Universidad de Buenos Aires
Facultad de Ciencias Económicas
Biblioteca "Alfredo L. Palacios"

Diseño de un sistema contable de, direccionamiento estratégico aplicable a las Pequeñas y medianas empresas latinoamericanas

Farfán Liévano, María Angélica

2016

Cita APA: Farfán Liévano, M. (2016).
Diseño de un sistema contable de, direccionamiento estratégico aplicable a las Pequeñas y medianas empresas latinoamericanas.
Buenos Aires: Universidad de Buenos Aires. Facultad de Ciencias Económicas.

Este documento forma parte de la colección de tesis doctorales de la Biblioteca Central "Alfredo L. Palacios".
Su utilización debe ser acompañada por la cita bibliográfica con reconocimiento de la fuente.
Fuente: Biblioteca Digital de la Facultad de Ciencias Económicas - Universidad de Buenos Aires

Tesis Doctoral 001501/1257

UNIVERSIDAD DE BUENOS AIRES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
DOCTORADO

TESIS
DISEÑO DE UN SISTEMA CONTABLE DE DIRECCIONAMIENTO ESTRATÉGICO APLICABLE A LAS PEQUEÑAS Y MEDIANAS EMPRESAS LATINOAMERICANAS

ALUMNO: MARIA ANGÉLICA FARFÁN LIÉVANO

DIRECTOR DE TESIS: CARLOS LUIS GARCIA CASELLA

COODIRECTOR: EUTIMIO MEJÌA SOTO

MIEMBROS DEL TRIBUNAL DE TESIS: MARIANA ALICIA NADALES, PAULA ALEJANDRA D'ONOFRIO Y MABEL MILETI

FECHA DE DEFENSA DE LA TESIS: 9 DE MAYO DE 2016

Tabla de contenido

0
INTRODUCCIÓN Y MARCO METODOLÓGICO 8
TÍTULO:..... 8
FORMULACIÓN DEL PROBLEMA 8
LAS PREGUNTAS DE INVESTIGACIÓN 10
Formulación 10
Sistematización 11
LINEAMIENTOS DEL CAMINO A SEGUIR PARA SOLUCIONAR EL PROBLEMA. 11
RESULTADOS ESPERADOS O BUSCADOS 12
Objetivo General 12
Objetivos Específicos 12
IDENTIFICACIÓN DEL APORTE QUE SE REALIZARÁ 13
CAPITULO 1: INTRODUCCIÓN AL UNIVERSO DE LAS PYMES Y DELIMITACIÓN DEL TÉRMINO PYME A UTILIZARSE EN ESTE TRABAJO 18
1.1. Categorización de las empresas de acuerdo a su tamaño 20
1.2. Características cualitativas 22
1.3. Criterios de definición cuantitativos 24
1.4. Clasificaciones en América Latina, Estados Unidos y Europa 26
1.5. Nuevos aportes académicos a la definición de las PYMES 31
1.6. Ventajas de las empresas de menor tamaño 33
1.7. Debilidades y desventajas de las PYMES. 34
1.8. Dificultades en la definición de un criterio cuantitativo único o aplicable a diferentes contextos 36
1.9. Categorización de empresas por niveles e información contable requerida 38
CONCLUSIONES DEL CAPÍTULO 1 40
CAPITULO 2: USUARIOS INTERNOS DE LAS PYMES Y SUS NECESIDADES DE INFORMACIÒN 43
2.1. Usuarios generales de la información Contable 44
2.2. Orientación hacia el usuario externo de las Normas Internacionales de Contabilidad desarrolladas para las PYMES 47

2.3. Diferencias en el enfoque al usuario de la NIIF para PYMES y los requerimientos particulares en este grupo de empresas 50

2.4. Usuarios internos de las PYMES no contemplados por las normas contables internacionales y sus necesidades de información contable. 53

Identificación de las necesidades de información. 54

2.5. Los usuarios internos y la información gerencial 56

CONCLUSIONES DEL CAPÍTULO 2 57

CAPÍTULO 3: La CONTABILIDAD Y LA ADMINISTRACIÓN Y SU PARTICIPACIÓN EN EL DISEÑO DE UN SISTEMA CONTABLE PARA LA GESTIÓN 60

3.1. La Contabilidad y la Administración como ciencias sociales. Principios teóricos y planteos tecnológicos 60

3.2. La valoración de las decisiones 63

3.3. La comunicación como proceso Administrativo-Contable 64

3.4 Algunas apreciaciones sobre la relación existente entre la Contabilidad y la Administración 65

3.5. Aplicaciones tecnológicas de la Administración en la Contabilidad de Gestión 74

CONCLUSIONES DEL CAPÍTULO 3 75

CAPITULO 4: VINCULACIÓN DE LOS CONCEPTOS DE ESTRATEGIA Y VENTAJA COMPETITIVA CON LA CONTABILIDAD. 79

4.1. Las cinco fuerzas competitivas 80

4.2. Estrategias competitivas genéricas 82

4.2.1. Liderazgo en costos 82

4.2.2. Diferenciación 83

4.2.3. Enfoque o concentración 84

4.3. Estrategias genéricas y la estructura organizacional 84

4.4. Estrategias genéricas y el proceso de planeación estratégica 85

4.5. Ventajas competitivas 85

4.5.1. Ventaja en costo 86

4.5.2 Ventaja de Diferenciación 88

4.6 Análisis de la competencia 89

4.7. Decisiones estratégicas 89

4.7.1. Integración vertical 89

4.7.2. Integración gradual 90

4.7.3. Semintegración..... 90
4.7.4. Expansión de la Capacidad..... 91
4.7.5. ENTRADA EN NUEVAS INDUSTRIAS..... 91
4.7.6. Sustitución..... 92
4.8.7. Productos complementarios y ventaja competitiva..... 93
4.8. La estrategia competitiva en industrias fragmentadas..... 94
4.9. Escenarios industriales y ventaja competitiva bajo incertidumbre..... 95
4.11. Estrategia y Contabilidad..... 96
4.11.1. Dominio o Universo del Discurso Contable..... 96
4.11.2. Estrategia y Contabilidad Prospectiva..... 97
4.11.3. Estrategia y activos intangibles..... 98
4.11.4. Estrategia y Contabilidad Gerencial y Estratégica..... 99
4.12. Toma de Decisiones Estratégicas en Microempresas.....100
CONCLUSIONES DEL CAPITULO 4.....105
CAPITULO 5: FUNDAMENTACIÓN DE LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN Y DE DIRECCIonamiento ESTRATÉGico.....109
5.1. Reseña Histórica de la Contabilidad de Gestión.....111
5.2. Principales temáticas de investigación en Contabilidad de Gestión.....114
5.3. Objetivos de la Contabilidad de Gestión.....115
5.4. Dirección Estratégica, teoría basada en recursos y capacidades y Contabilidad de Direccionamiento Estratégico.....116
5.4.1. Contabilidad de direccionamiento estratégico.....117
5.5. Sistemas de información estratégica.....121
5.6. Aspectos Importantes Sobre Los Informes Contables De Uso Interno, Resultantes Del Sistema Contable De Gestión Y Dirección Estratégica.....122
5.6.1. ¿Cómo se determina la necesidad de informes contables de uso interno?.....122
5.6.2. ¿Quién y cómo se diseñan los informes contables de uso interno?.....124
5.6.3. ¿Cuál es la relación entre los informes contables de uso interno y el sistema contable integrado del ente?.....125
5.6.4. ¿Se pueden hacer informes contables de uso interno sin considerar la regulación contable?.....126
5.6.5. ¿Los informes contables de uso interno se pueden hacer en unidades físicas?.126
CONCLUSIONES DEL CAPÌTULO 5.....129

capitulo 6: PRINCIPALES HERRAMIENTAS UTILIZADAS POR LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN.....132

6.1. Control estratégico de costos.....133

6.2. COSTEO Y GESTIÓN BASADOS EN ACTIVIDADES (ABC).....134

6.3. Presupuestos.....136

6.4. Cuadro de Mando Integral.....138

6.5. Evaluación Comparativa (Benchmarking).....139

6.6. Justo a Tiempo.....140

6.7. Six sigma.....141

6.8. Gestión de la calidad total (TQM).....142

6.9. Indicadores.....143

6.10. Gestión de Escenarios.....144

CONCLUSIONES DEL CAPITULO 6.....146

CAPÍTULO 7: ESTRUCTURACIÓN DE LA PROPUESTA DE UN SISTEMA CONTABLE DE DIRECCIONAMIENTO ESTRATEGICO PARA PYMES.....149

7.1.EL PASO PREVIO: LA PLANEACIÓN ESTRATÉGICA.....149

7.2. Funciones del Sistema Contable de Direccionamiento Estratégico y Herramientas de gestión de apoyo.....152

7.3. Informes propuestos para los componentes 1 a 3: Direccionamiento estratégico, prospectivo y mejoramiento interno.....159

7.3.1. COMPONENTE DE DIRECCIONAMIENTO ESTRATÉGICO.....159

7.3.2. COMPONENTE PROSPECTIVO.....164

7.3.3. COMPONENTE DE MEJORAMIENTO INTERNO.....172

CONCLUSIONES DEL CAPÍTULO 7.....182

CONCLUSIONES.....186

ANEXO: Cuadros Guía para Implementar el Concepto de Estrategia, Elementos y Decisiones Estratégicas en las PYMES.....200

BIBLIOGRAFÍA.....206

Agradecimientos

A Dios por la vida y las oportunidades. A mi familia por sus enseñanzas y su apoyo constante para lograr mis metas. A mi Director Dr. Carlos Luis García Casella por ser mi guía y un ejemplo a seguir en el camino de la investigación contable. A mi codirector Eutimio Mejía Soto y al Grupo de Investigación en Contaduría Internacional Comparada de la Universidad del Quindío, por haber sembrado y motivado en mi el interés por la investigación en nuestra disciplina y por su soporte permanente. Al CONICET sin cuyo apoyo, este logro no hubiera sido posible. A todos los que he conocido a lo largo de mi carrera, profesores, alumnos, compañeros y amigos que con cada charla y compartir han aportado a mi crecimiento como persona y como profesional.

INTRODUCCIÓN Y MARCO METODOLÓGICO

INTRODUCCIÓN Y MARCO METODOLÓGICO

TÍTULO:

Diseño de un Sistema Contable de Direccionamiento Estratégico aplicable a las pequeñas y medianas empresas latinoamericanas.

FORMULACIÓN DEL PROBLEMA

Las pequeñas y medianas empresas constituyen uno de los pilares más importantes de la economía mundial, ya que como lo menciona la CEPAL (2012, 46) “su importancia se manifiesta de varias formas en la región, tales como su participación en el número total de empresas o en la creación de empleos, y en algunos países llega a extenderse a la participación en el producto.” Desafortunadamente este tipo de organizaciones, en la mayoría de los casos, no posee sistemas contables específicamente diseñados por profesionales contables para satisfacer sus necesidades de información interna, que son marcadamente diferentes que las de las entidades de gran tamaño. La información contable de las PYMES está más orientada a la preparación de información para fines fiscales y para acreedores como los bancos, no siendo parte de su cultura la preparación y presentación de información contable como apoyo a la toma de decisiones.

Para una mayor comprensión, se considera pertinente definir el concepto de sistema, del cual posteriormente se deriva el concepto de sistema contable.

Los sistemas pueden definirse como “Conjunto de principios o conceptos que reunidos entre sí, sirven de marco a la disposición ordenada de los datos de cualquier rama de la ciencia o área del conocimiento. / Conjunto de objetos en un cierto orden e interdependencia que constituyen un todo organizado” (Tamayo, 1994,191).

Para Catácora, (1997, 25-26) “Un sistema es un conjunto de elementos, entidades o componentes que se caracterizan por ciertos atributos identificables que tienen relación entre sí y que funcionan para lograr un objetivo común. Se habla de un conjunto de elementos por cuanto todo sistema es una agrupación de piezas individuales que tienen interrelación entre sí.”

Se considera que estas definiciones siguen vigentes y se agrega que cada elemento del sistema, cuenta con unas características y propiedades particulares que por agregación e interrelación, forman el sistema como un todo, por lo cual cada elemento tiene una relevancia especial.

Luhman (1991, 27) considera que “se puede hablar de sistema cuando se tiene ante los ojos características tales que si se suprimieran, pondrían en cuestión el carácter de objeto de dicho sistema…a veces también se llama sistema al conjunto de dichas características”

La necesidad de un sistema, entendido como “conjunto de elementos en interacción” o un “sistema conceptual correspondiente a la realidad” (Von Bertalanffy, 1976, XVI y p. 38) que provea una información contable diferencial para las PYMES, ha sido identificada por diversos organismos, entre los que se destacan el Grupo de Trabajo Intergubernamental de Expertos en Normas Internacionales de Contabilidad y Presentación de Informes-Conferencia de las Naciones Unidas para el Comercio y el Desarrollo (ISAR-UNCTAD 2000, 2001, 2002) y también el Consejo de Estándares Internacionales de Contabilidad (IASB, 2009b) que después de muchas solicitudes ha emitido un Estándar Internacional de Información Financiera para PYMES (IFRS para PYMES) que inicialmente no incluía una propuesta orientada a las microempresas, pero que a partir del año 2013 incluyó una guía para estas empresas, que no es una norma aparte, sino precisamente una guía para facilitar a las empresas más pequeñas la aplicación del IFRS para PYMES.

