
Motivos de Cambio de los Sistemas Contables de Gestión en las Pequeñas Empresas

Carlos Eduardo Facin Lavarda ¹

Mercedes Barrachina Palanca ²

Vicente Ripoll Feliu ³

• Artigo recebido em: 25/02/2010 •• Artigo aceito em: 18/07/2010 ••• Segunda versão aceita em: 02/10/2010

Resumen

Los motivos de cambio en los Sistemas Contables de Gestión (SCG) están generalmente asociados con la búsqueda de una mejora en la salud empresarial, o por cuestiones de competitividad. Desde un punto de vista holista, introduciendo implicaciones sociales, políticas y culturales en el fenómeno estudiado, tenemos también la cuestión de la necesidad de legitimación o reconocimiento de la organización en su entorno. Por ello, el objetivo del estudio es analizar los motivos que llevan las pequeñas y medianas empresas (PYME) a cambiar sus SCG. Esto se va a alcanzar a través de un abordaje cualitativo utilizándose del estudio de caso. Los resultados muestran que las empresas afrontaron problemas como: la pérdida de márgenes de beneficios, la necesidad de orientación hacia los resultados, el análisis estratégico, sobrellevar la crisis en las ventas en el mercado externo, la necesidad de reducir costes, la intensidad competitiva desde los países de costes más bajos, y en los cambios en el mercado internacional de divisas.

Palabras-clave: Cambio; Sistemas Contables de Gestión; Legitimación.

¹ Doctor en Contabilidad por la Universidad de Valencia (España). Profesor del Programa de Posgrado en Contabilidad de la Universidad Regional de Blumenau (FURB). Dirección: Rua Antônio da Veiga, 140. Victor Konder. Blumenau – SC. Teléfono: 55 (47) 33210938. E-mail: clavarda@furb.br

² Doctora en Contabilidad por la Universidad de Valencia (España). Profesora del Departamento de Contabilidad de la Facultad de Economía de la Universidad de Valencia. Dirección: Avenida dels Tarongers, s/n - CP 46071, Valencia – España. Teléfono: 34 963828280. E-mail: mercedes.barrachina@uv.es

³ Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales. Director de IMACceV (Equipo valenciano de investigación en gestión estratégica de costes). Profesor del Departamento de Contabilidad de la Facultad de Economía de la Universidad de Valencia. Dirección: Avenida dels Tarongers, s/n - CP 46071, Valencia – España. Teléfono: 34 963828280. E-mail: vicente.ripoll@uv.es

Nota: este artigo foi aceito pela Editora Científica Jacqueline Veneroso Alves Cunha e passou por uma avaliação *double blind review*.

The Reasons for Change in Management Accounting Systems in Small and Medium-Sized Enterprises

Abstract

The reasons for change in Management Accounting Systems (MAS) are generally associated with the pursuit of improved health business, or competitiveness reasons. From a holistic point of view, introducing social implications, political and cultural rights in the phenomenon being studied, we also address the need for legitimacy or organization recognition in its environment. Therefore, the main of this study is to analyze the small and medium-sized enterprises (SME) reasons to change their MAS. This will be achieved through qualitative methodology using the case study. The results showed that companies faced problems such as loss of profit margins, the need for results orientation, strategic analysis, coping with crisis in sales in foreign markets, the need to reduce costs, intense competition from the lower-cost countries, and changes in the international currency market.

Keywords: SME; Change; Management Accounting Systems; Legitimacy.

1. Introdução

En este estudio nos hemos cuestionado, y por tanto vamos a analizar, los motivos que llevan a una PYME a cambiar sus sistemas contables de gestión. A través del análisis de los motivos del cambio, se podrá identificar factores que van a influir directamente en el proceso de introducción de un nuevo sistema de control de gestión, ya sean trazos de la idiosincrasia o estilos de gestión y liderazgo de los gestores. La literatura presenta que en algunos casos, las empresas prefieren utilizar sistemas más tradicionales y financieros cuando se presentan situaciones de baja rentabilidad o crisis de flujo de caja.

Efectivamente, tal y como demuestra la investigación en Contabilidad de Gestión, verificamos que los motivos de cambio en los Sistemas Contables de Gestión (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 Nuevo Institucionalismo Sociológico (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 (POWELL; DIMAGGIO, 1991).

