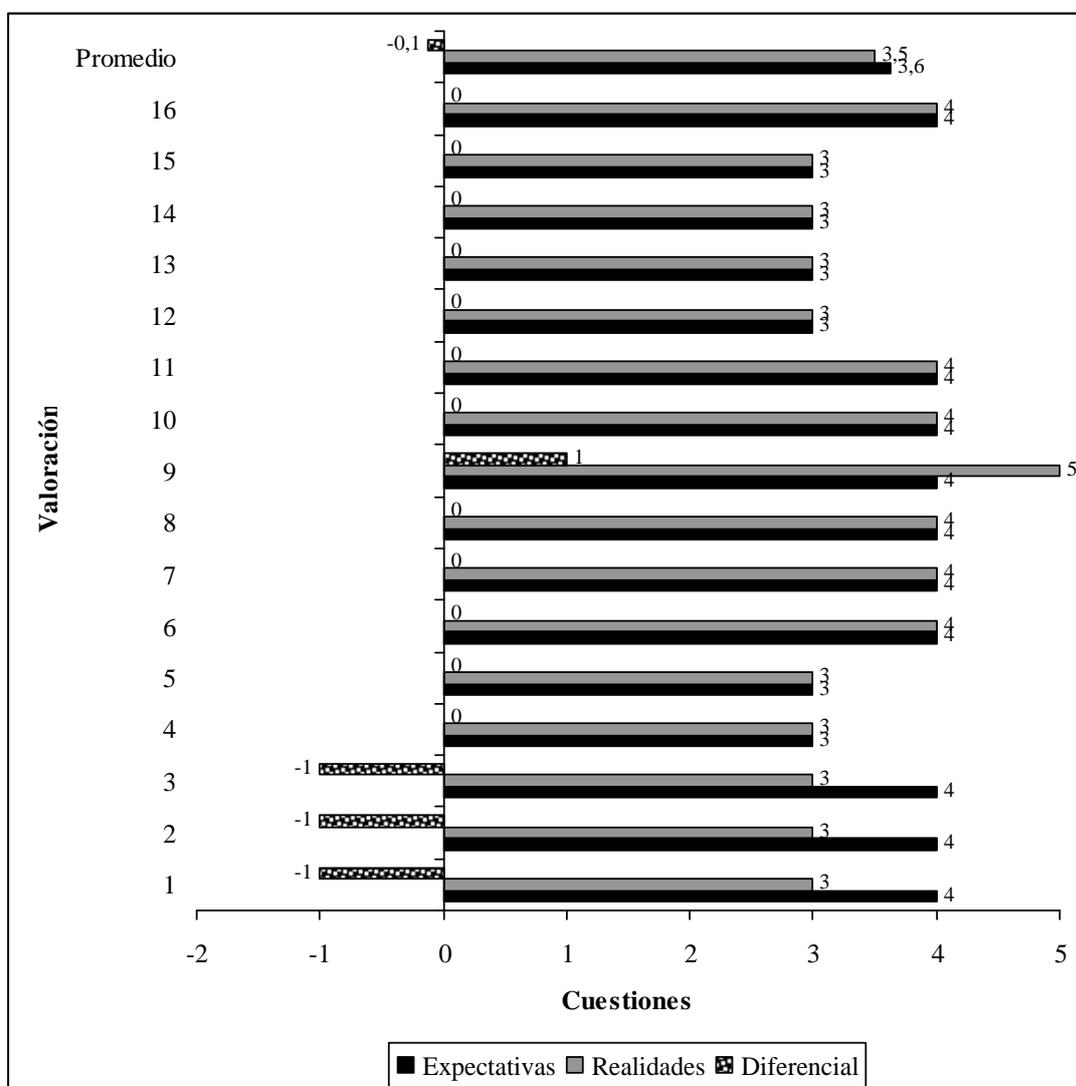
**Gráfico 5.4:** Valoración del Diferencial entre Expectativas y Realidades del Caso Mersa.

El análisis del diferencial entre expectativas y realidades para el Director General (**gráfico 5.5**), muestra un promedio de -0,8 puntos, indicando que las realidades no alcanzaron las expectativas. El Director General se ha mostrado más crítico en las cuestiones sobre la capacidad de analizar los costes (3), la implicación de la información de gestión en la actividad diaria de los mandos intermedios (14), la implicación de la información de gestión en la actividad diaria de los mandos inferiores (15) y la potenciación del liderazgo del equipo directivo (16), señalando estas cuestiones como posibles puntos de mejora en la utilización del CMI.



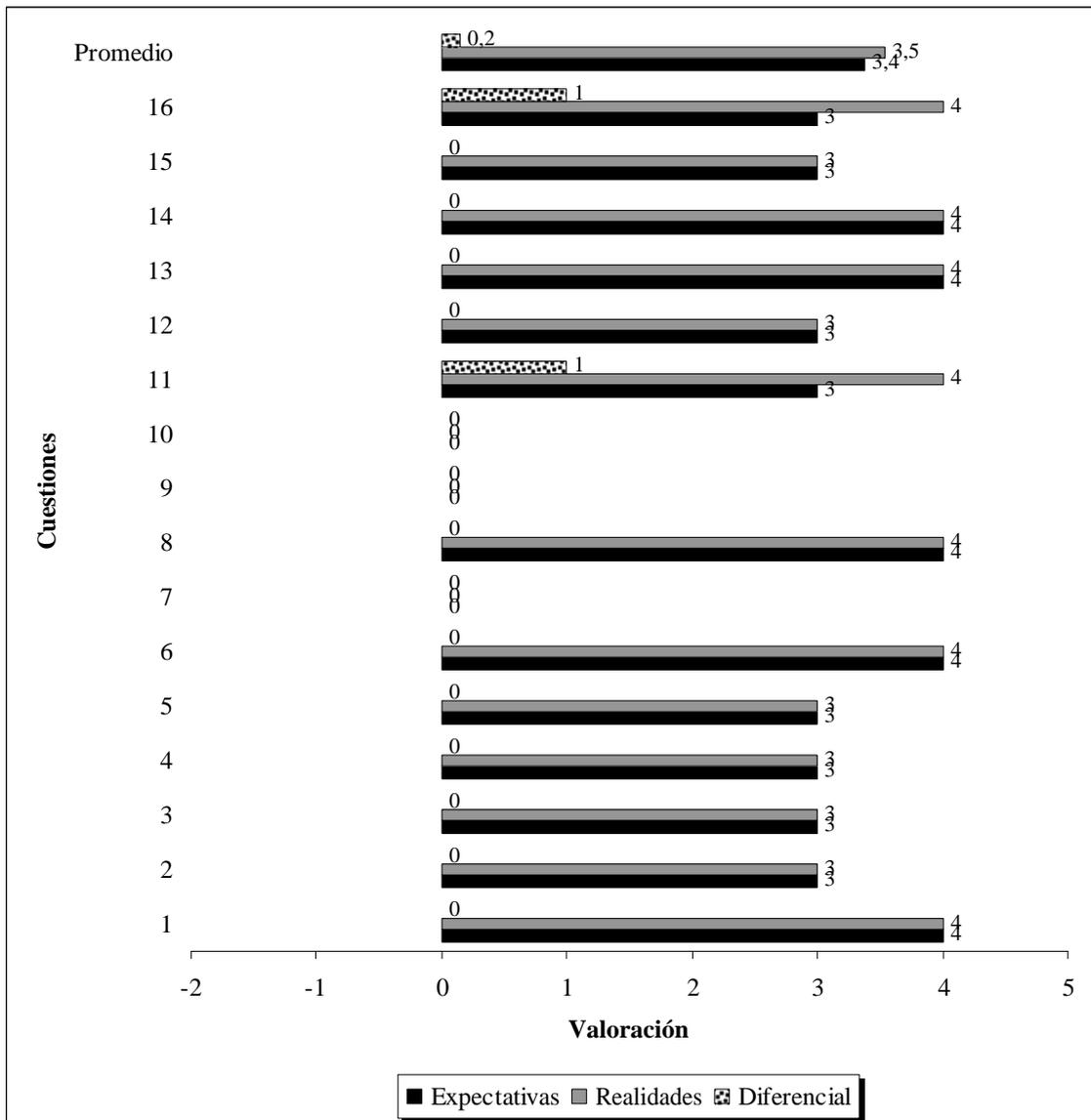
**Gráfico 5.5:** Valoración del Diferencial entre Expectativas y Realidades del Director General de Mersa.

El análisis del diferencial entre expectativas y realidades para el *Controller* (**gráfico 5.6**), muestra en términos generales que las realidades no alcanzaron las expectativas totalmente, en  $-0,1$  puntos. Las cuestiones en las que el diferencial ha sido inferior a cero fueron las que se refieren a: la disponibilidad de información a tiempo real (1), la gestión y control de procesos (2) y la capacidad de analizar los costes (3). En las demás cuestiones, el diferencial ha sido cero o positivo.



**Gráfico 5.6:** Valoración del Diferencial entre Expectativas y Realidades del *Controller* de Mersa.

En el análisis del diferencial entre expectativas y realidades para el Director Financiero (**gráfico 5.7**), la valoración promedio ha sido de 0,2 puntos. Junto al Jefe de ventas, el Director Financiero valoró en general que las realidades superaron las expectativas que se tenían del CMI.

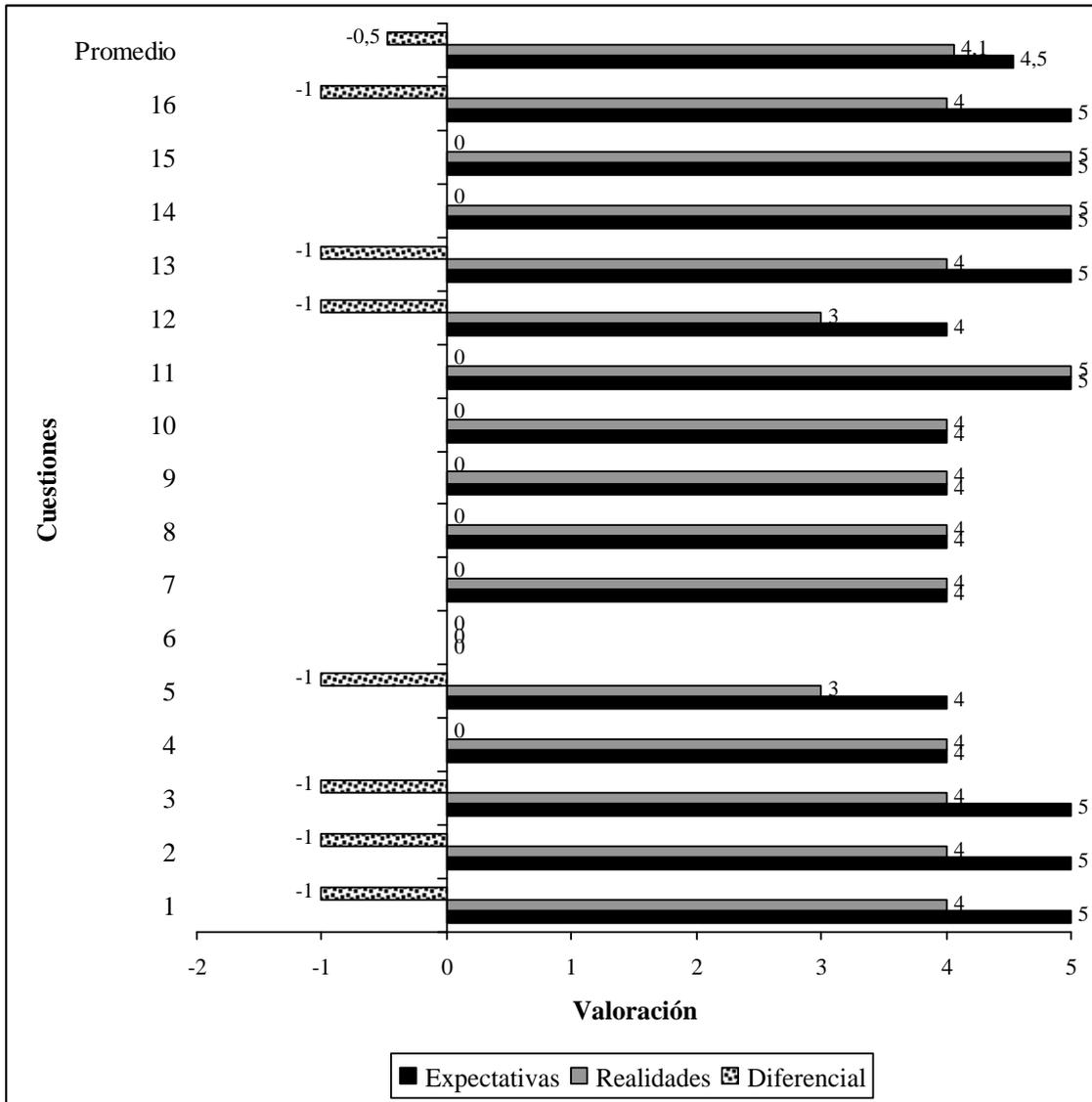


**Gráfico 5.7:** Valoración del Diferencial entre Expectativas y Realidades del Director Financiero de Mersa.

El análisis del diferencial entre las expectativas y las realidades para la Directora de Sistemas (**gráfico 5.8**) indica una valoración promedio de -0,5 puntos promedio. Es decir, considera que las expectativas del CMI fueron superiores a las realidades alcanzadas.

Por su parte, la Directora de Sistemas indicó que otro aspecto que bajo su opinión debía valorarse y que no constaba en el cuestionario, era el relativo a las expectativas que ella tenía sobre el proceso de comunicación de la estrategia por toda la organización. Según su percepción, este proceso de comunicación todavía no se ha alcanzado al cien por cien, en la medida en que, no se ha logrado transmitir la estrategia al nivel deseado, a todas las personas de la empresa que no están directamente implicadas con el CMI (es decir, los niveles más bajos en la jerarquía).

Al respecto, así se manifestó: *“Aún nos falta conseguir que la gente se lo crea, que estén convencidos, que vean que hay cambios, que la gente esté concienciada que el camino que seguimos está muy bien definido, que sepan que cuando salimos (Comité de Dirección) a las Jornadas de Planificación se está trabajando en algo importante para el futuro de todos”*.



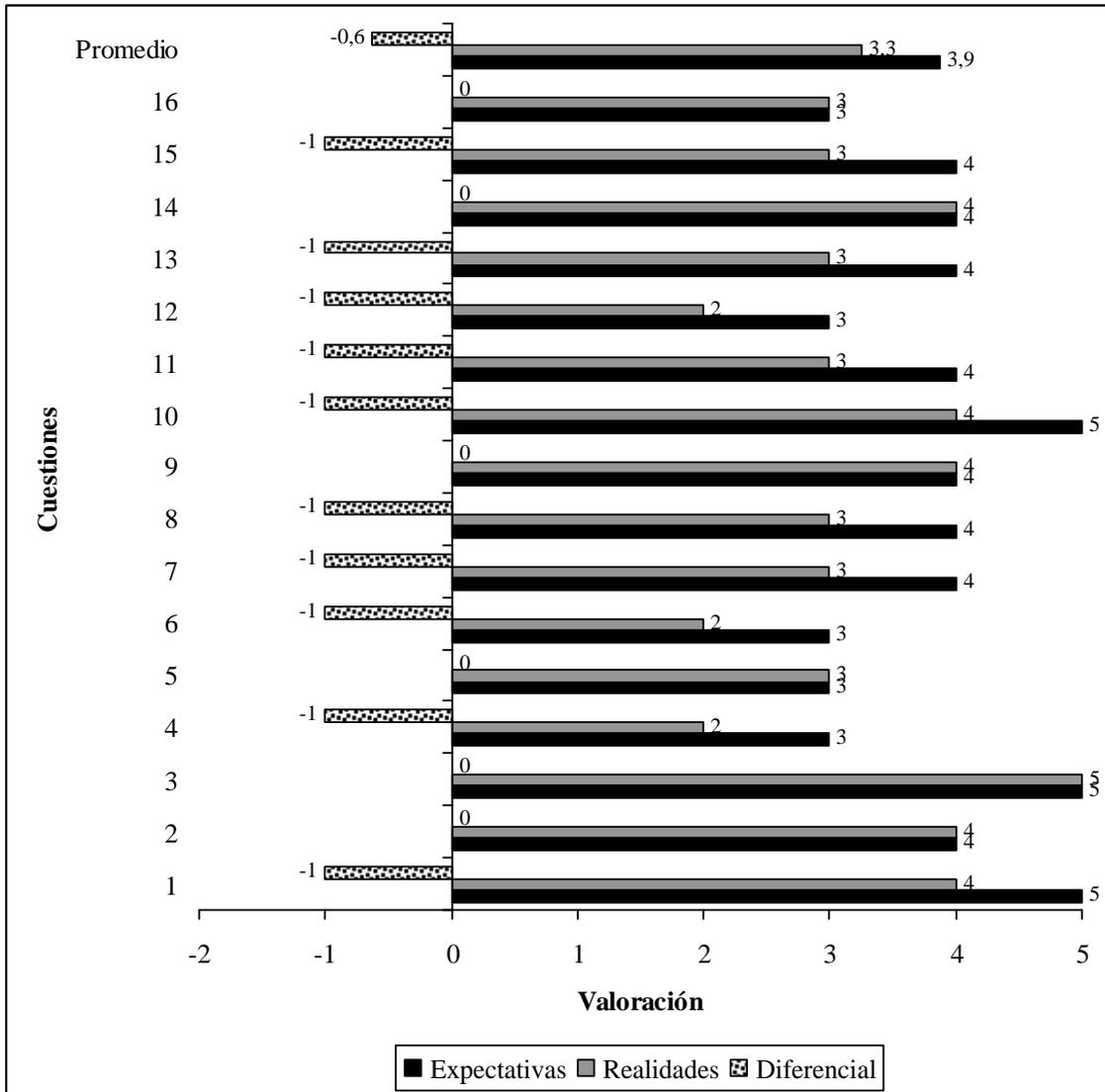
**Gráfico 5.8:** Valoración del Diferencial entre Expectativas y Realidades de la Directora de Sistemas de Mersa.

El análisis del diferencial entre las expectativas y realidades para el Director de Producción (**gráfico 5.9**), muestra una puntuación promedio de -0,6 puntos. El Director de Producción ha valorado las realidades alcanzadas en cuanto a la capacidad de disminuir los costes (4), la coordinación de los sistemas de información (6) y la rentabilidad global de la empresa (12) con una puntuación más baja en relación a sus colegas (2 puntos), es decir, en su opinión el CMI ha mejorado muy poco estos aspectos.

Al igual que la Directora de Sistemas, en las entrevistas sugirió además que debería valorarse los logros alcanzados en dos aspectos que no estaban incluidos en el cuestionario. En concreto, la concienciación y el despliegue de los planes. En primer lugar, la concienciación de las personas sobre la necesidad de trabajar en equipo:

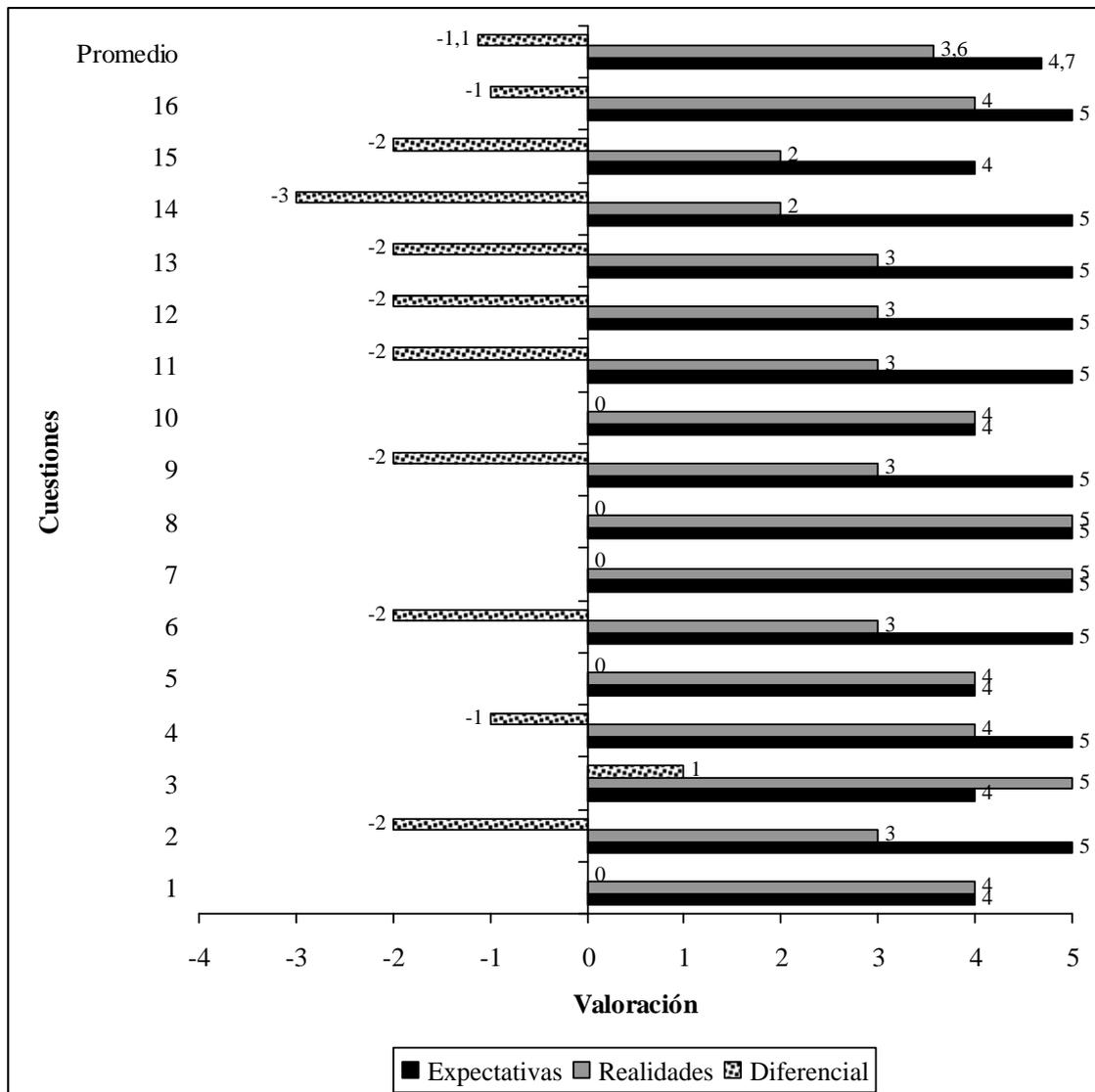
*“En algunos casos, la gente hace prevalecer mucho más los objetivos departamentales antes que los objetivos generales de la organización, ..., no es razonable que el sector de compras ahorre 3 céntimos en la materia prima, si al final eso se traduce, en costes de no calidad, acarreando un sobre coste en la producción...”*

Con relación al despliegue de los planes, el Director de Producción opina que los planes deberían llegar a los niveles más bajos de la empresa, ya que bajo su criterio, hoy por hoy están todavía muy pegados al Comité de Dirección.



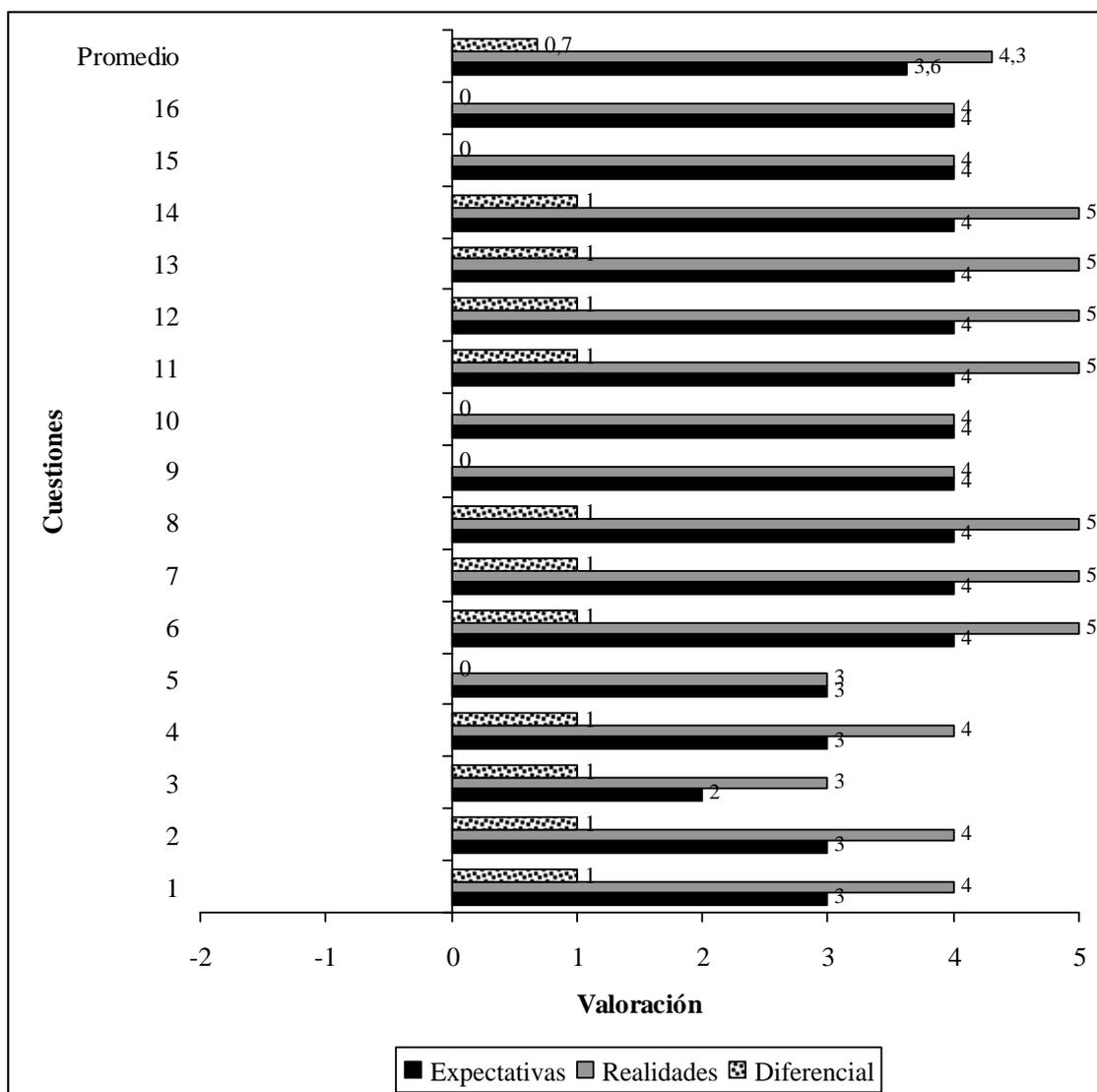
**Gráfico 5.9:** Valoración del Diferencial entre Expectativas y Realidades del Director de Producción de Mersa.

El análisis del diferencial entre las expectativas y las realidades para el Jefe de Logística (**gráfico 5.10**), ofreció una puntuación promedio de -1,1 puntos. Es el diferencial más alto observado entre los entrevistados de Mersa, a favor de las expectativas. El Jefe de Logística se ha mostrado más crítico con relación a la implicación de la información de gestión en la actividad diaria de los mandos intermedios (14) y de los mandos inferiores (15), valorando con 2 puntos las realidades (mejoró muy poco) alcanzadas en estos aspectos y señalando estas cuestiones como posibles puntos de mejora en la utilización del CMI.



**Gráfico 5.10:** Valoración del Diferencial entre Expectativas y Realidades del Jefe de Logística de Mersa.

El análisis del diferencial entre las expectativas y realidades para el Jefe de Ventas (**gráfico 5.11**), indica una valoración promedio de 0,7 puntos, a favor de las realidades. Al igual que el Director Financiero, considera que las realidades alcanzadas por el CMI superaron las expectativas.



**Gráfico 5.11:** Valoración del Diferencial entre Expectativas y Realidades del Jefe de Ventas de Mersa.

A pesar de que la puntuación indica que las realidades del CMI en Mersa no alcanzaron totalmente las expectativas que los agentes tenían, según la percepción de los entrevistados, con excepción del Director Financiero y del Jefe de Ventas, el diferencial promedio es muy bajo, -0,3 puntos a favor de las expectativas, lo que nos lleva a concluir en términos generales, un **grado alto de éxito interno** CMI, desde la perspectiva de los agentes.