Ya la Asociación Interamericana de Contabilidad (AIC), en el año 2012, había identificado esta necesidad, por lo que emitió la Guía de Información Financiera para las Microempresas cuyo objetivo era llenar el vacío que tenía el IFRS para PYMES y ayudar a las microempresas en la preparación de su información financiera de la forma más sencilla posible.

El análisis realizado a estas estructuras reguladoras para PYMES, permiten observar que estas propuestas parecieran no ser suficientes para que los usuarios internos de este tipo de entidades tomen sus decisiones; el aspecto principal por el que se presenta esta situación, es que dichas propuestas terminan siendo una síntesis de los IFRS plenos, desarrollados por el IASB para las grandes empresas que participan en mercados públicos, conservando la visión financiera de estos, y supeditando las necesidades de los usuarios internos a una información elaborada para usuarios externos.

Respecto de los principales usuarios de las PYMES, Milanes y Texeira (2005, 109), citan a varios autores que han realizado investigaciones importantes en el ámbito de la pequeña y mediana empresa y “apuntan a la gerencia empresarial y a las entidades financieras como principales usuarios de dicha información”. La identificación del usuario principal de las pequeñas y medianas empresas y sus necesidades de información, constituye un pilar fundamental de este trabajo.

Las entidades financieras son señaladas como un usuario importante pues son ellas quienes suministran capital riesgo a las pequeñas y medianas empresas, ya que en estas la figura del inversor es prácticamente inexistente debido a que la

propiedad y el control se encuentran concentrados en una sola persona generalmente el administrador, o en un grupo de personas muy reducido. Estas entidades requieren información que contribuya con sus procesos de decisión sobre concesión de préstamos, información suministrada principalmente por la Contabilidad de tipo financiero. Cabe aclarar que las entidades financieras son un usuario externo, y que por lo tanto no tienen control administrativo en la organización y no entrarían dentro de los usuarios principales a tratar en este trabajo, que son los usuarios internos.

En este trabajo se entiende que el usuario de alguna manera "desatendido" por la información contable de las PYMES es el propietario-administrador, quien necesita información relevante y oportuna para orientar sus decisiones de gestión, con el fin de mantener la empresa en marcha a lo largo del tiempo y buscar su expansión. El empresario necesita información que le sea útil para la toma de decisiones económicas, no económicas y de carácter estratégico, y que también le permita ejercer un control sobre los recursos de la empresa. Esta toma de decisiones no solo se alimenta de información cuantitativa, sino que también puede requerir información de carácter cualitativo, que, en muchos casos, no es suministrada por la Contabilidad de tipo financiero a la que se encuentra supeditado.

Teniendo en cuenta lo anterior, se hace necesario el desarrollo de un sistema pensado para satisfacer las necesidades de información contable de los usuarios internos de las PYMES y que complemente la información contable financiera generada, para ayudar a los empresarios a dirigir sus empresas con una visión de más largo plazo y de mayor competitividad, abandonando la concepción de empresas con fines de supervivencia, para adoptar la de empresas constituidas para crecer y ser exitosas.

Ripoll y Aparisi (2001) señalan que la transformación de los procesos, la competencia y los cambios organizacionales, han impuesto a los profesionales contables la necesidad de preparar y presentar información útil para la toma de decisiones estratégicas, que permitan generar y mantener ventajas competitivas en busca de la excelencia empresarial.

LAS PREGUNTAS DE INVESTIGACIÓN

Formulación

¿Cómo debe desarrollarse un sistema contable de direccionamiento estratégico aplicable en las pequeñas y medianas empresas PYMES latinoamericanas, que sirva para la preparación de información útil para la

toma de decisiones estratégicas y de mejoramiento continuo, su seguimiento y la generación y mantenimiento de ventajas competitivas?

Sistematización

¿Cuáles son las principales características de las PYMES?

¿Cuál podría ser una definición general de PYMES adecuada a diferentes contextos en Latinoamérica?

¿Quiénes son los principales usuarios internos de las PYMES y cuáles sus necesidades de información?

¿Cómo se vinculan la Contabilidad y la Administración en el diseño de un sistema contable para la gestión?

¿Qué herramientas de la Contabilidad de Gestión sirven de apoyo para la construcción de un Sistema Contable de Direccionamiento Estratégico para las Pymes?

¿Cómo se vinculan los conceptos de estrategia y ventaja competitiva con la Contabilidad?

¿Cómo ha evolucionado la Contabilidad de Gestión hasta la Contabilidad de Direccionamiento Estratégico, para brindar información a los usuarios internos de las empresas?

¿Qué elementos componen un Sistema Contable de Direccionamiento Estratégico para las Pymes Latinoamericanas?

LINEAMIENTOS DEL CAMINO A SEGUIR PARA SOLUCIONAR EL PROBLEMA.

El estudio fue de tipo cualitativo y se realizó principalmente mediante el análisis de textos, revistas científicas, trabajos presentados en reuniones académicas y profesionales y otro material académico en busca de antecedentes teóricos sobre las temáticas objeto de estudio. Se debe identificar la siguiente información:

- Conceptualización del término PYME mediante el análisis de un inventario de las definiciones de PYMES y la posterior adscripción o presentación de una definición o caracterización que sirva de supuesto básico para el desarrollo del trabajo.

- Características principales de este tipo de empresas
- Principales usuarios internos de las PYMES y sus necesidades de información

- Información de carácter administrativo y/o estratégico que requieren las PYMES y sus principales usuarios internos, y cuál es su utilidad.

- Vinculación de los principales conceptos sobre Estrategia y la Contabilidad

Teniendo en cuenta lo anterior, se considera como un estudio inicialmente de tipo exploratorio pues se indagó la información existente sobre las diferentes temáticas abordadas y descriptivo ya que presenta detalladamente la información obtenida, que aportó los elementos para formular un sistema sencillo, que ayude a los usuarios internos de las PYMES a tomar decisiones sobre bases más sólidas a pesar de sus limitaciones de recursos y contribuya al planteamiento y seguimiento de estrategias para el crecimiento y mejora continua. El resultado final de este trabajo tiene un carácter normativo que debe entenderse no desde el ámbito legal, sino desde el ámbito teórico prescriptivo, pues realiza recomendaciones para estructurar un sistema que se alimente por la información de la propia empresa para cumplir los fines para los que fue desarrollado.

RESULTADOS ESPERADOS O BUSCADOS

Objetivo General

Diseñar un sistema contable de direccionamiento estratégico, que pueda ser aplicable a las pequeñas y medianas empresas PYMES latinoamericanas.

Objetivos Específicos

a. Identificar un concepto de PYME que sea aplicable a diferentes contextos.

b. Determinar quiénes son los principales usuarios internos de las PYMES y sus necesidades de información

c. Determinar las herramientas de la Contabilidad de Gestión que sirvan de apoyo para la construcción del sistema

d. Determinar la vinculación existente entre la Contabilidad y la Administración en el diseño de sistemas contables de carácter interno

e. Determinar la vinculación existente entre los conceptos de estrategia y ventaja competitiva con la Contabilidad

f. Estructurar una propuesta de un sistema contable de direccionamiento estratégico para las PYMES latinoamericanas

IDENTIFICACIÓN DEL APORTE QUE SE REALIZARÁ

Los principales sistemas contables desarrollados a nivel internacional dirigidos a las PYMES, no han atendido a sus características, usuarios y necesidades de información específicos, sino que se podría decir que se han limitado a resumir los patrones desarrollados para las grandes empresas, como si el único problema que tuvieran las PYMES fuera la dificultad técnica y económica de aplicar los requerimientos de los estándares plenos. Aún estas síntesis siguen teniendo un grado de complejidad relativamente alto y no tienen en cuenta las necesidades informativas del propietario administrador para la toma de decisiones al interior de la empresa, pues se orientan principalmente a confeccionar información orientada a terceros ajenos a la organización.

Bertolino et al (2000, 61) Indica que los usuarios internos necesitan información más frecuente, detallada y/o analítica para el control de gestión, y que sería conveniente, teniendo en cuenta la relación costo beneficio de la información contable, desarrollar un sistema de Contabilidad Interna que permita generar la información requerida hasta llegar a la confección de los informes contables de publicación, sin que ello genere costos adicionales, relacionando dicho sistema con la planificación y generando a través del mismo presupuestos e informes prospectivos, que sirvan a los diferentes usuarios, aunque elaborados con distinto grado de desagregación.

Para Fronti et al (1996, 31) “La información necesaria que permite ejercer un verdadero control de gestión de los responsables de conducir el proyecto se obtiene a través de la formalización de circuitos que facilitan la medición del grado

de eficiencia en la toma de decisión y en la acción; y abarca las etapas clásicas de presupuestación, ejecución y control y evaluación"

Beaver, 1996 en cita de García Casella y Rodríguez de Ramírez (2001, 36) resalta la importancia de suplementar la información financiera con mediciones de la exposición al riesgo, lo que representa un cambio en el contexto de la información financiera que puede proporcionar excelentes oportunidades para la información futura.

Bertora, 1975 en cita de García Casella y Rodríguez de Ramírez, (2001, 157) indica que "la Contabilidad Financiera no alcanza para analizar la situación real de una empresa. Debe estar auxiliada por la Contabilidad Gerencial"

El aporte que a realizar se centrará específicamente en la estructuración de una propuesta de un sistema contable de direccionamiento estratégico para pequeñas y medianas empresas latinoamericanas, que sea:

- Útil para la toma de decisiones estratégicas y de mejoramiento continuo y para la generación y mantenimiento de ventajas competitivas

- Complemente la información financiera usualmente preparada

- Tenga en cuenta las necesidades de información de los principales usuarios internos de las PYMES, especialmente el propietario administrador

- Identifique vínculos existentes entre la Contabilidad, la Administración y la estrategia

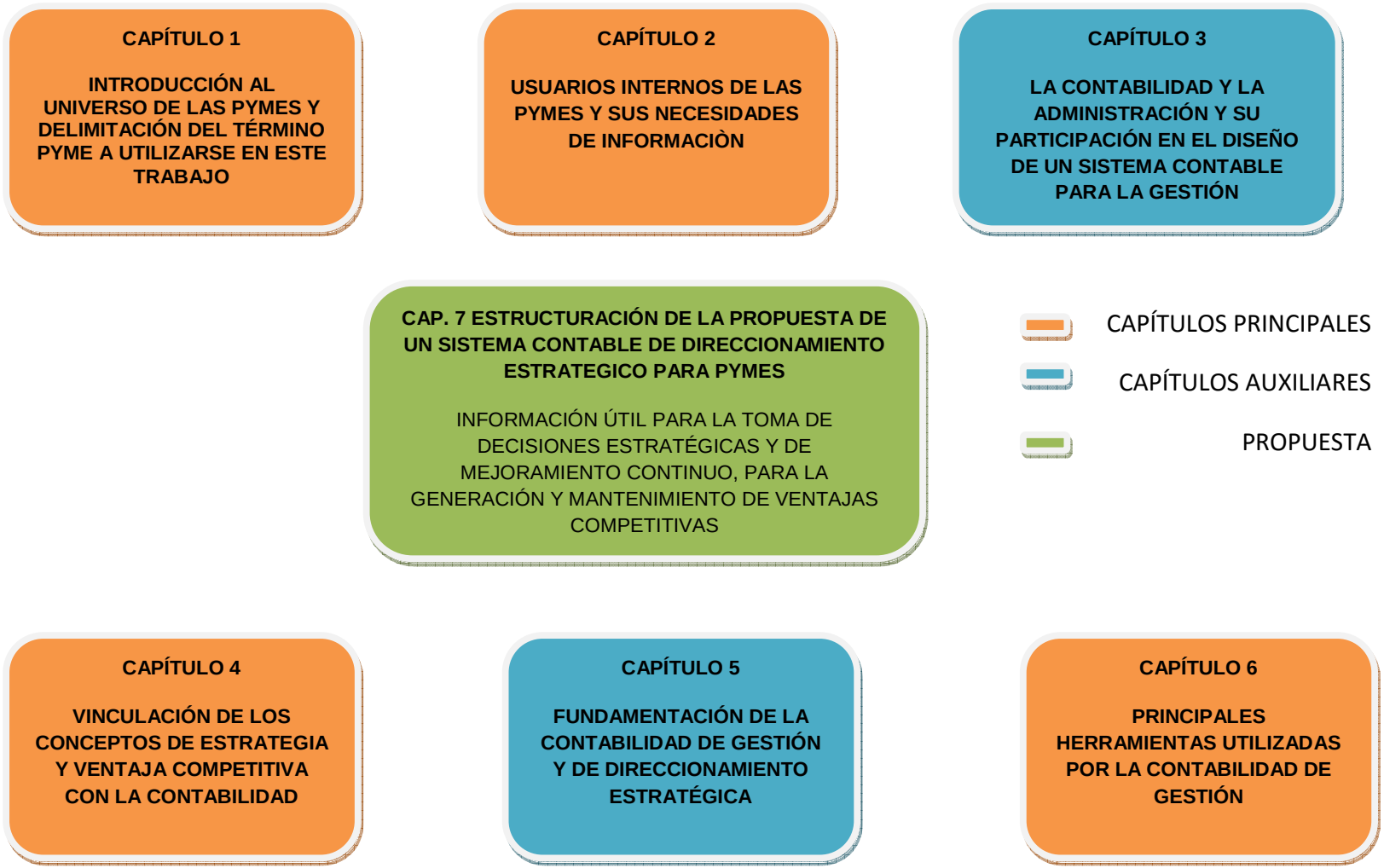
El alcance del presente trabajo llega hasta la elaboración de la propuesta, por lo cual, ésta no será evaluada en un contexto real, lo que podría ser realizado en futuras investigaciones con el fin de corroborar su utilidad en la práctica para los fines para los que fue desarrollado.