Por otro lado, la investigación centrada en las pequeñas y medianas empresas (PYME), tiene actualmente en la investigación académica una identidad propia. Además, 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 (CAMISÓN ZORNOZA, 2000).

Por ello, se planteó la siguiente cuestión: *¿Qué motivos llevan a las PYME a cambiar sus Sistemas Contables de Gestión?* Esta cuestión llevó a trazar una proposición 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.*

A partir de la cuestión de investigación, planteamos como objetivo del estudio analizar los motivos que llevan a las pequeñas y medianas empresas (PYME) a cambiar sus sistemas contables de gestión (SCG). Esto se va a alcanzar a través de un abordaje cualitativo, pues va a permitir al investigador examinar cómo el desarrollo y la utilización de un SCG produce en una pequeña empresa transformaciones socio-organizativas y cómo perciben y reaccionan los sujetos de la organización ante éstas.

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 (YIN, 1994). Los resultados muestran que las empresas afrontaron problemas como: la pérdida de márgenes de beneficios, la necesidad de orientación hacia los resultados, el análisis estratégico, la necesidad de sobrellevar la crisis en las ventas en el mercado externo y de reducir costes, la intensidad competitiva desde los países de

costes más bajos, y en los cambios en el mercado internacional de divisas.

El estudio se justifica por la oportunidad de investigación que ofrecen las PYME. Grant y Perren (2002), muestran 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. Por otro lado, la investigación centrada en el cambio contable en las organizaciones es uno de los principales focos de investigación en la Contabilidad de Gestión (BURNS; VAIVIO, 2001).

A continuación, presentamos el estudio teórico de los motivos de cambio en las PYME, la metodología de la investigación, los resultados empíricos y las consideraciones finales.

2. Motivos de Salud Empresarial

Consideramos 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; SELTO, 2004). Un resultado muy relevante en este sentido es el hallado en el trabajo de Waweru, Hoque e Uliana (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, Koga e Goto (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).

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, Nilsson y Rapp (2000) y Nyamori, Perera y Lawrence (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 general, la elección estratégica de la empresa influye en la decisión de adoptar distintos SCG.

Respecto a los trabajos centrados especialmente en las PYME, encontramos evidencias dentro de este tema de análisis, en los estudios de Amat, Carmona y Roberts. (1994), Burns (2000) y Reid y Smith (2000). Amat, Carmona y Roberts (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 hacía 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, Carmona y Roberts (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.

3. Motivos de Competitividad

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.

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; WATERHOUSE, 1996; DAVILA, 2000; HALDMA; LÄÄTS, 2002).

El estudio realizado por Waweru, Hoque y Uliana (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, Carmona y Roberts (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, Carmona y Roberts (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, cómo resultado del aumento de complejidad en las operaciones: intensificación de actividades departamentales, apertura de sucursales, distribución más compleja, entre otras.

4. Motivos de Legitimación

Suchman (1995, p. 574) 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”.

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; EZZAMEL; GUTIÉRREZ, 1998; ARAÚJO PINZÓN, 2003; COVALESKI; DIRSMITH; MICHELMAN, 1993).

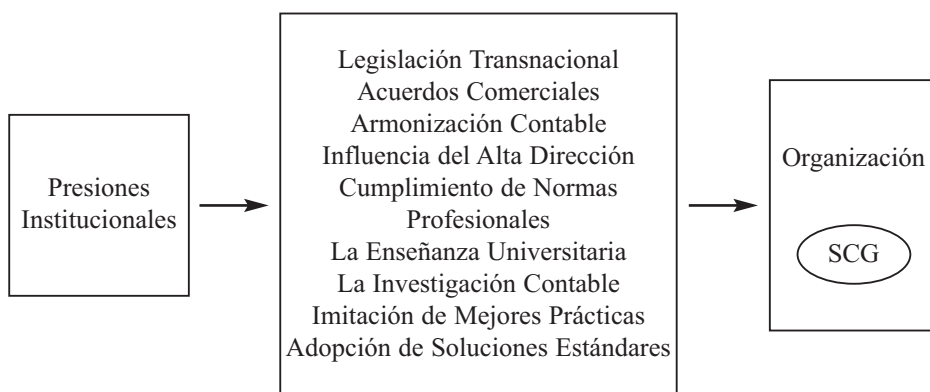
Las relaciones de la Contabilidad de Gestión y la legitimación en las organizaciones, son analizadas bajo los postulados de la Teoría Institucional, en su vertiente del Nuevo Institucionalismo Sociológico (NIS). Tal y como sugieren Powell y DiMaggio (1991, p.698) el estudio de los procesos de cambio 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) (Figura 1). 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 1 - Presiones institucionales



Fuente: Adaptación de Granlund y Lukka (1998).