#### 5.2.3.1.2 Caso B: Confor

El análisis del éxito interno del cambio del SCG en Confor se ha llevado a cabo a través de un cuestionario. Con este cuestionario se ha evaluado la percepción de los entrevistados sobre las expectativas que se tenía antes de introducir el PPCC, y sobre las realidades alcanzadas por el nuevo SCG. El cuestionario consta de 16 cuestiones que expresan, en general las utilidades esperadas por la empresa con el nuevo SCG. Estas cuestiones han sido valoradas a través de una escala *Likert* del 1 y 5, tal y como presentamos al principio de este epígrafe.

Los resultados de los diferenciales obtenidos entre expectativas y realidades del caso Confor se presentan en el la **tabla 5.5**. El valor promedio obtenido ha sido de 0,2 puntos, indicando un **grado alto de éxito interno**. Efectivamente, tal y como hemos presentado en la revisión de la literatura, el cambio del sistema será más exitoso, si las expectativas de los agentes coinciden con el funcionamiento real del sistema en la empresa, es decir, el diferencial entre expectativas y realidades es mínimo.

A continuación, con la ayuda de los gráficos presentamos el análisis del diferencial individualizado por cuestión. Posteriormente, el análisis para cada uno de los entrevistados.

Cuestiones	DG			DP			DT			CT			CA			CB			Promedio		
	Exp.	Real.	Dif.	Exp.	Real.	Dif.	Exp.	Real.	Dif.	Exp.	Real.	Dif.	Exp.	Real.	Dif.	Exp.	Real.	Dif.	Exp.	Real.	Dif.
1. Disponibilidad	5	5	0	3	5	2	5	5	0	4	4	0	5	5	0	5	5	0	4,5	4,8	0,3
2. Procesos	5	5	0	4	5	1	5	5	0	4	4	0	5	4	-1	5	5	0	4,7	4,7	0,0
3. Analizar	5	5	0	x	x	x	5	5	0	5	4	-1	x	x	x	5	5	0	5,0	4,8	-0,3
4. Disminuir	5	5	0	4	5	1	3	3	0	4	4	0	5	5	0	5	5	0	4,3	4,5	0,2
5. Empleados	5	5	0	x	x	x	4	4	0	4	4	0	2	4	2	5	5	0	4,0	4,4	0,4
6. Información	5	5	0	4	5	1	x	x	x	4	4	0	5	4	-1	5	5	0	4,6	4,6	0,0
7. Planes	5	5	0	x	x	x	4	3	-1	4	4	0	5	5	0	5	5	0	4,6	4,4	-0,2
8. Áreas	5	5	0	x	x	x	5	5	0	4	4	0	5	5	0	5	5	0	4,8	4,8	0,0
9. Formalización	5	5	0	4	4	0	5	5	0	4	4	0	5	5	0	5	5	0	4,7	4,7	0,0
10. Financiera	5	5	0	x	x	x	x	x	x	3	3	0	5	5	0	x	x	x	4,3	4,3	0,0
11. Gestión	5	5	0	4	5	1	4	4	0	4	4	0	5	5	0	4	4	0	4,3	4,5	0,2
12. Rentabilidad	5	5	0	4	5	1	4	4	0	4	4	0	5	5	0	4	4	0	4,3	4,5	0,2
13. Superior	5	5	0	3	5	2	4	4	0	4	4	0	5	5	0	5	5	0	4,3	4,7	0,3
14. Intermedio	5	5	0	3	5	2	5	5	0	4	4	0	5	5	0	5	5	0	4,5	4,8	0,3
15. Inferior	5	5	0	3	5	2	3	3	0	4	4	0	5	5	0	5	4	-1	4,2	4,3	0,2
16. Liderazgo	5	5	0	3	5	2	4	4	0	4	4	0	5	5	0	5	5	0	4,3	4,7	0,3
<b>Promedio</b>	<b>5,0</b>	<b>5,0</b>	<b>0,0</b>	<b>3,5</b>	<b>4,9</b>	<b>1,4</b>	<b>4,3</b>	<b>4,2</b>	<b>-0,1</b>	<b>4,0</b>	<b>3,9</b>	<b>-0,1</b>	<b>4,8</b>	<b>4,8</b>	<b>0,0</b>	<b>4,9</b>	<b>4,8</b>	<b>-0,1</b>	<b>4,4</b>	<b>4,6</b>	<b>0,2</b>

Puntuación Expectativas (Exp.): 1 = mejorará nada; 5 = mejorará mucho; Puntuación Realidades (Real.): 1= mejoró nada; 5 = mejoró mucho. X, no contesta. Diferencial (DIF) = REAL – EXPEC. DG, Director General; DP, Director de Producción; DT, Departamento Técnico; CT, Contabilidad, CA, Comercial A; CB, Comercial B

**Tabla 5.4:** Valoración del Diferencial entre Expectativas y Realidades del Caso Confor.

Con relación al análisis del diferencial entre las expectativas y realidades por cuestión (**gráfico 5.12**), el promedio fue de 0,2 puntos, indicando que en términos generales, las utilidades alcanzadas con el nuevo sistema han superado las expectativas que se tenían.

Sin embargo, y de modo individual, en las cuestiones relativas a: la capacidad de analizar los costes (3) y la coordinación de planes (7), las expectativas que se tenían fueron superiores a las realidades en 0,3 y 0,2 puntos respectivamente. La valoración de estas dos cuestiones puede explicarse por la mayor implicación del sistema PPCC en la gestión de fábrica dentro del sistema de gestión de Confor. A pesar de que el PPCC generó expectativas de mejora en cuanto al análisis de costes y la coordinación de planes, la percepción general sobre la realidad obtenida, es que en la práctica no se han obtenido estas utilidades tal y como se esperaba.

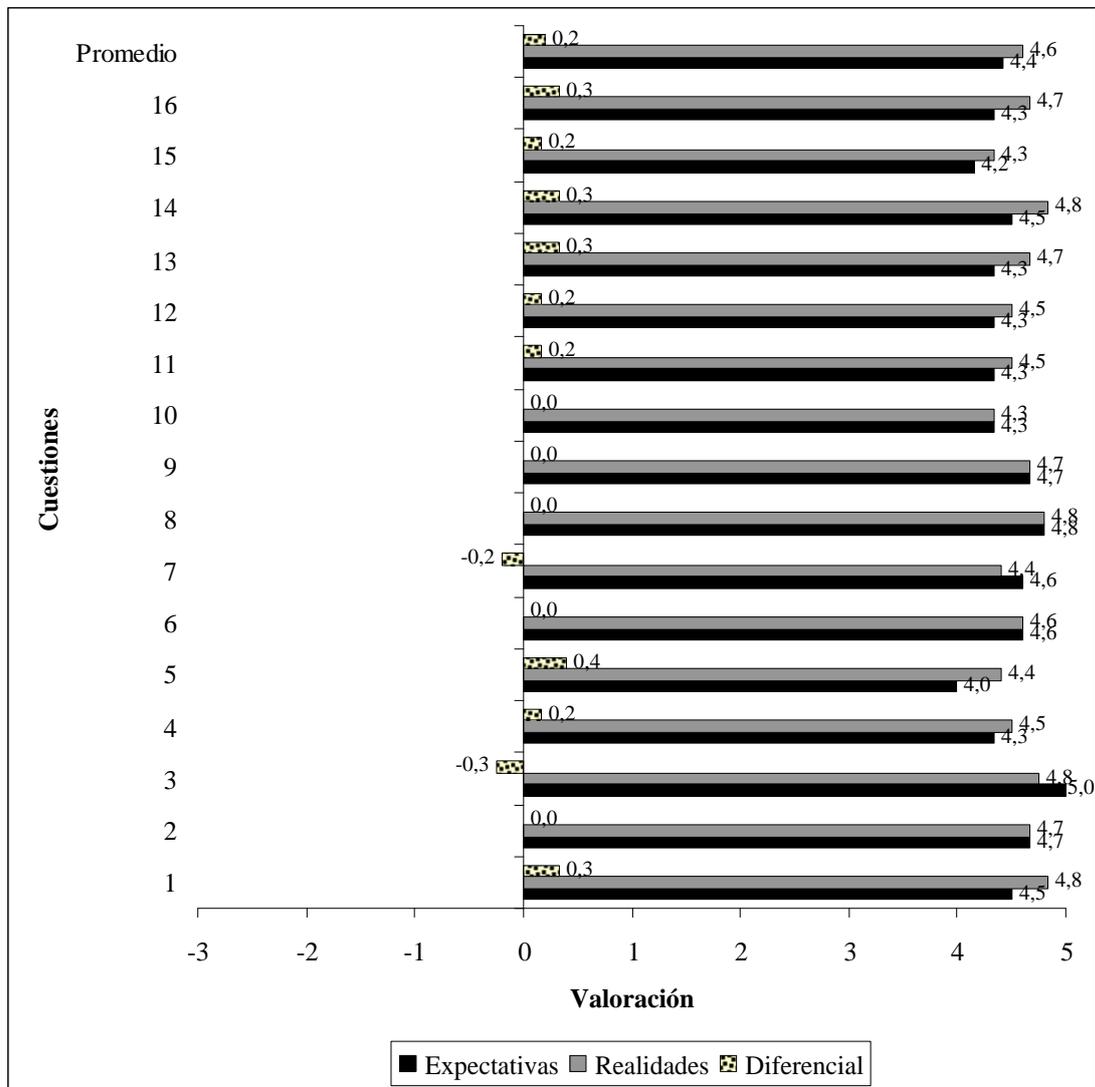
En las cuestiones sobre el control de procesos (2), la coordinación de los sistemas de información (6), uso de planes por áreas (8), formalización de la planificación (9) e información económica-financiera (10) no ha habido diferencias entre las valoraciones. Es decir, la percepción que se tiene a cerca de la realidad obtenida en la práctica, coincide en general con las expectativas de los agentes.

En las demás cuestiones relativas a: información a tiempo real (1), capacidad de disminuir los costes (4), reducir número de empleados (5), gestión global (11), rentabilidad (12), implicación en la actividad de los mandos superiores (13), mandos intermedios (14), mandos inferiores (15), y liderazgo (16), en promedio, el diferencial ha sido a favor de las realidades, con valores mínimos de 0,2 puntos y máximos de 0,4 puntos. En estos aspectos, los entrevistados valoran que las realidades han superado incluso las expectativas que se tenían del PPCC:

Si analizamos las respuestas por entrevistado, observamos tres grupos de agentes diferenciados. En primer lugar, aquellos agentes que en términos promedios percibe que las expectativas fueron mayores a las realidades. Este grupo está compuesto por el Director del Departamento Técnico, el Contable y la Comercial B. Y en segundo lugar, aquellos agentes que en términos promedio no perciben diferencias entre las expectativas y las realidades. Este grupo está compuesto por el Director General y la Comercial A. Y por último, el Director de Producción que ha valorado en promedio más las realidades que las expectativas.

Asimismo, observamos que de todas las cuestiones, la única que ha obtenido un comportamiento homogéneo entre los entrevistados, ha sido la relativa a la formalización del proceso de planificación (9). Todos los entrevistados han percibido que las realidades alcanzadas coinciden cien por cien con las expectativas que se tenían al respecto. En las demás cuestiones, los resultados obtenidos en cada uno de los entrevistados no es coincidente, es decir, hay discrepancias acerca de las utilidades alcanzadas con el sistema.

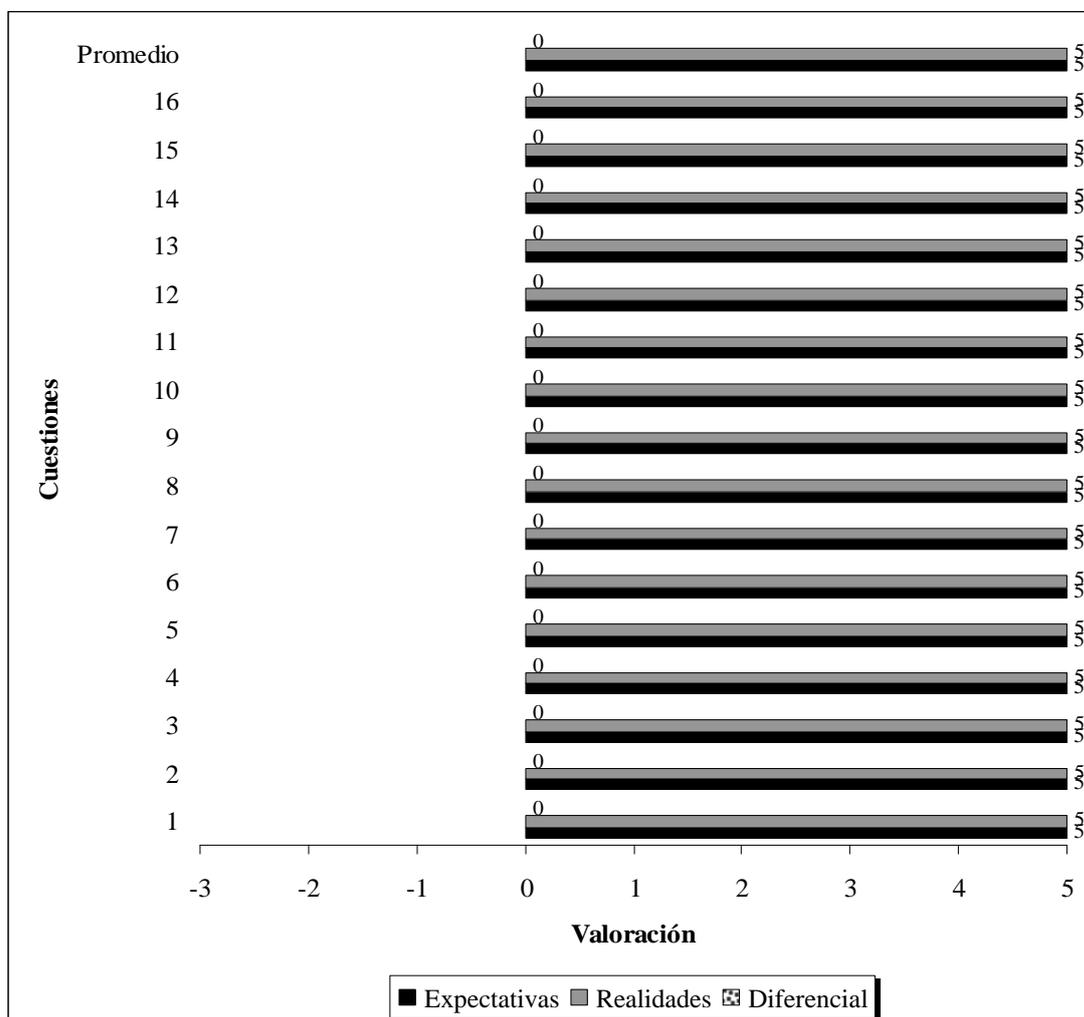
En general, los resultados indican que en Confor los agentes perciben que las realidades alcanzadas con el PPCC han superado las expectativas que se tenían, es decir, el sistema ha resultado más útil de lo que incluso los agentes en un principio esperaban.



**Gráfico 5.12:** Valoración del Diferencial entre Expectativas y Realidades del Caso Confor.

El análisis del diferencial entre expectativas y realidades para el Director General (**gráfico 5.13**) indica que no ha habido diferencias en las valoraciones en ninguna cuestión. El diferencial es cero para cada una de las cuestiones. Las valoraciones han alcanzado en todas las cuestiones la puntuación máxima. Lo que indica, que en opinión del Director General el PPCC ha logrado en Confor desarrollar con éxito todas las utilidades para las que el sistema fue diseñado.

Sin embargo, tal grado de éxito, no ha sido observado en ningún otro entrevistado. Al respecto, hemos de considerar que el Director General ha sido el principal impulsor del cambio en la empresa, junto al Director de Producción. Son los dos agentes responsables de la introducción del PPCC.

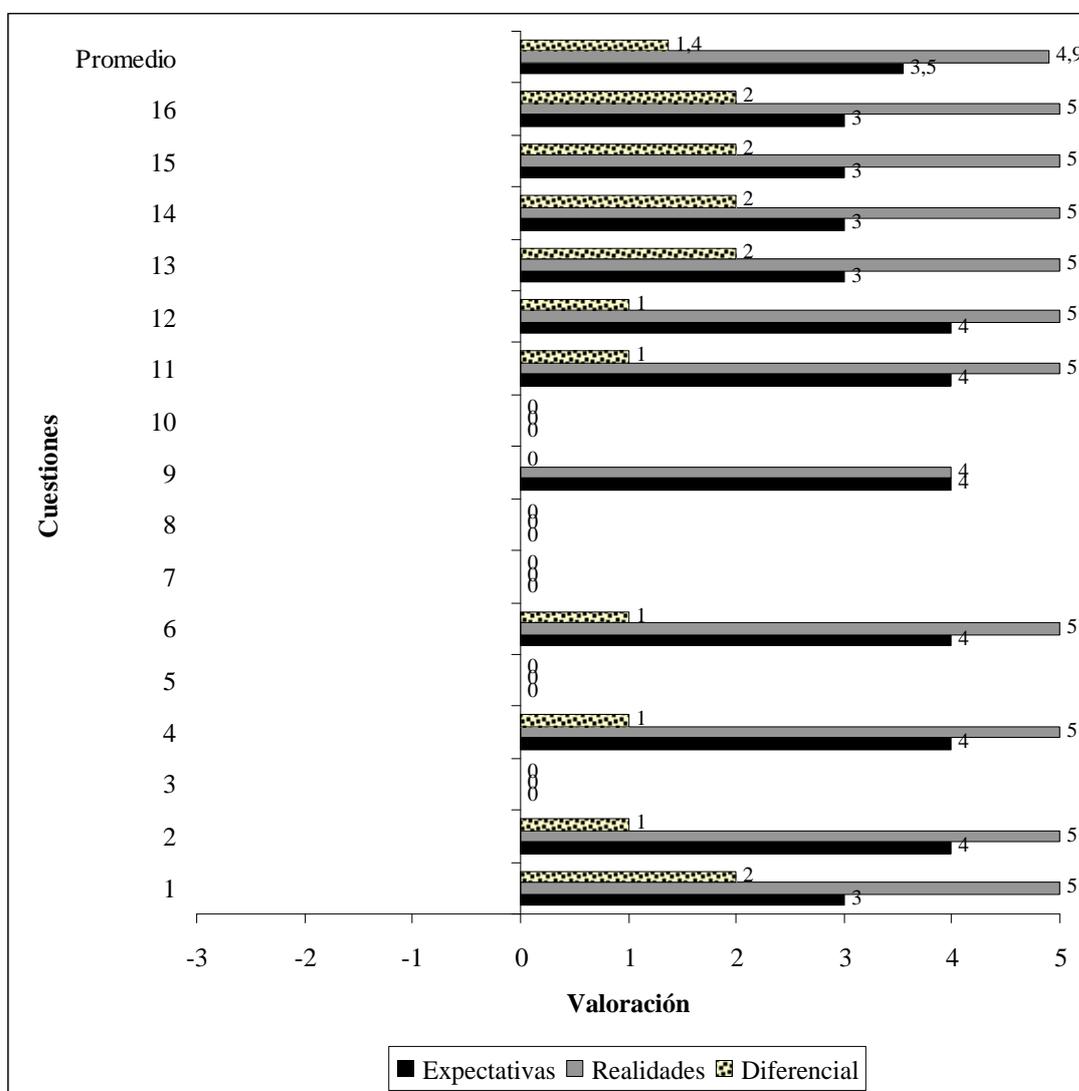


**Gráfico 5.13:** Valoración del Diferencial entre Expectativas y Realidades del Director General de Confor.

El análisis del diferencial para el Director de Producción (**gráfico 5.14**) también muestra una percepción distinta al resto de entrevistados. Debido al acusado perfil técnico (ingeniero) del Director de Producción, y a pesar de no compartimos su opinión, decidió no contestar a las cuestiones sobre la capacidad de analizar los costes (3), reducir número de empleados (5), coordinación de planes (7), uso de planes por áreas (8) e información económica-financiera (10),

por considerar que no recaía en el objetivo central del PPCC.

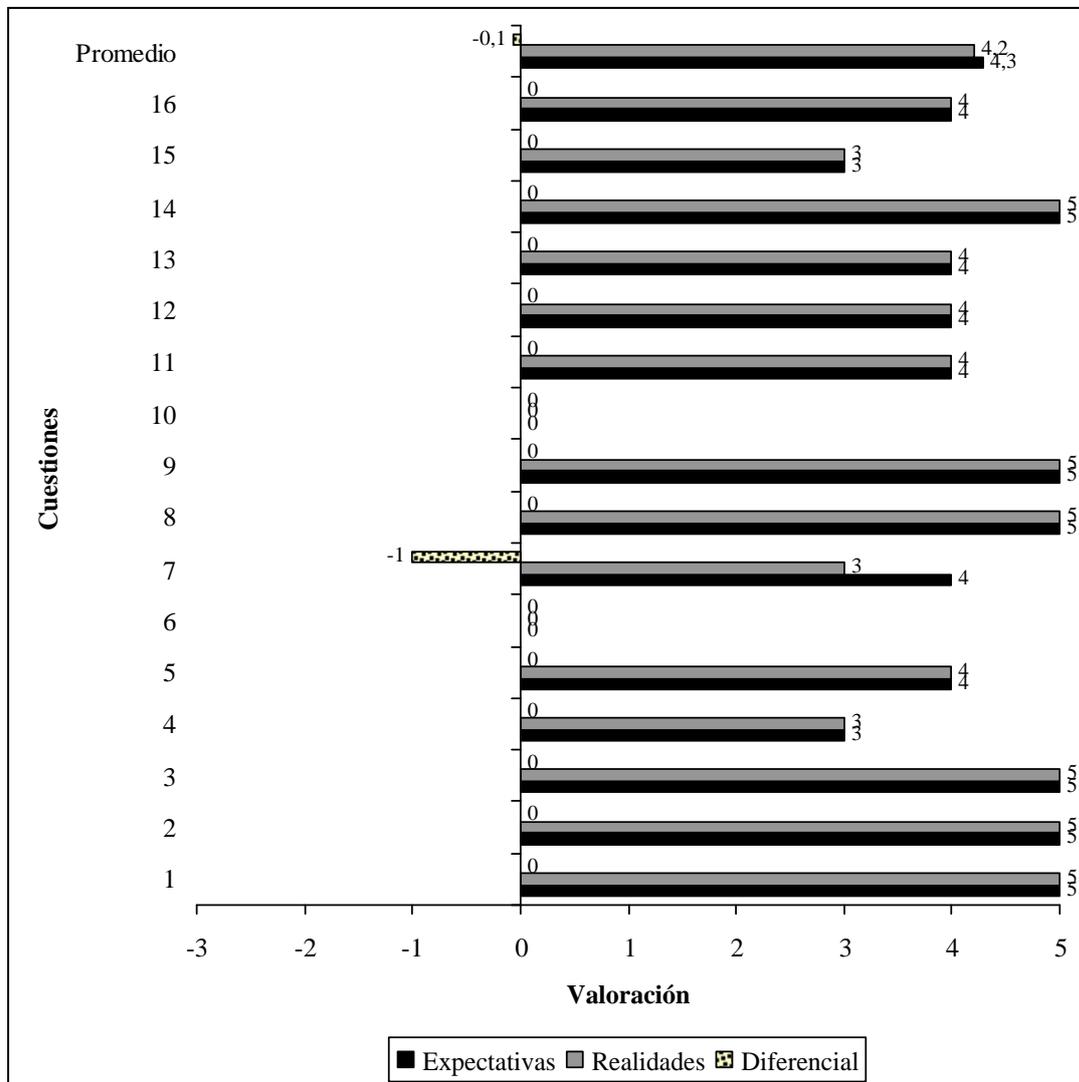
Sin embargo, y aunque finalmente no se valoraron, el entrevistado reconoció que en la práctica, el uso del PPCC en otros departamentos, especialmente el Director General, sí que ha facilitado estas utilidades. En el caso de que hubiera valorado, las realidades hubiera superado las expectativas respecto a estas características. A pesar de no haber contestado a algunas cuestiones, opina que las realidades obtenidas con el PPCC han superado sus expectativas, en 1,4 puntos en promedio.



**Gráfico 5.14:** Valoración del Diferencial entre Expectativas y Realidades del Director de Producción de Confor.

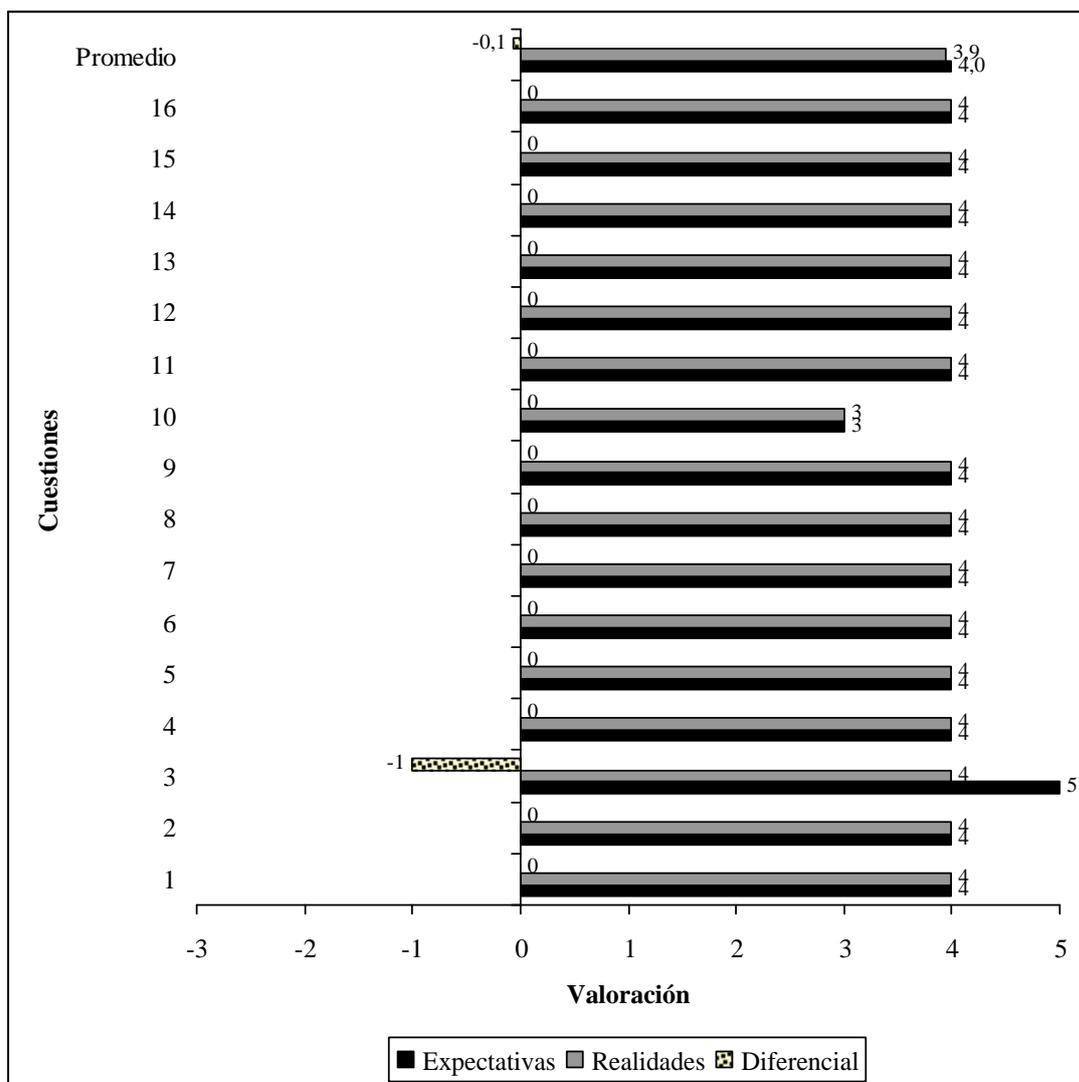
El análisis del diferencial para el Director del Departamento Técnico (**gráfico 5.15**) muestra que en promedio, la valoración de las expectativas ha sido superior a las realidades en -0,1 puntos. El entrevistado no ha contestado a las cuestiones relativas a la coordinación de los sistemas de información (6) e información económica-financiera (10), en la medida que estas utilidades recaen fuera de su campo de acción y no posee información al respecto.

En la cuestión relativa a la coordinación de los planes (7) la puntuación ha sido a favor de las expectativas. En general, sus respuestas muestran que las realidades alcanzadas coinciden casi al cien por cien con las expectativas que tenía del nuevo sistema.



**Gráfico 5.15:** Valoración del Diferencial entre Expectativas y Realidades del Director del Departamento Técnico de Confor.