También queda abierta para elaboraciones futuras, la construcción de herramientas informáticas que faciliten volcar la información propuesta en cada componente del sistema y su seguimiento posterior. La presente tesis se limita a identificar las funciones que debe cumplir el sistema, sus componentes y algunas herramientas usadas por la Contabilidad de Gestión relacionadas, estructurando una propuesta que se cree puede contribuir a los fines mencionados.

Se pretende que las PYMES y sus usuarios internos cuenten con un sistema contable para el apoyo a la toma de decisiones estratégicas y de mejoramiento continuo dentro de la empresa, que sea útil, sencillo, comprensible, que no requiera unos costos elevados para su elaboración, y que además, complemente la información elaborada para usuarios externos, por lo cual se busca elaborar una propuesta de un sistema con éstas características, que

sistematice los parámetros de preparación y presentación de información útil que aporte para encaminar a las PYMES hacia el éxito, la sostenibilidad y la competitividad.

ESTRUCTURA DE LA TESIS



CAPÍTULO 1

CAPITULO 1: INTRODUCCIÓN AL UNIVERSO DE LAS PYMES Y DELIMITACIÓN DEL TÉRMINO PYME A UTILIZARSE EN ESTE TRABAJO

Contenido del capítulo

1.1. Categorización de las empresas de acuerdo a su tamaño
1.2. Características cualitativas
1.3. Criterios de definición cuantitativos
1.4. Clasificaciones en América Latina, Estados Unidos y Europa
1.5. Nuevos aportes académicos a la definición de las PYMES
1.6. Ventajas de las empresas de menor tamaño
1.7. Debilidades y desventajas de las PYMES.
1.8. Dificultades en la definición de un criterio cuantitativo único o aplicable a diferentes contextos

Proponer un conjunto de pautas para un sistema contable de direccionamiento estratégico para PYMES, requiere precisar el término PYME (pequeña y mediana empresa). Por lo tanto se considera relevante hacer un acercamiento a diferentes definiciones, elaboradas por varios autores y organismos, con el fin de tener una idea más clara sobre el segmento empresarial en cuestión.

La separación entre PYMES y grandes empresas es una constante a nivel mundial, sin embargo cada país define los criterios de distinción necesarios para diferenciar estos segmentos empresariales. Algunos se limitan a la separación entre PYMES y grandes empresas, otros realizan una segmentación del término PYMES en pequeñas y medianas empresas y algunos van más allá, abriendo espacio a las denominadas microempresas por medio del concepto MIPYME que las abarca.

Galindo (2005, 62), señala que si atendemos a criterios estratégicos y de cuota de mercado "se podría definir a las PYME como aquellas empresas que no pueden influir significativamente en el sector con sus decisiones. Por ese motivo, no tendrían excesivo control de su cuota de mercado".

Debido a la importancia que este tipo de empresas tiene para los países, son cada día mayores los esfuerzos tendientes a su fortalecimiento, esta importancia se puede apreciar en el siguiente comentario:

"De acuerdo a la CEPAL[1] en la mayoría de los países de la región, entre el 60% y el 80% del empleo está representado por PYMES, incluyendo dentro de este grupo a las Micro Empresas…según el Banco Interamericano de Desarrollo (BID) en los 14 países más grandes de la región existen 8.4 millones de empresas

[1]Comisión Económica para América Latina y el Caribe

formales, de las cuales un 93% son Microempresas de hasta 5 o 10 empleados, 6.8% son pequeñas y medianas empresas y solo un 0.2% son empresas grandes…en general, casi la totalidad de la información sobre PYMES en el mundo resalta la importancia de las mismas, en la cantidad de empleo que generan; en la generación de producto bruto nacional; y en la cantidad de transacciones" (Fernández et al, 2008, pp. 3-4).

Muchas de estas PYMES son de corte familiar. Fiquepron (2004, 20) destaca que las empresas familiares en España suponen el 90% del total de empresas, en México el 80% y en Argentina el 70%.

Las PYMES no han gozado siempre de la atención que tienen ahora por parte de la sociedad, pues como lo mencionan Álvarez y Duran (2009, 10) en los años anteriores a la década de 1950, se mantenía la creencia que "el desarrollo y la sustentabilidad económica solo eran alcanzables a través de la industrialización a gran escala y las grandes empresas" por lo que las pequeñas y medianas empresas eran consideradas como un tipo de empresas en estado de subdesarrollo. En la actualidad se les ha reconocido el importante papel que tienen para las economías del mundo.

Alvarez y Duran (2009) señalan varios hechos que han afectado a las PYMES desde antes de 1950 hasta la actualidad y que se resumen a continuación. Antes de la década de 1950, primaba el Fordismo, entendido como un movimiento industrial en el que el crecimiento económico estaba dado principalmente por la producción en serie, la división y especialización del trabajo y el control de tiempos, lo que requería grandes infraestructuras y un número de empleados considerable. Este movimiento rigió el desarrollo en muchos países durante un tiempo significativo.

Posteriormente, hacia los años 1950 se empezaron a notar las ventajas de las empresas de menor dimensión, pero no fue hasta 1970 que empezaron a ser vistas como clave de desarrollo en un periodo en el que era necesaria la diversificación de los productos ofrecidos por las compañías por lo que se empezaron a fortalecer los vínculos empresariales con el fin de asumir los nuevos retos que requería el mercado y se descubrió el potencial que tenían las empresas más pequeñas a estos propósitos, bien mediante relaciones con otras empresas también pequeñas o con grandes empresas, resaltando principalmente su flexibilidad.

Durante la década de 1980 se incrementó el interés hacia las PYMES, vistas como agente de cambio gracias a su adaptabilidad y capacidad de innovación en el denominado paradigma postfordista, es decir el movimiento industrial que primo luego del fordismo y cuya base era la información y el conocimiento, la aplicación de nuevas tecnologías de la información con énfasis en los diferentes tipos de consumidor. La importancia de las PYMES se mantiene hasta los tiempos presentes, a pesar de que aún se requieren muchos esfuerzos

para que este segmento empresarial sea más sólido y se desarrolle aprovechando sus potencialidades.

1.1. Categorización de las empresas de acuerdo a su tamaño

No existe un criterio único y universal que permita clasificar a las empresas de acuerdo a su tamaño, pero si existen intentos aislados de determinar su magnitud, de acuerdo a ciertos parámetros principalmente cuantitativos pero también cualitativos.

Galindo (2005, 35) cita a Salas, quien indica que "**el tamaño de la empresa** viene a ser la medida en que una explotación mercantil posee y organiza recursos y evita tener que contratarlos en el mercado". Pone el ejemplo de comprar una locación en lugar de arrendar o adquirir una marca en vez de pagar por su uso, son indicadores de crecimiento al incrementar el patrimonio, pero también hay que tener en cuenta que un activo puede generar ingresos importantes que contribuyan a solidificar la empresa aun si no se tienen la propiedad de los mismos, por lo que no se comparte del todo esta apreciación.

Es necesario clarificar el concepto de PYME, identificando sus principales características así como las diferencias que permiten distinguir entre un tamaño y otro. El hecho de que no se haya llegado a un consenso universal sobre el término, ha constituido uno de los principales problemas para la elaboración de instrumentos aplicables a este segmento, sin embargo a continuación se expondrán algunas definiciones que han alcanzado un mayor renombre y son utilizadas en diferentes trabajos académicos y gubernamentales y que pueden ser de utilidad para la presente tesis.

Catácora (1997, 61), toma la siguiente clasificación de las empresas de acuerdo con su tamaño, aunque más que hacer una definición de cada tamaño, relaciona principalmente sus características cualitativas:

> **"Pequeña empresa**: es aquella que maneja escaso material y pocos empleados. Se caracteriza porque no existe una delimitación clara y definida de funciones entre el administrador y/o propietario del capital de trabajo y los trabajadores; por ello existe una reducida división y especialización del trabajo. Su Contabilidad (sistema contable) es sencilla debido a que maneja poca información en ese campo.
>
> **Mediana empresa**: en este tipo de empresa se puede observar una mayor división y especialización del trabajo; el número de empleados es mayor que en el anterior, la inversión y los rendimientos obtenidos ya son considerables. Su información contable es más amplia.

Gran empresa: es la de mayor organización. Posee personal técnico especializado para cada actividad. En este tipo de empresas se puede observar una gran división y especialización del trabajo y la inversión y las utilidades obtenidas son de mayor cuantía. La información contable que se maneja en el desenvolvimiento de las actividades mercantiles también es mayor y se lleva en forma sistematizada."

Se comparte que las anteriores son características propias de cada uno de los tamaños en mención, sin embargo se complementa con las siguientes apreciaciones.

Bertolino et al, (2000, 58) desarrollan la siguiente clasificación para las Micro, pequeñas y medianas empresas. Cabe aclarar que la propuesta a realizarse en este trabajo no será de aplicación específica para las microempresas aunque haya elementos que puedan llegar a ser aplicables:

• **Microempresa**: se refiere a un negocio que incluye de una a cinco personas (típicamente un único dueño.) Esta característica puede resultar de, que sus actividades son lo suficientemente simples (…) Estas operaciones se refieren a un único producto, servicio o tipo de operaciones.

Solo una Contabilidad básica es requerida para registrar la facturación, controlar los gastos y la rentabilidad, y, si es necesario, computar los beneficios con fines fiscales. Es improbable que posea grandes operaciones de crédito.

• **Pequeña** –empresa: son negocios que emplean entre 6 a 50 empleados. Este tipo de empresa probablemente tenga varias líneas de actividad y más de un local. Probablemente requiera de un préstamo financiero y deba informar a sus acreedores financieros.

La nómina salarial es potencialmente extensa y compleja, y necesitaría información gerencial sobre los ingresos y los costos analizados por líneas de productos. También una parte sustancial de la actividad será realizada a crédito. Existiría la necesidad de un sistema de Contabilidad y control sofisticado, pero el cual no consideraría aspectos tales como pensiones, provisiones, préstamos e instrumentos financieros.

• **Mediana-empresa:** es una empresa que emplea entre 51 a 250 empleados.

Probablemente estará radicada en más de un sitio e incluirá comunicaciones entre numerosos gerentes. Poseerá varias líneas de productos y realizará la mayoría de sus operaciones a crédito, posiblemente referidas a ventas al exterior e importaciones. Probablemente requerirá una estructura contable sofisticada con controles internos y cuentas detalladas para cada uno de los productos administrados. (…) La significancia económica de este tipo de sociedad justificaría razonablemente requerimientos de información más amplios.

Esta clasificación de Bertolino et al. combina elementos cuantitativos como lo son el número de empleados, con algunas características cualitativas y requerimientos del sistema contable, con los que coincidimos. Sin embargo estos requerimientos del sistema, se centran principalmente en los aspectos financieros a incluir de acuerdo al tamaño, pero no hace ninguna referencia a aspectos del sistema contable de gestión u otros segmentos.

Se tiene el concepto de que las microempresas son en su mayoría empresas familiares e incluso ambulantes, como lo mencionan Álvarez y Duran (2009) al expresar que "el sector, y en especial el componente de microempresa, suele presentarse como una entidad de características ambulantes (venta en la calle o prestación de servicios personales *in situs*), u hogareña (cuando utiliza el mismo espacio habitacional donde viven sus propietarios). Esta concepción que reduce el concepto al tipo de economía más básica de todas no distingue entre las microempresas con posibilidades de desarrollo y aquellas que definitivamente van a seguir siendo pequeños negocios de subsistencia". Este trabajo de Tesis se orienta a PYMES con posibilidades de desarrollo, no se considerará a las microempresas, ya que para ellas basta con un sistema contable básico por la complejidad de sus operaciones, si bien podrían implementar algunas herramientas adicionales a medida que las requieran.

1.2. Características cualitativas

A pesar que los criterios de definición de las pequeñas y medianas empresas son primordialmente cuantitativos, se resaltan algunas características de carácter cualitativo, consideradas importantes por diferentes autores para la determinación de si una empresa hace parte del segmento de las PYMES de manera general, aunque cabe resaltar que estos criterios no son taxativos.