En el ámbito de las PYME, el estudio de Amat, Carmona y Roberts (1994) y Ritchie y Richardson (2000) analizan cómo los factores institucionales han condicionado el desarrollo de los SCG. Amat, Carmona y Roberts (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, Carmona y Roberts (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.

5. Metodología

El estudio está orientado a construir o completar el conocimiento en torno al tema de análisis seleccionado, generando una teoría particular del caso analizado. Por ello, se ha utilizado un abordaje cualitativo, dónde el investigador pretende mantener en todo momento una perspectiva abierta que permita acceder a aspectos relevantes, que a priori no hayan sido considerados importantes (STAKE, 1995). 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 (YIN, 1994).

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, Scapens y Theobald (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) que remitió a sus asociados una circular invitándolos a participar en la investigación que propusimos.

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 presentación de la investigación y un documento dónde se establecía las condiciones básicas de las entrevistas.

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: Historia de la empresa; Evolución de la empresa; Características económico - financieras de la empresa;

Situación de la empresa cuando se tomó la decisión de implantar el nuevo sistema: sector, competencia, clientes, salud empresarial, etc.

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 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, anotaciones, análisis de documentos y observación directa. Todo esto ha permitido llevar a cabo la triangulación, que consiste en establecer una cadena de obtención de evidencias de un mismo fenómeno a partir de distintas fuentes (EISENHARDT, 1989). Por ejemplo, en los casos estudiados se ha podido analizar los balances, informes del equipo de gestión, presentaciones utilizadas en las reuniones y cotejar los hechos históricos de la empresa con las noticias divulgadas por la prensa.

6. Análisis de los Casos

A continuación, se presentan las evidencias empíricas recogidas en el análisis de los dos casos estudiados.

6.1 Caso A: Mersa

El análisis del caso Mersa se ha estructurado en dos fases: los antecedentes y las evidencias empíricas de los motivos del cambio.

6.1.1 Antecedentes del Cambio en Mersa

Mersa es una empresa que fabrica muebles de baño desde el año 1972. En la actualidad pertenece a un grupo de empresas TESEA 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 m², 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 m² y la plantilla ascendió a 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.

6.1.2 Evidencias empíricas de los motivos del cambio

El análisis del caso Mersa muestra evidencias de una búsqueda en la mejora de la salud empresarial (v1.1), como motivo de la introducción del Cuadro de Mando Integral (CMI), también conocido como *Balanced Scorecard* (BSC). 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, Hoque y Uliana (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, Carmona y Roberts (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, 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.

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.

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, Carmona y Roberts (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 (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 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:

(...) facturábamos 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, Carmona y Roberts (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.

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; EZZAMEL; GUTIÉRREZ , 1998; ARAÚJO PINZÓN, 2003).

6.2 Caso B: Confor

El análisis del caso Confor se ha estructurado en dos fases: los antecedentes y las evidencias empíricas de los motivos del cambio.

6.2.1 Antecedentes del Cambio en Mersa

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 hacia 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 mí 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.

6.2.2 Evidencias empíricas de los motivos del cambio.

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.

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.

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, Carmona y Roberts 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 vio 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 Löffsten 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, 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.

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 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.

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; CARMONA; ROBERTS , 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, como la salud empresarial y la competitividad, fueron exclusivamente los motivos que desencadenaron el cambio en los SCG de Confor.

7. Consideraciones Finales

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. Las evidencias muestran como los factores internos y externos han llevado las pequeñas empresas a tomar decisiones sobre sus sistemas de control de gestión. Luego, la identificación de estos motivos de cambios van a influir directamente en el modo de cómo las empresas van a introducir nuevos sistemas, ya sea por un proceso evolutivo o revolucionario, tal y como exponen Burns y Scapens (2000).

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 fue un CMI, un sistema ampliamente conocido en el mundo de las grandes empresas, de la academia y de las firmas consultoras (AX; BJØRNENAK, 2005).