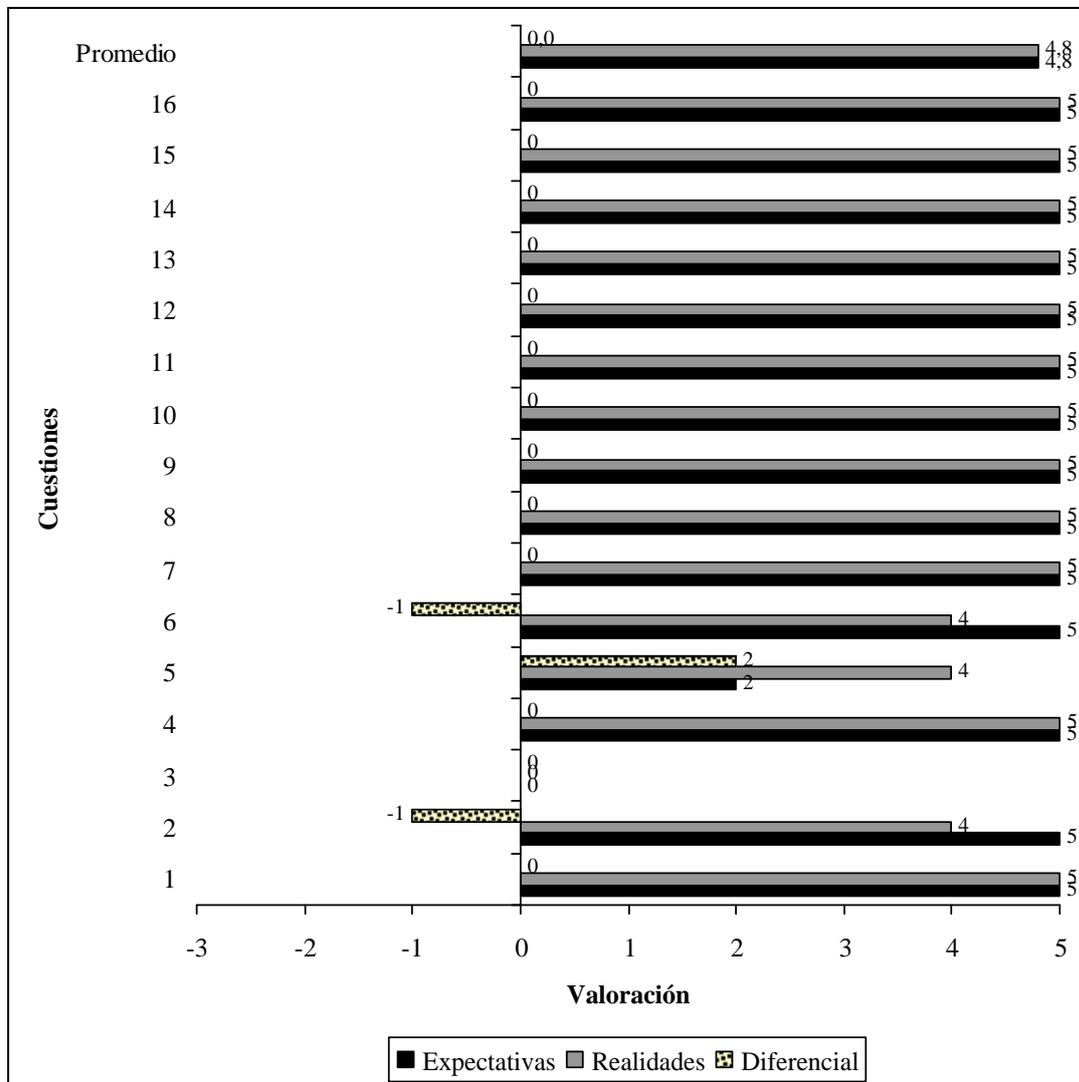
El análisis del diferencial para el Contable (**gráfico 5.16**) muestra un promedio de -0,1 puntos a favor de las expectativas. Según su valoración, todas las utilidades del PPCC han sido desarrolladas según sus expectativas, a excepción de la cuestión sobre la capacidad de analizar los costes (3), cuya valoración mostró que la realidad en la práctica no ha alcanzado lo que esperaba del sistema. En general, destaca que “las expectativas que se tenían era que iba a mejorar bastante y las realidades coinciden”.



**Gráfico 5.16:** Valoración del Diferencial entre Expectativas y Realidades del Contable de Confor.

En cuanto al análisis del diferencial para la Comercial A (**gráfico 5.17**) indica, en general, que no hay diferencias entre las valoraciones de las expectativas y realidades. Sin embargo, en el análisis individualizado por cuestión, observamos que su opinión acerca de la cuestión relativa a la gestión y procesos empresariales (2) y la coordinación de los sistemas de información (6) apunta que las realidades no alcanzaron las expectativas que al respecto tenía en 1,0 punto. En la cuestión sobre la capacidad de reducir el número de empleados (5), las realidades, sin embargo, en su opinión son superiores a sus expectativas en 2,0 puntos.

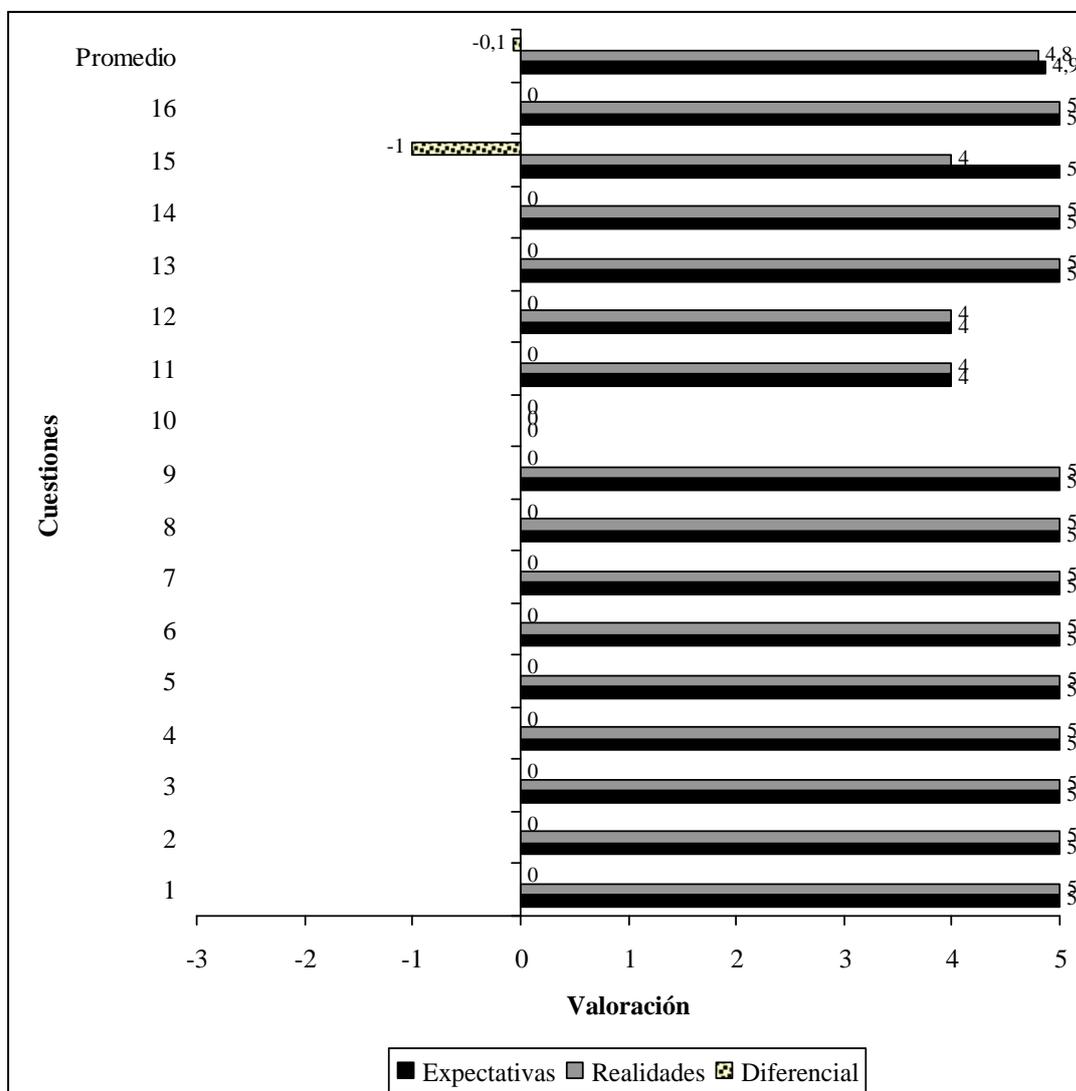
Adicionalmente, comenta que el nuevo sistema ha ampliado la toma de decisiones en la organización: *“Ahora nosotras (comercial) podemos tomar unas decisiones sin tener que pedir autorización a la gerencia, bajos unas normas generales. La toma de decisiones estás más descentralizada. Si algo falla en producción, nosotras podemos decidir la fecha de entrega del pedido,... tenemos una mayor autonomía”*.



**Gráfico 5.17:** Valoración del Diferencial entre Expectativas y Realidades de la Comercial A de Confor.

En el análisis del diferencial entre las expectativas y realidades para la Comercial B (**gráfico 5.18**), la valoración promedio ha sido de - 0,1 puntos, a favor de las expectativas. En concreto destaca el diferencial obtenido en la cuestión sobre la implicación de la información de gestión en la actividad diaria de los mandos inferiores (15) en la que se ha alcanzado 1,0 punto de diferencia entre las expectativas y la realidad percibida.

En términos generales, comenta que: *“El nuevo sistema de control de producción ha proporcionado la oportunidad de ofrecer más seguridad y confianza de cara al cliente...el cliente estará contento si le transmites seguridad a sus peticiones, ... si estás indeciso, ya sea porque falta tela o algo ha fallado, él no confía en la empresa. Es lo peor que puede pasar... nos interesa que el cliente tenga plena confianza en nosotros”*.



**Gráfico 5.18:** Valoración del Diferencial entre Expectativas y Realidades de la Comercial B de Confor.

El análisis del diferencial entre la percepción de los entrevistados sobre las expectativas que se tenían de las utilidades del PPCC antes de su introducción en las rutinas organizativas de Confor y las realidades alcanzadas, ha demostrado un **grado alto de éxito interno**.

El diferencial promedio observado ha sido de 0,2 puntos, manifestando que la valoración sobre las realidades ha sido ligeramente superior a las expectativas. En general, las valoraciones convergen en las dos dimensiones del diferencial, con excepción de algunas cuestiones, sin embargo no observamos en ninguna cuestión concreta valoraciones homogéneas entre los entrevistados. Por lo que al igual que en el caso Mersa, concluimos que las percepciones sobre la realidad del sistema en cada una de las utilidades difieren en cada departamento.

#### 5.2.3.2 *El Éxito Externo (v5)*

El éxito del cambio en un SCG ha sido valorado adicionalmente midiendo la variación que la empresa ha experimentado en su nivel de eficiencia relativa dentro de su sector. A esta valoración del éxito la hemos denominado éxito externo. Para ello, se ha tomado como referencia dos momentos del tiempo, antes y después del cambio. Es lógico considerar que los cambios en los SCG no se aprecian instantáneamente en la eficiencia relativa del sector, siendo necesario evaluar como mínimo 2 años antes y 2 años después del cambio, siempre que los datos disponibles en las fuentes consultadas hayan permitido el análisis.

Esto nos ha permitido observar y comparar la evolución de las empresas objeto de estudio en el conjunto de las empresas de su sector. Así, fue posible verificar la relación entre el cambio en los SCG experimentado en la organización y el aumento o disminución de su eficiencia relativa en el sector analizado, como una medida del éxito del cambio desde una perspectiva objetiva de valoración.

Con este análisis esperamos evaluar en que medida los cambios contables llevados a cabo por los gestores de la organización, son visibles a la luz de sus competidores más cercanos, los cuales poseen características productivas

y productos semejantes y probablemente estén expuestos a las mismas adversidades o restricciones del mercado.

La eficiencia en este trabajo se ha conceptualizado desde su definición tradicional, según Cooper *et al.* (2000). La eficiencia es el ratio entre uno o más recursos (*inputs*) y sus correspondientes productos (*outputs*). La eficiencia relativa es la posición de una empresa con relación a aquellas organizaciones de su sector que obtienen los mejores rendimientos en el modelo utilizado. A través de este indicador, la expectativa de los investigadores es encontrar evidencias que complementen la valoración del éxito del cambio contable.

El modelo utilizado es el DEA (*Data Envelopment Analysis*) con retornos variables a escala (VRS) orientado al *input*, tal y como es desarrollado en Cooper *et al.* (2000). Como indicadores de producto (*outputs*) se han utilizado dos variables: Ingresos de Explotación y Resultado del Ejercicio, y como recursos (*inputs*) cinco variables: Número Empleados, Gastos de Materiales, Gastos de Personal, Dotaciones para la Amortización de Inmovilizado y Otros Gastos de Explotación.

La muestra está compuesta por 62 empresas medianas del sector de la madera y del mueble de la Comunidad Valenciana. Se excluyeron del análisis aquellas empresas que en el periodo 2000-2004 tenían 250 o más trabajadores, aquellas que tenían menos de 50 empleados, y aquellas que en alguno de los años analizados no estuvo disponible la información contable en la base de datos SABI. Bien porque dejaron de presentar los estados financieros o bien por cualquier otro motivo desconocido por los investigadores.

El DEA genera un indicador de eficiencia relativa (IER) igual o inferior a 1, para cada una de las empresas del sector. Las empresas que presentan un IER igual a 1, son las que ostentan la máxima eficiencia en el uso de un conjunto de recursos y productos dentro de su sector, y menos eficientes aquellas con IER menor que 1. La diferencia entre el valor máximo del indicador

y el valor alcanzado por una empresa es el valor que dicha empresa debería reducir en el consumo de sus recursos, dado su nivel de productos, para alcanzar la máxima eficiencia relativa dentro de su sector.

El periodo de análisis escogido ha sido el comprendido entre el año 2000 y el año 2004. Se seleccionó este período de tiempo porque son los últimos 5 años disponibles en la base de datos SABI, considerando la fecha de selección de la muestra a principios del año 2006. Dada esta limitación, establecimos como criterio de selección de los casos, que fueran empresas que hubiesen promovidos cambios en los SCG alrededor del año 2002, de modo que pudiéramos observar la evolución de su eficiencia relativa, dentro del periodo citado. Los resultados obtenidos en el análisis realizado para este periodo son presentados en el **Anexo A**.

Los resultados que se obtienen con el análisis DEA permiten realizar un ranking de empresas según su eficiencia relativa. El análisis descriptivo de los resultados alcanzados permite afirmar que el nivel promedio de eficiencia en el año 2000 es de 93%, con tendencia ascendente en los años siguientes, hasta alcanzar un 94,8% en 2004.

Considerando el promedio del IER en el período, identificamos un grupo de 38 empresas con IER superior al promedio del sector (94,1%), donde se sitúa la empresa Confor. A su vez dentro de éste grupo, identificamos un subgrupo de 16 empresas con IER igual a 1 (100%), es decir, con eficiencia plena, donde se sitúa la empresa Mersa. Por último, se identifica un grupo de 24 empresas con IER inferior al promedio del sector.

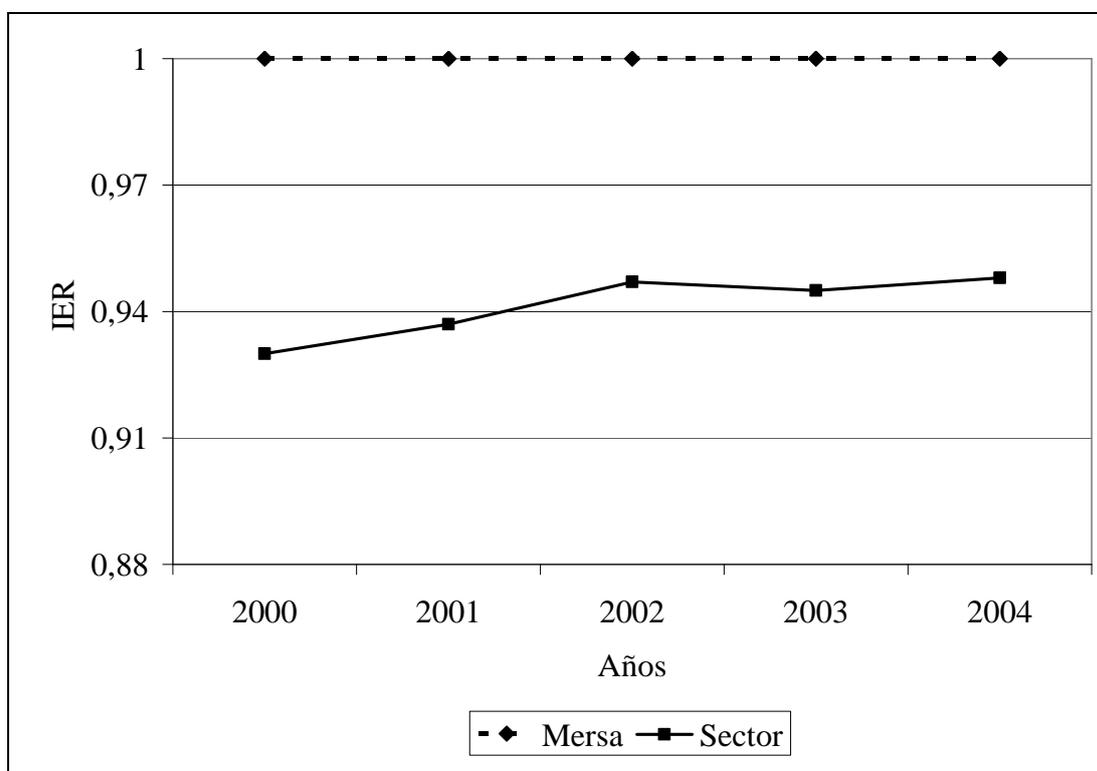
Además, con el objetivo de explicar cómo mantuvieron las empresas su posición competitiva a lo largo de los años, analizamos cada una de las variables financieras que componen el IER comparando con el promedio del sector. Así que confrontando la evolución de las variables de la empresa con el sector, podemos identificar si dicha evolución ha favorecido o perjudicado el IER

de la empresa. Por ejemplo, si los ingresos (*output*) de la empresa crecen a una tasa superior al sector, y los gastos (*input*) crecen a una tasa inferior, el indicador de la empresa mejorará con relación al sector.

#### 5.2.3.2.1 Caso A: Mersa

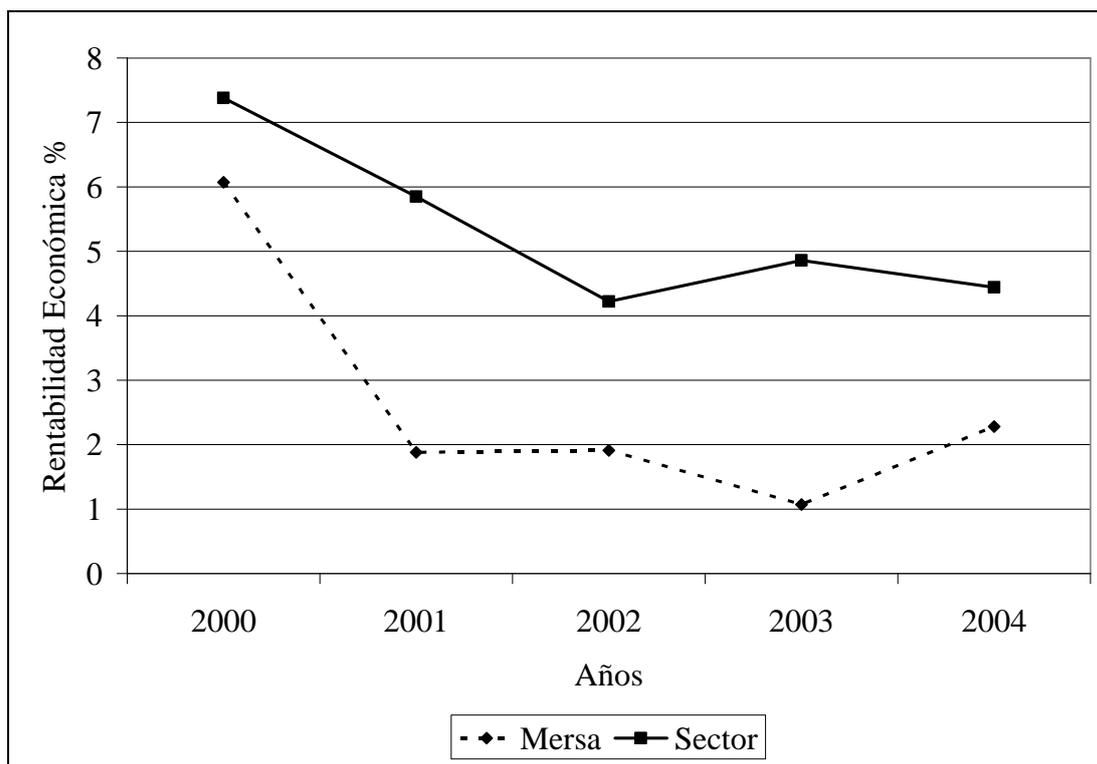
El IER de Mersa a lo largo del periodo analizado (2000 al 2004), en el que se vivió la introducción del CMI, es siempre 1, es decir, se encuentra en el selecto grupo de empresas plenamente eficientes, dando evidencias de un **grado alto de éxito externo**, tal y como representamos en el **grafico 5.19**.

A pesar de no observar variaciones del IER de Mersa, a lo largo del periodo analizado, nos planteamos que hubiera pasado con la eficiencia relativa de esta empresa sin los cambios acometidos a partir del año 2001. Nuestra interpretación es que sin estos cambios, Mersa no mantendría hoy por hoy su posición, debido al deterioro que hubiera provocado en su eficiencia interna, la tendencia negativa en la que se encontraba inmersa la organización.



**Gráfico 5.19:** Evolución del Indicador de Eficiencia Relativa de Mersa vs. Sector, 2000 al 2004.

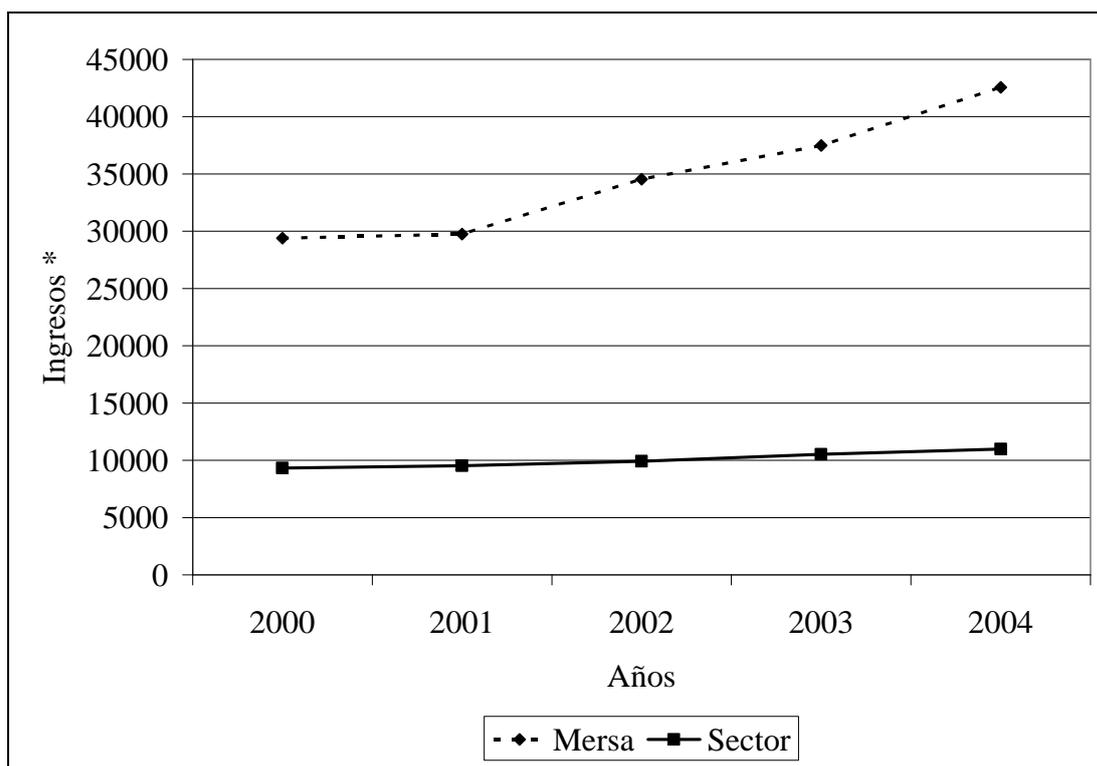
Verificamos en el **gráfico 5.20** que los cambios se vieron reflejados en la rentabilidad económica de Mersa. Si bien, en el año 2001 presentó una fuerte reducción de un 70% en su rentabilidad respecto al año 2000, a partir del 2001 se observa una evolución positiva de un 21% hasta el año 2004. Comparativamente al promedio de la rentabilidad económica del sector, la reducción de Mersa (62%) ha sido superior a la del sector (40%).



**Gráfico 5.20:** Rentabilidad Económica de Mersa vs. Sector, 2000 al 2004.

*Fuente: Sabi, 2006.*

Adicionalmente, analizamos cada una de las variables financieras que componen el IER de Mersa, con el objetivo de explicar cómo mantuvo la empresa su posición competitiva a lo largo de estos años. Podemos observar en el **gráfico 5.21** que el volumen de ingresos de explotación de Mersa en el período 2000 al 2004 ha crecido 45%, mientras que el promedio del sector ha sido de un 18%. Tal situación favorece la manutención del IER, siendo los ingresos una variable de salida del modelo utilizado. Cuanto mayor puntuación ostente una variable de salida en comparación con la media del sector, mejor será el IER de Mersa.

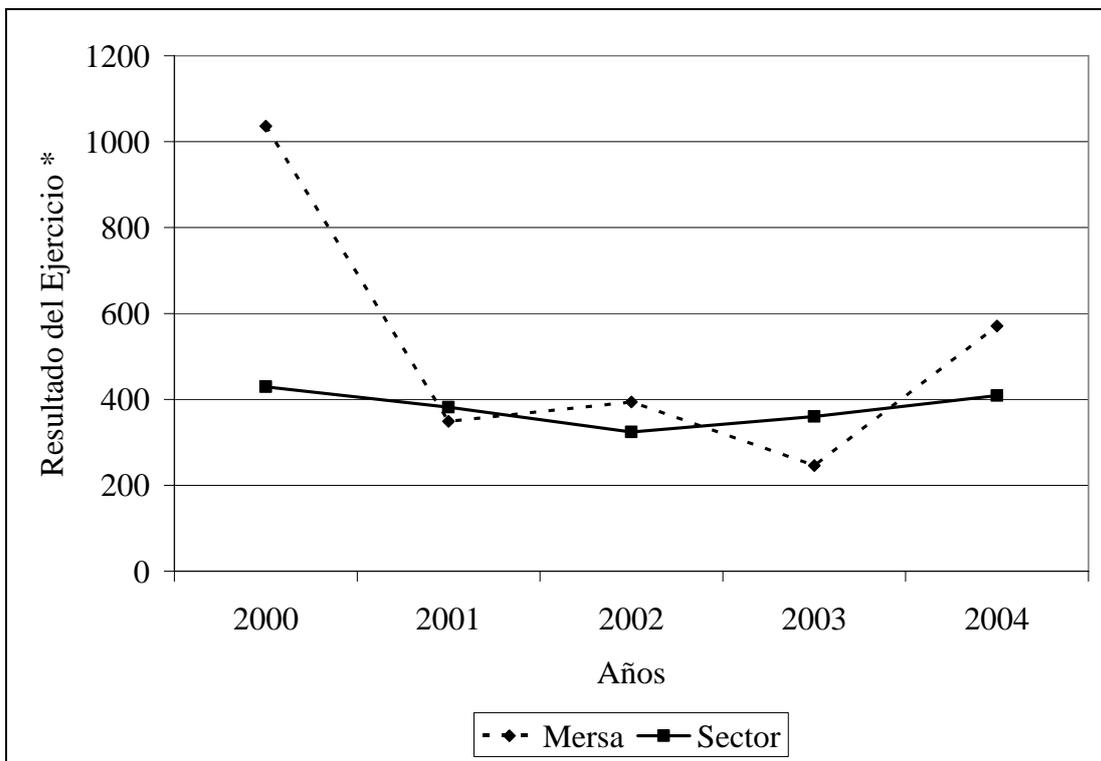


\* miles de euros.