A continuación se presenta un listado compilado a partir de la lectura de diferentes autores, con las apreciaciones más importantes al respecto:

- Se puede decir que dentro de los criterios cualitativos predominantes se encuentra la no separación entre propiedad y gestión. La gestión empresarial se concentra en una persona o en un número reducido de estas, quienes desempeñan las funciones gerenciales clave y toman las decisiones relevantes dentro de la empresa. (Bertolino et al, 2000, 57; Voss, 2005, 134; Yoguel, 1998 en cita de Álvarez y Duran, 2009, 10; FMI citado por Álvarez y Duran, 2009, 24; Galindo, 2005, 66)

Al respecto, Álvarez y Duran hacen la salvedad que "La vinculación entre propiedad y gestión puede ser un buen indicador de que se está en presencia de una potencial MIPYME, pero su ausencia no puede otorgar la certeza de que el

fenómeno analizado es una GE (considerando siempre que el universo empresarial se encuentra compuesto únicamente por MIPYMES y GEs)"

Bertolino et al, (2000, 57), adicionalmente señalan las siguientes características, no contempladas en los párrafos anteriores:

- "Son empresas en crecimiento y por lo mismo enfrentan las crisis propias de las empresas en desarrollo.
- Emplean mano de obra no calificada, lo que influye en su escasa capacidad interna de adaptación a las fuentes de información y tecnologías disponibles.
-
- Producción no planificada especialmente en las pequeñas empresas.
- Son altamente dependientes de proveedores locales."

Voss (2005, 132-134) Agrega también un grupo de características importantes tales como:

- "No cotizan sus acciones o deudas en el mercado de valores. No son subsidiarias de empresas internacionales.
- No tienen filiales, ni en el país, ni en otros países.
- No obtienen préstamos internacionales.
- No exportan sus productos y servicios.
- No realizan actividades reguladas por un organismo de control: bancarias, seguros y otras.
- No poseen instrumentos financieros derivados.
- Tienen un número reducido de accionistas o socios.
- La organización está estructurada con pocos niveles jerárquicos."

Haciendo mención de la prácticamente nula participación de las empresas de menor tamaño en los mercados de valores, Galindo (2005, 33) expresa: "la razón por la que la empresa no emite valores negociables o no participa en determinadas iniciativas, es la existencia de costos de transacción[2], que hacen que tales decisiones no les resulten racionalmente interesantes". Si estos costos son significativamente altos, este mercado facilitará la entrada a quienes posean los suficientes recursos para solventarlos sin mayores inconvenientes.

[2] Aquellos Costos relativos a la búsqueda de información, la negociación, la vigilancia y la ejecución del Intercambio y aquellos asociados con la incertidumbre.

1.3. Criterios de definición cuantitativos

Son varios los criterios de carácter cuantitativo utilizados a nivel mundial para la definición de si una empresa hace o no parte del universo de las PYMES, entre los que se pueden destacar:

a) Nivel de ingresos
b) Número de empleados
c) Monto del capital
d) Número de propietarios
e) Número de transacciones

En el trabajo de Galindo (2005) se pueden observar diversas posiciones acerca de la categorización de las empresas por su tamaño, definido en términos cuantitativos. Así por ejemplo este autor cita a Illueca y Pastor (1996), quien señala que el tamaño en la práctica podría darse alternativamente por dos clases de medidas distintas, las basadas en los input (entradas o insumos) y las basadas en los outputs (salidas o productos), lo que se encuentra representado en el gráfico a continuación:

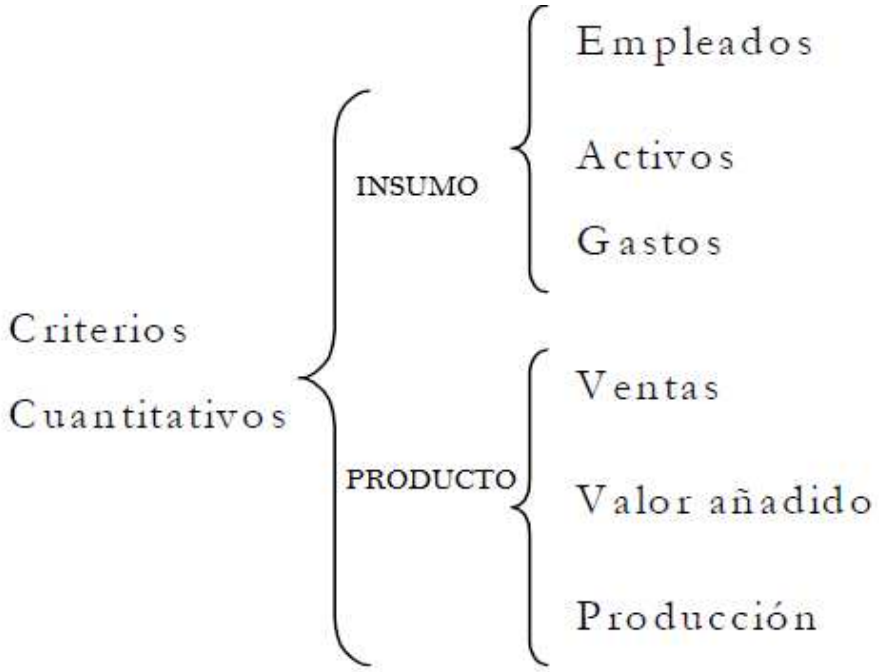


Grafico # 1: Tipos de criterios cuantitativos para la determinación del tamaño de las empresas
Fuente: Galindo (2005, 53)

De igual forma este autor señala en su trabajo la concepción que sobre el tamaño empresarial tienen Camisón (2001) y Damanpour (1992), Clasificando el tamaño en tres clasificaciones, una material, una organizativa y otra contextual:

"El concepto de tamaño "en conjunto" ha sido estudiado en una acepción material (dotación de recursos), una organizativa (capacidades y recursos intangibles, en la que se incluye el aspecto material, según el trabajo original) y otra contextual (Cuota y poder de mercado)" (Galindo, 2005, 52)

Más adelante se expresa que en la práctica el tamaño podría definirse desde dos perspectivas distintas (Galindo, 2005, 53):

a "Una medida del activo y el gasto de personal, como manifestación de la potencialidad de organizar transacciones, de forma alternativa al mercado, manteniendo un cierto equilibrio entre la posibilidad de tener un proceso productivo intensivo en capital o en mano de obra.

b Una estimación de la cuota de mercado para un horizonte temporal determinado, que ponga de manifiesto el tamaño en términos relativos y la importancia de la empresa en la economía, recogiendo la faceta basada en el *output*, por contraposición a la medida "a"".

Se considera adecuada la distinción entre la dimensión material, la organizativa y la contextual, ya que encierran adecuadamente la variedad de características cuantitativas y cualitativas con las que se distingue habitualmente los diferentes tamaños empresariales que se incluyen dentro del término PYME.

La opción a que contempla la medida del activo y del gasto de personal, tiene algunos inconvenientes como por ejemplo que la medida del activo puede omitir algunos intangibles que por sus características no pueden ser reconocidos dentro de los estados contables. Además, una empresa puede generar beneficios interesantes aún sin tener grandes recursos si realiza un buen aprovechamiento de los mismos, por lo que habría que ver el valor de los activos en relación a los beneficios que generan. El gasto de personal por su parte no tiene en cuenta factores como la productividad de los empleados (si es una empresa productiva puede tener pocos empleados y aun así tener un buen nivel de actividad), la posible automatización de algunos procesos que pueden reducir el gasto de personal, la estacionalidad de la actividad y la subcontratación.

Con respecto a la cuota de mercado, hay sectores empresariales compuestos en su mayoría por un gran número de empresas en los que ninguna empresa tiene una gran participación en el mercado ni puede influir profundamente en los resultados, estos sectores son los denominados por Porter (1980, 203) como industrias fragmentadas, por lo que sería difícil contemplarlo como un indicador fiable del tamaño empresarial. Además, hay que tener en cuenta que la cuantificación de estos criterios para definir que es una PYME (Activos, gasto de personal y cuota de mercado) es en muchos casos arbitraria y poco generalizable.

1.4. Clasificaciones en América Latina, Estados Unidos y Europa

El cuadro que se presenta a continuación tomado de Álvarez y Duran (2009, 27), presenta de manera comparativa la definición del Termino MIPYME en varios países de la región, Estados Unidos y la Unión Europea, lo que permite visualizar lo diverso de estas definiciones especialmente en cuanto a los criterios cuantitativos, que si bien generalmente están definidos por activos, ingresos o número de empleados los topes numéricos difieren sustancialmente. Los importes monetarios se presentan en su valor en miles de dólares a junio de 2009 y se indica la fuente de la información, aunque los autores hacen algunas salvedades respecto a los datos, como en el caso de Venezuela en la que únicamente se establecen parámetros para la empresa pequeña y mediana, por lo tanto se ajustó el criterio de las micro con base a otros parámetros por ellos observados durante el análisis.

País	Definición	Microempresa	Pequeña empresa	Mediana empresa
Argentina Resolución 24/2001 Secretaría de la PyME	Empleados	---	---	---
	Activos	---	---	---
	Ventas Brutas	Hasta 493,4	>493,4 <2.960,5	>2.960,5 <23.683,9
Bolivia (E. P.) FUNDES	Empleados	De 1 a 10	De 11 a 19	De 20 a 49
	Activos	---	---	---
	Ventas Brutas	---	---	---
Brasil www.Sebrae.com.br Lei Complementar 123/2006	Empleados	De 1 a 19	De 20 a 99	De 100 a 499
	Activos	---	---	---
	Ventas Brutas	---	---	---
Chile Fondo de Garantía para Pequeños Empresarios	Empleados	De 1 a 9	De 10 a 49	De 50 199
	Activos	---	---	---
	Ventas Brutas	Hasta 91	>91 <947,4	>947,4 <3.789,7
Colombia Ley 905 de 2004	Empleados	De 1 hasta 10	De 11 hasta 50	De 51 hasta 200
	Activos	Hasta 108	>108,2 <1080	>1080,2 <6480
	Ventas Brutas	---	---	---
Costa Rica Reglamento General a la Ley Nº 8.262 (Clasificación dinámica)	Empleados	De 1 a 10	De 11 a 35	De 36 a 100
	Activos	Hasta 65,0	>65,1 <227,6	>227,7 <650,3
	Ventas Brutas	Hasta 104,0	>104,1 <364,2	>364,3 <1.040,5
Ecuador Ministerio de Industria y Productividad. Subsecretaría MIPYME	Empleados	---	---	---
	Activos	Hasta 87,5	> 87,5 < 350	>350
	Ventas Brutas	---	---	---
El Salvador www.CONAMYPE.gob.sv (Política Nacional MIPYME)	Empleados	De 1 a 10	De 11 a 50	De 51 a 100
	Activos	---	---	---
	Ventas Brutas	Hasta 100	> 100 < 1.000	> 1.000 < 7.000
Guatemala Acuerdo Gubernativo 178-2001	Empleados	De 1 a 10	De 11 a 25	De 26 a 60
	Activos	---	---	---
	Ventas Brutas	---	---	---

País	Definición	Microempresa	Pequeña empresa	Mediana empresa
Honduras Decreto 135-2008	Empleados	De 1 a 10	De 11 a 50	De 51 a 150
	Activos	---	---	---
	Ventas Brutas	---	---	---
México La Ley para el Desarrollo de la Competitividad de la MIPYME	Empleados	1 a 10	11 a 30	31 a 100
	Activos	---	---	---
	Ventas Brutas	---	---	---
Nicaragua Decreto 17-2008	Empleados	De 1 a 5	De 6 a 30	De 31 a 100
	Activos	Hasta 9,9	>9,9 < 73,9	>73,9 < 295,6
	Ventas Brutas	Hasta 49,3	>49,3 < 443,5	>443,5 < 1.970,9
Panamá Ley 33 de 2000	Empleados	---	---	---
	Activos	---	---	---
	Ventas Brutas	Hasta 150	> 150 < 1.000	> 1.000 < 2.500
Paraguay Ministerio de Industria y Comercio	Empleados	---	---	---
	Activos	---	---	---
	Ventas Brutas	Hasta 30,9	>31,1 <99,5	>99,7 <497,1
Perú Decreto Legislativo 1086 de 2008	Empleados	De 1 a 10	De 1 a 100	---
	Activos	---	---	---
	Ventas Brutas	Hasta 178,1	>178,1 <2.018,1	---
República Dominicana Ley 488 de 2008	Empleados	De 1 a 15	De 16 a 60	De 61 a 200
	Activos	Hasta 83,1	>83,1 <332,5	>332,5 <1108,2
	Ventas Brutas	Hasta 166,2	>166,2 <1108,2	>1108,2 <4.155,9
Uruguay Decreto 266/995, reglamentario de la Ley 16.201	Empleados	De 1 a 4	De 5 a 19	De 20 a 99
	Activos	Hasta 0.02	>0.02 <0.05	>0.05 <0.35
	Ventas Brutas	Hasta 0.06	>0.06 <0.18	>0.18 <5
Venezuela (R. B.) Decreto 1.547 de 2001 Decreto 6.215 de 2008	Empleados	De 1 a 10	Hasta 50	De 51 a 100
	Activos	---	---	---
	Ventas Brutas	Hasta 230,8	Hasta 2.564,6	>2.564,6 <6.411,5

País	Definición	Microempresa	Pequeña empresa	Mediana empresa
Estados Unidos Small Business Administration	Empleados	---	Hasta 500	---
	Activos	---	---	---
	Ventas Brutas	---	Hasta 7.000	---
Unión Europea Comisión Europea (2005)	Empleados	De 1 a 10	De 11 a 50	De 51 a 250
	Activos	Hasta 2.803,1	>2.803,1 <14.015,4	>14.015,4 <60.266
	Ventas Brutas	Hasta 2.803,1	>2.803,1 <14.015,4	>14.015,4 <70.076,8

Tabla # 1: Definiciones de Micro, Pequeña y Mediana Empresa ((*Personas y miles de dólares americanos)*[3]
Fuente: Álvarez y Duran (2009, 27)

[3] Para ampliar información sobre estadísticas y fuentes de información relacionadas con el tamaño en varios de los países de la tabla, remitirse a Guaipatin (2003) quien presenta una compilación estadística para doce países de la región con el apoyo del BID.