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 estuvo 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; LANGFIELD-SMITH, 1998).

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 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 Covaeski, Dirsmith y Michelman *et al.* (1993).

Las limitaciones de la metodología empleada no permiten generalizar 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, Scapens y Theobald (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 de los motivos 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.

Referências

- AIDIMA - Instituto tecnológico del mueble, madera, embalajes y afines de la Comunidad Valenciana. Disponible en: <<http://www.aidima.es>>. Acceso en: 23 abr. 2006.
- AMAT, J.; CARMONA, S.; ROBERTS, H. Context and change in management accounting systems: A Spanish case study. *Management Accounting Research*, v. 5, n. 2, p. 107-121, 1994.
- ARAÚJO PINZÓN, P. 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*, v. 32, n. 118, p. 693-724, 2003.
- AX, C.; BJØRNENAK, T. Bundling and diffusion of management accounting innovations - the case of the balanced scorecard in Sweden. *Management Accounting Research*, v. 16, n. 1, p. 1-20, 2005.
- BURNS, J. The dynamics of accounting change. Inter-play between new practices, routines, institutions, power and politics. *Accounting, Auditing, Accountability Journal*, v. 13, n. 5, p. 566-596, 2000.
- BURNS, J.; SCAPENS, R. W. Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management Accounting Research*, v. 11, p. 3-25, 2000.
- BURNS, J.; VAIVIO, J. Management accounting change. *Management Accounting Research*, 12, p. 389-402, 2001.
- CAMISÓN ZORNOZA, C. Reflexiones sobre la investigación científica de la PYME. *Investigaciones Europeas de Dirección y Economía de la Empresa*, v. 6, n. 2, p. 13-30, 2000.
- CARMONA, S.; EZZAMEL, M.; GUTIÉRREZ, F. Towards an institutional analysis of accounting change in the Royal Tobacco Factory of Seville. *The Accounting Historians Journal*, v. 25, n. 1, p. 115-147, 1998.
- CHAPMAN, C. S. Accountants in organisational networks. *Accounting, Organizations and Society*, v. 23, n. 8, p. 737-766, 1998.
- CHENHALL, R.H. Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, v. 28, p. 127-168, 2003.
- CHENHALL, R.H.; LANGFIELD-SMITH, K. The relationship between strategic priorities management techniques and management accounting: an empirical investigation using a systems approach. *Accounting, Organizations and Society*, v. 23, n. 3, p. 243-264, 1998.

COVALESKI, M.A.; DIRSMITH, M.W.; MICHELMAN, J.E. An institutional theory perspective on the DRG framework case-mix accounting systems and health-care organizations. *Accounting, Organizations and Society*, v. 18, n. 1, p. 65-80, 1993.

DAVILA, T. An empirical study on the drivers of management control systems' design in new product development. *Accounting, Organizations and Society*, 25, pp.383-409, 2000.

DAVILA, A., y FOSTER, G. Management accounting systems adoption decisions: Evidence and performance implications from early-stage/startup companies. *Accounting Review*, v. 80, n. 4, p. 1.039-1.068, 2005.

DIMAGGIO, P. J.; POWELL, W. W. The Iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organization fields. In: _____. (Ed). *The new institutionalism in organizational analysis*. Chicago and London: The University of Chicago Press, 1991. p. 29-45.

EISENHARDT, K. M. Building Theories from Case Study Research. Academy of Management. *The Academy of Management Review*, v. 14, n. 4, p. 532-549, 1989.

EZZAMEL, M. (1990) The impact of environmental uncertainty, managerial autonomy and size on budget characteristics. *Management Accounting Research*, 1, pp.181-197.

GOSELIN, M. The effect of strategy and organizational structure on the adoption and implementation of activity-based costing. *Accounting, Organizations and Society*, v. 22, n. 2, p. 105-122, 1997.

GRANLUND, M.; LUKKA, K. It's a small world of management accounting practices, *Journal of Management Accounting Research*, v. 10, p. 153-179, 1998.

GRANT, P.; PERREN, L. Small Business and Entrepreneurial Research: Meta-theories, Paradigms and Prejudices, *International Small Business Journal*, v. 20, n. 2, p. 185-211, 2002.