**Gráfico 5.21:** Ingresos de Explotación de Mersa vs. Sector, 2000 al 2004.

*Fuente: Sabi, 2006.*

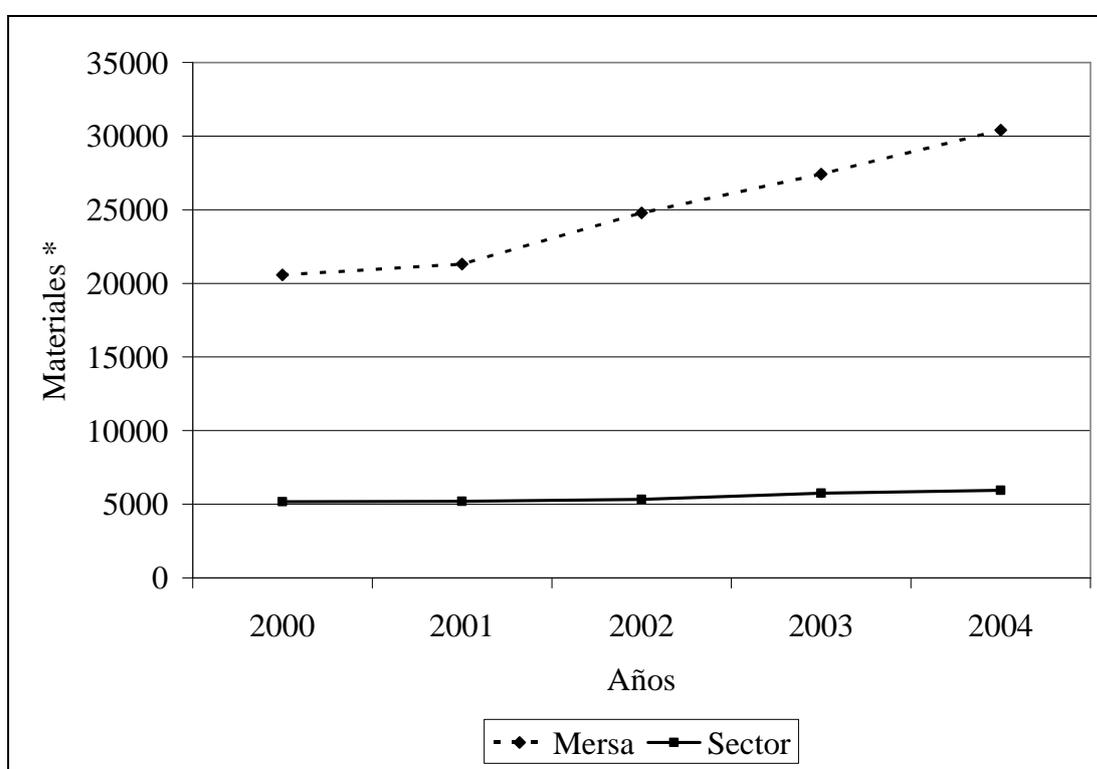
Con relación al Resultado del Ejercicio (**gráfico 5.22**), observamos una reducción de un 45% en Mersa y una reducción de un 5% en el promedio del sector. Contrariamente a lo observado en la evolución de los ingresos, el resultado sí que podría afectar negativamente a la manutención del IER, por ser también una variable de salida.



\*miles de euros

**Gráfico 5.22:** Resultado del Ejercicio de Mersa vs. Sector. *Fuente: Sabi, 2006.*

La comparación del Consumo de Materiales de Mersa con el sector (**gráfico 5.23**) presenta que si bien el consumo en Mersa ha crecido un 48%, el promedio del sector creció solamente un 15%. Esta relación podría perjudicar la manutención del IER, dado que el Consumo de Materiales es una variable de entrada, lo que significa que cuanto menor es su evolución en comparación con el sector, mejor será el IER de la empresa.

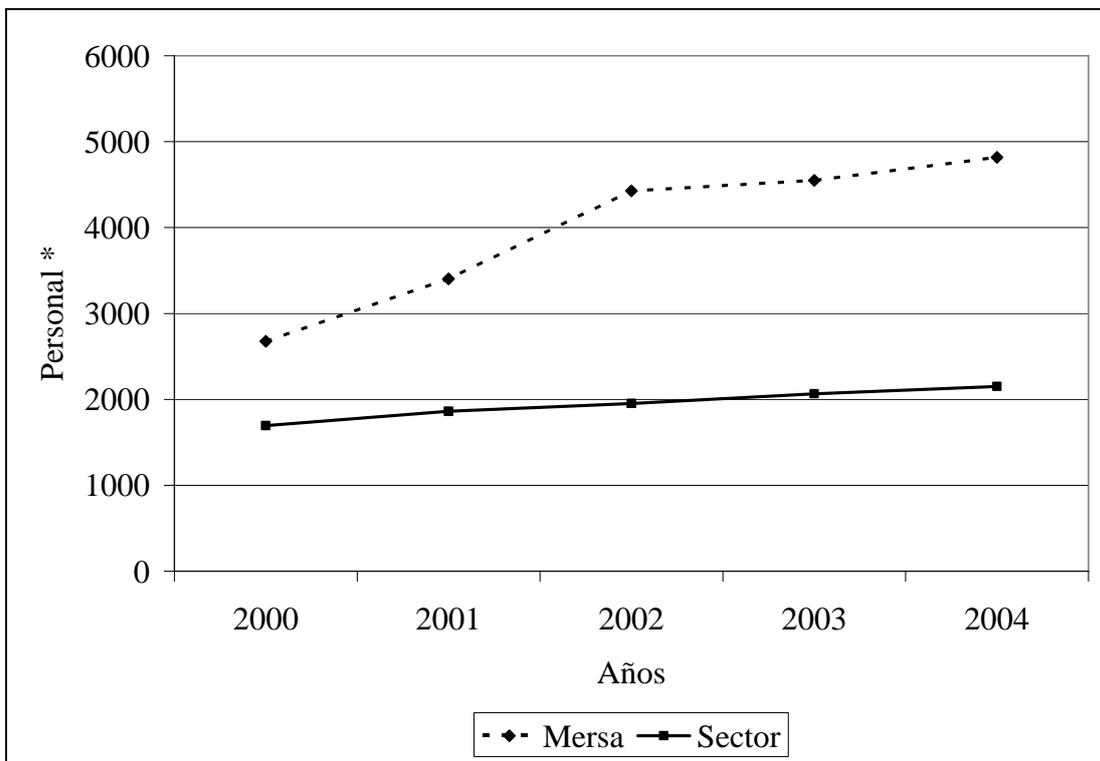


\* miles de euros

**Gráfico 5.23:** Consumo de Materiales de Mersa vs. Sector, 2000 al 2004.

*Fuente: Sabi, 2006.*

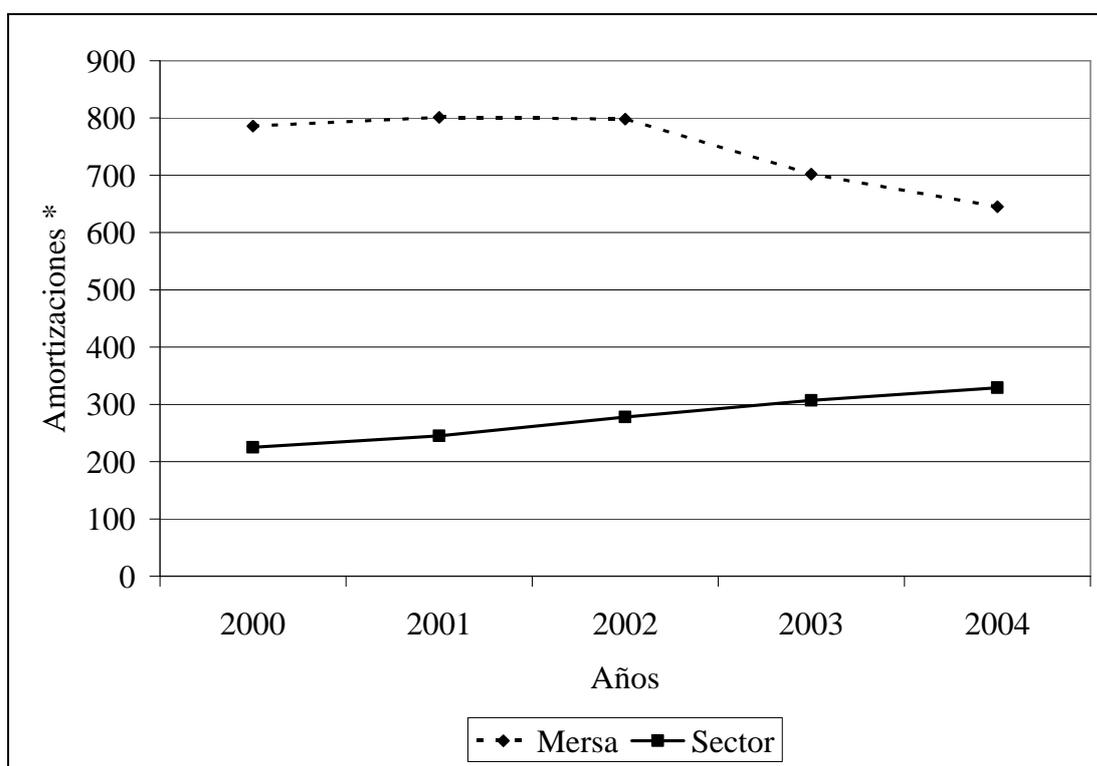
La comparación de los Gastos de Personal de Mersa con el promedio del sector (**gráfico 5.24**), muestra que ha habido un aumento en el consumo de un 80% en Mersa, en contra del 27% de aumento promedio observado en el sector. Al igual que hemos observado en la variable Consumo de Materiales, los Gastos de Personal perjudican en Mersa la mantención del IER.



\*miles de euros

**Gráfico 5.24:** Gastos con Personal de Mersa vs. Sector, 2000 al 2004. *Fuente: Sabi, 2006.*

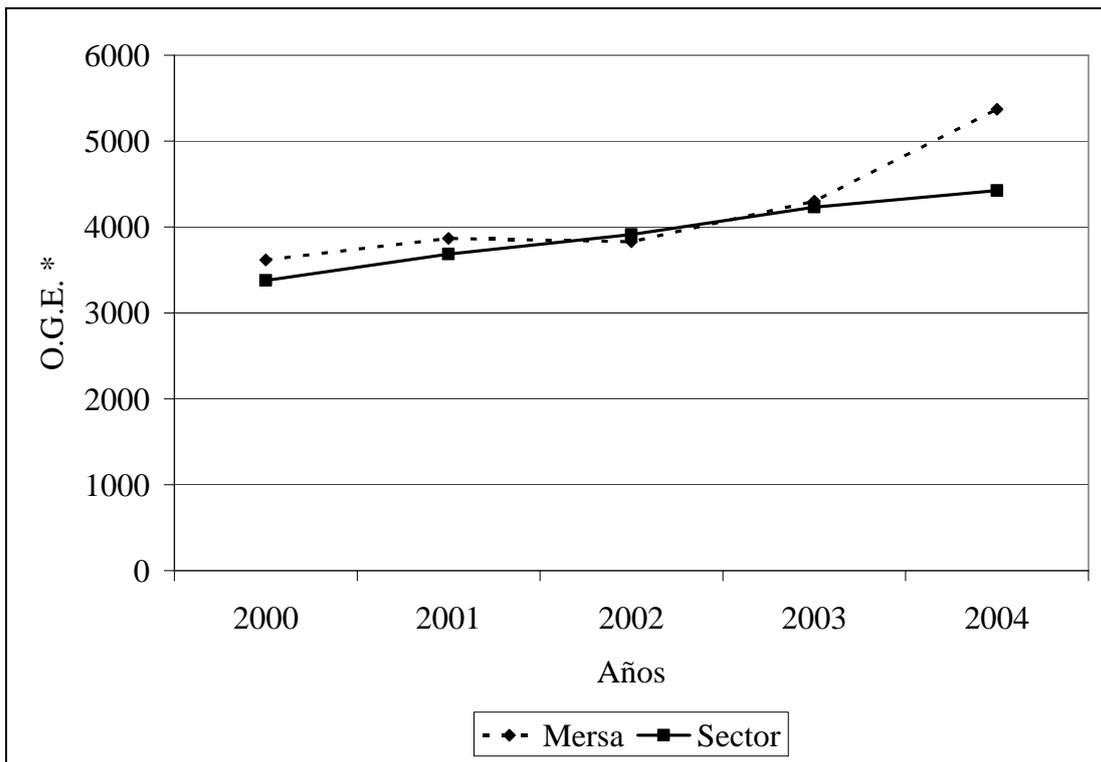
La comparación entre las Dotaciones de Amortización de Mersa y el promedio del sector (**gráfico 5.25**), muestra que el consumo ha disminuido un 18%, en tanto que el promedio del sector ha crecido un 46%. Distintamente al comportamiento de las dos variables anteriores, las Dotaciones de Amortización favorecen la manutención del IER.



\* miles de euros

**Gráfico 5.25:** Dotaciones para Amortizaciones de Mersa vs. Sector, 2000 al 2004. *Fuente: Sabi, 2006.*

La comparación de Otros Gastos de Explotación de Mersa y el promedio del sector (**gráfico 5.26**) revela que el consumo en Mersa ha crecido un 48%, mientras que el promedio del sector ha crecido un 31%. Esta relación de consumo no favorece la mantención del IER de Mersa.

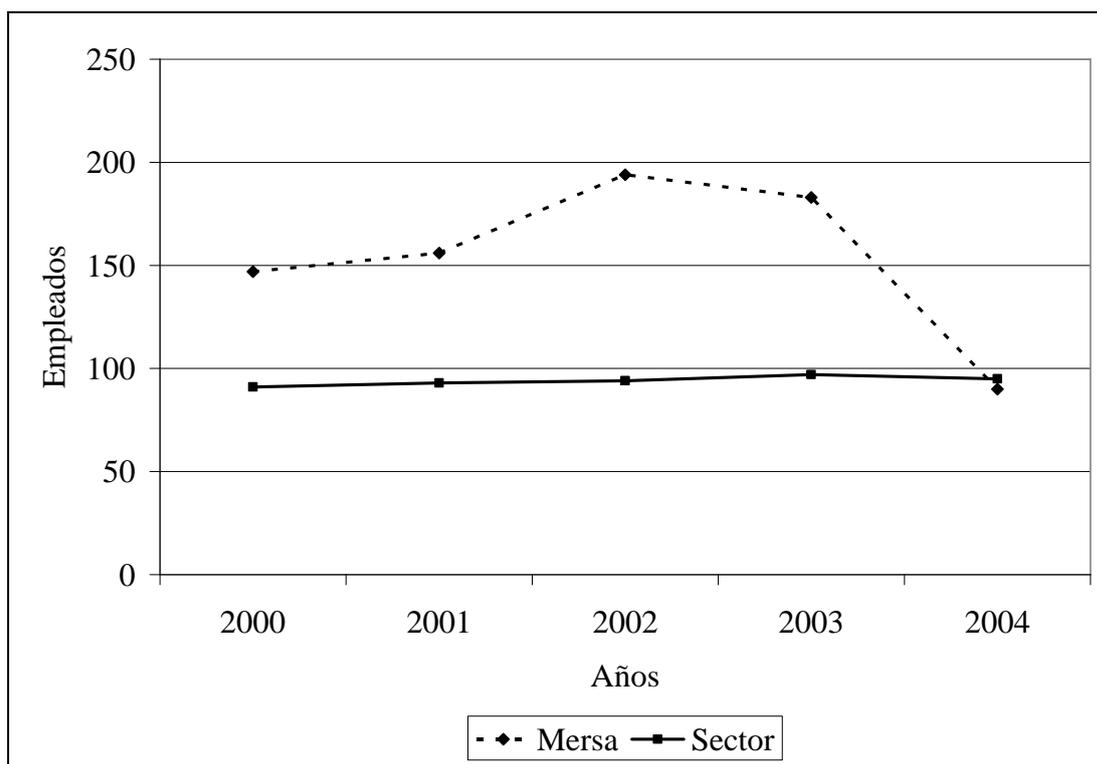


\* O.G.E.= Otros gastos de explotación, en miles de euros

**Gráfico 5.26:** Otros Gastos de Explotación de Mersa vs. Sector, 2000 al 2004.

*Fuente: Sabi, 2006.*

La comparación del Número de Empleados de Mersa con el promedio del sector (**gráfico 5.27**) revela que hubo una disminución de la plantilla de Mersa de un 39%, en tanto que el promedio del sector ha sido un aumento de 4%. Esta reducción favorece la mantención del IER.



**Gráfico 5.27:** Número de Empleados de Mersa vs. Sector, 2000 al 2004. *Fuente:* Sabi 2006.

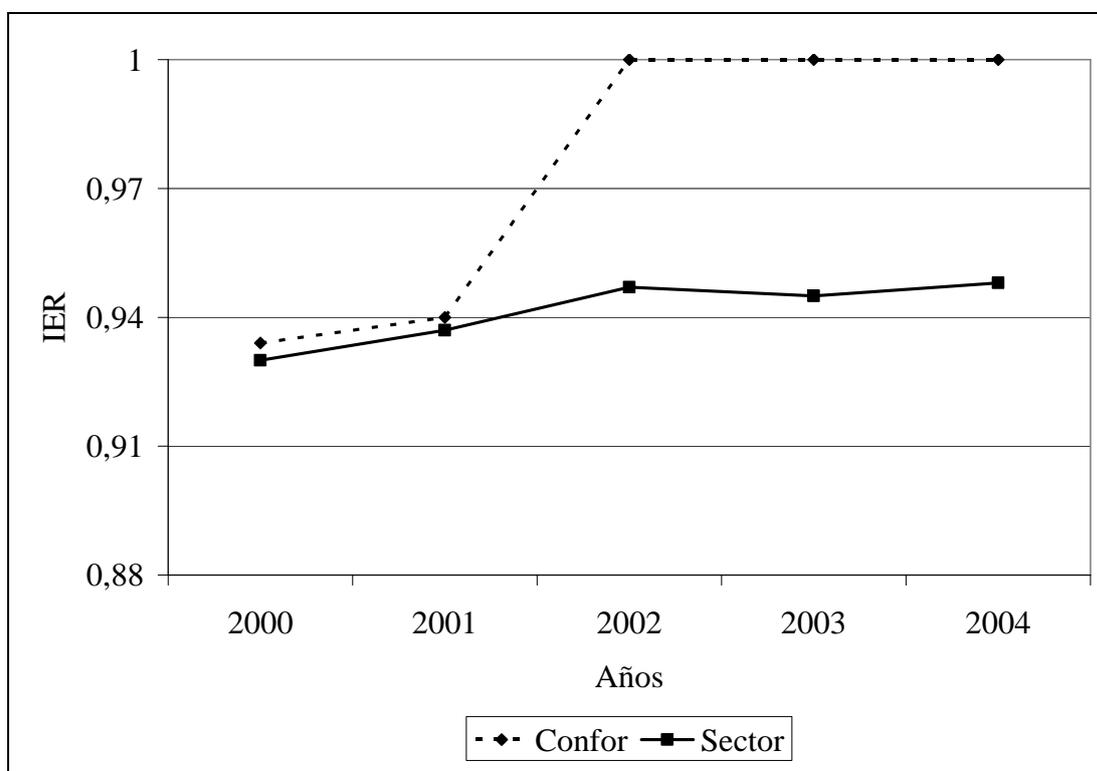
El análisis de las variables he demostrado que los Ingresos de Explotación, las Dotaciones de Amortización y el Número de Empleados contribuyeron positivamente en la mantención de la posición competitiva de Mersa en su sector. Por otro lado, el Resultado del Ejercicio, el Consumo de Materiales, los Gastos con Personal y los Otros Gastos de Explotación han perjudicado la mantención del IER.

Como consecuencia, se observa que los cambios llevados a cabo por la organización en los SCG también se vieron reflejados en la mejora de los indicadores de eficiencia relativa, corroborando así la mantención del IER en un nivel máximo. En conclusión, el cambio efectuado por Mersa en la gestión de la empresa en general, y en los SCG en particular, han favorecido la mantención de su eficiencia relativa dentro del sector, observando por tanto un **grado de éxito externo alto**.

#### 5.2.3.2.2 Caso B: Confor

El análisis de la eficiencia relativa de Confor en relación a su sector, dentro del periodo de análisis seleccionado, muestra una evolución del IER hacia la máxima puntuación, el valor 1. Esto es indicativo de que Confor ha seguido una evolución positiva hacia el máximo rendimiento de sus recursos en comparación con el rendimiento de los recursos invertidos por las empresas del mismo sector. El examen de las evidencias muestra por tanto que Confor ha conseguido un **grado alto de éxito externo** respecto al cambio realizado en sus SCG.

En el **gráfico 5.28**, presentamos la evolución del IER en comparación con el promedio del IER del sector. Observamos que en los 2 primeros años examinados, Confor está ligeramente por encima del promedio del sector. A continuación, observamos que Confor se ha despegado del comportamiento promedio del sector y ha alcanzado el valor máximo de eficiencia, es decir el valor 1.

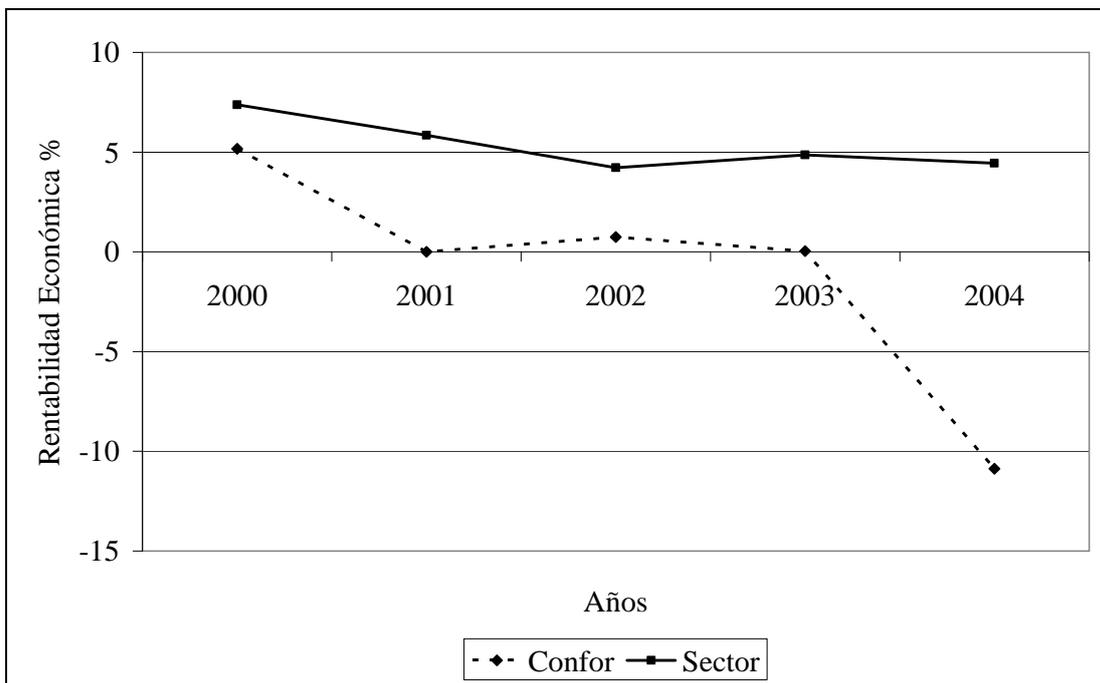


**Gráfico 5.28:** Evolución del Indicador de Eficiencia Relativa de Confor vs. Sector, 2000 al 2004.

Tal comportamiento coincide con los cambios promovidos en Confor, a partir del año 2000, cuando la empresa empezaba a perder su mercado internacional de sofás-cama y se tuvo que plantear un cambio estratégico basado en: una reorientación hacia el mercado nacional, el lanzamiento de nuevos productos, y la reestructuración interna de proveedores, mano de obra, cadena productiva y sistemas de gestión. Por tanto, nuestra posición es que la introducción del PPCC en 2002 puede explicar la evolución positiva del indicador de eficiencia relativa de Confor a lo largo de este periodo.

Por otro lado, a pesar de que las mejoras llevadas a cabo en Confor le han permitido incrementar su nivel de eficiencia relativa en el sector, el indicador

de rentabilidad económica no ha reflejado el mismo camino, tal y como podemos observar en el **gráfico 5.29**. Entre los años 2000 al 2003, Confor sigue la línea de reducción del sector, pero el año 2004, la rentabilidad de la empresa se despega del sector, acusando una fuerte caída, debido principalmente a las pérdidas en los márgenes de explotación registradas en el mismo año.

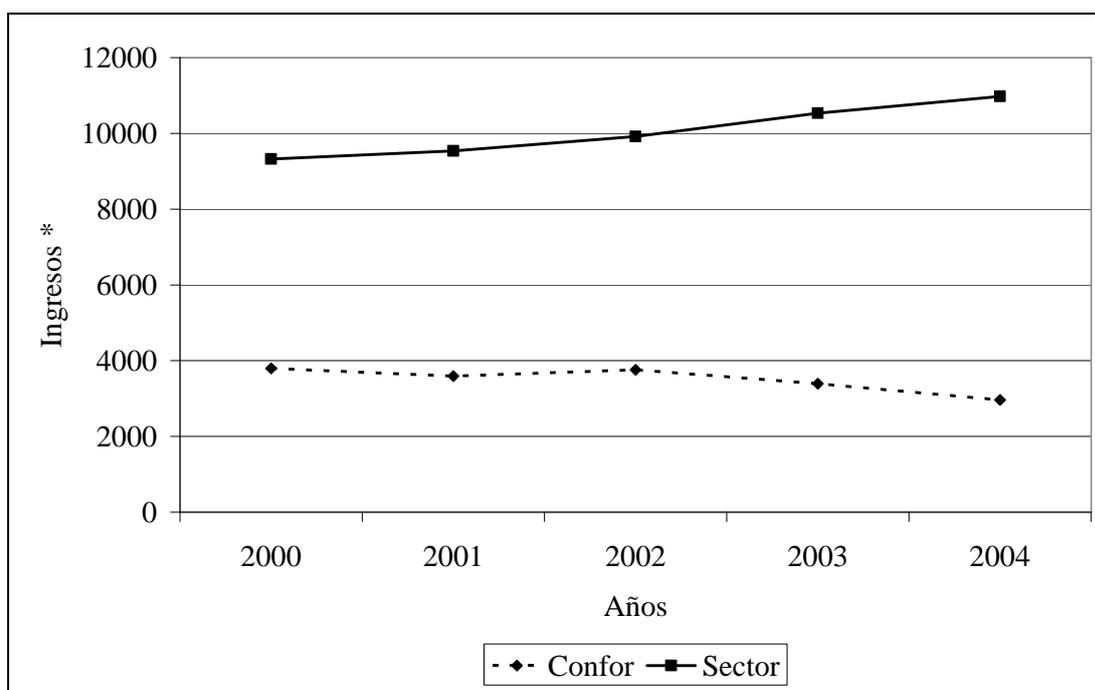


**Gráfico 5.29:** Rentabilidad Económica de Confor vs. Sector, 2000 al 2004.

*Fuente: Sabi, 2006.*

A continuación, presentamos el análisis individual de cada una de las variables financieras que componen el IER, como fuente de evidencias de su evolución. En el **gráfico 5.30**, observamos que los Ingresos de Explotación disminuyen en el período un 22%, justo al contrario del promedio del sector, cuyo crecimiento fue de un 18%.

Tal situación podría indicar un empeoramiento del indicador de eficiencia relativa, pues los Ingresos de Explotación es una de las variables utilizadas como productos (*outputs*) en el modelo utilizado.