La Organización Internacional del Trabajo utiliza el criterio de empleo y define como microempresa a aquella con hasta cinco (5) empleados, pequeña empresa a la que tenga desde seis (6) hasta veinte (20) empleados, y mediana y gran empresa a la que tenga más de veintiún (21) personas empleadas (OIT, 2009, 36)

El Banco Mundial considera como microempresas a las que cuenten con un máximo de 10 empleados, activos por menos de 10.000 dólares y ganancias anuales menores a 100.000 dólares; pequeñas empresas serán aquellas con menos de 50 empleados y activos o ventas anuales inferiores a los 3 millones de dólares; finalmente las medianas empresas serán las que tengan menos de 300 empleados y cuyos activos o ganancias anuales no superen los 15 millones de dólares. Para su clasificación las empresas deben cumplir con, por lo menos dos de las tres características. (IFC, 2009, 10)

La OCDE por su parte define a las PYME como empresas independientes que no son filiales de otras empresas y que no sobrepasan un número determinado de empleados. (OCDE, 1995, 124)

Clasificación de Empresas de Acuerdo con la OCDE

Criterio/Clasificación	Muy Pequeñas	Pequeñas	Medianas	Grandes
No de Trabajadores	0-19	20-99	100-499	500 a +

La definición propuesta para el MERCOSUR a través de la Comisión de Pequeñas y Medianas Empresas del Sub-Grupo de Trabajo Nro. 7, puede considerarse mucho más original. Esta definición consiste en un modelo que determina la categorización de las PYMES que regirá en Argentina, Brasil, Paraguay y Uruguay en el marco propuesto por el *Tratado de Asunción* mediante la siguiente fórmula:

C = 10 x (PO / POm x V / Vm) ½

Dónde:

C: Coeficiente de tamaño
PO: Personal ocupado de la empresa
Pom: Personal ocupado de referencia
V: Ventas de la empresa
Vm: Venta anual de referencia

Este coeficiente, establecido a partir de una definición de los límites máximos de número de empleados y facturación anual, se debe adecuar a la realidad empresarial de cada uno de los países miembros y a las necesidades del Mercosur, tomando en cuenta los siguientes valores definidos en diciembre de 1992:

CATEGORIA	POm	Vm	COEFICIENTE
Micro	20	400.000	0,52
Pequeña	100	2.000.000	2,58
Mediana	300	10.000.000	10,00

Como condiciones adicionales, la empresa deberá poseer una pequeña porción del mercado y no pertenecer a grupos económicos. (Mercosur, 1993, 3-4)

Esta definición intentó llegar a un consenso entre los países miembros del bloque, para palear las dificultades de establecer definiciones a partir del número de empleados que no discriminan entre empresas con una presencia fuerte de mano de obra y baja facturación y entre aquellas con pocos empleados pero con alta tecnología y facturación, por lo que se complementó con la cifra de ventas anuales de referencia, que, por sí sola, también presentaba la dificultad de tener que definir una unidad monetaria estable, lo que se dificulta especialmente en economías altamente inflacionarias por lo que los países del grupo establecieron la cifra límite de ventas anuales expresados en dólares. Si bien puede pensarse que es adecuada esta combinación de variables para una definición más acertada, al tener en cuenta la realidad de cada país ya deja de ser comparable, por lo que se sigue propendiendo por la necesidad de definición del término PYMES con un mayor énfasis en las características cualitativas de las empresas.

1.5. Nuevos aportes académicos a la definición de las PYMES

Galindo (2005) desarrolla un análisis de diferentes trabajos académicos referidos a las pequeñas y medianas empresas PYMES, encontrando que en la mayoría de los casos, la definición del término constituía un problema para los diversos estudios efectuados a este segmento empresarial debido a la poca unanimidad del concepto, y en aquellos casos en que se pretendía precisarlo, se encontraban con la ausencia de datos relevantes y confiables que permitieran un desarrollo del término con el suficiente soporte.

Es por esto que este autor trabaja de manera inversa, realizando análisis en una muestra representativa de empresas en España, es decir, no caracteriza a las PYMES de acuerdo a ninguna clasificación antes dada, sino que por el contrario, extrae mediante diversos análisis y métodos estadísticos las características relevantes de las empresas, que se pueden interpretar como indicativas del tamaño.

Este estudio le permitió llegar a la conclusión mediante argumentos bien justificados que “el factor tamaño ha quedado explicado fundamentalmente por cinco variables: Activo, Ventas, Número de Empleados, Gasto de Personal y cuota de mercado. […]En vista de los resultados del análisis factorial[4], se podría decir que cualquiera de las cinco variables podría explicar bastante bien la variabilidad total del tamaño. No obstante, los planteamientos teóricos que acompañan a dicho análisis nos llevan a prescindir del número de empleados” (Galindo, 2005, 166). El trabajo que se relaciona hace la salvedad que si bien se establecen fundamentadamente los criterios que pueden clasificar a las empresas según su tamaño, no está dentro de su alcance la cuantificación del concepto de pequeña o mediana empresa.

[4] Técnica estadística de reducción de datos usada para explicar las correlaciones entre las variables observadas en términos de un número menor de variables no observadas llamadas factores.

En el trabajo de Galindo (2005) se destacan algunos puntos a saber:

- Se señala la existencia de modelos contables multicriterio que realizan una combinación de las anteriores u otras variables existentes para definir el tamaño empresarial, no obstante, el autor indica que se combina la dificultad de la definición con la de la medición de cada uno de los diferentes criterios.

- En caso de tener que elegir entre las diferentes variables disponibles, el autor prefiere optar por la de activo total neto.

- La variable de número de empleados, si bien según los resultados obtenidos por el autor determina el tamaño casi en la misma forma que la variable gasto de personal, presenta el problema de las diferencias entre empresas de la relación entre el número de empleados y la productividad.

Otra interesante propuesta es la de Álvarez y Duran (2009), quienes presentan unos criterios de definición transversal en base al número de empleados y que toma en consideración las particularidades de cada país pero bajo un criterio homogéneo de corte, determinado dividiendo a los países de acuerdo al tamaño de su economía y población económicamente activa, utilizando la siguiente fórmula de cálculo de un indicador del tamaño del país.

$$\text{Indicador} = \frac{\frac{PEA_{nacional}}{PEA_{mundial}} + \frac{PIB_{nacional}}{PIB_{mundial}}}{2}$$

País	Microempresa	Pequeña empresa	Mediana empresa	Indicador
Unión Europea	De 1 a 10	De 11 a 50	De 51 a 250	14.92
Estados Unidos		Hasta 500		12.64
Brasil	De 1 a 19	De 20 a 99	De 100 a 499	3.09
México	1 a 10	11 a 30	31 a 100	1.87
Argentina	---	---	---	0.72
Colombia	De 1 hasta 10	De 11 hasta 50	De 51 hasta 200	0.68
Venezuela (R. B.)	De 1 a 10	Hasta 50	De 51 a 100	0.45
Perú	De 1 a 10	De 1 a 100	---	0.41
Chile	De 1 a 9	De 10 a 49	De 50 199	0.30
Ecuador	---	---	---	0.18
Guatemala	De 1 a 10	De 11 a 25	De 26 a 60	0.13
Rep. Dominicana	De 1 a 15	De 16 a 60	De 61 a 200	0.13
Bolivia (E. P.)	De 1 a 10	De 11 a 19	De 20 a 49	0.11
El Salvador	De 1 a 10	De 11 a 50	De 51 a 100	0.08
Honduras	De 1 a 10	De 11 a 50	De 51 a 150	0.07
Costa Rica	De 1 a 10	De 11 a 35	De 36 a 100	0.07
Paraguay	---	---	---	0.07
Uruguay	De 1 a 4	De 5 a 19	De 20 a 99	0.06
Panamá	---	---	---	0.05
Nicaragua	De 1 a 5	De 6 a 30	De 31 a 100	0.05

Tabla # 2: Definición propuesta, análisis de criterios
Fuente: (Álvarez y Durán, 2009, 28)

En la tabla anterior se realizó una agrupación de los países de acuerdo a la similitud de sus características, determinadas por el índice antes mencionado, señalando el criterio real aplicado en el momento del estudio en cuanto a la cantidad de empleados, para posteriormente definir los criterios cuantitativos aplicables a cada grupo, indicados en la siguiente tabla:

Economías\Empresas	Micro	Pequeñas	Medianas	Indicador
Grandes	1 a 10	11 a 75	76 a 250	> 1.00
Medianas	1 a 10	11 a 50	51 a 150	> 0.25 < 1
Pequeñas	1 a 10	11 a 35	36 a 100	< 0.25

Tabla # 3: Definición propuesta, umbrales
Fuente: (Álvarez y Durán, 2009, 29)

1.6. Ventajas de las empresas de menor tamaño

Álvarez y Duran (2009, 38-41) muestran algunas ventajas propias de las empresas de menor tamaño, lo que debe resaltar el interés por este segmento y el desarrollo de políticas para el fortalecimiento de las mismas. Es importante resaltar que la visión aquí presentada esta muy centrada en las ventajas de las PYMES que se

encuentran en procesos de asociatividad empresarial y no de aquellas que operan de manera individual. Dichas características se pueden resumir en los siguientes puntos:

- Competitividad: La asociatividad en las PYMES crea lazos que las fortalecen y les permiten ser competitivas incluso frente a grandes empresas. De igual forma al tener una menor dimensión les da la facilidad de preparar a un individuo o a un grupo reducido de ellos, en técnicas y conocimientos aplicables a toda la empresa, cuestión importante en el nuevo paradigma del conocimiento.

- Conocimiento e innovación: El sector empresarial de las MIPYMES empieza a tener un mayor acompañamiento por parte de universidades, centros tecnológicos, etc, lo que les permite un acceso sencillo a nuevos conocimientos que si saben aplicar pueden ser fuente de innovación. Esto también se fortalece en la medida en que las PYMES empiezan a ser parte de clústeres u otros tipos de asociatividad.

- Adaptación y especialización flexible: Su tamaño les permite una toma de decisiones mucho más rápida y flexible que las tomadas por las grandes empresas. Para las PYMES, la especialización flexible se realiza en forma de interacciones entre empresas de igual o mayor tamaño. Este tipo de empresas se adapta más fácilmente a mercados de menor demanda a los que no se orientan las grandes organizaciones.

- Reducción de la pobreza: Se establecen posiciones en torno a la contribución de las PYMES en el empleo o de las microfinanzas como contribución al desarrollo económico.

Coincidimos en pensar que la asociatividad entre PYMES puede mejorar su competitividad, ya que les permite unir esfuerzos para superar las dificultades que cada una tenga de manera individual, lo que puede resultar en interesantes innovaciones y propuestas para enfrentar las necesidades del mercado, especialmente en aquellos segmentos que en ocasiones no son tan atractivos para las empresas de mayor tamaño.

Adicionalmente, Cuervo (2001, 91) menciona el hecho que “mientras más pequeña sea la línea de productos, más probabilidad existe de mejorar los costos debido a la especialización de procesos”. Esto es perfectamente aplicable a las PYMES, si se tiene en cuenta que generalmente este tipo de empresas tienen una actividad poco diversificada que se limita a un producto o línea de producto, especialmente en las más pequeñas.

1.7. Debilidades y desventajas de las PYMES.

Galindo (2005) presenta como desventaja de las empresas de menor tamaño que las ventajas obtenidas son insuficientes, como se evidencia en su alta tasa de mortalidad. Estos índices son calculados por cada jurisdicción pero la tasa de mortalidad de las PYMES, especialmente las más pequeñas es alta, siendo mayoría las que no llegan a cumplir un año de vida.

Por su parte, Álvarez y Durán (2009, 49) reseñan como puntos débiles al interior de las empresas “la aversión al riesgo, control excesivamente centralizado, inadecuada planificación, y habilidades directivas deficientes. Características que se potencian con los problemas de capacitación, investigación y desarrollo, acceso al financiamiento y bajo control de calidad”

Estos autores señalan, a mi criterio las principales problemáticas a las que se enfrentan las PYMES en la actualidad, basados en diferentes estudios sobre esta problemática.

Estos autores citan también el trabajo de Ueki,Tsuji y Cárcamo Olmos (2005), quienes clasifican las principales barreras a la exportación que las MIPYMES latinoamericanas enfrentan y que pueden de igual manera considerarse debilidades de las MIPYMES de forma general: “(1) debilidad de las empresas en la gestión de calidad, la información, la estrategia de marketing y la gestión de clientes, entre otras; (2) falta de capital humano y acceso al crédito[…]; (3) poca capacidad de producción; (4) falta de acceso a la información relativa a los mercados, [y] las normas técnicas […]; (5) altos costos de transporte y complejidad y lentitud de los procedimientos [burocráticos] relacionados con el comercio” (Álvarez y Duran, 2009, 49)

Con respecto a la planificación, (Irigoyen, 2008, 22) expresa que este concepto es relativamente ajeno al pensamiento del empresario PYME, lo que precisamente se constituye en una causa importante del fracaso de estos emprendimientos, especialmente en su etapa inicial.