HALDMA, T.; LÄÄTS, K. Contingencies influencing the management accounting practices of Estonian manufacturing companies. *Management Accounting Research*, v. 13, n. 4, p. 379-400, 2002.

HOPPER, T.; KOGA, T.; GOTO, J. Cost accounting in small and medium sized Japanese companies: an exploratory study. *Accounting and Business Research*, v. 30, n. 1, p. 73-86, 1999.

IMOISILI, O. A. The role of budget data in the evaluation of managerial performance. *Accounting, Organizations, and Society*, v. 14, p. 325-335, 1989.

KALD, M.; NILSSON, F.; RAPP, B. On strategy and management control: the importance of classifying the strategy of the business. *British Journal of Management*, v. 11, n. 3, p. 197-212, 2000.

KHANDWALLA, P. The effects of different types of competition on the use of management controls. *Journal of Accounting Research*, v. 10, n. 2, p. 275-285, Autumn 1972.

LAITINEN, E. Management accounting change in small technology companies: towards a mathematical model of the technology firm. *Management Accounting Research*, v. 12, p. 507-541, 2001.

LIBBY, T.; WATERHOUSE, J. H. Predicting change in management accounting systems. *Journal of Management Accounting Research*, v. 8, p.137-150, 1996.

LOFSTEN, H.; LINDELOF, P. Environmental hostility, strategic orientation and the importance of management accounting-an empirical analysis of new technology-based firms. *Technovation*, v. 25, n. 7, p. 725-738, 2005.

MALINA, M. A.; SELTO, F. H. Choice and change of measures in performance measurement models. *Management Accounting Research*, v. 15, n. 4, p. 441-469, 2004.

MERCHANT, K. The effects of financial controls on data manipulation and management myopia. *Accounting, Organizations and Society*, v. 15, p.297-313, 1990.

NYAMORI, R. O.; PERERA, M. H. B.; LAWRENCE, S. R. The concept of strategic change and implications for management accounting research. *Journal of Accounting Literature*, v. 20, p. 62-83, 2001.

OLIVER, C. The influence of institutional and task environment relationships on organizational performance: The Canadian construction industry. *Journal of Management Studies*, v. 34, n. 1, p. 99-124, 1997.

OTLEY, D. T. Budget use and managerial performance. *Journal of Accounting Research*, v. 16, n. 1, p. 122-149, 1978.

PORTER, M. E. *Competitive strategy techniques for analyzing industries and competitors*. New York: Free Press, 1980.

POWELL, W. W; DIMAGGIO, P. J. *The new institutionalism in organizational analysis*. Chicago and London. Chicago and London: The University of Chicago Press, 1991.

REID, G. C.; SMITH, J. A. The impact of contingencies on management accounting system development. *Management Accounting Research*, v. 11, p. 427-450, 2000.

RITCHIE, J.; RICHARDSON, S. Smaller business governance: exploring accountability and enterprise from the margins. *Management Accounting Research*, v. 11, p.451-474, 2000.

ROBERTS, J.; SCAPENS, R. Accounting systems and systems of accountability – understanding accounting practices in their organisational contexts. *Accounting, Organizations and Society*, v. 10, n. 4, p. 443-456, 1985.

RYAN, B.; SCAPENS, R.W.; THEOBALD, M. *Metodología de la investigación en Finanzas y Contabilidad*. Barcelona: Deusto, 2004.

SUCHMAN, M. C. Managing legitimacy: strategic and institutional approaches. *Academy of Management Review*, v. 20, n. 3, p. 571-610, 1995.

STAKE, R. E. *The art of case study research*. Thousand Oaks, CA: Sage Publications, 1995.

WAWERU, N.M.; HOQUE, Z.; ULIANA, E. Management accounting change in South Africa. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, v. 17, n. 5, p. 675-704, 2004.

WILLIAMS, J. J.; SEAMAN, A. E. Predicting change in management accounting systems: national culture and industry effects. *Accounting, Organizations and Society*, v. 26, n. 4-5, p. 443-460, 2001.

WILLIAMS, J. J.; SEAMAN, A. E. Management Accounting Systems change and sub-unit performance: the moderating effects of perceived environmental uncertainty. *Fourth Asia Pacific Interdisciplinary Research in Accounting Conference*, Singapore, 2004.

YIN, R. K. *Case study research: design and methods*. 2 nd. Thousand Oaks, CA: Sage, 1994.