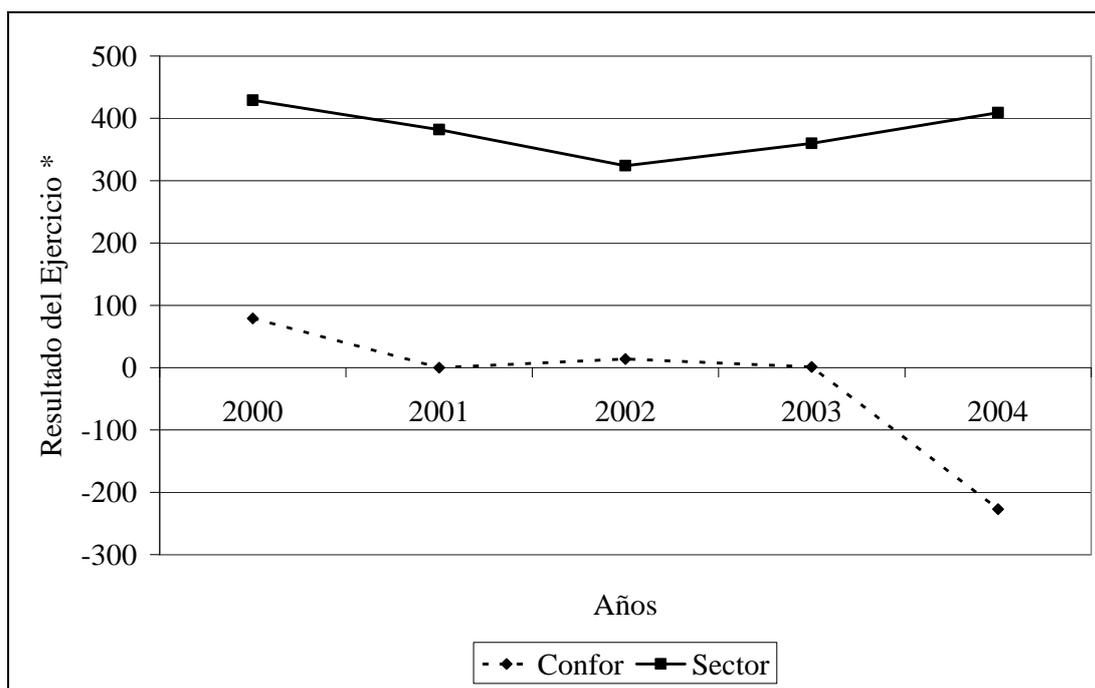


\* miles de euros.

**Gráfico 5.30:** Ingresos de Explotación de Confor vs. Sector, 2000 al 2004.

*Fuente: Sabi, 2006.*

Del mismo modo, la evolución del Resultado del Ejercicio (**gráfico 5.31**) presenta una disminución de 4 veces su valor nominal, en cuanto que el promedio del sector se mantiene inalterado, a pesar las variaciones observadas en el periodo: la caída en 2001 y 2002, y la recuperación en 2003 y 2004.



\*miles de euros

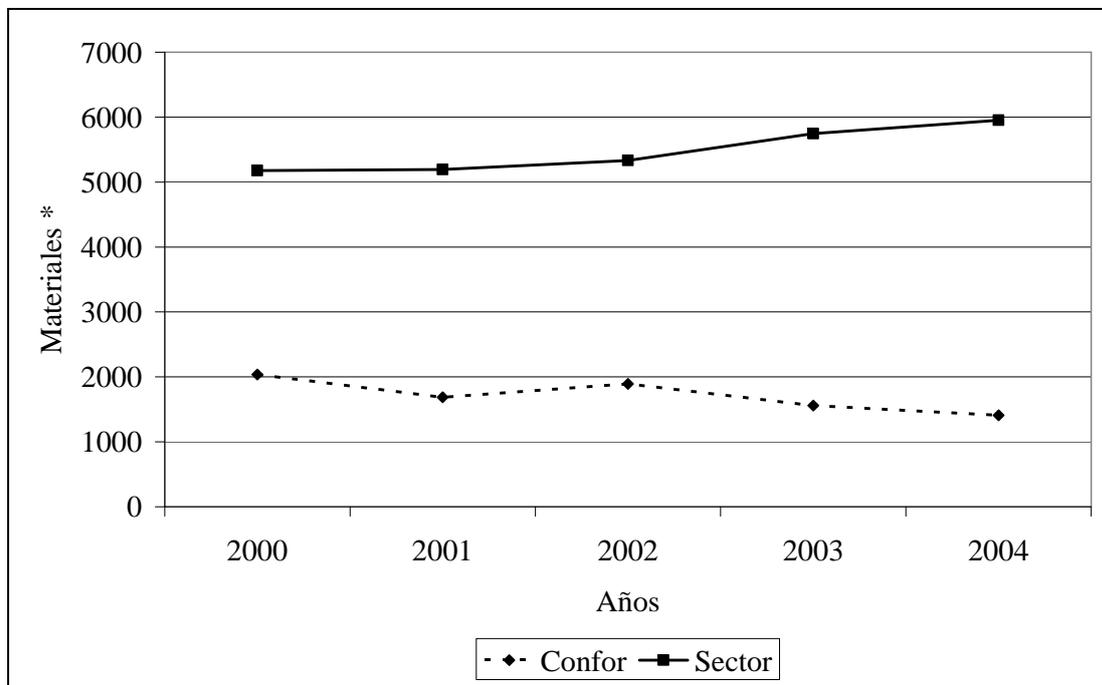
**Gráfico 5.31:** Resultado del Ejercicio de Confor vs. Sector. *Fuente: Sabi, 2006.*

Un análisis más detallado de las pérdidas en 2004, refleja una fuerte disminución en los márgenes de explotación, 160% sobre el 2003, seguido del impacto de los gastos financieros. En conjunto, la reducción de los ingresos y de las ganancias podría reflejar una pérdida de eficiencia relativa de la empresa, lo que de hecho no ha ocurrido.

La clave de esta situación está en la evolución de las variables consideradas como recursos (*inputs*) en el modelo: el consumo de materiales, gastos con personal, dotaciones para amortizaciones, otros gastos de explotación

y número de empleados, que seguidamente analizamos.

La evolución del Consumo de Materiales comparado con el promedio de sector (**gráfico 5.32**), muestra que Confor caminó en contra de la tendencia del sector, la cual fue creciente. El promedio del consumo en el sector ha ascendido un 15% en el período, en tanto que en Confor ha disminuido en un 31%



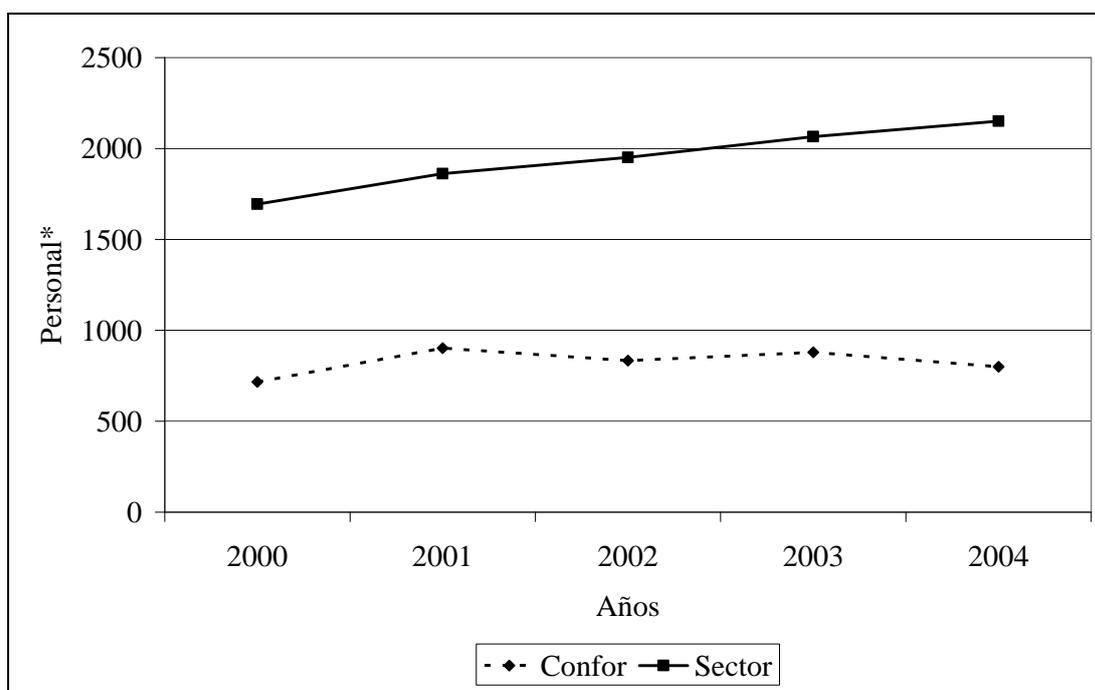
\* miles de euros

**Gráfico 5.32:** Consumo de Materiales de Confor vs. Sector, 2000 al 2004.

*Fuente: Sabi, 2006.*

La comparación de los Gastos de Personal con el sector (**gráfico 5.33**) muestra una reducción relativa del consumo. El consumo promedio del sector ha aumentado un 27%, en tanto que el consumo en Confor ha aumentado sólo un 12%. Es decir, observamos un aumento de consumo menor en Confor respecto al sector.

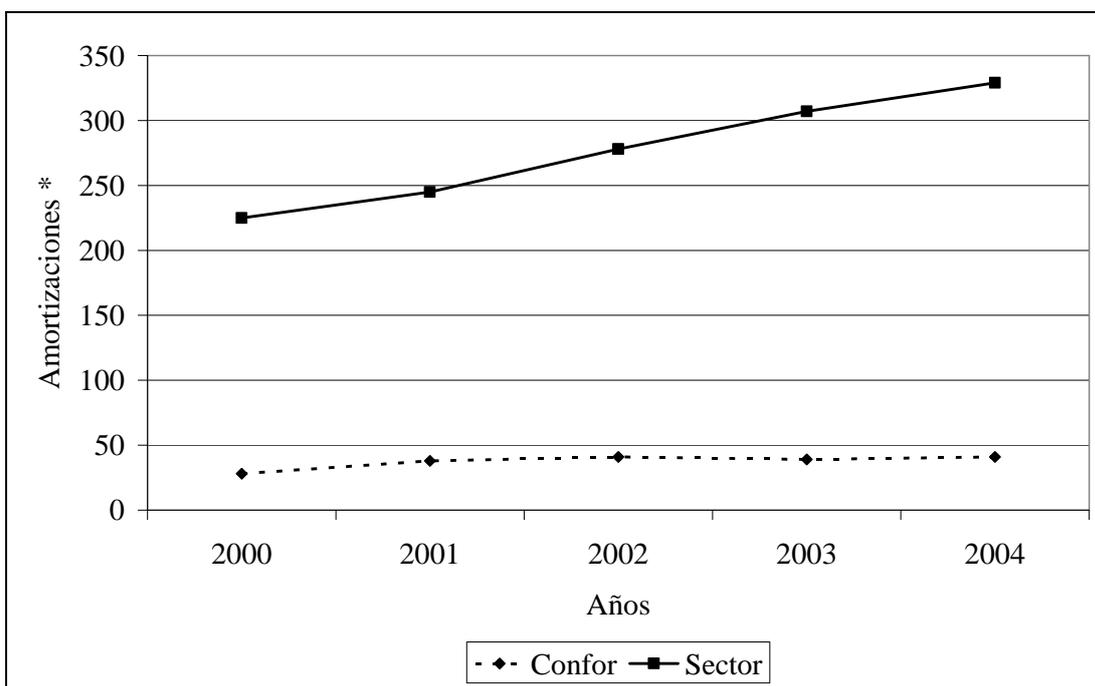
Este análisis de la evolución del gasto de personal y de materiales permite reforzar que Confor ha tenido un fortalecimiento de su IER en relación a su sector.



\* miles de euros

**Gráfico 5.33:** Gastos con Personal de Confor vs. Sector, 2000 al 2004. *Fuente:* Sabi, 2006.

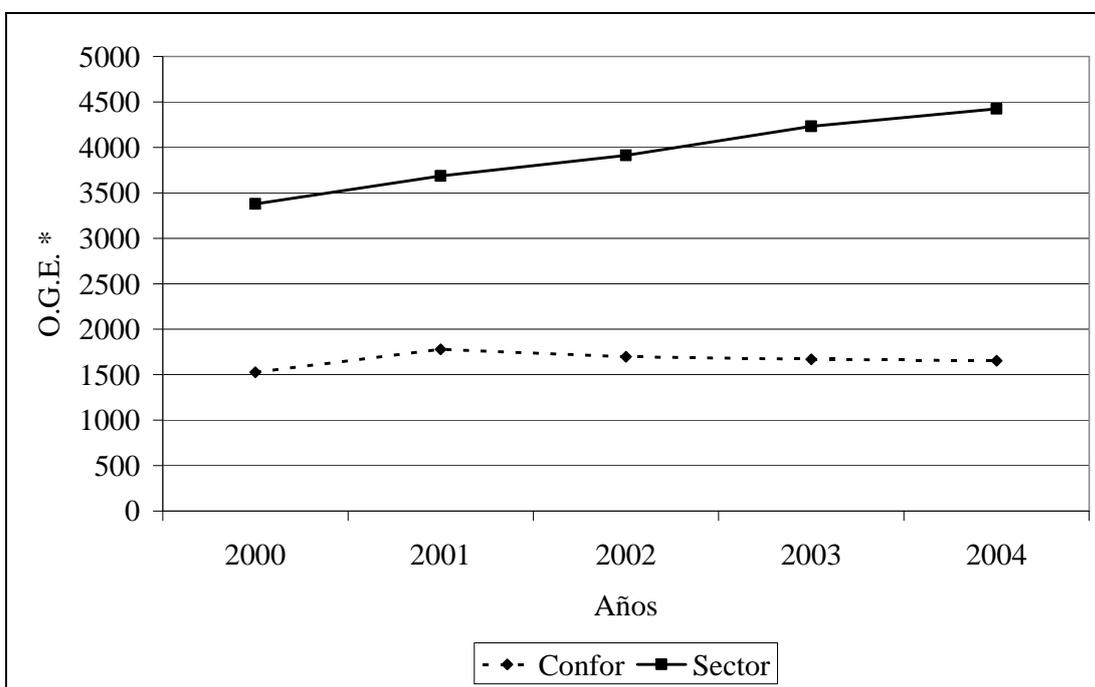
El análisis de la evolución de las Dotaciones de Amortización de Confor (**gráfico 5.34**) muestra que la empresa ha tenido un crecimiento paralelo al experimentado en el sector. El crecimiento de Confor al igual que el del sector ha sido un 46% y por tanto esta variable no interfiere en la evolución del IER de Confor.



\* miles de euros

**Gráfico 5.34:** Dotaciones para Amortizaciones de Confor vs. Sector, 2000 al 2004. *Fuente: Sabi, 2006*

Por otro lado, el análisis de la evolución de Otros Gastos de Explotación de Confor (**gráfico 5.35**) muestra que el crecimiento del consumo ha sido de un 8%, en tanto que el promedio del consumo del sector ha ascendido a un 31%. Tal y como hemos observado con el consumo de materiales y con el gasto de personal, los otros gastos de explotación influyeron positivamente en el IER de Confor.

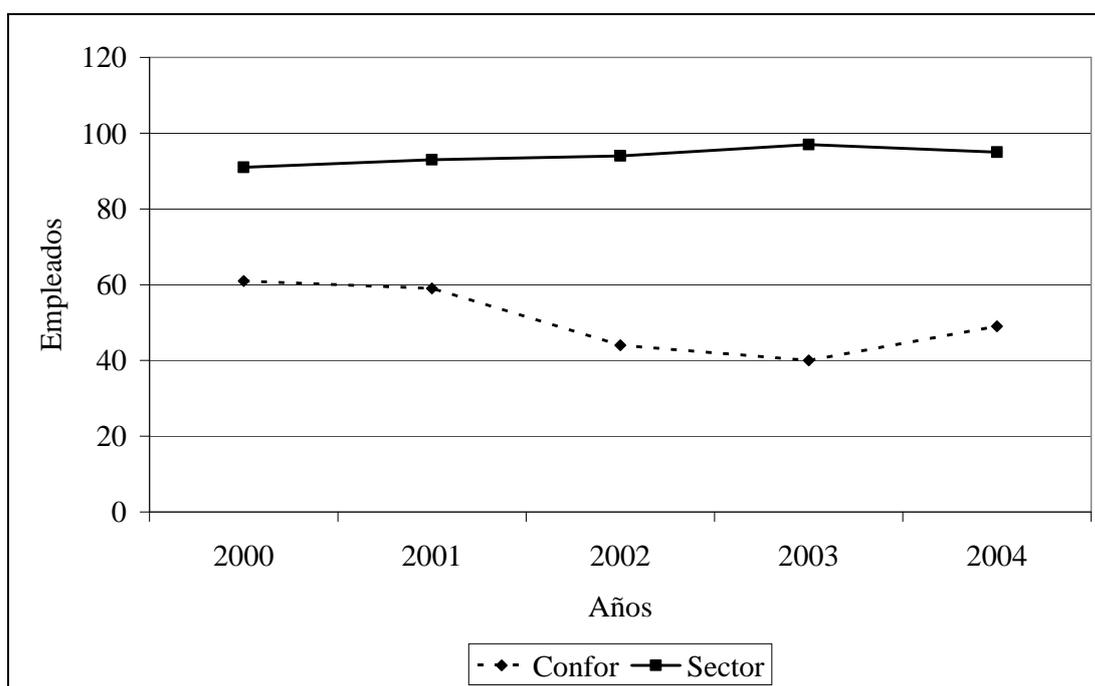


\* O.G.E.= Otros gastos de explotación, en miles de euros

**Gráfico 5.35:** Otros Gastos de Explotación de Confor vs. Sector, 2000 al 2004.

*Fuente: Sabi, 2006.*

El análisis de la evolución del número de empleados (**Grafico 5.36**) con relación al promedio del sector, muestra que en Confor ha habido una reducción de un 20% de la plantilla de personal en el periodo, en tanto que el promedio del sector ha experimentado un aumento de un 4%, hecho que influye positivamente en el IER.



**Gráfico 5.36:** Número de Empleados de Confor vs. Sector, 2000 al 2004.

*Fuente: Sabi 2006.*

El análisis del IER de Confor pone de manifiesto que el periodo en el que la empresa implantó y desarrolló sus nuevos SCG, coincide con un periodo de evolución ascendente del IER en comparación con el promedio del IER de las demás empresas del sector. Tal y como habíamos planteado en la revisión de la literatura, el aumento de la información, o la generación de una información de más calidad para la toma de decisiones a través de la introducción de nuevos

SCG, permite que la empresa gestione sus actividades en mejores condiciones que las empresas de su sector que poseen características similares de producción y productos.

Hemos observado que las variables de salida (*outputs*) en el análisis DEA, Ingresos de Explotación y Resultado de Ejercicio no contribuyeron positivamente en la evolución del IER, pero las variables de entrada (*inputs*), Consumo de Materiales, Gastos de Personal, Dotaciones de Amortización, Otros Gastos de Explotación y Número de Empleados, especialmente a partir del año 2002, sí que fueron definitivamente firmes a la hora de explicar la evolución del IER hacia el valor máximo.

### **5.3 ANÁLISIS Y DISCUSIÓN DE LAS PROPOSICIONES**

Tras el análisis y valoración de las variables en cada uno de los casos seleccionados, a continuación pasamos a discutir las proposiciones del estudio, tomando como base los resultados anteriores y las relaciones planteadas en la parte teórica de este trabajo.

#### **5.3.1 Los Motivos de Cambio de los Sistemas Contables de Gestión en las PYME**

Burns y Scapens (2000) ponen de manifiesto que las variables que condicionan la adopción de determinadas prácticas de contabilidad de gestión en las empresas, pueden agruparse en dos tipos: variables de naturaleza económica, tal y como defienden los autores adscritos al pensamiento del Nuevo Institucionalismo Económico (NIE) y; variables de naturaleza social, tal y como se observa en los estudios bajo el Nuevo Institucionalismo Sociológico (NIS).

En el análisis de los motivos que llevan a la PYME a cambiar sus SCG, aspiramos contribuir a la cuestión planteada por Scapens (2006, p.25), sobre: “¿Como los agentes de una organización llegan a reconocer la necesidad del cambio, y como ellos reconocen las oportunidades y alternativas para cambiar?” Con relación a los motivos de cambio de los SCG de la PYME, planteamos en la parte teórica de este estudio, la siguiente proposición:

**Proposición 1: Los motivos que llevan a la PYME a cambiar su SCG pueden estar vinculados con la salud empresarial, la competitividad o la legitimación.**

Tomando como referencia las evidencias empíricas observadas en Mersa y Confor, podemos afirmar que los motivos relacionados con el cambio de los SCG fueron: la salud empresarial y la competitividad, es decir, motivos vinculados a variables de naturaleza económica. En cuanto a la legitimación, no hemos observado evidencias que nos permitieran confirmar esta variable.

Consideramos que la legitimación es una variable difícil de captar en las PYME, quizá por la naturaleza familiar de algunas empresas de este colectivo, dónde la cuestión de la privacidad de la información es muy valorada. Como consecuencia, parece ser de difícil que los propietarios reconozcan que la decisión de cambio fue tomada porque un agente externo lo exigió, por ejemplo, los bancos, clientes o proveedores.

Otro factor que parece influir en el análisis de la legitimación es la participación de la PYME en sectores menos regulados, dónde la competitividad entre empresas es la regla general del juego, como hemos observado en Mersa y Confor. Por otro lado, sectores más regulados como el de hospitales, producción de energía, comunicaciones, entre otros, dónde la influencia de instituciones como el gobierno y otros grupos de presión es más habitual, parece que la legitimación es factible, tal y como se desprende de los estudios de Covaleski *et al.* (1993); Amat *et al.* (1994), Ritchie y Richardson (2000) y Siti-Nabiha y

Scapens (2005).

El caso Eagle presentado por Siti-Nabiha y Scapens (2005) encaja con la situación descrita. Eagle es una empresa del este de Asia proveedora de gas, subsidiaria de una empresa del sector de energía que es propiedad del estado. Las razones que llevaron a Eagle a introducir un sistema de gestión VBM (*Value-Based Management*), además de estar vinculadas a variables de naturaleza económica, como pueden ser la rentabilidad, la competitividad y la eficiencia, estuvieron muy condicionadas por su carácter de institución pública, así como por las presiones gubernamentales que recibía, en las que se le exigía presentar una imagen de “empresa moderna” y de “buena gestión”.

Con relación a los motivos de naturaleza económica, en los dos casos analizados en este estudio, hemos observado la influencia de la salud empresarial y la competitividad como motivos del cambio en los SCG. En el caso Mersa, observamos factores como la reducción de la rentabilidad, la elección estratégica, la intensidad de la competencia y la internacionalización. Estos factores impulsaron a Mersa a implantar un SCG que pudiera vincular las acciones internas de cada departamento con los objetivos globales de la organización.

El sistema elegido por Mersa fue un CMI, un sistema estándar ampliamente conocido en el mundo de las grandes empresas, de la academia y de las firmas consultoras (Ax y Bjørnenak, 2005). Según sus creadores, es una herramienta de evaluación del rendimiento, diseñada para la dirección de las empresas, que combina indicadores financieros y no financieros alineados con la estrategia de la empresa (Kaplan y Norton 1992, 1993, 1996).

Por otro lado, en el caso Confor, observamos factores como la pérdida de las ventas en el mercado internacional, la elección estratégica, la intensidad competitiva e incertidumbre del entorno. Estos factores han llevado la empresa a desarrollar internamente un SCG que le provee de mejor información sobre el control del proceso de fabricación y el control de los costes, básicamente a través

del control del rendimiento del operario y del consumo de materiales. El diseño del sistema seleccionado está basado en conceptos de eficiencia y eficacia en el uso de los recursos de producción, y puede ser considerado un sistema tradicional de control de gestión (Chenhall y Langfield-Smith, 1998. Ver nota al pie de página en el capítulo 2).

Las evidencias empíricas en Mersa y Confor llevan a **confirmar parcialmente la proposición 1**, en la medida en que podemos confirmar que los motivos que llevaron a estas PYME a cambiar sus SCG, estuvieron relacionados con la salud empresarial y con la competitividad. Sin embargo, no hemos encontrado evidencias en relación a la variable legitimación.

### **5.3.2 La Relación entre la Institucionalización y la Interiorización del Cambio**

Burns y Scapens (2000) sugieren que el cambio en los SCG debe ser estudiado como un proceso evolutivo y dependiente del camino trazado por la organización. Explorar el cambio en los SCG desde la TI es reconocer que las herramientas y los sistemas contables son un conjunto de reglas y rutinas establecidas que dependen de las decisiones tomadas en el pasado de la organización. Según este pensamiento teórico, el camino trazado (*path dependence*) por la empresa determina sus acciones en el futuro, y por tanto su evolución.

Las reglas y rutinas, adquieren un carácter permanente, desligado del momento en que fueron establecidas, cuando las personas las siguen como la manera de hacer las cosas en la empresa, sin cuestionarlas. Es lo que se denomina institución dominante (Burns y Scapens, 2000). Cuando los dirigentes de la empresa impulsan un cambio, las nuevas reglas interactúan con los hábitos establecidos y generan nuevas formas de actuar durante la fase de interiorización

del cambio, que serán seguidas por las personas hasta el momento en que se institucionalizan. Sin embargo, la resistencia al cambio es algo muy probable, si en el proceso de cambio no se ha tenido en cuenta como pueden afectar las antiguas instituciones predominantes en la empresa.

Por ejemplo, en el caso Eagle, Siti-Nabiha y Scapens (2005) presentan la resistencia al cambio que generó entre los directivos el nuevo sistema. El nuevo sistema introducía nuevas reglas de evaluación del rendimiento, basadas en conceptos financieros, que no encajaba con la cultura de la empresa, en la que primaba la seguridad y fiabilidad frente a la eficiencia en costes, concepto considerado de menor importancia. Esta resistencia provocó que el sistema, tal y como se diseñó en el principio, no se institucionalizara.

Por otro lado, las nuevas reglas pueden estar en línea con las instituciones de la empresa, y representar solamente cambios incrementales en las formas existentes de trabajar, es lo que Scapens y Jazayeri (2003) denominan cambio evolutivo. En este tipo de cambio, la probabilidad de resistencia es menor.

Cuando el cambio desafiar los hábitos y rutinas establecidas, rompiendo radicalmente con las formas permanentes de pensar y actuar de los agentes en la empresa, es lo que Scapens y Jazayeri (2003) denominan cambio revolucionario, tal y como, el que se observa en el caso presentado en Busco *et al.* (2006).

No obstante, en ambos tipos de cambio, evolutivo y revolucionario, el proceso de interiorización es necesario para afrontar las nuevas reglas y rutinas en la organización, es decir, para que el sistema se institucionalice. Así que con el objetivo de observar el proceso de interiorización y la institucionalización del cambio en los SCG bajo la perspectiva teórica de la TI en la PYME, establecemos la siguiente proposición:

**Proposición 2: El grado de institucionalización de un SCG en la PYME está relacionado positivamente con su grado de interiorización.**

Los casos analizados, Mersa y Confor dan muestras concluyentes de la institucionalización de los nuevos SCG. La institucionalización estuvo impulsada intensamente por factores de interiorización, tal y como a continuación demostramos.

En el caso de **Mersa** observamos el proceso de introducción de un CMI, que buscaba vincular las acciones internas de cada departamento con los objetivos globales de la organización. En el análisis del caso, diferenciamos una serie de factores de interiorización que influyeron positivamente en la institucionalización: los conocimientos y habilidades de los agentes implicados en el cambio, la influencia de los expertos externos, la profesionalización de la gestión, los recursos informáticos, la formación interna en SCG, la confianza entre los agentes y la implicación de las personas. Las evidencias recogidas en el caso Mersa nos llevaron a considerar un alto grado de interiorización del cambio.

Sin embargo, el proceso de interiorización del nuevo sistema se enfrentó con la influencia de las antiguas instituciones dominantes en Mersa, provocando más de una actitud de resistencia al nuevo sistema entre los agentes implicados en el cambio. Esta institución dominante se caracterizaba por la “orientación al volumen”, heredada de la fase de expansión de la empresa. La introducción del CMI en el año 2001 estuvo vinculada con los cambios en la estrategia de la empresa, que implicaba una convencida “orientación al cliente”.

La orientación al cliente en Mersa determinaba una forma nueva de relacionarse con el cliente, cambios en los sistemas de producción, en los canales de distribución y diversificación de productos. Mersa sustituía la producción en grandes volúmenes de un producto de “bajo coste” con una producción más personalizada, de diseño superior, y fabricada en pequeños lotes.

Estos focos de resistencia han provocado, que el CMI todavía no haya vinculado perfectamente, hoy por hoy, estas dos perspectivas contradictorias: volumen versus diversificación. Por ejemplo, al nivel de operarios de fábrica, el antiguo sistemas de incentivos por volumen de producción aún está vigente, a pesar de que los cambios acometidos en el producto hayan reducido las cantidades fabricadas por modelo. La contradicción en la orientación del negocio se ha observado también en el análisis del grado de institucionalización, concretamente en las dificultades comentadas por el *Controller*: los retrasos en los informes de avance de los planes de acción y el incumplimiento de objetivos.

El cambio en Mersa podría ser caracterizado como un cambio revolucionario, tal y como conciben Burns y Scapens (2000). El cambio revolucionario no depende del tipo de SCG introducido, más bien depende del impacto del SCG en las instituciones establecidas, como hemos observado en el conflicto volumen – diversificación de Mersa. En un cambio revolucionario el riesgo de que el sistema llegue a tener un uso ceremonial es muy alto, tal y como observamos en Nor-Aziah y Scapens (2007).