No se puede generalizar y decir que todas las PYMES tienen procesos de planificación deficientes, pero sí que es una causa importante de las altas tasas de mortalidad.

Adicionalmente se pueden considerar debilidades:

- El hecho de que las decisiones tomadas en la empresa están más relacionadas con las visiones del propietario que con la estrategia.
- La Imposibilidad de realizar economías de escala por si solas.
- La Obligación de vender con bajos márgenes de ganancia.

Específicamente en relación con las PYMES europeas se señalan los siguientes problemas, aunque se puede observar que son los mismos encontrados por diferentes estudios en las empresas PYMES del mundo:

“insuficiencia de recursos propios, el difícil acceso a la financiación a largo plazo, las condiciones más restrictivas de negociación con la banca, el mayor costo del crédito (García *et al.*, 1997, *inter alia*), su menor capacidad de endeudamiento a medio y largo plazo y las mayores primas de riesgo que soportan” (Boedo y Calvo, 1997; Maroto; 1996; Titman y Wessels, 1988; *inter alia* citados por Galindo (2005, 38)

Gonzales y Bermúdez, (2008,135) destacan las deficiencias estructurales que dificultan el desarrollo de las MIPYMES y que la limitan para aprovechar las ventajas de la globalización, como por ejemplo: reducidos mercados, bajo desarrollo tecnológico, baja calificación de la fuerza de trabajo, limitaciones para aplicar nuevas técnicas de gestión, precario diseño organizativo y limitaciones para actividades exportadoras.

"En muchas PYMES no se sabe cuánta ni cual información se necesita para la conducción de sus negocios. Esta situación penosa pero real, se debe a que nunca se han detenido a reflexionar sobre la tremenda importancia de los sistemas de información gerencial. El procesamiento de información es una de las principales actividades de la sociedad. Una porción importante del trabajo y del tiempo del personal se gasta en la búsqueda y asimilación de la información." (Scali y Tapia, 2010, 66)

Fiqueprón (2004, 67) adiciona como debilidades:

- Orientar su acción comercial a mercados locales, corriendo con los peligros de una más pronta saturación.
- Muchos fundadores no implementan estrategias de diversificación operando en un solo negocio o pocos negocios relacionados.
- Una debilidad muy particular se observa en la falta de confianza hacia sus empleados o terceros.
-

Todas estas debilidades identificadas en las pequeñas y medianas empresas conllevan a que el 80% de los nuevos emprendimientos fracasen en su etapa de iniciación o nacimiento que contempla los primeros cinco años de vida y de las sobrevivientes el 80% fracase en los cinco años siguientes (Fiqueprón, 2004, 66).

En este apartado se intentó señalar la perspectiva de diferentes autores de los problemas principales de las PYMES, que se han sustentado en estudios realizados en diferentes partes del mundo. Seguramente no es un listado terminado pero se considera que contempla las debilidades más sobresalientes y visibles en la realidad.

1.8. Dificultades en la definición de un criterio cuantitativo único o aplicable a diferentes contextos

La definición de un criterio de tamaño cuantitativo para las pequeñas y medianas empresas que sea aplicable en varios países o en economías disimiles parece ser una tarea compleja, e incluso puede ser equivocada, ya que como lo mencionan Álvarez y Durán (2009, 19) "El primer error en que se suele incurrir debido a una mala definición es intentar un corte transversal del universo empresarial de todo el planeta; es decir, utilizar una definición estática para aplicarla a todos los países. El concepto parece estar sustentado en la idea de que homogeneizando la definición se obtienen datos equiparables para todos los Estados. Esto es un grave error porque mina el concepto

mismo de micro, pequeña y mediana empresa; y aún hasta el de “sector informal” visto anteriormente”.

Como un ejercicio en el intento de encontrar una definición abarcativa de las PYMES, se definieron los intervalos presentados en la tabla 4 y 5 a continuación, tomando como base la tabla 1 Definiciones de Micro, Pequeña y Mediana Empresa ((Personas y miles de dólares americanos) presentada en el trabajo de Álvarez y Durán (2009). Así, se tomaron los valores mínimos y máximos del conjunto de países de la tabla 1 (omitiendo Estados Unidos y la Unión Europea) para cada tamaño de empresa, con el fin de presentar un solo intervalo que recoja los de todos los países.

Como resultado se presentan los intervalos en la siguiente tabla:

	MICROEMPRESA	**PEQUEÑA EMPRESA**	**MEDIANA EMPRESA**
VENTAS BRUTAS	Hasta 493,4	>31,1< 2960,5	>99,7 <23.683,9
ACTIVOS	Hasta 108	>9,9 < 1080	>73,9 <6.480
EMPLEADOS	1 a 19	1 a 100	20 a 499

TABLA # 4: Definición de los intervalos abarcativos de los países de la región.
Fuente: Elaboración propia con base en Álvarez y Duran (2009, 27)

Como se puede observar, las diferencias cuantitativas entre los distintos países son tan extremadamente amplias, que, lo que para unos es una micro empresa, para otros es una pequeña o una mediana empresa. Solo por citar un caso, mientras que en la Argentina, para que una empresa se considere mediana, sus ventas brutas deben estar entre 2.960,5 y 23.683, una mediana empresa en Nicaragua debe tener unas Ventas brutas entre 443,5 y 1970, 9 (en miles de dólares americanos), rango que estaría entre lo que para Argentina sería una pequeña empresa.

Es decir, al intentar reunir los intervalos de dichos países en uno solo, los rangos establecidos por los diferentes países son tan disimiles, que en la tabla # 4 un rango de valores podría pertenecer simultáneamente al intervalo definido para las micro, pequeñas o medianas empresas.

Se intentó suavizar esta situación tomando como límite inferior de cada intervalo el máximo del intervalo perteneciente a la clasificación anterior (por ejemplo, el límite inferior del rango establecido para las pequeñas empresas es el máximo valor establecido en el rango correspondiente a las microempresas).

	MICROEMPRESA	**PEQUEÑA EMPRESA**	**MEDIANA EMPRESA**
VENTAS BRUTAS	Hasta 493,4	>493,5 < 2960,5	>2960,6 < 23.683, 9
ACTIVOS	Hasta 108	>109 < 1080	>1081 < 6.480
EMPLEADOS	1 a 19	20 a 100	100 a 499

TABLA # 5: Reestructuración de los intervalos abarcativos de los países de la región.

Fuente: Elaboración propia con base en Álvarez y Duran (2009, 27) y tabla # 4.

Sin embargo, los intervalos así definidos terminarían alejándose sustancialmente de las definiciones dadas por cada país, de acuerdo a su situación particular, como lo son el tamaño de su economía, la población económicamente activa, su tasa de crecimiento, etc. Esto sería como imponer a todos los países la definición de uno sólo de ellos.

Por lo tanto, se considera que pretender unificar los criterios cuantitativos de tamaño de los distintos países, incluso en aquellos cuyas economías se consideran "similares" y argumentando en favor de la comparabilidad que esto otorgaría, no sólo es una tarea complicada, sino además de eso es innecesaria e inaplicable a las realidades individuales de cada país. Por lo tanto se prefiere realizar una categorización de empresas teniendo en cuenta sus características cualitativas y se realiza una propuesta en el siguiente acápite.

1.9. Categorización de empresas por niveles e información contable requerida

A continuación se presenta una propuesta de categorización de empresas de acuerdo a su tamaño y sus requerimientos principales de información contable. La misma reestructura la propuesta de ISAR-UNCTAD en las DCPYMES (Directrices de Contabilidad para Pequeñas y medianas empresas) en donde se realizaba una caracterización de carácter cualitativo en tres niveles, por lo que la presente toma algunos de estos elementos, los complementa y agrega un cuarto nivel aplicable a las microempresas:

- Nivel I: En este nivel se incluiría las grandes empresas cuya información contable financiera debe prepararse y presentarse conforme a los IFRS plenos. La información contable administrativa como la presentada a nivel de segmentos o líneas de producto es de gran importancia para este tipo de empresas. La implementación de una Contabilidad de direccionamiento estratégico se realiza en gran escala y su implementación y mantenimiento puede ser más complejo por el volumen y la complejidad de las actividades empresariales.

- Nivel II: Compuesto por las empresas catalogadas como medianas empresas, que no participen en mercados públicos, ni sean catalogadas como económicamente significativas en su país de origen, pero que tengan mejores prácticas administrativas y mayores perspectivas de crecimiento que las más pequeñas. Podrían incluirse en este nivel aquellas empresas exportadoras de bienes o servicios, ya que este hecho seguramente les exigirá una

infraestructura mayor, óptimas condiciones de calidad de sus productos y la preparación de información conforme a estándares internacionales. Este tipo de empresas podrían llevar su Contabilidad financiera conforme al IFRS para PYMES propuesto por IASB, ya que cuentan con una mejor estructura y mayores recursos tanto económicos como intelectuales, complementándolo con la aplicación de un sistema de Contabilidad de direccionamiento estratégico, para ofrecer una mayor información útil a la gestión.

- Nivel III: Conservando el nivel III de la Propuesta de ISAR-UNCTAD, está compuesto por entidades pequeñas, que principalmente generan información de carácter legal y para autoridades administrativas. Este tipo de empresas desarrolla una actividad económica que puede llegar a ser sostenible en el tiempo pero con una visión de mercado mucho más local. Muchas de estas empresas no logran superar su primer año de actividades. No tienen perspectivas amplias de crecimiento ni conocimientos administrativo-contables profundos, además cuentan con pocas fuentes de financiación, por lo que el Estado debe jugar un papel importante en cuanto a asesoramiento, capacitación y estrategias de acceso a capital. Estas empresas requieren un sistema contable financiero sencillo y de bajo costo que les permita un control sobre los recursos y sobre los resultados, y además les suministre información orientada a usuarios externos como el estado con fines impositivos y los acreedores. Internamente es necesaria la implementación de sistemas contables de direccionamiento estratégico que tengan en cuenta las características propias de cada empresa y apoye a sus principales usuarios internos para que incorporen la toma de decisiones estratégicas a su cultura, basados en información contable y no contable, cuantitativa y cualitativa, para ampliar sus perspectivas de crecimiento.

- Nivel IV: en este nivel se pueden clasificar las empresas catalogadas como microempresas o pequeños negocios, que tienen pocas transacciones y de baja complejidad, que no requieren de un sistema contable complejo pues sus requerimientos de información son mínimos, por lo cual se necesita la elaboración de una información financiera básica sin tener que sujetarse a ningún sistema contable preestablecido, que pueda suministrar la eventual información que requieran usuarios externos, con el fin de determinar el beneficio de la actividad desarrollada y efectuar un control sobre los recursos. La implementación a pequeña escala de un sistema contable de direccionamiento estratégico que direccione a la microempresa y la ayude a crecer es posible, siempre y cuando no sean únicamente negocios de subsistencia, que no son objeto de este trabajo.

El crecimiento de estas empresas de manera tan significativa que se pase de un nivel a otro no es un proceso rápido, sino más bien un asunto que pocas empresas tienen en mente y que de darse es porque el entorno mismo las va encaminando, exigiéndoles calidad en sus productos, servicios y en su información, y es la Contabilidad de direccionamiento estratégico la que les puede proveer la información necesaria para tomar decisiones que les permita la rápida adaptación al

entorno y la elección e implementación de estrategias para hacer frente a las demandas del entorno y de los clientes y usuarios de los productos y/o servicios.

CONCLUSIONES DEL CAPÍTULO 1

Las PYMES fueron durante mucho tiempo consideradas como empresas subdesarrolladas, pero hoy en día se reconoce su importancia para el desarrollo económico y social de los países. Las pequeñas y medianas empresas tienen varias ventajas, entre ellas su mayor adaptación, especialización flexible, toma de decisiones más rápidas, adaptabilidad a mercados de menor demanda a los que no llegan las grandes empresas y su especialización de procesos.

No obstante, es posible mencionar también varias debilidades que se presentan en el conjunto de las PYMES pero principalmente en aquellas de menor tamaño y con mayores limitaciones de recursos, conocimientos e información, como son su aversión al riesgo, control centralizado, inadecuada planificación, actividades directivas en muchos casos deficientes, bajo acceso a la financiación o a altos costos y poca inversión en investigación y desarrollo. Estas debilidades pueden ser contrarrestadas por medio del suministro de más y mejor información que atienda las necesidades de sus usuarios particulares.

El término PYME que engloba a las empresas pequeñas y medianas, generalmente delimita los diferentes tamaños de acuerdo a criterios cuantitativos como el nivel de ingresos, el número de empleados, el monto del capital, el número de propietarios y la cantidad de transacciones. Estos criterios son definidos por las autoridades competentes dentro de cada jurisdicción.