Un buen ejemplo de solución al conflicto entre los hábitos institucionalizados de la empresa y el nuevo SCG es resaltado por Busco *et al.* (2006) en el caso NP. Los investigadores ponen de manifiesto que el cambio en NP era inevitable, tal y como observamos en Mersa, existía una impresión general de “conciencia colectiva” de la necesidad del cambio. En aquel momento, los agentes de NP buscaron formas de sobrellevar el cambio, a pesar de chocar frontalmente con sus hábitos institucionalizados propios de una empresa de propiedad estatal, conocida por su buena tecnología y gran calidad de sus productos. Al final, el nuevo SCG, conocido como *Six Sigma*, logró articular su orientación financiera con los conceptos arraigados de excelencia en calidad existentes, logrando institucionalizar el sistema.

A pesar de los problemas observados a lo largo del proceso de interiorización, el análisis del tipo de uso del CMI en Mersa, nos revela que en la actualidad el sistema tiene un uso instrumental, por lo que ha logrado involucrarse verdaderamente en las rutinas de la organización y en el proceso de toma de decisiones, a pesar de los problemas culturales observados. El uso instrumental del CMI sustenta la conclusión de que el grado de institucionalización en Mersa es alto, teniendo en cuenta los matices destacados relativos al conflicto volumen – diversificación.

Por otro lado y en relación al caso **Confor**, observamos el proceso de introducción de un SCG diseñado para satisfacer las necesidades de control de los costes y del proceso de fabricación, el cual hemos denominado PPCC. En el análisis del caso, diferenciamos una serie de factores de interiorización que influyeron positivamente en la institucionalización: la influencia de los conocimientos y habilidades de los agentes implicados en el cambio, los recursos informáticos, la formación del personal, los expertos externos, el sistemas de incentivos a los operarios, las relaciones de confianza, el proceso de planificación y la implicación del personal.

El tipo de cambio llevado a cabo en Confor podría ser considerado como evolutivo, tal y como observamos en Scapens y Jazayeri (2003). Un cambio evolutivo se caracteriza por avances incrementales y ligeras rupturas en las rutinas organizativas preestablecidas. El caso BM de Scapens y Jazayeri (2003) pone de manifiesto como la introducción de un ERP proporciona cambios incrementales en los métodos corrientes de trabajo, eliminando algunas rutinas, pero sin chocar frontalmente con ellas.

La introducción del PPCC en Confor ha permitido solucionar problemas que la gerencia tenía con la falta de información oportuna y fiable, sin romper con las rutinas organizativas. Problemas como costes innecesarios y un elevado esfuerzo para elaborar información para la toma de decisiones. El

cambio de sistema ha generado una evolución en los métodos de trabajo diario, más que un cambio radical. Por supuesto, este tipo de cambio es una de las razones fundamentales que explican en Confor la aceptación del cambio y la ausencia de conflictos que facilitó la interiorización del nuevo SCG. En un cambio evolutivo el riesgo de que el sistema llegue a tener un uso ceremonial es menor, tal y como observamos en Nor-Aziah y Scapens (2007).

El análisis del tipo de uso del PPCC en Confor confirma que el sistema ha logrado un uso instrumental, y por tanto ha conseguido institucionalizarse en la organización. Las evidencias muestran que la información generada por el PPCC se ha implicado en el proceso de gestión de la empresa, en la toma de decisiones, en su vida rutinaria, tal y como sugieren Burns y Scapens (2000).

Un análisis comparativo entre los dos casos revela algunas diferencias significativas que han influido en el proceso de interiorización del cambio: la elección del tipo de sistema implantado, el rol de la consultora en el proceso de cambio, los sistemas de incentivos utilizados y el acople entre las nuevas normas y rutinas y la forma permanente de pensar y actuar anteriormente en la empresa.

Con relación al tipo de sistema implantado, observamos que Confor ha optado por un sistema de control de costes y procesos de fabricación, en línea con las necesidades estratégicas detectadas. Se trata de un sistema de naturaleza tradicional basado en indicadores financieros y cuantitativos, tal y como conceptúan Chenhall y Langfield-Smith (1998).

Por otro lado, Mersa ha buscado un SCG que le apoyase en el cumplimiento de los objetivos marcados, a base de indicadores de rendimiento cuantitativo y cualitativo, y que implicara más a los gestores con estos objetivos. Su elección fue el CMI, un sistema que encaja en la definición de SCG moderno e innovador.

El tipo de sistema no está relacionado directamente con su interiorización. Tal y como hemos observado anteriormente, la interiorización depende del impacto del cambio en las instituciones predominantes de la empresa. Perren y Grant (2000) ponen de manifiesto que la involucración de un nuevo SCG en las rutinas organizativas de la PYME se consigue a través de la acción crítica del gestor-propietario, que permite que las nuevas ideas penetren en la mentalidad de los agentes en la empresa, siempre que éste mantenga el control del proceso de cambio y que el sistema sea compatible con la idiosincrasia de la organización.

A la hora de elegir el SCG, hemos observado comportamientos distintos en los casos analizados. En Mersa, el Director General probó diferentes herramientas novedosas como la Gestión por Procesos, el EFQM, entre otras, hasta llegar al CMI. La intención era probar lo que otras empresas utilizaban con éxito, con el objetivo de obtener buenos ejemplos para su organización. Asimismo, el Director General valoró en la elección del CMI factores críticos como son: la idiosincrasia de la empresa, los hábitos y costumbres, y la capacidad de los recursos humanos y materiales que tenía a su disposición. Tal y como el Director General de Mersa ha declarado: “...creamos nuestro propio modelo...”.

En una línea distinta de actuación, el Director General de Confor eligió desarrollar internamente el SCG, pues no veía que los sistemas disponibles en el mercado pudieran encajar con la idiosincrasia de la empresa y con el volumen de inversión que debía afrontar. La actuación crítica del Director General ha impedido la entrada de SCG novedosos o estándares en Confor.

La falta de entendimiento entre las necesidades de la empresa y lo que ofrecían las empresas de programas informáticos, tanto desde el punto de vista de los procesos internos como del gasto financiero, ha sido determinante en la decisión del Director General de Confor. Granlund y Taipaleenmaki (2005)

advierten que la falta de recursos en la PYME explica la escasa adopción y desarrollo de nuevas técnicas contables de gestión.

Paralelo a la elección del tipo de sistema en los dos casos, observamos roles distintos protagonizados por las firmas consultoras en SCG. En Mersa, estas firmas han tenido una fuerte influencia a la hora de llevar a cabo el uso del CMI, debido a la falta de habilidades y conocimientos entre el personal sobre el sistema y su metodología. Tal y como hemos verificado en Ribeiro-Soriano *et al.* (2002), la habilidad del consultor en incrementar el conocimiento de los agentes de la organización sobre un problema y el de capacitar la organización en aprender como resolver por sus propios medios situaciones posteriores que se presenten es muy valorado en la PYME.

Las evidencias observadas en la literatura nos indican que la implicación de consultores externos en el proceso de cambio de un SCG, estimula su utilización en la empresa (Maes *et al.*, 2005). Sin embargo, en Confor observamos que tanto el desarrollo del PPCC como su puesta a punto fueron llevados a cabo por el Director de Producción con el apoyo del Informático de la empresa. Son evidencias afines a los resultados del estudio del Consejo General de Colegios de Economistas de España (2006), en el que se expone que la principal razón de que una PYME no contrate una firma consultora es que la propia empresa considere que posee experiencia de gestión suficiente, seguido del convencimiento de que el éxito en los cambios de gestión sólo puede conseguirse a través de personas familiarizadas con las prácticas, estilo y cultura de la compañía

En tercer lugar, el sistema de incentivos a los operarios utilizado en Confor ha servido como medio de implicarlos en el nuevo sistema PPCC. El control del rendimiento y las primas han sido la faz visible que ha hecho que los operarios se acoplen al sistema. Sin ellos, el objetivo de generar información para la gerencia tal vez jamás hubiera sido alcanzado. Asimismo, además del valor

económico de las primas, se valoró positivamente la preocupación de mejorar las condiciones de trabajo, disminuir la fatiga y reducir el trabajo en horas extras.

En Confor, el sistema de incentivos estaba alineado con el propósito del PPCC de proporcionar una gestión adecuada de los recursos de producción, y como consecuencia, la reducción de costes. Sin embargo, un sistema de incentivos adecuado en Mersa, es justo lo que ha faltado para obtener un ajuste integral entre la estrategia plasmada en el CMI de diversificar los productos y las acciones de las personas.

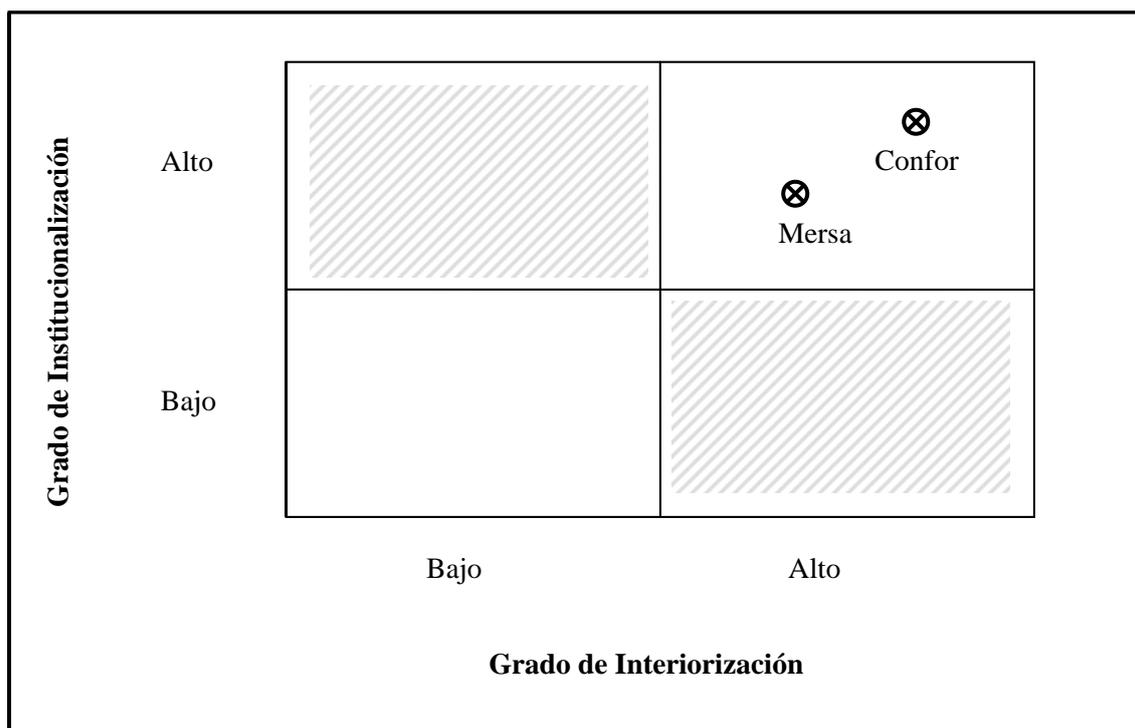
El cuarto punto, pero no menos importante, es el acople entre el nuevo SCG y la forma permanente de pensar y actuar de las empresas. En Mersa observamos que el conflicto entre la antigua orientación al volumen y la nueva orientación al cliente ha provocado resistencias, especialmente en el área de producción y comercial. En el intento de introducir una nueva cultura organizativa, el CMI chocaba con un concepto arraigado fuertemente en el seno de organización, heredado de la fase expansionista de la empresa. Como consecuencia, hemos observado un mayor número de discrepancias en las valoraciones sobre el tipo uso del CMI entre los entrevistados. El promedio de la valoración ha alcanzado 4,4 puntos de un total de 5 puntos máximos.

En Confor, podemos observar con base en las evidencias del caso que el acople ha sido superior. El PPCC ha encajado con las rutinas de los agentes, proporcionado mejoras en el trabajo diario, cambios incrementales y evolutivos, que no chocaron con los hábitos permanentes en la organización. La valoración del tipo de uso del PPCC, ha demostrado un mayor sincronismo entre los entrevistados, alcanzando 4,7 puntos.

En cuanto al análisis del proceso de cambio, hemos observado por un lado un alto grado de interiorización de los SCG en Mersa y Confor. Por otro lado, las evidencias empíricas nos permiten afirmar que ha habido un alto grado de institucionalización de los SCG en los hábitos y rutinas de las dos

organizaciones. Sin embargo, observamos en Confor un mayor acople del SCG introducido en comparación con Mersa, en la que el nuevo sistema ha tenido un mayor nivel de resistencia al cambio.

En el **gráfico 5.37**, representamos la relación positiva entre el grado de institucionalización y el grado de interiorización del cambio en Mersa y Confor. A pesar de que en ambos casos, las conclusiones en torno a estas variables, son similares, las evidencias empíricas demuestran que en Confor la relación entre las dos variables es ligeramente superior a la relación observada en Mersa.



**Gráfico 5.37:** Relación entre el grado de institucionalización y el grado de interiorización del cambio en los dos casos.

Por lo tanto, y ante estas evidencias consideramos que la **proposición**

2, trazada sobre la relación positiva entre la institucionalización y el grado de interiorización del cambio de un SCG en la PYME, queda **confirmada**.

### 5.3.3 La Relación entre el Éxito Interno y la Institucionalización del Cambio

El planteamiento básico de este estudio propone que el proceso de cambio puede explicar el nivel de éxito alcanzado en el cambio de un SCG. Según Burns y Scapens (2000), el cambio se alcanza o se logra cuando el SCG se institucionaliza en la empresa, es decir, cuando las nuevas reglas, normas y rutinas son compartidas y asumidas permanentemente como una nueva forma de actuar y pensar, proporcionando estabilidad a las nuevas prácticas contables.

Desde el punto de vista interno de la organización, o perspectiva del agente, el sistema será más exitoso, cuantas menos diferencias observamos entre las expectativas que los agentes tenían respecto al SCG y su percepción acerca de su funcionamiento real en la empresa. Por otro lado, el cambio será menos exitoso si existen diferencias entre lo que los agentes esperaban del sistema y lo que realmente perciben que éste ofrece a la organización. Por ello, hemos planteado la siguiente proposición:

**Proposición 3: El grado de éxito interno de un SCG en la PYME está relacionado positivamente con su grado de institucionalización.**

Con relación al **grado de institucionalización**, tal y como hemos expuesto en el epígrafe anterior, observamos que los SCG en ambos casos, Mersa y Confor se han institucionalizado. Si bien hemos identificado una variación en el análisis del grado de institucionalización a favor de Confor, en ambos casos hemos valorado la variable con un **grado alto**. En Mersa, la mayor presencia de resistencias al cambio en el proceso de interiorización ha provocado una mayor dificultad a la hora de establecer las rutinas organizativas demandas por el CMI, como por ejemplo, los retrasos en las metas preestablecidas. Por otro lado, en

Confor hemos observado un mayor acople del SCG en las actividades diarias de la organización.

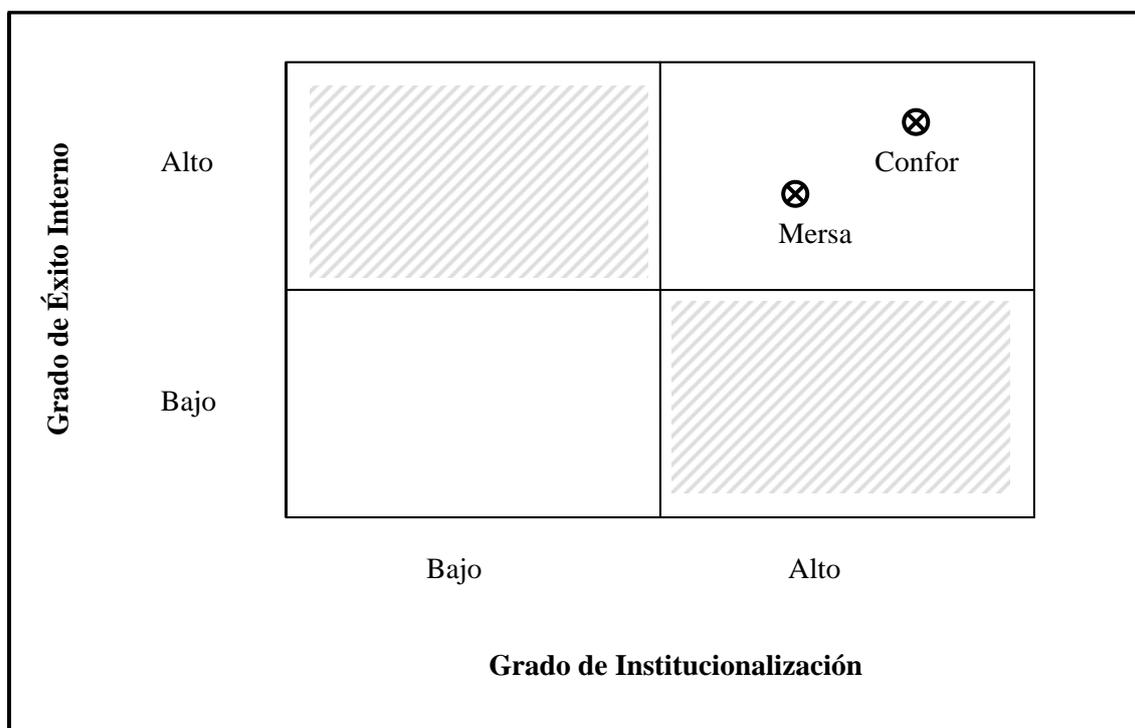
En cuanto al grado de éxito del cambio, hemos observado valoraciones distintas del diferencial entre expectativas y realidades generadas por la introducción del nuevo SCG en cada uno de los casos. En Mersa, identificamos que las expectativas que los directivos tenían sobre el CMI, las normas y reglas que se deseaban establecer, no han coincidido completamente con las realidades alcanzadas con la implantación del CMI y el tipo de uso que éste tiene desde el lado más práctico. El diferencial promedio entre las expectativas y realidades en Mersa alcanzó -0,3 puntos. Tal valoración indica que las expectativas no se han satisfecho en su totalidad.

Sin embargo, esto no significa que estamos evaluando el éxito del CMI en Mersa negativamente. Más bien indica que la institucionalización no se ha completado íntegramente, y posiblemente la organización aún requiere más tiempo y esfuerzo para consolidar el cambio, pues presenta signos positivos de que el camino es el correcto, a juzgar por el conjunto de factores que hemos observado.

Mersa ha promovido un cambio revolucionario en sus rutinas organizativas, tal y como se observa en Busco *et al.* (2006). Un cambio revolucionario implica desafiar los hábitos y rutinas de la organización, y romper con las instituciones predominantes. Mersa ha dado un giro radical desde su antigua orientación al volumen hacia una orientación al cliente.

En Confor el diferencial promedio entre las expectativas y realidades alcanzó 0,2 puntos. Tal valoración indica que las realidades han superado las expectativas sobre el nuevo SCG con creces. El cambio en las rutinas organizativas se ha concretado en una evolución en las formas de pensar y actuar en la organización, más que una ruptura de las mismas, tal y como se observa en el análisis de las evidencias empíricas.

Las evidencias empíricas obtenidas en los casos Mersa y Confor permiten afirmar que se ha alcanzado un **alto grado de éxito interno** debido al bajo diferencial entre las dos dimensiones observadas: expectativas y realidades del cambio. Por otro lado, tal y como hemos presentado en el epígrafe relativo al grado de institucionalización, hemos observado que las rutinas generadas por los nuevos SCG han adquirido un carácter permanente en la organización, indicando un **alto grado de institucionalización**, tal y como representamos en el **gráfico 5.38**.



**Gráfico 5.38:** Relación entre el grado de éxito interno y el grado de institucionalización del cambio en los dos casos.

Por lo tanto, se obtiene una relación positiva entre las dos variables observadas, grado de institucionalización y grado de éxito interno, lo que nos

lleva a **confirmar la proposición 3** del estudio. Efectivamente, hemos observado que el éxito interno logrado en la introducción del nuevo SCG en Mersa y Confor está relacionado positivamente con el grado de institucionalización.

#### **5.3.4 La Relación entre el Éxito Externo y la Institucionalización del Cambio**

Tal y como sugieren Esteban *et al.* (2005), para alcanzar mayores niveles de eficiencia y competitividad, la organización necesita gestionar óptimamente sus recursos con el objetivo de lograr el máximo rendimiento. Ante esta realidad, cada vez con mayor intensidad las PYME necesitan utilizar información fiable y oportuna para tomar sus decisiones.

El estudio de AECA (2005) pone de manifiesto que hay una relación estrecha entre el uso de los SCG, y la eficiencia y competitividad de las PYME. Desde el punto de vista de nuestra investigación, la introducción o mejora de los SCG es un proceso progresivo de construcción de la realidad, donde las personas en la organización intervienen e intercambian hábitos y rutinas. Es un proceso en que la historia de la organización influye en su desarrollo, decisiones del pasado que condicionan su futuro, y que forman la cultura de la empresa.

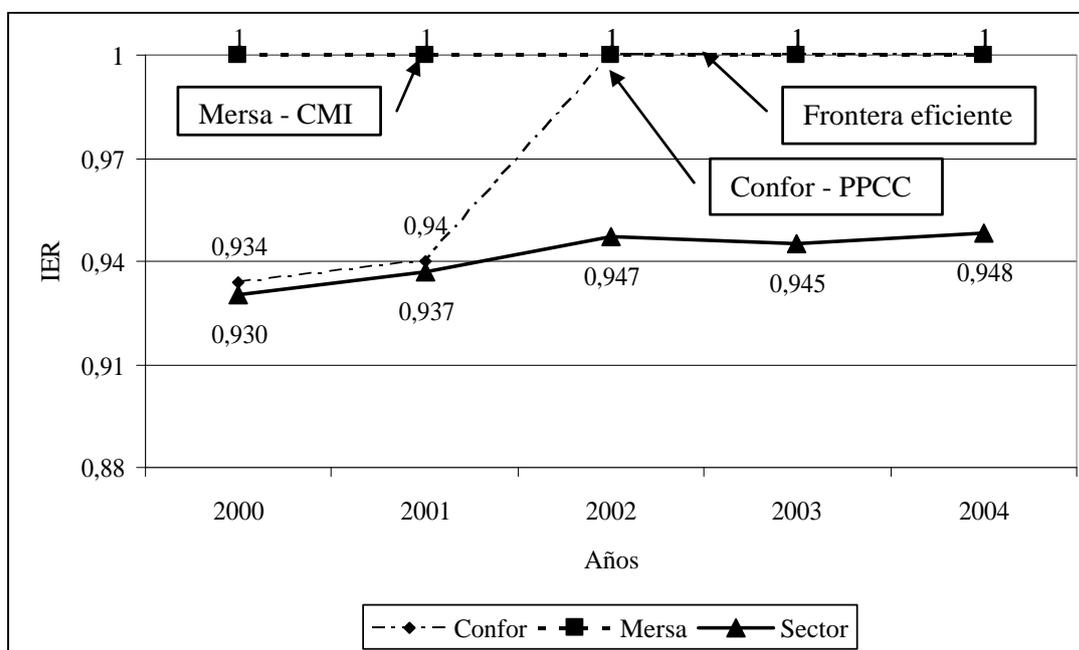
Desde un punto de vista externo, o perspectiva del sector, en este estudio consideramos que el cambio de un SCG en una PYME será exitoso cuando se genere una mejora en la posición competitiva de la misma dentro de su sector de referencia. Así, para que la PYME logre alcanzar el objetivo de obtener información fiable y oportuna para tomar las decisiones, y consiga mejorar su posición competitiva, consideramos que la institucionalización de los SCG juega un papel fundamental en este proceso. Por ello, con el propósito de identificar la relación entre el éxito externo del cambio de un SCG en la PYME y la institucionalización, hemos trazado la siguiente proposición:

**Proposición 4: El grado de éxito externo de un SCG en la PYME está relacionado positivamente con su grado de institucionalización.**

Para medir el éxito externo, se ha utilizado la variable eficiencia relativa. Para analizar la evolución de esta variable, antes y después del cambio contable, se ha empleado la técnica del Análisis Envolvente de Datos (DEA, *Data Envelopment Analysis*). La eficiencia relativa es la posición de una empresa con relación a aquellas empresas que en su sector ostentan la mejor relación recursos / producto. La variación de la eficiencia relativa mide en este estudio el grado de éxito externo del cambio.

Desde el punto de vista externo de la organización, el cambio será exitoso, si la variación del IER de la empresa es positiva, es decir se observa una evolución hacia la frontera eficiente del sector. Por otro lado, el cambio será menos exitoso si la variación del IER es negativa, es decir se observa un alejamiento de la frontera eficiente.

El análisis de las evidencias empíricas muestra que durante el periodo de introducción de los nuevos SCG, la evolución de las empresas hacia la frontera de eficiencia del sector ha sido para el caso de Mersa de mantenimiento, y para el caso de Confor de acercamiento. Tal y como muestra el **gráfico 5.39**, durante el periodo de cambio, Mersa ha conseguido mantenerse en la frontera eficiente, mientras que Confor, ha experimentado un acercamiento hacia la misma. Ambas situaciones implican una evolución positiva del IER indicado un **alto grado de éxito externo** del cambio de los SCG.



**Gráfico 5.39:** La evolución del IER en los dos casos.

La cuestión que nos planteamos dentro de este estudio fue: ¿Qué evolución hubiera tenido la eficiencia relativa sin los cambios acometidos en los SCG?. Nuestra interpretación es que sin los cambios acometidos en la gestión en general, y en los SCG en particular, y sin los niveles de interiorización e institucionalización observados en el proceso de cambio, Mersa y Confor posiblemente no estarían hoy por hoy, en la posición observada de eficiencia relativa.

Mersa ha sido capaz de mantenerse a lo largo de todo el periodo analizado en la frontera eficiente, a pesar de la tendencia pesimista observada en sus indicadores de rentabilidad entre los años 1995 – 1999. Además, habían factores del entorno, como fueron los problemas en los canales tradicionales de distribución (márgenes, precios), y los cambios en los hábitos del consumidor,

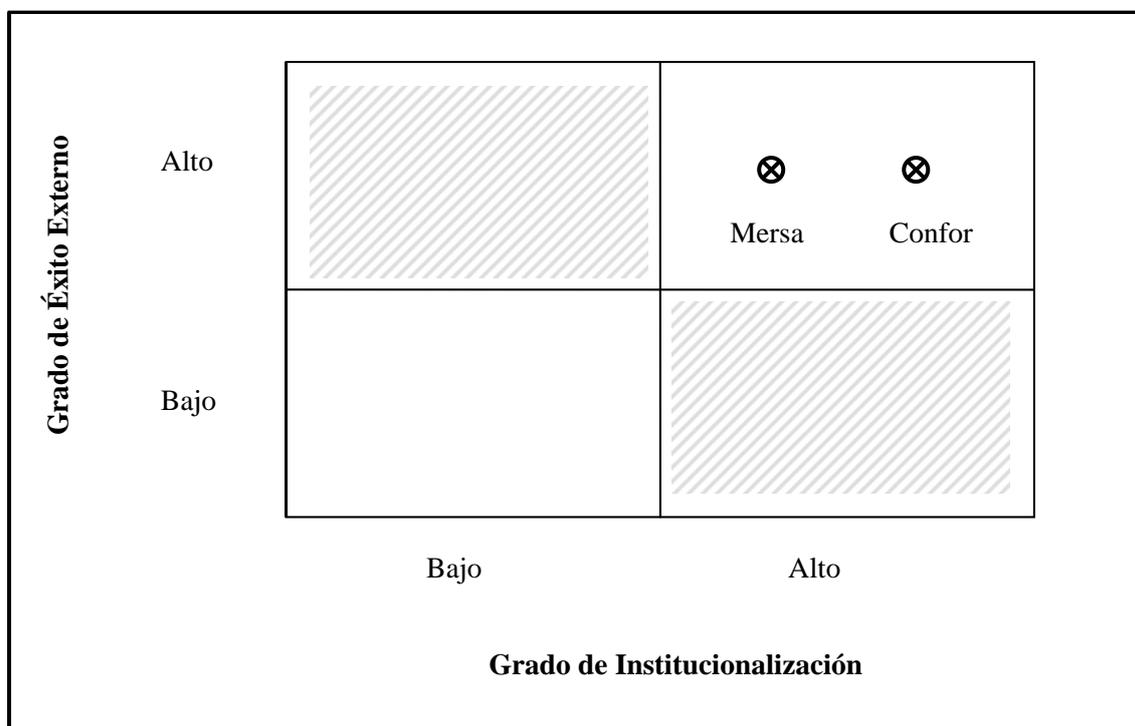
que sin la reorientación del modelo de negocio y la introducción del CMI llevada a cabo por Mersa a partir del año 2001, hubieran provocado seguramente su alejamiento de la frontera eficiente.

Confor ha experimentado a lo largo del periodo analizado un acercamiento progresivo hacia la frontera eficiente, lo que indica que los cambios acometidos en general, y la introducción del PPCC en particular, han favorecido que la empresa haya superado la crisis vivida a partir del año 2002 con la pérdida de ventas sufrida en el mercado internacional.

Asimismo, somos conscientes de que otros factores internos y externos pueden haber influido en la evolución de la eficiencia relativa de las empresas estudiadas, como por ejemplo pueden ser: el empeoramiento de las variables observadas en las demás empresas del sector, el aumento de la competencia en segmentos específicos del mueble que afecta más a un sub-sector que a otro, y/u otros factores coyunturales que afectan al consumo de bienes, como tasas de interés (coste del dinero), tasación del Euro frente al Dólar EE.UU., crisis en los mercados bursátiles, entre otros.

Si bien los resultados alcanzados en este estudio no pueden generalizarse a todas las empresas del sector, en la medida en que sólo se han estudiado dos casos en profundidad, lo que sí se puede confirmar es que en las empresas estudiadas las relaciones planteadas se han confirmado, sirviendo como evidencia para futuros estudios de caso que se realicen con el mismo propósito.

En el **gráfico 5.40** observamos que la relación entre el grado de éxito externo y el grado de institucionalización. La posición de Mersa y Confor son iguales cuanto al grado de éxito externo, pero el grado de institucionalización de Mersa es inferior, tal y como hemos comentado anteriormente.



**Gráfico 5.40:** Relación entre el grado éxito externo y el grado de institucionalización del cambio en los dos casos.

Las evidencias recogidas en Mersa y Confor nos permiten confirmar **la proposición 4**, es decir, nos permiten confirmar que el grado de éxito externo está relacionado positivamente con el grado de institucionalización de los SCG implantados en ambos casos.

El **cuadro 5.2** recoge un resumen de los resultados obtenidos en este estudio empírico. La proposición 1 ha sido confirmada parcialmente, dado que no se han encontrado evidencias empíricas de la variable legitimación (v1.2). Las proposiciones 2, 3 y 4 han sido confirmadas.

La proposición 1 hace referencia a los motivos del cambio de los SCG en las PYME. En los dos casos analizados, hemos observado que las variables de

naturaleza económica, salud empresarial y competitividad han sido las variables inductoras del cambio. Respecto a la variable legitimación, consideramos que la privacidad de la información y la influencia de los sectores menos regulados han limitado su análisis.

La proposición 2 establece una relación entre la institucionalización de un SCG y el proceso de interiorización del cambio. El proceso de interiorización es el proceso en el que las personas intercambian los nuevos hábitos, rutinas y reglas, generando confianza o resistencia a las nuevas formas de pensar y actuar. El análisis de las evidencias empíricas en Mersa y Confor permitió confirmar una relación positiva entre ambas variables.

Las proposiciones 3 y 4 establecen una relación entre los indicadores de éxito (interno y externo respectivamente) y el grado de institucionalización del cambio. El primer indicador de éxito mide la diferencia entre las expectativas y las realidades percibidas por los agentes implicados en el cambio. El segundo indicador de éxito mide la variación de la eficiencia relativa de la empresa en su sector. Ambos indicadores proporcionaron respuestas importantes para comprender el fenómeno del éxito.

<b>Proposición</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>
<b>Tipo</b>	Exploratoria	Explicativa	Explicativa	Explicativa
<b>Variable</b>	Salud Empresarial (v1.1), Competitividad (v1.2) y Legitimación (v1.3)	Grado de Interiorización (v2) y Grado de Institucionalización (v3)	Grado de Institucionalización (v3) y Grado de Éxito Interno (v4)	Grado de Institucionalización (v3) y Grado de Éxito Externo (v5)
<b>Relación</b>	No se aplica	Positiva	Positiva	Positiva
<b>Caso A</b>	Confirmada parcialmente	Confirmada	Confirmada	Confirmada
<b>Caso B</b>	Confirmada parcialmente	Confirmada	Confirmada	Confirmada

**Cuadro 5.2:** Resultado de las proposiciones.

## ANEXO A: Resumen de la eficiencia del sector de la madera y mueble de la Comunidad Valenciana.

EMPRESAS	2000	2001	2002	2003	2004	Promedio
1. ACTIU BERBEGAL Y FORMAS SA	1	1	1	1	1	1,000
2. ESTRAMA SA	1	1	1	1	1	1,000
3. FF MEDRANO SL	1	1	1	1	1	1,000
4. INDUCUIR S.L.	1	1	1	1	1	1,000
5. INDUSTRIAS TAINOVA SOCIEDAD LIMITADA.	1	1	1	1	1	1,000
6. JOSE PEDRO PEREZ SA	1	1	1	1	1	1,000
7. MANUFACTURAS BOBALAR SA	1	1	1	1	1	1,000
8. MERSA	1	1	1	1	1	1,000
9. MARINER SA	1	1	1	0,989	1	0,998
10. ESTELLER FUSTER SA	1	1	1	0,997	0,99	0,997
11. METALICAS MARTI S.L.	1	0,983	1	1	1	0,997
12. PUERTAS CASTALLA SL	0,97	1	1	1	1	0,994
13. PERMASA SA.	1	1	1	1	0,968	0,994
14. FORJAS JAYSO SOCIEDAD LIMITADA.	1	0,957	1	1	1	0,991
15. SUPERFICIES DECORADAS SA	1	1	1	0,95	1	0,990
16. GAMA DECOR SA	1	1	0,986	0,951	1	0,987
17. JOSE SERRET BONET E HIJOS SA	0,929	1	1	1	1	0,986
18. SMATTEX SA	0,966	0,963	1	1	1	0,986
19. MUEBLES CANELLA SL	1	1	1	1	0,922	0,984
20. PUERTAS PUIG OLIVER SL	0,997	1	1	1	0,906	0,981
21. MONRABAL CHIRIVELLA SL	1	1	1	0,941	0,959	0,980
22. SERMOBLE SA	0,942	0,947	1	1	1	0,978
23. FRESMA SA	0,923	0,968	1	1	0,996	0,977
24. CONFOR	0,934	0,94	1	1	1	0,975
25. BENIART, S.A.	0,95	0,917	1	1	1	0,973
26. EMBALAJES SERRAENVAS SL	0,942	0,937	1	0,997	0,991	0,973
27. UBEDA Y RICO SL	0,911	0,936	1	1	1	0,969
28. MUEBLES DISBEN SA	0,92	0,908	1	1	1	0,966
29. UNIVERMOBLE SA	0,91	0,953	0,965	1	1	0,966
30. FAENSE SA	0,925	1	0,979	0,945	0,971	0,964
31. GAMAMOBEL S.A.	1	1	1	0,934	0,858	0,958
32. BENICONFORT SOCIEDAD ANONIMA.	0,97	0,924	1	0,953	0,935	0,956
33. TA JOMA SL	0,952	0,946	0,965	0,996	0,901	0,952
34. INDUAL MOBILIARIO SL	0,99	0,947	0,968	0,936	0,916	0,951
35. CANTISA SA	0,91	0,962	0,937	0,966	0,973	0,950
36. FEDERICO GINER SA	0,928	0,93	0,921	0,98	0,949	0,942
37. PELIPAL MOBEL SPANIEN SOCIEDAD LIMITADA.	0,85	0,871	1	0,98	0,948	0,930
38. TAPIS ESTIL SL	0,959	0,912	0,893	0,926	0,959	0,930
39. TA ESMA SA	0,894	0,915	0,954	0,91	0,975	0,930
40. PUERTAS CHOVA SA	0,855	0,901	0,947	0,935	1	0,928
41. MICUNA SL	0,879	0,903	0,906	0,99	0,943	0,924
42. VIMENS SA	0,83	0,922	1	0,935	0,926	0,923

(continúa)

<b>EMPRESAS</b>	<b>2000</b>	<b>2001</b>	<b>2002</b>	<b>2003</b>	<b>2004</b>	<b>Promedio</b>
43. TABLEROS FERRER SA	0,887	0,884	0,9	0,91	1	0,916
44. ANDREU EST, S.A.	1	1	0,868	0,85	0,858	0,915
45. TABLEROS DE LEVANTE SA	0,902	0,914	0,896	0,915	0,934	0,912
46. TABERVALL SA	0,859	0,899	0,906	0,949	0,893	0,901
47. A-DOS MOBILIARIO SL	1	1	0,828	0,829	0,825	0,896
48. COSTURAS OMEGA SL	0,889	0,884	0,874	0,936	0,885	0,894
49. INDUSTRIAS MOVA, S.A.	0,911	0,968	0,846	0,858	0,881	0,893
50. RIPAY SA	0,803	0,852	0,866	0,899	1	0,884
51. PUNT MOBLES SL	0,836	0,858	0,874	0,9	0,928	0,879
52. HURTADO MUEBLES Y DECORACION SA	0,889	0,892	0,96	0,755	0,867	0,873
53. RATTAN DECO SA	0,841	0,865	0,879	0,864	0,865	0,863
54. HERMANOS IRANZO MUEBLES SA	0,81	0,838	0,839	0,89	0,922	0,860
55. SERIE MOBLE SL	0,833	0,84	0,86	0,851	0,913	0,859
56. VALENCIANA INDUSTRIAL DEL MUEBLE SA	0,878	0,845	0,853	0,841	0,88	0,859
57. VIDAL GRAU MUEBLES S.L.	0,895	0,881	0,827	0,825	0,844	0,854
58. MILMUEBLE SA	0,822	0,866	0,859	0,867	0,857	0,854
59. ALMESA ALME SA	0,807	0,844	0,843	0,873	0,873	0,848
60. ARGUTI S.L.	0,858	0,831	0,864	0,82	0,867	0,848
61. CARPEMA SA	0,806	0,841	0,829	0,856	0,859	0,838
62. HERMANOS VAQUER SA	0,879	0,73	0,808	0,871	0,866	0,831
<b>PROMEDIO</b>	<b>0,930</b>	<b>0,937</b>	<b>0,947</b>	<b>0,945</b>	<b>0,948</b>	<b>0,941</b>

## **CONCLUSIONES**

---

En este estudio hemos presentado una perspectiva constructivista del proceso de cambio de los SCG en la PYME, desde la que se ha estudiado el éxito de los cambios que generan éstos en las reglas y rutinas individuales y organizativas. Desde dicha perspectiva de investigación, estudiar el proceso de cambio implica tener en cuenta tanto elementos cognitivos como de comportamiento individual, en tanto en cuanto la actuación de los individuos involucrados con el nuevo SCG es crucial.

El objetivo general de este estudio, ha sido conocer la relación que existe entre el proceso de cambio de un sistema de contabilidad de gestión (SCG) en las pequeñas y medianas empresas (PYME) y el éxito del cambio, explorando (¿por qué?) y explicando (¿cómo?) los factores de éxito de este proceso de cambio.

El análisis de la implantación de un SCG en Mersa y Confor, dos PYME del sector de la madera y mueble de la Comunidad Valenciana, ha permitido obtener evidencias empíricas a cerca de las cuestiones inicialmente trazadas, de acuerdo con el objetivo general. En primer lugar, se plantearon dos cuestiones (C1 y C2) para conocer el desarrollo y utilización del SCG en una PYME. La primera cuestión (C1) ha sido: *¿Qué motivos llevan a la PYME a cambiar sus SCG?* Esta cuestión llevó a trazar la proposición (P1) en la que se vinculan los motivos del cambio con la salud empresarial, la competitividad y la legitimación: *Los motivos que llevan a las PYME a cambiar su SCG pueden estar vinculados con: motivos de salud empresarial, motivos de competitividad o motivos de legitimación.*

Las evidencias permitieron confirmar en ambos los casos que la salud empresarial y la competitividad fueron los motivos generadores del cambio. En el caso de Mersa, los principales factores que confirman la proposición sobre la salud empresarial fueron: la pérdida de márgenes de beneficio de su principal producto, la necesidad de potenciar una orientación hacia los resultados, y el análisis estratégico que condujo a un posicionamiento de diversificación de

productos y de aproximación a los clientes. En el caso de la competitividad, los principales factores que confirmaron la proposición fueron: la intensidad competitiva en el mercado tradicional de la empresa que provocó la pérdida de un importante cliente de Alemania, y la presencia internacional en mercados como Francia y China.

Con relación a Confor, encontramos evidencias sobre la salud empresarial como motivo que llevó a cambiar sus SCG. Fue una medida que buscaba sobrellevar la crisis en las ventas en el mercado externo y la necesidad de reducir costes. Igualmente, la empresa desarrolló un Plan Estratégico con el que reubicó sus productos en el mercado nacional, renunciando a la exportación. Pudimos observar evidencias sobre la competitividad en la intensidad competitiva, especialmente desde los países de costes más bajos como China, y en los cambios en el mercado internacional de divisas, que provocó una desventaja de los precios en Euros frente a los precios en Dólares (EE.UU.)

El tercer motivo, vinculado a la legitimación no ha sido posible contrastarlo, en tanto que no hemos encontrado evidencias empíricas que enlazaran la decisión de implantar el sistema de gestión con la intención de buscar el reconocimiento de las empresas en su entorno institucional. Atribuimos dicha situación a la dificultad de las empresas en reconocer este tipo de decisión y a las características del sector de la madera y mueble, donde la influencia del gobierno y otras instituciones de presión son menos habituales.

La segunda cuestión (C2), centrada en el conocimiento del desarrollo y utilización del SCG en una PYME, se formuló de este modo: *¿Cómo se desarrolla el proceso de cambio de los SCG en las PYME?* Esta cuestión nos llevó a contrastar la proposición (P2), establecida a partir del modelo de institucionalización de Burns y Scapens (2000): *El grado de institucionalización de un SCG en la PYME está relacionado positivamente con su grado de interiorización.* La proposición consideraba la relación entre la institucionalización y la interiorización de reglas y rutinas en la organización, es

decir, la relación entre la permanencia o estabilidad de las nuevas reglas y rutinas, y el proceso de aceptación del cambio por los agentes.

En los dos casos, observamos factores comunes a la interiorización del cambio, como son: los conocimientos y habilidades de los agentes implicados en el cambio, la profesionalización de la gestión, los recursos informáticos, la formación interna, las relaciones de confianza entre los agentes y el grado de implicación de las personas. No obstante, observamos comportamientos distintos en cuanto a la elección del SCG, la influencia de las firmas consultoras en SCG, los sistemas de incentivos vinculados al sistema, y el acople en las rutinas organizativas.

En el caso Mersa, observamos focos de resistencia especialmente ligados a la naturaleza revolucionaria del cambio realizado, tal y como recogen Busco *et al.* (2006). La resistencia ha provocado que todavía el SCG no haya sido capaz de aunar totalmente la orientación del sistema con la cultura anterior de la organización, es decir, todavía hoy no ha conseguido la conversión de la antigua orientación al volumen de producción hacia una orientación de diversificación de producto. Si bien en Mersa el cambio ha provocado resistencias, en Confor observamos un mayor acople de las nuevas reglas y rutinas con la forma de pensar y actuar de los agentes en la organización, ligado a la naturaleza del cambio, un cambio incremental o evolutivo, tal y como sugieren Scapens y Jazayeri (2003).

Pese a algunas diferencias, la valoración de las evidencias en los dos casos sugiere un uso instrumental del SCG, lo que refuerza la conclusión de que los sistemas han logrado institucionalizarse en las empresas, es decir, involucrarse verdaderamente en las rutinas de la organización y en el proceso de toma de decisiones.

Por último, para conocer como perciben y reaccionan los sujetos y la propia organización ante los cambios introducidos por el SCG, se planteó una

tercera cuestión (C3): *¿Qué grado de éxito tienen los SCG en la PYME?* Esta cuestión llevó a trazar dos proposiciones (P3 y P4) que relacionaban el éxito del cambio con la institucionalización de las reglas y rutinas diseñadas a partir del nuevo sistema, desde dos perspectivas: del agente y del sector.

Las evidencias posibilitaron confirmar en primer lugar, la proposición (P3) sobre el éxito interno del sistema (perspectiva del agente): *El grado de éxito interno de un SCG en la PYME está relacionado positivamente con el grado de institucionalización.* En ambos casos, es decir, en Mersa y Confor se ha producido un cambio real de los hábitos y modos de pensar y actuar de la organización y sus diferentes individuos. Las expectativas que las empresas tenían sobre el nuevo sistema, las normas y reglas que se deseaban establecer, las relaciones y análisis que se querían efectuar han coincidido con las realidades alcanzadas con la implantación del SCG, pese a alguna diferencia encontrada en la valoración de las evidencias en los dos casos.

Adicionalmente, desde la perspectiva del sector, evaluamos el éxito externo del cambio, relativo a la cuarta proposición (P4): *El grado de éxito externo de un SCG en la PYME está relacionado positivamente con el grado de institucionalización.* Las evidencias empíricas han demostrado que las empresas han avanzado hacia los referentes de eficiencia del sector de la madera y mueble de la Comunidad Valenciana, indicando que los cambios promovidos en las organizaciones han favorecido la mejora de sus indicadores de eficiencia.

Las limitaciones de la metodología empleada no permiten generalizar o extrapolar nuestros resultados a una población determinada, en la medida en que sólo permiten añadir conocimiento sobre las relaciones analizadas. Por otro lado, los estudios de caso posibilitan la profundidad de la investigación, de tal modo que se obtiene una mayor comprensión del fenómeno analizado. El proceso de comparación de los resultados de este estudio empírico con los de otros estudios anteriores y futuros aumenta la capacidad de generalización de las teorías o encuentros obtenidos en el mismo, fenómeno llamado de generalización

teórica o analítica. Tal y como afirman Ryan *et al.* (2004) el verdadero valor de un estudio de caso es su capacidad de expresar generalizaciones teóricas a partir del uso de la lógica de repetición y extensión.

Además de la generalización de los encuentros del estudio, los resultados pueden estar distorsionados por la subjetividad en las interpretaciones realizadas de las entrevistas en las empresas. Para subsanar este problema, se ha recurrido a la triangulación de diferentes fuentes: las entrevistas, las grabaciones y transcripciones, el análisis de documentos y la observación. A pesar de las limitaciones, los resultados de la investigación indican que el método elegido puede ser válido para obtener un conocimiento en profundidad del proceso de cambio de los SCG en la PYME.

Por último, en investigaciones futuras, podríamos ampliar el estudio a nuevos casos del mismo sector analizado, o ampliar a casos de distintos sectores de actividad, con el objetivo de captar los distintos factores que influyen en las variables analizadas y captar la influencia de diversas características del entorno sobre las decisiones en las empresas. Por otro lado, también debe estimarse la posibilidad de realizar estudios de corte cuantitativo haciendo uso de una muestra de empresas pequeñas y medianas, con el objetivo de contrastar las proposiciones desde otras perspectivas de investigación que más que opuestas, valoramos como complementarias.

## LISTA DE CUADROS

<b>Cuadro 1.1:</b> Comparación entre empresas pequeñas y grandes. <i>Fuente: Fernández y Nieto (2001, p.262)</i> .....	50
<b>Cuadro 2.1:</b> Perspectiva objetiva-subjetiva de los trabajos sobre PYME...	60
<b>Cuadro 2.2:</b> Resumen de las características del tipo de uso de los SCG.....	102
<b>Cuadro 3.1:</b> Resumen de las utilidades buscadas con los SCG.....	125
<b>Cuadro 3.2:</b> Resumen de los artículos utilizando el DEA.....	135
<b>Cuadro 4.1:</b> Características de la metodología cuantitativa <i>versus</i> cualitativa. <i>Fuente: Adaptación de Lee (1991)</i> .....	138
<b>Cuadro 4.2:</b> Componentes del diseño de la investigación. <i>Adaptación de Yin (1994)</i> .....	149
<b>Cuadro 4.3:</b> Cronología de las entrevistas del caso A.....	158
<b>Cuadro 4.4:</b> Cronología de las entrevistas del caso B.....	159
<b>Cuadro 4.5:</b> Las cuestiones, proposiciones y las variables del estudio.....	162
<b>Cuadro 4.6:</b> Descripción de las variables de estudio.....	166
<b>Cuadro 5.1:</b> Pasos de formación de los planes estratégicos y la implicación del CMI en Mersa.....	197
<b>Cuadro 5.2:</b> Resultado de las proposiciones.....	352

## LISTA DE FIGURAS

<b>Figura 1.1:</b> Tiempo de gestión y las fases de crecimiento de la empresa. <i>Fuente: Longenecker et al. (1997, p.421)</i> .....	52
<b>Figura 1.2:</b> Éxito de un SCG: GAP y transformaciones socio – organizativas.....	57
<b>Figura 2.1:</b> La relación entre la Teoría Institucional y los motivos de cambio.....	68
<b>Figura 2.2:</b> Presiones institucionales. <i>Fuente: Adaptación de Granlund y Lukka (1998)</i> .....	77
<b>Figura 2.3:</b> Relación entre la Teoría Institucional y el proceso de cambio..	80
<b>Figura 2.4:</b> La institucionalización de reglas y rutinas. <i>Fuente: Adaptación de Burns y Scapens (2000, p.9)</i> .....	81
<b>Figura 3.1:</b> Expectativas vs. Realidades.....	117
<b>Figura 3.2:</b> Las dimensiones abstracta y observable de la institucionalización. <i>Fuente: Adaptación de Burns y Scapens (2000, p.9)</i> ...	118
<b>Figura 3.3:</b> Frontera eficiente en el modelo DEA. <i>Fuente: Adaptación de Coopers et al. (2000)</i> .....	130
<b>Figura 4.1:</b> Objetivos y variables del estudio. ....	168
<b>Figura 4.2:</b> La Frontera Eficiente en el Modelo DEA-CRS. <i>Adaptación de Cooper et al. (2000)</i> .....	170
<b>Figura 4.3:</b> La Frontera Eficiente en el modelo DEA-VRS. <i>Adaptación de Cooper et al. (2000)</i> .....	171
<b>Figura 5.1:</b> Organigrama de Mersa.....	189
<b>Figura 5.2:</b> Etapas de evolución de la planificación estratégica hacia un modelo formalizado. <i>Fuente: Mersa, 2006</i> .....	190
<b>Figura 5.3:</b> Organigrama de Confor.....	206
<b>Figura 5.4:</b> Los sistemas de información en Confor.....	209
<b>Figura 5.5:</b> Flujo de gestión de los pedidos en Confor.....	212
<b>Figura 5.6:</b> La Institucionalización de Reglas y Rutinas. <i>Fuente: Adaptación de Burns y Scapens (2000, p.9)</i> .....	230
<b>Figura 5.7:</b> Grado de Institucionalización del CMI entre los departamentos de Mersa.....	265

## LISTA DE GRÁFICOS

<b>Gráfico 1.1:</b> Evolución de las empresas españolas por estrato de tamaño, 2000-2004. <i>Fuente: INE, DIRCE</i> .....	22
<b>Gráfico 1.2:</b> Evolución de las empresas españolas por estrato sectorial, 2001-2004. <i>Fuente: INE, DIRCE</i> .....	22
<b>Gráfico 5.1:</b> Evolución de la rentabilidad de Mersa, 1995 – 2004. <i>Fuente: SABI, 2006</i> .....	217
<b>Gráfico 5.2:</b> Evolución de los Ingresos de Confor. <i>Fuente: Sabi, 2007</i> .....	221
<b>Gráfico 5.3:</b> Cotización del Euro Frente al Dólar EE.UU. 1999-2007. <i>Fuente: Banco Central Europeo, 2007</i> .....	226
<b>Gráfico 5.4:</b> Valoración del Diferencial entre Expectativas y Realidades del Caso Mersa.....	280
<b>Gráfico 5.5:</b> Valoración del Diferencial entre Expectativas y Realidades del Director General de Mersa.....	282
<b>Gráfico 5.6:</b> Valoración del Diferencial entre Expectativas y Realidades del <i>Controller</i> de Mersa.....	283
<b>Gráfico 5.7:</b> Valoración del Diferencial entre Expectativas y Realidades del Director Financiero de Mersa.....	284
<b>Gráfico 5.8:</b> Valoración del Diferencial entre Expectativas y Realidades de la Directora de Sistemas de Mersa.....	286
<b>Gráfico 5.9:</b> Valoración del Diferencial entre Expectativas y Realidades del Director de Producción de Mersa.....	288
<b>Gráfico 5.10:</b> Valoración del Diferencial entre Expectativas y Realidades del Jefe de Logística de Mersa.....	290
<b>Gráfico 5.11:</b> Valoración del Diferencial entre Expectativas y Realidades del Jefe de Ventas de Mersa.....	291
<b>Gráfico 5.12:</b> Valoración del Diferencial entre Expectativas y Realidades del Caso Confor.....	296
<b>Gráfico 5.13:</b> Valoración del Diferencial entre Expectativas y Realidades del Director General de Confor.....	298
<b>Gráfico 5.14:</b> Valoración del Diferencial entre Expectativas y Realidades del Director de Producción de Confor.....	299
<b>Gráfico 5.15:</b> Valoración del Diferencial entre Expectativas y Realidades del Director del Departamento Técnico de Confor.....	301
<b>Gráfico 5.16:</b> Valoración del Diferencial entre Expectativas y Realidades del Contable de Confor.....	302
<b>Gráfico 5.17:</b> Valoración del Diferencial entre Expectativas y Realidades de la Comercial A de Confor.....	304
<b>Gráfico 5.18:</b> Valoración del Diferencial entre Expectativas y Realidades de la Comercial B de Confor.....	306
<b>Gráfico 5.19:</b> Evolución del Indicador de Eficiencia Relativa de Mersa vs. Sector, 2000 al 2004.....	311

<b>Gráfico 5.20:</b> Rentabilidad Económica de Mersa vs. Sector, 2000 al 2004. <i>Fuente: Sabi, 2006</i> .....	312
<b>Gráfico 5.21:</b> Ingresos de Explotación de Mersa vs. Sector, 2000 al 2004. <i>Fuente: Sabi, 2006</i> .....	313
<b>Gráfico 5.22:</b> Resultado del Ejercicio de Mersa vs. Sector. <i>Fuente: Sabi, 2006</i> .....	314
<b>Gráfico 5.23:</b> Consumo de Materiales de Mersa vs. Sector, 2000 al 2004. <i>Fuente: Sabi, 2006</i> .....	315
<b>Gráfico 5.24:</b> Gastos con Personal de Mersa vs. Sector, 2000 al 2004. <i>Fuente: Sabi, 2006</i> .....	316
<b>Gráfico 5.25:</b> Dotaciones para Amortizaciones de Mersa vs. Sector, 2000 al 2004. <i>Fuente: Sabi, 2006</i> .....	317
<b>Gráfico 5.26:</b> Otros Gastos de Explotación de Mersa vs. Sector, 2000 al 2004. <i>Fuente: Sabi, 2006</i> .....	318
<b>Gráfico 5.27:</b> Número de Empleados de Mersa vs. Sector, 2000 al 2004. <i>Fuente: Sabi 2006</i> .....	319
<b>Gráfico 5.28:</b> Evolución del Indicador de Eficiencia Relativa de Confor vs. Sector, 2000 al 2004.....	321
<b>Gráfico 5.29:</b> Rentabilidad Económica de Confor vs. Sector, 2000 al 2004. <i>Fuente: Sabi, 2006</i> .....	322
<b>Gráfico 5.30:</b> Ingresos de Explotación de Confor vs. Sector, 2000 al 2004. <i>Fuente: Sabi, 2006</i> .....	323
<b>Gráfico 5.31:</b> Resultado del Ejercicio de Confor vs. Sector. <i>Fuente: Sabi, 2006</i> .....	324
<b>Gráfico 5.32:</b> Consumo de Materiales de Confor vs. Sector, 2000 al 2004. <i>Fuente: Sabi, 2006</i> .....	325
<b>Gráfico 5.33:</b> Gastos con Personal de Confor vs. Sector, 2000 al 2004. <i>Fuente: Sabi, 2006</i> .....	326
<b>Gráfico 5.34:</b> Dotaciones para Amortizaciones de Confor vs. Sector, 2000 al 2004. <i>Fuente: Sabi, 2006</i> .....	327
<b>Gráfico 5.35:</b> Otros Gastos de Explotación de Confor vs. Sector, 2000 al 2004. <i>Fuente: Sabi, 2006</i> .....	328
<b>Gráfico 5.36:</b> Número de Empleados de Confor vs. Sector, 2000 al 2004. <i>Fuente: Sabi 2006</i> .....	329
<b>Gráfico 5.37:</b> Relación entre el grado de institucionalización y el grado de interiorización del cambio en los dos casos.....	342
<b>Gráfico 5.38:</b> Relación entre el grado éxito interno y el grado de institucionalización del cambio en los dos casos.....	345
<b>Gráfico 5.39:</b> La evolución del IER en los dos casos.....	348
<b>Gráfico 5.40:</b> Relación entre el grado éxito externo y el grado de institucionalización del cambio en los dos casos.....	350