Sin embargo, es posible observar las grandes diferencias que se presentan entre los criterios cuantitativos definidos por cada país, incluso entre aquellos cuyas condiciones socioeconómicas son similares. Es por esto que pensar en una definición de PYME abarcativa para, por ejemplo los países latinoamericanos basado en criterios cuantitativos, se considera impracticable.

También es posible clasificar a las PYMES de acuerdo a sus características cualitativas, como lo son la no separación entre propiedad y gestión, el número reducido de accionistas, estructura con pocos niveles jerárquicos, operación en mercados reducidos y operaciones de menor complejidad, entre otras.

Para el presente escrito, se considera más apropiado definir el universo de las PYMES de acuerdo a una serie de características cualitativas agrupadas en cuatro niveles, siendo el nivel I el correspondiente a las grandes empresas – que no serán tratadas en este trabajo –, el nivel II compuesto por empresas medianas, es decir aquellas PYMES de mayor tamaño que por ejemplo realicen actividades de exportación y posean mejores prácticas administrativas. En el nivel III se ubicarían las empresas

pequeñas que desarrollan su actividad en mercados más locales y tienen poco acceso a la financiación y por último, el nivel IV que es el nivel micro, cuyas transacciones son pocas y de baja complejidad. Este trabajo se centrará principalmente en las empresas de nivel II y III, aunque los resultados del sistema propuesto, puedan llegar a aplicarse en mayor o menor medida a una empresa más grande o más chica.

Esta clasificación es el punto de partida de esta tesis, pues sienta la posición de la autora sobre lo que se considera una PYME y lo que no. El diseño del sistema se piensa principalmente para ser de aplicación en las PYMES productivas y con visión de crecimiento e incluso en algunas microempresas que dentro de sus expectativas tengan ser negocios de mayor envergadura y ejecuten algunas acciones para ello conscientemente, por lo cual se excluirán las microempresas o negocios netamente de subsistencia.

CAPÍTULO 2

CAPITULO 2: USUARIOS INTERNOS DE LAS PYMES Y SUS NECESIDADES DE INFORMACIÒN

Contenido del capítulo

2.1. Usuarios generales de la información Contable
2.2. Orientación hacia el usuario externo de las Normas Internacionales de Contabilidad desarrolladas para las PYMES
2.3. Diferencias en el enfoque al usuario de la NIIF para PYMES y los requerimientos particulares en este grupo de empresas
2.4. Usuarios internos de las PYMES no contemplados por las normas contables internacionales y sus necesidades de información contable
Identificación de las necesidades de información
2.5. Los usuarios internos y la información gerencial

El mundo actual ha empezado a entender que la calidad de los productos y servicios que producen las organizaciones se debe en gran medida al enfoque basado en el cliente, buscando siempre cubrir sus expectativas y necesidades presentes y futuras en su accionar, para lo cual primero se integran dichas necesidades en el planteamiento de objetivos y estrategias, y segundo, se busca la mejora continua en cada uno de sus procesos y se realiza un seguimiento permanente que permita evaluar su satisfacción y la necesidad de posibles mejoras.

De igual manera, el sistema contable debe evaluar las necesidades informativas de cada uno de sus usuarios para asegurarse de satisfacerlas, bien sea con los informes contables habituales o con informes adicionales creados a la medida de sus necesidades.

La información contable históricamente ha dado preponderancia a los usuarios de la Contabilidad Financiera (accionistas y acreedores) por ser ellos los suministradores de capital de riesgo a las organizaciones. Ahora se ha ampliado esta perspectiva hacia los stakeholders o partes interesadas, es decir, aquellas personas que son afectados o pueden verse afectados positiva o negativamente por las actividades de un ente, por lo tanto, como lo indica D´onofrio (2014, 21) “el sistema de información contable de la organización deberá seleccionar de acuerdo a las entradas y procesos del mismo la combinación de la información necesaria para satisfacer las nuevas necesidades de estos usuarios.”

2.1. Usuarios generales de la información Contable

Fowler Newton (2011, 28)[5] presenta un listado amplio de posibles interesados en los estados emitidos por todo tipo de ente:

> 1) "Proveedores, prestamistas y otros acreedores (actuales o potenciales)
> 2) Los miembros de sus órganos de dirección, de administración y de fiscalización interna;
> 3) Sus empleados,
> 4) Los sindicatos a los que están asociados los empleados;
> 5) Sus clientes (las personas físicas o jurídicas que le compran bienes o servicios);
> 6) Asesores y analistas financieros;
> 7) Abogados;
> 8) Economistas;
> 9) Organismos de recaudación de impuestos y de aportes a sistemas estatales de seguridad social;
> 10) Organismos estatales de regulación y fiscalización;
> 11) Legisladores;
> 12) Periodistas especializados en finanzas empresarias;
> 13) Agencias de informes;
> 14) Investigadores, docentes y estudiantes de administración;
> 15) El público en general"
> 16)

Si bien este no es un listado taxativo, se considera que contempla a la mayor parte de los usuarios o partes interesadas de la organización y su información contable. El autor señala a los estudiantes de administración, agregamos estudiantes de ciencias económicas y contables y a los contadores públicos que son quienes elaboran y certifican los informes producidos por el sistema contable y a los auditores encargados de su verificación. Para Fowler, estos usuarios se pueden agrupar en internos, externos, finales (los que toman decisiones con base en la información obtenida) y examinadores.

Fronti et. Al (1996, 25-27) presenta un esquema de organización de una entidad desde el punto de vista de la información contable, es decir, aquellos sectores básicos que cualquier ente define como estructura para su funcionamiento dentro de los cuales se resalta:

> "Asamblea general ordinaria de accionistas.
> Cuya principal función es la de considerar la memoria y balance de la entidad al cierre de cada ejercicio comercial, y tiene facultades para disponer sobre el destino de los resultados y aprobar la gestión de los directores

[5] Ver también Canetti (2007, 182) quien cita a Sunder (2005) que comparte algunos de los usuarios aquí señalados.

Directorio

Tiene como función tomar las decisiones y definir las estrategias para alcanzar los fines de la organización, siguiendo las políticas aprobadas por los accionistas

Áreas de control

Dentro de los órganos de control funciona el sistema contable, una función importante es la de generar los informes necesarios para la dirección y las gerencias que faciliten el seguimiento y control sobre la marcha de la entidad.

El área de control es, así mismo responsable de los registros que permitan emitir los informes contables necesarios para satisfacer los requerimientos de cualquier usuario, tanto interno como externo.

Áreas de ejecución

La ejecución de los planes estratégicos delineados por el directorio constituye su principal objetivo. Debe informar al directorio sobre el grado de eficiencia en el desempeño operativo de los agentes que integran el área." (Fronti et al, 1996, 27)

La preponderancia que tienen los usuarios externos, está dada por la primacía del segmento contable financiero, sobre los demás segmentos, privilegiando la información preparada para los acreedores y accionistas que son los proveedores de recursos de la empresa. Esto es así ya que se considera que es difícil que un solo juego de estados contables satisfaga las necesidades de todos los usuarios, por lo cual se presupone que los demás usuarios generalmente usan la misma información que se preparó para dichos usuarios externos y algunos incluso tienen poder de requerir información a la medida de sus necesidades.

A continuación se listarán los usuarios y las necesidades de información presentadas por la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad IASB, en el Marco Conceptual para la preparación y presentación de informes financieros adoptado por este organismo en el año 2001, aunque haciendo tres salvedades importantes:

1. Las NIC-NIIF emitidas por el IASB, se entienden pensadas y desarrolladas para las grandes empresas cotizadas en los mercados de valores principalmente. Estas normas hacen parte del segmento de la Contabilidad Financiera.
2. El Marco Conceptual aprobado por el Consejo del IASC en abril de 1989, y adoptado por el IASB en abril de 2001, fue derogado y reemplazado por el Marco Conceptual para la Información Financiera emitido en septiembre de 2010.
3. En este último Marco (IASB, 2010) se excluye el acápite dedicado a los usuarios y sus necesidades, expresando que el mismo se dirige principalmente a inversores, prestamistas y otros acreedores y que, aunque otras partes interesadas pueden encontrar útiles los informes financieros, estos no están dirigidos principalmente a estos grupos, como se indica en el párrafo 10 del objetivo.

A pesar de lo anterior, dicha clasificación y caracterización se sigue considerando representativa de los principales tipos de usuarios existentes, que tienen una relación significativa con la organización, aunque teniendo en cuenta que, siendo este un marco propio de la Contabilidad Financiera, no da lugar a los decididores internos en quienes nos concentraremos más adelante. Se transcribe a continuación los usuarios y sus correspondientes necesidades señaladas en el Marco Conceptual para la preparación y presentación de Informes Financieros. (Marco IASB, 2009 a, 9):

(a) *Inversionistas*. Los suministradores de capital-riesgo y sus asesores están preocupados por el riesgo inherente y por el rendimiento que van a proporcionar sus inversiones. Necesitan información que les ayude a determinar si deben comprar, mantener o vender las participaciones. Los accionistas están también interesados en la información que les permita evaluar la capacidad de la entidad para pagar dividendos.

(b) *Empleados*. Los empleados y los sindicatos están interesados en la información acerca de la estabilidad y rendimiento de sus empleadores. También están interesados en la información que les permita evaluar la capacidad de la entidad para afrontar las remuneraciones, los beneficios tras el retiro y otras ventajas obtenidas de la entidad.

(c) *Prestamistas*. Los proveedores de fondos ajenos están interesados en la información que les permita determinar si sus préstamos, así como el interés asociado a los mismos, serán pagados al vencimiento.

(d) *Proveedores y otros acreedores comerciales*. Los proveedores y los demás acreedores comerciales, están interesados en la información que les permita, determinar si las cantidades que se les adeudan serán pagadas cuando llegue su vencimiento. Probablemente, los acreedores comerciales están interesados, en la entidad, por periodos más cortos que los prestamistas, a menos que dependan dela continuidad de la entidad por ser ésta un cliente importante.

(e) *Clientes*. Los clientes están interesados en la información acerca de la continuidad de la entidad, especialmente cuando tienen compromisos a largo plazo, o dependen comercialmente de ella.

(f) *El gobierno y sus organismos públicos*. El gobierno y sus organismos públicos están interesados en la distribución de los recursos y, por tanto, en la actuación de las entidades. También recaban información para regular la actividad de las entidades, fijar políticas fiscales y utilizarla como base para la construcción de las estadísticas de la renta nacional y otras similares.

(g) *Público en general*. Cada ciudadano está afectado de muchas formas por la existencia y actividad de las entidades. Por ejemplo, las entidades pueden contribuir al desarrollo de la economía local de varias maneras, entre las que pueden mencionarse el número de personas que emplean o sus compras como clientes de proveedores locales. Los informes financieros pueden ayudar al público suministrando información acerca de los desarrollos recientes y la tendencia que sigue la prosperidad de la entidad, así como sobre el alcance de sus actividades.

El IASB justifica la exclusión de los propietarios administradores dentro de su listado de usuarios pues considera que estos usuarios están en capacidad de conseguir cualquier información en el momento que lo requieran. Aunque en el marco anterior al actualmente vigente se mencionaban estos usuarios tipo de la información financiera, el contenido de las normas en sí mismo se dirigía y lo sigue haciendo, hacia la preparación de información para la toma de decisiones por parte de acreedores e inversores principalmente, dándose por sentado que los demás usuarios atrás mencionados, estaban en capacidad de tomar de estos informes información útil para sus propios fines.

Sin embargo, como se desarrollará en los puntos siguientes, los diferentes usuarios no siempre encuentran en la información de tipo financiero toda la información que requieren para una toma de decisiones acertada, por lo cual se hace necesaria la preparación de información adicional y complementaria para usuarios diferentes a los financieros y sus requerimientos particulares. En este trabajo en particular, se desarrollará una propuesta complementaria a la información financiera enfocada a los usuarios internos de las PYMES.

2.2. Orientación hacia el usuario externo de las Normas Internacionales de Contabilidad desarrolladas para las PYMES

Podría pensarse que un conjunto de normas contables desarrollado para las PYMES, tendría en cuenta las diferencias fundamentales entre estas y las grandes organizaciones, empezando por el tipo de usuarios a los que se orientan. Sin embargo como se verá en este apartado, estas normas de tipo financiero siguen dando prioridad a los usuarios externos a pesar de que estos no tienen el mismo peso en una empresa grande que en una PYME. Esto es así pues el factor tamaño no es el realmente importante en este tipo de normas, sino si publican o no estados financieros de propósito general.

La tabla siguiente presenta una síntesis de los usuarios y necesidades de información señaladas para las PYMES de nivel II y III de las DCPYMES y los indicados por el IFRS para PYMES, acompañados de una columna de observaciones en donde se realiza la comparación y se agregan algunas apreciaciones.