## LISTA DE TABLAS

<b>Tabla 1.1:</b> Estadísticas PYME. <i>Fuente: INE, DIRCE 2005 (datos a 1-1-05)</i> .....	21
<b>Tabla 1.2:</b> Distribución de las empresas españolas según tamaño por comunidades autónomas. <i>Fuente: INE, DIRCE 2005 (datos a 1-1-05)</i> .....	24
<b>Tabla 1.3:</b> Distribución sectorial de las empresas españolas por estratos de tamaño. <i>Fuente: INE, DIRCE 2005</i> .....	26
<b>Tabla 1.4:</b> Concentración intersectorial de las empresas españolas. <i>Fuente: INE, DIRCE 2005 (datos a 1-1-05)</i> .....	27
<b>Tabla 1.5:</b> Porcentaje de empresas sobre población. <i>Fuente: INE, DIRCE 2005</i> .....	28
<b>Tabla 1.6:</b> Distribución de empresas y trabajadores por estrato de tamaños. <i>Fuente: TGSS, 2004</i> .....	30
<b>Tabla 1.7:</b> Distribución de las empresas por estrato de tamaño y condición jurídica. <i>Fuente: INE, DIRCE 2005</i> .....	32
<b>Tabla 1.8:</b> Contribución al crecimiento del número total de empresas por estrato de tamaño y condición jurídica. <i>Fuente: INE, DIRCE 2005</i> .....	33
<b>Tabla 1.9:</b> Distribución de las empresas por estrato de ingresos y tamaño, 2004. <i>Fuente: INE, DIRCE 2005</i> .....	34
<b>Tabla 1.10:</b> Distribución de las empresas por estrato de ingresos y sectorial, 2004. <i>Fuente: INE, DIRCE 2005</i> .....	36
<b>Tabla 1.11:</b> Número de empresas en la industria por CC.AA. <i>Fuente: INE, DIRCE 2005</i> .....	42
<b>Tabla 1.12:</b> Número de empresas de la industria y en el sector de la madera y del mueble. <i>Fuente: INE, DIRCE 2005</i> .....	43
<b>Tabla 1.13:</b> Empresas por sector de actividad, comunidad autónoma, estrato de asalariados y variación. <i>Fuente: INE, DIRCE 2000, 2005</i> .....	46
<b>Tabla 4.1:</b> Características de las variables.....	177
<b>Tabla 5.1:</b> Tipo de uso de los SCG en Mersa.....	261
<b>Tabla 5.2:</b> Tipo de uso de los SCG en Confor.....	272
<b>Tabla 5.3:</b> Valoración del Diferencial entre Expectativas y Realidades del Caso Mersa.....	278
<b>Tabla 5.4:</b> Valoración del Diferencial entre Expectativas y Realidades del Caso Confor.....	293

## REFERENCIAS

- AECA (1990) *Principios de Contabilidad de Gestión. El Marco de la Contabilidad de Gestión*, Madrid: AECA.
- AECA (2004). *Lecturas sobre intangibles y capital intelectual = Readings on intangibles and intellectual capital*. Coordinado por: Leandro Cañibano Calvo, María Paloma Sánchez Muñoz. Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, AECA: Madrid
- AECA (2005): *Estrategia e innovación de la Pyme industrial en España / dirección del estudio Domingo García Pérez de Lema; equipo de trabajo Antonio Aragón Sánchez... [et al.]*. Madrid: AECA.
- Amat, J.; Carmona, S., y Roberts, H. (1994): Context and change in management accounting systems: A Spanish case study. *Management Accounting Research*, 5(2), pp.107-121.
- Araújo Pinzón, P. (2003): Nuevo institucionalismo, teoría de la estructuración y cambio en los sistemas y prácticas de contabilidad de gestión: teorías y métodos de investigación. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 32(118), pp.693-724.
- Ax, C. y Bjornenak, T. (2005): Bundling and diffusion of management accounting innovations - the case of the balanced scorecard in Sweden, *Management Accounting Research*, 16 (1), pp.1-20.
- Ayuso Mora, A., y Ripoll Feliu, V.M. (2005): El estudio de casos como prototipo de la investigación en contabilidad de gestión desde una perspectiva cualitativa. *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*, 3(5), pp.131-168.
- Banker, R. D., Charnes, A. y Cooper, W. W. (1984). Some models for estimating technical and scale efficiencies in data envelopment analysis. *Management*

- Science*, 30, pp.1078-1092.
- Barrachina, M; Ripoll, V., y Gago, S. (2004): Social research evolution in management accounting: reflection using Bunge's theory. *Critical Perspectives on Accounting*, 15, pp.701-713.
- Barros, C. P. (2005). Measuring efficiency in the hotel sector. *Annals of Tourism Research*, 32(2), pp.456-477.
- Barros, C. P. (2006). Efficiency measurement among hypermarkets and supermarkets and the identification of the efficiency drivers. *International Journal of Retail & Distribution Management*, 34(2), pp.135-154.
- Baxter, J., y Chua, W.F. (2003) Alternative management accounting research – whence y whither. *Accounting, Organizations and Society*, 28, pp.97-126.
- Bennett, R. J., y Robson, P. J. A. (2005): The Advisor-SMF Client Relationship: Impact, Satisfaction and Commitment. *Small Business Economics*, 25(3), pp.255-271.
- Berger, P.L. y Luckmann, T. (1967) *The Social Construction of Reality*. Traducido al castellano (1968), Buenos Aires: Amorrortu.
- Bhimani, A. (2003). A study of the emergence of management accounting system ethos and its influence on perceived system success. *Accounting, Organizations and Society*, 28, pp.523-548.
- Bryman, A. (1988). *Quantity and Quality in social research*, London: Unwin Hyman.
- Burns, J. (2000). The dynamics of accounting change. Inter-play between new practices, routines, institutions, power and politics, *Accounting, Auditing, Accountability Journal*, 13(5), pp.566-596.
- Burns, J., y Baldvinsdottir, G. (2005). An institutional perspective of accountants'

- new roles - the interplay of contradictions and praxis. *European Accounting Review*, 14(4), pp.725-758.
- Burns, J., y Scapens, R.W. (2000). Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management Accounting Research*, 11, pp.3-25.
- Burns, J., y Vaivio, J. (2001) Management accounting change, *Management Accounting Research*, 12, pp.389-402.
- Burrell, G., y Morgan, G. (1979) *Sociological paradigms and organisational analysis*. London: Heinemann Educational Books.
- Busco, C.; Riccaboni, A., y Scapens, R. W. (2006): Trust for accounting and accounting for trust. *Management Accounting Research*, 17(1), pp.11-41.
- Camisón Zornoza, C. (2000): Reflexiones sobre la investigación científica de la PYME. *Investigaciones Europeas de Dirección y Economía de la Empresa*. 6(2), pp.13-30.
- Carmona, S., y Macías, M. (2001) Institutional pressures, monopolistic conditions, and the implementation of early cost management practices: The case of the Royal Tobacco Factory of Seville (1820-1887), *Abacus*, 37(2), pp.139-165.
- Carmona, S.; Ezzamel, M., y Gutiérrez, F. (1998) Towards an institutional analysis of accounting change in the Royal Tobacco Factory of Seville, *The Accounting Historians Journal*, 25(1), pp.115-147.
- Carruthers, B.G. (1995) Accounting, ambiguity, and the new institutionalism. *Accounting, Organizations and Society*, 20(4), pp.313-328.
- Cassia, L., Paleari, S., y Redondi, R. (2005). Management Accounting Systems and Organisational Structure. *Small Business Economics*, 25(4), pp.373-391.

- Chapman, C. S. (1998): Accountants in organisational networks. *Accounting, Organizations and Society*, 23(8), pp.737-766.
- Charnes, A., Cooper, W. W. y Rhodes, E. (1978). Measuring the efficiency of decision making units. *European Journal of Operational Research*, 2, pp.429-444.
- Chenhall, R.H. (2003) Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, 28, pp.127-168.
- Chenhall, R.H., y Langfield-Smith, K. (1998). The relationship between strategic priorities management techniques and management accounting: an empirical investigation using a systems approach, *Accounting, Organizations and Society*, 23(3), pp.243-264.
- Christensen, P. R., y Klyver, K. (2006): Management consultancy in small firms: how does interaction work? *Journal of Small Business and Enterprise Development*, 13(3), pp.299-313.
- Consejo General de Colegios de Economistas de España (2006): *¿Los servicios de consultoría pueden ayudar a mejorar la competitividad de la PYME?* Dirección y Coordinación General Domingo García Pérez de Lema, Madrid: Consejo General de Colegios de Economistas de España.
- Cooper, W. W.; Seiford, L. M., y Tone, K. (2000): *Data Envelopment Analysis: a Comprehensive Text with Models, Applications, References and DEA-Solver Software*. Boston: Kluwer.
- Covaleski, M., y Dirsmith, M. (1988): An institutional perspective on the rise social transformation and fall of a university budget category, *Administrative Science Quarterly*, 33, pp.562-587.

- Covaleski, M.A.; Dirsmith, M.W., y Michelman, J.E. (1993): An institutional theory perspective on the DRG framework case-mix accounting systems and health-care organizations, *Accounting, Organizations and Society*, 18(1), pp.65-80.
- Covaleski, M.A.; Dirsmith, M.W., y Samuel, S. (1996) Managerial accounting research: the contributions of organizational and sociological theories, *Journal of Management Accounting Research*, 8, pp.1-35.
- Davila, A., y Foster, G. (2005). Management accounting systems adoption decisions: Evidence and performance implications from early-stage/startup companies. *Accounting Review*, 80(4), pp.1039-1068
- Davila, T. (2000). An empirical study on the drivers of management control systems' design in new product development. *Accounting, Organizations and Society*, 25, pp.383-409.
- Davila, T. (2005). An exploratory study on the emergence of management control systems: formalizing human resources in small growing firms, *Accounting, Organizations and Society*, 30, pp.223-248.
- Diaz-Balteiro, L., Casimiro Herruzo, A., Martinez, M., y Gonzalez-Pachon, J. (2006). An analysis of productive efficiency and innovation activity using DEA: An application to Spain's wood-based industry. *Forest Policy and Economics*, 8(7), pp.762-773.
- DiMaggio, P.J, y Powell, W.W. (1991) The Iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organization fields. En: Powell, W.W., y DiMaggio, P.J. (Eds.) *The New Institutionalism in Organizational Analysis*. Traducido al castellano (1999) El nuevo institucionalismo en el análisis organizacional, México: Fondo de Cultura Económica, pp. 104-125.
- Dirección General de Empresa de la Comisión Europea (2002): *Observatorio de*

- las PYME Europeas 200*, Disponible en [http://ec.europa.eu/enterprise/enterprise\\_policy/analysis/observatory\\_en.htm](http://ec.europa.eu/enterprise/enterprise_policy/analysis/observatory_en.htm), acceso en 18 de mayo de 2006.
- Dirección General de Política de la PYME (2006): *Estadísticas PYME, Evolución e Indicadores*. nº.4. Disponible en <http://www.ipyme.org/IPYME/es-ES/EstadisticasPublicacionesEstudios>, acceso en 18 de mayo de 2006.
- Dirección General de Política de la PYME (2006): *Informe sobre la PYME 2004*. Disponible en <http://www.ipyme.org/IPYME/es-ES/EstadisticasPublicacionesEstudios/Publicaciones>, acceso en 18 de mayo de 2006.
- Dirección General de Política de la PYME (2006): *Retrato de las PYME 2006*. Disponible en <http://www.ipyme.org/IPYME/es-ES/EstadisticasPublicacionesEstudios>, acceso en 18 de mayo de 2006.
- Eisenhardt, K. M. (1989): Building Theories from Case Study Research. *Academy of Management. The Academy of Management Review*, 14(4), pp.532-549.
- Esteban-García, J.; Coll-Serrano, V., y Blasco-Blasco, O. M. (2005). ¿Competitividad e innovación en la micro y pequeña empresa? Retos previos a superar. *Estudios de Economía Aplicada*, 23(3), pp.559-581.
- Esteban-García, J.; y Coll-Serrano, V. (2003). Competitividad y eficiencia. *Estudios de Economía Aplicada*, 21(3), pp.423-450.
- Ezzamel, M. (1990). The impact of environmental uncertainty, managerial autonomy and size on budget characteristics. *Management Accounting Research*, 1, pp.181–197.

- Fernández, Z., y Nieto, M.J. (2001): Estrategias y estructuras de las PYME. ¿Puede ser el (pequeño) tamaño una ventaja competitiva? *Papeles de Economía Española*, 89/90, pp.256-271.
- Gibb, A. A., 1997. Small firms training and competitiveness, building upon the small business as a learning organisation, *International Small Business Journal*, 15 (3), pp.13–29.
- Gosselin, M. (1997). The effect of strategy and organizational structure on the adoption and implementation of activity-based costing. *Accounting, Organizations and Society*, 22(2), pp.105-122.
- Granlund, M. (2001). Towards explaining stability in and around management accounting systems, *Management Accounting Research*, 12, pp.141-166.
- Granlund, M., y Lukka, K. (1998). It's a small world of management accounting practices, *Journal of Management Accounting Research*, 10, pp.153-179.
- Granlund, M., y Taipaleenmaki, J. (2005). Management control and controllership in new economy firms-a life cycle perspective. *Management Accounting Research*, 16(1), pp.21-57.
- Grant, P., y Perren, L. (2002) Small Business and Entrepreneurial Research: Meta-theories, Paradigms and Prejudices, *International Small Business Journal*, 20 (2), pp.185-211.
- Greenhalgh, R.W. (2000) Information and the transnational SME controller, *Management Accounting Research*, 11, pp.413-426.
- Guerreiro, R.; Pereira, C. A., y Rezende, A. J. (2005). Em Busca do Entendimento da Formação dos Hábitos e Rotinas da Contabilidade Gerencial: Um Estudo de Caso. *XXIX EnANPAD*, Brasília, v.1, p.366-366.
- Haldma, T., y Lääts, K. (2002). Contingencies influencing the management

- accounting practices of Estonian manufacturing companies. *Management Accounting Research*, 13(4), pp.379-400.
- Hamilton, W. (1932): Institution. En: Burns, J. (2000) The dynamics of accounting change. Inter-play between new practices, routines, institutions, power and politics, *Accounting, Auditing, Accountability Journal*, 13(5), pp.566-596.
- Hollas, D. R.; Macleod, K. R., y Stansell, S. R. (2002). A Data Envelopment Analysis of Gas Utilities' Efficiency. *Journal of Economics and Finance*, 26(2), pp.123-137.
- Hopper, T.; Koga, T., y Goto, J. (1999) Cost accounting in small and medium sized Japanese companies: an exploratory study, *Accounting and Business Research*, 30(1), pp.73-86.
- Hopwood, A.G. (1987): The archaeology of accounting systems, *Accounting, Organizations and Society*, 12(3), pp.207-234.
- Howorth, C., y Westhead, P. (2000) The focus of working capital in UK small firms, *Management Accounting Research*, 14, pp.94-111.
- Hseu, J. S., y Shang, J. K. (2005). Productivity changes of pulp and paper industry in OECD countries, 1991-2000: a non-parametric Malmquist approach. *Forest Policy and Economics*, 7, pp.411-422.
- Hull Galen, S. (1998): *Guía para la Pequeña Empresa*. México: Ediciones Genika.
- Hurmerinta-Peltomaki, L., y Nummela, N. (2004): From temporary support to systematic resource development: expert services from an SME perspective. *Journal of Small Business and Enterprise Development*, 11(2), pp.233-243.
- Hussain, M., Gunasekaran, A., y Laitinen, E. K. (1998). Management accounting

- systems in Finnish service firms. *Technovation*, 18(1), pp.57-67.
- Imoisili, O. A. (1989). The role of budget data in the evaluation of managerial performance. *Accounting, Organizations, and Society*, 14, pp.325–335.
- Johansson, I.-L., y Baldvinsdottir, G. (2003): Accounting for trust: Some empirical evidence. *Management Accounting Research*, 14(3), pp.219-234.
- Jönsson, S., y Grönlund, A. (1988): Life with a sub-contractor: New technology and management accounting, *Accounting, Organizations and Society*, 13(5), pp.512-532
- Kald, M., Nilsson, F., y Rapp, B. (2000). On Strategy and Management Control: The Importance of Classifying the Strategy of the Business. *British Journal of Management*, 11(3), pp.197-212.
- Kaplan, R. S. y Norton, D. P. (1992): Balanced Scorecard: Measures that Drive Performance, *Harvard Business Review*, enero-febrero, pp.71-79.
- Kaplan, R. S. y Norton, D. P. (1996): Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System, *Harvard Business Review*, enero-febrero, pp.75-85.
- Kaplan, R.S., y Norton, D. (1993): Putting the balanced scorecard to work. *Harvard Business Review*. Septiembre–Octubre, pp.134–147.
- Khandwalla, P. (1972). The effects of different types of competition on the use of management controls. *Journal of Accounting Research*, Autumn, pp.275–285.
- Kuhn, T.S. (1970). *The structure of scientific revolutions*, 2<sup>a</sup> ed. Chicago: University of Chicago Press.
- Laitinen, E. (2001) Management accounting change in small technology companies: towards a mathematical model of the technology firm, *Management Accounting Research*, 12, pp.507–541.

- Lee, A.S. (1991): Integrating positivist and interpretative approach to organizational research. *Organizations Science*, 2(4), pp.342-365.
- Libby, T., y Waterhouse, J. H. (1996). Predicting change in management accounting systems. *Journal of Management Accounting Research*, 8, pp.137-150.
- Lofsten, H. y Lindelof, P. (2005). Environmental hostility, strategic orientation and the importance of management accounting-an empirical analysis of new technology-based firms. *Technovation*, 25(7), pp.725-738.
- Longenecker J.G.; Moore C.W., y Petty, J:W. (1997): *Small business management: an entrepreneurial emphasis*. Traducido al portugués, Administração de pequenas empresas. São Paulo: Makron Books, 1997.
- López Casanovas, G. (2005). La evaluación del gasto sanitario en España en sus niveles y determinantes, Universitat Pompeu Fabra, Working Paper, núm. 810, 39 pp.
- Lukka, K. (2007). Management accounting change and stability: Loosely coupled rules and routines in action. *Management Accounting Research*, 18(1), 76-101.
- Lukka, K., y Kasanen, E. (1995): Methodological themes: The problem of generalizability: Anecdotes and evidence in accounting research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 8(5), 71-90.
- Maes, J.; Sels, L., y Roodhooft, F. (2005). Modelling the link between management practices and financial performance. Evidence from small construction companies. *Small Business Economics*, 25(1), pp.17-34.
- Malina, M. A., y Selto, F. H. (2004). Choice and change of measures in performance measurement models. *Management Accounting Research*, 15(4), pp.441-469.

- Malmi, T. (1997). Towards explaining activity-based costing failure: accounting and control in a decentralized organization. *Management Accounting Research*, 8, pp.459-480.
- Marriott, N., y Marriott, P. (2000) Professional accountants and the development of a management accounting service for the small firm: barriers and possibilities, *Management Accounting Research*, 11, pp.475-492.
- Méndez Morales, J. S. (1996): *Economía y la Empresa*. México: Editorial McGraw-Hill.
- Merchant, K. (1990). The effects of financial controls on data manipulation and management myopia. *Accounting, Organizations and Society*, 15, pp.297–313.
- Meyer, J., y Rowan, B. (1991). Institutionalized organizations: Formal structures as myth and ceremony, En: Powell, W.W., y DiMaggio, P.J. (Eds.) *The New Institutionalism in Organizational Analysis*. Traducido al castellano (1999) El nuevo institucionalismo en el análisis organizacional, México: Fondo de Cultura Económica, pp. 79-103.
- Miles, R.E., y Snow, C.C. (1978): *Organizational strategy, structure and process*. New York: McGraw-Hill.
- Mitchell, F. (1998) A case for researching management in SMEs, *Management Accounting*, 76(9), pp.30-32.
- Mitchell, F., y Reid, G.C. (2000) Editorial. Problems, challenges and opportunities: the small business as a setting for management accounting research. *Management Accounting Research*, 11, pp.385-390.
- Moore, K., y Yuen, S. (2001). Management accounting systems and organizational configuration: a life-cycle perspective. *Accounting, Organizations and Society*, 26(4-5), pp.351-389.

- Mughan, T., Lloyd-Reason, L., y Zimmerman, C. (2004): Management consulting and international business support for SMEs: need and obstacles. *Education & Training*, 46(8/9), pp.424-432.
- Naranjo Gil, D., y Hartmann, F. (2005). Nuevas técnicas de control de gestión: efecto en el rendimiento. *IX Jornada de Contabilidad de Costes y Gestión*, Valencia.
- Nelson, R.R., y Winter, S.G.(1982) *An evolutionary theory of economic change*. Boston: Harvard University Press.
- Nor-Aziah, A. K., y Scapens, R. W. (2007): Corporatisation and accounting change: The role of accounting and accountants in a Malaysian public utility. *Management Accounting Research*, 18(2), pp.209-247.
- Nyamori, R. O., Perera, M. H. B., y Lawrence, S. R. (2001). The concept of strategic change and implications for management accounting research. *Journal of Accounting Literature*, 20, pp.62-83.
- Oliver, C. (1997). The influence of institutional and task environment relationships on organizational performance: The Canadian construction industry, *Journal of Management Studies*, 34(1), pp.99-124.
- Otley, D. T. (1978). Budget use and managerial performance. *Journal of Accounting Research*, 16(1), pp.122–149.
- Pastor, J. T. (1996). Translation invariance in data envelopment analysis: a generalisation. *Annals of Operations Research*, 66, pp.93–102.
- Pereira, C. A., y Guerreiro, R. (2005). Avaliação do Processo de Mudança da Contabilidade Gerencial sob o Enfoque da Teoría Institucional: O Caso do Banco do Brasil. *XXIX EnANPAD*, Brasilia, v.1, p.367-367.
- Perren, L., y Grant, P. (2000): The evolution of management accounting routines

- in small businesses: A social construction perspective. *Management Accounting Research*, 11(4), pp.391-411.
- Perren, L., y Ram, M. (2004): Case-study Method in Small Business and Entrepreneurial Research: Mapping Boundaries and Perspectives. *International Small Business Journal*, 22(1), pp.83-101.
- Porter, M. E. (1980). *Competitive strategy techniques for analyzing industries and competitors*. New York: Free Press.
- Powell, W.W., y DiMaggio, P.J. (1991). *The New Institutionalism in Organizational Analysis*. Traducido al castellano (1999) El nuevo institucionalismo en el análisis organizacional, México: Fondo de Cultura Económica.
- Reid, G.C., y Smith, J.A. (2000) The impact of contingencies on management accounting system development, *Management Accounting Research*, 11, pp.427-450.
- Rezende, A. J.; Guerreiro, R.; Pereira, C. A., y Aguiar, A. B. (2006). Factores determinantes no proceso de institucionalização de uma metodologia de programação de orçamento implementada em uma unidade do SESC São Paulo. *XI Congresso Internacional de Contabilidade e Auditoria*, Coimbra, CD-ROM.
- Ribeiro, J. A., y Scapens, R. W. (2006). Institutional theories in management accounting change: Contributions, issues and paths for development. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 3(2), pp.94-111.
- Ribeiro-Soriano, D., Roig, S., Ramon-Sanchis, J., y Torcal, R. (2002): The role of consultants in SMEs: The use of services by Spanish industry. *International Small Business Journal*, 20(1), pp.95-102.
- Ritchie, J., y Richardson, S. (2000) Smaller business governance: exploring

- accountability and enterprise from the margins, *Management Accounting Research*, 11, pp.451-474.
- Roberts, J., y Scapens, R. (1985). Accounting systems and systems of accountability -- understanding accounting practices in their organisational contexts. *Accounting, Organizations and Society*, 10(4), 443-456.
- Roberts, J., y Scapens, R. (1990). Accounting as Discipline, in Cooper, D. J. y Hopper, T. M. eds. *Critical Accounts*, London: Macmillan Press, pp.107-125.
- Roper, S. (1998). Entrepreneurial Characteristics, Strategic Choice and Small Business Performance. *Small Business Economics*, 11(1), pp.11-24.
- Rouse, P.; Putterill, M., y Ryan, D. (2002). Integrated performance measurement design: insights from an application in aircraft maintenance. *Management Accounting Research*, 13, pp.229-248.
- Ryan, B.; Scapens, R.W., y Theobald, M. (2004): *Metodología de la investigación en Finanzas y Contabilidad*. Barcelona: Deusto.
- Santos, A., y Nova, S. P. C. C. (2005). Proposta de um modelo estruturado de análise de demonstrações contábeis. *RAE-eletrônica*, 4(1), 27pp.
- Scapens, R. W. y Roberts, J. (1993). Accounting and control: a case study of resistance to accounting change, *Management Accounting Research*, 4(1), pp.1-32
- Scapens, R. W., y Jazayeri, M. (2003). ERP systems and management accounting change: opportunities or impacts? A research note. *European Accounting Review*, 12, pp.201-233.
- Scapens, R.W. (1994) Never mind the gap: towards an institutional perspective on management accounting practice. *Management Accounting Research*, 5, pp.301-321.

- Scapens, R.W. (2006). Understanding management accounting practices: A personal journey. *The British Accounting Review*, 38(1), pp.1-30.
- Sellers Rubio, R., y Mas Ruiz, F. (2006). Economic efficiency in supermarkets: evidences in Spain. *International Journal of Retail & Distribution Management*, 34(2), pp.155-171.
- Serrano Cinca, C.; Fuertes Callén, Y., y Mar Molinero, C. (2005). Measuring DEA efficiency in Internet companies. *Decision Support Systems*, 38, pp.557-573.
- Simon, H.A. (1955) A behavioural model of rational choice, *Quarterly Journal of Economics*, 69, pp.99-118.
- Simon, H.A. (1957) *Administrative Behavior*. New York: Free Press.
- Simon, H.A. (1959) Theories of decision making in economic and behavioural sciences, *American Economic Review*, 49(2), Junio, pp.253-283.
- Simon, H.A. (1979) Rational decision making in business organizations, *American Economic Review*, 69(4), September, pp.493-513.
- Siti-Nabiha, A.K., y Scapens, R.W. (2005) Stability and change: an institutional study of management accounting change, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 18(1), pp.44-73.
- Soin, K.; Seal, W., y Cullen, J. (2002): ABC and organizational change: an institutional perspective. *Management Accounting Research*, 13(2), pp.249-271.
- Stake, R.E. (1995): *The art o f case study research*, Thousand Oaks, CA: Sage Publications.
- Suchman, M.C. (1995) Managing legitimacy: Strategic and institutional approaches, *Academy of Management Review*, 20(3), pp.571-610.

- Tsai, H.-C., Chen, C.-M., y Tzeng, G.-H. (2006). The comparative productivity efficiency for global telecoms. *International Journal of Production Economics*, 103(2), pp.509-526.
- Walker, M. (1998) Management accounting and the economics of internal organization, *Management Accounting Research*, 9(1), pp.21-30.
- Waweru, N.M.; Hoque, Z., y Uliana, E. (2004) Management accounting change in South Africa, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 17(5), pp.675-704.
- Williams, J. J., y Seaman, A. E. (2001). Predicting change in management accounting systems: national culture and industry effects. *Accounting, Organizations and Society*, 26(4-5), pp.443-460.
- Williams, J. J., y Seaman, A. E. (2004): Management Accounting Systems change and sub-unit performance: the moderating effects of perceived environmental uncertainty. *Fourth Asia Pacific Interdisciplinary Research in Accounting Conference*, Singapore.
- Williamson, O.E. (1975) *Market and hierarchies: Analysis and antitrust implications: A study in the economics of internal organization*. New York: Free Press.
- Woolgar, S. (1991): *Knowledge and Reflexivity. New Frontiers in the Sociology of Knowledge*, London: Sage Publications.
- Yin, R. K. (1994). *Case study research: design and methods* (2nd ed.). Thousand Oaks, Calif: Sage

This document was created with Win2PDF available at <http://www.win2pdf.com>.  
The unregistered version of Win2PDF is for evaluation or non-commercial use only.  
This page will not be added after purchasing Win2PDF.