	DCPYMES NIVEL II	DCPYMES NIVEL III	IFRS PARA PYMES	OBSERVACIONES
IDENTIFICACIÓN DE LOS USUARIOS DE LA INFORMACIÓN	Entre los usuarios de estados financieros pueden figurar: a) inversores actuales y potenciales b) empleados c) prestamistas d) proveedores e) otros acreedores comerciales f) clientes g) gobiernos y sus organismos, h) en algunas jurisdicciones, el público. Para las PYMES, los usuarios más importantes serán probablemente los inversores y acreedores[…]La dirección de las empresas también está interesada en la información contenida en los estados financieros(ISAR UNCTAD, 2002ª, 19)	La experiencia demuestra que los principales usuarios suelen ser: a) Los directores de las empresas; b) Los prestamistas y otros acreedores; c) Los gobiernos y sus organismos; d) Las autoridades fiscales; e) Los organismos que se ocupan de las PYMES.(ISAR UNCTAD, 2002e, 7)	La *NIIF para las PYMES* está dirigida a entidades sin obligación pública de rendir cuentas que publican estados financieros con propósito de información general para usuarios externos. Los principales grupos de usuarios externos incluyen: (a) Bancos (b) Vendedores (c) Agencias de calificación crediticia y otras (d) Clientes de las PYMES (e) Accionistas de las PYMES que no son también gestores de sus PYMES.(IASB, 2009c, FC 80)	Las DCPYMES de nivel II y el IFRS para PYMES reconocen que la información preparada bajo sus parámetros se orienta a la satisfacción de las necesidades de los usuarios externos a la organización. Las DCPYMES de nivel III sí reconocen como un usuario importante los directores de la empresa, pero en sus desarrollos no ofrece información suficiente para que, ellos tomen decisiones de carácter interno, sino lo consideran simplemente un evaluador del desempeño de la organización a través de los Estados Contables.. El principal usuario de la Contabilidad de las PYMES es el gerente-administrador.
IDENTIFICACIÓN DE LAS NECESIDADES DE INFORMACIÓN	En las directrices de Contabilidad para las PYMES de nivel dos se señalan quiénes son sus usuarios pero no cuáles son sus requerimientos de información. Por lo tanto, y teniendo en cuenta que los usuarios citados en las directrices son los mismos establecidos en el marco conceptual del IASB (Marco IASB, 2009a, 9) se sugiere tomar las necesidades de los	A continuación se describe con qué fines pueden los usuarios necesitar los informes financieros anuales de las empresas del nivel 3. - *Los directores de las empresas:* Para confirmar el buen o mal desempeño de la empresa durante el ejercicio (nivel de ingresos, gastos e ingresos, etc.); · para solicitar	El IFRS para PYMES señala los siguientes requerimientos informativos de cada uno de los usuarios: a) Bancos que efectúan préstamos a las PYMES. Los banqueros confían en los estados financieros al tomar decisiones de préstamo y al establecer las condiciones y tasas de interés. (b) Vendedores que	El usuario primordial para las PYMES es el propietario-administrador, quien necesita información relevante y oportuna para orientar sus decisiones de gestión, con el fin de mantener la empresa en marcha a lo largo del tiempo y buscar su expansión. El empresario necesita información que le sea útil para la toma de decisiones económicas y no económicas, y

	DCPYMES NIVEL II	DCPYMES NIVEL III	IFRS PARA PYMES	OBSERVACIONES
IDENTIFICACIÓN DE LAS NECESIDADES DE INFORMACIÓN	usuarios planteados en dicho marco.	financiación externa; · con fines de gestión financiera (por ejemplo, para decidir qué proporción de los beneficios debe retenerse); y/o · Como instrumento de planificación de las sucesiones y de gestión patrimonial. - *Los prestamistas y otros acreedores:* Para evaluar los riesgos de las decisiones crediticias; y Para seguir de cerca el desempeño de las empresas que han recibido créditos. - *Los gobiernos y sus organismos:* Para la planificación macroeconómica y microeconómica. - *Las autoridades fiscales:* Para estimar la base imponible. - *Los organismos que se ocupan de las PYMES*: Para estudiar las solicitudes de apoyo que presentan las empresas (solicitudes de subvención, capacitación o subvención de servicios empresariales, etc.) (ISAR UNCTAD, 2002e, 8):	venden a las PYMES y utilizan los estados financieros de las PYMES para tomar decisiones sobre créditos y precios. (c) Agencias de calificación crediticia y otras que utilicen los estados financieros de las PYMES para calificarlas. (d) Clientes de las PYMES que utilizan los estados financieros de las mismas para decidir si hacer negocios. (e) Accionistas de las PYMES que no son también gestores de sus PYMES. Las normas contables globales para estados financieros con propósito de información general y la comparabilidad a que dan lugar son especialmente importantes cuando esos inversores extranjeros están localizados en un país diferente al de la entidad y cuando tienen intereses en otras PYMES(IASB, 2009c, FC 80):	también le permita ejercer un control sobre los recursos de la empresa. Esta toma de decisiones no solo se alimenta de información cuantitativa, sino que también puede requerir información de carácter cualitativo que no cabe dentro de la Contabilidad de tipo financiero. Ninguno de los tres sistemas en cuestión suministra información relevante para satisfacer las necesidades antes descritas, las DCPYMES de nivel II y el IFRS para PYMES por su orientación hacia usuarios externos y las DCPYMES de nivel III, debido a que no ofrecen otra clase de información mucho más desagregada y relevante que le permita a los directivos tomar decisiones que conduzcan las empresas a ser más competitivas y a la mejora continua en sus procesos, es decir una información para la gestión.

TABLA # 6: Usuarios y sus necesidades de información establecidos en las Directrices de Contabilidad para PYMES de nivel II y III de la ISAR-UNCTAD y el IFRS para PYMES DEL IASB. **FUENTE:** Elaboración propia con base en DCPYMES e IFRS para PYMES

2.3. Diferencias en el enfoque al usuario de la NIIF para PYMES y los requerimientos particulares en este grupo de empresas

En este punto se destacan las diferencias entre los usuarios y necesidades de información hacia las que se dirige el IFRS para PYMES y los usuarios y las necesidades de información reales requeridas por las pequeñas y medianas empresas en el mundo actual.

El párrafo FC[6] 96 expresa por qué los IFRS integrales son el punto de partida para desarrollar un IFRS para PYMES:

"El Consejo consideró que este enfoque es apropiado porque las necesidades de los usuarios de los informes financieros de las PYMES son similares en muchas formas a las necesidades de los usuarios de los informes financieros de las entidades obligadas a rendir cuentas públicamente. "

Aunque el estándar haga referencia explícita en varios de sus párrafos a los usuarios y sus requerimientos informativos, es claramente apreciable que estos usuarios y por ende sus necesidades no son los mismos en este y en la realidad de las economías mundiales compuestas en su mayoría por pequeñas y medianas empresas clasificadas como tales por criterios distintos a los señalados por IASB.

La diferencia radica en que el IFRS para PYMES no está dirigido hacia las pequeñas y medianas empresas como son conocidas en el medio empresarial, sino que se dirigen hacia las empresas que no tienen obligación pública de rendir cuentas, dos conceptos muy diferentes que están teniendo la misma denominación "PYME". No puede o más bien no debe utilizarse el mismo término para describir dos cosas distintas, de igual forma, no debe utilizarse el término PYMES para definir estos dos tipos de empresas que tienen sus características propias y no necesariamente relacionadas.

Según el párrafo FC 46 "la naturaleza y el grado de diferencias entre el IFRS completo y el IFRS *para las PYMES* debe determinarse en función de las necesidades de los usuarios y de un análisis de costo-beneficio… la relación costo-beneficio debe evaluarse en relación con las necesidades de los usuarios de los informes financieros de una entidad." Pero, ¿cuáles son los usuarios a los que se hace referencia en este estándar y cuáles son sus necesidades de información?

Para poder apreciar las diferencias entre los usuarios y sus necesidades en una PYME real y los señalados en el IFRS para PYMES, se especificarán algunas de las características que permiten identificar a una pequeña y mediana empresa en el entorno actual.

[6] Fundamentos de las conclusiones IFRS para PYMES

Vale la pena recordad algunas características de las pequeñas y medianas empresas tratadas en el capítulo anterior:

- Difieren de las de mayor tamaño principalmente por ser menos sofisticadas, utilizar menos formalidades y poseer procesos y procedimientos más simples de control interno para lograr sus objetivos

- Se utilizan como parámetros cuantitativos para su definición el número de empleados, el nivel de ingresos, el monto del capital, el número de propietarios, entre otras.

- Dentro de las características cualitativas cabe resaltar la concentración de poder en el propietario y/o en la dirección, poca variedad de productos o servicios, transacciones de baja complejidad y estructura organizacional con pocos niveles jerárquicos.

Estos criterios de clasificación de una empresa como pequeña o mediana son definidos por cada uno de los países que vayan a utilizar el IFRS para PYMES. El párrafo FC 70 expresa al respecto: “Para decidir a qué entidades se les debe requerir o permitir la utilización del IFRS *para las PYMES*, las jurisdicciones pueden elegir prescribir criterios de tamaño cuantificados.” El párrafo FC 75 complementa el párrafo anterior; “El IASB no tiene la potestad para requerir a ninguna entidad a aplicar sus normas. Esa es la responsabilidad de los legisladores y reguladores… El Consejo cree que el IFRS *para las PYMES* resultará adecuado para todas las entidades que no tienen obligación pública de rendir cuentas, incluyendo las micros.”

Es evidente que el IFRS para PYMES no fue diseñado pensando en las pequeñas y medianas entidades, de ahí que conserve la orientación al usuario de las normas diseñadas para las grandes organizaciones, y no provea información suficiente para satisfacer los requerimientos de las pequeñas y medianas entidades clasificadas con los criterios antes descritos y de sus usuarios que principalmente son internos.

Los usuarios a los que hace referencia el IFRS para PYMES se describen en el párrafo FC 80:

“El IFRS *para las PYMES* está dirigida a entidades sin obligación pública de rendir cuentas que publican informes financieros con propósito de información general para usuarios externos.”

De acuerdo al párrafo anterior el IFRS para PYMES conserva la visión financiera de los IFRS integrales, orientados hacia usuarios externos y no provee información de carácter interno que sea útil para la toma de decisiones de gestión.

Milanes y Texeira (2005) apuntan a la gerencia empresarial y a las entidades financieras como principales usuarios de dicha información.

Las entidades financieras son señaladas como un usuario importante pues son ellas quienes suministran capital riesgo a las pequeñas y medianas empresas, ya que en estas, la figura del inversor es prácticamente inexistente debido a que la propiedad y el control se encuentran concentrados en una sola persona generalmente el administrador, o en un grupo de personas muy reducido. Estas entidades requieren información que contribuya a sus procesos de decisión sobre concesión de préstamos.

El usuario principal para las PYMES es el gerente-administrador, quien necesita información relevante y oportuna para orientar sus decisiones de gestión, con el fin de mantener la empresa en marcha a lo largo del tiempo y buscar su expansión. El empresario necesita información que le sea útil para la toma de decisiones económicas y no económicas, y también le permita ejercer un control sobre los recursos de la empresa. Esta toma de decisiones no solo se alimenta de información cuantitativa, sino que también puede requerir información de carácter cualitativo que no cabe dentro de la Contabilidad de tipo financiero.

Si bien es cierto que el IFRS para PYMES tiene como uno de los objetivos de los informes financieros para las PYMES mostrar los resultados de la administración llevada a cabo por la gerencia y dar cuenta de la responsabilidad en la gestión de los recursos confiados a la misma, también es claro que la gerencia está supeditada a una información elaborada para terceros.

Esta situación es explicada en los párrafos FC 53 y FC 54, en donde se hace mención de por qué el IFRS para PYMES no tiene como objetivo el suministro de información a los propietarios que son administradores para ayudarles a tomar decisiones de gestión:

“Los propietarios que son administradores utilizan los informes financieros de las PYMES para muchos propósitos. Sin embargo, el IFRS *para las PYMES* no tiene por objetivo el suministro de información a los propietarios que son administradores para ayudarles a tomar decisiones de gestión. Los administradores pueden obtener cualquier información que necesiten para gestionar su negocio.

“ Las PYMES a menudo producen informes financieros solo para uso de los propietarios que son administradores, o para información fiscal o para el cumplimiento de otros propósitos reguladores no relacionados con el registro de títulos valores. Los estados financieros producidos únicamente para los citados propósitos no son estados financieros con propósito de información general”

El hecho de que los administradores permanezcan en el día a día de las organizaciones, no quiere decir que estén en capacidad de obtener cualquier información que necesiten de ella, pues si el personal con el que cuenta confecciona información de carácter externo, la información que va a tener disponible la gerencia es igualmente con fines externos, por lo que no va a ser útil para que ésta tome sus decisiones.

IASB considera que los informes financieros para uso de los propietarios-administradores no son de propósito general sino especial, como podría serlo un estado de costos o un estado fiscal, pero los requerimientos reales de la economía actual indican que la información confeccionada para pequeñas y medianas empresas debe ser útil a la gerencia para la toma de decisiones administrativas o de gestión, sin dejar de lado a los usuarios externos que también son importantes para los fines de las empresas.

Es por lo anterior que se considera que el IFRS para PYMES no tiene en cuenta los usuarios reales de las pequeñas y medianas empresas y por lo tanto no logra la satisfacción de sus necesidades.

Por lo tanto, en el acápite siguiente, se señalan los principales usuarios de la información de las PYMES.

2.4. Usuarios internos de las PYMES no contemplados por las normas contables internacionales y sus necesidades de información contable.

Diferentes autores señalan los principales usuarios internos de la información, entre los que cabe señalar los siguientes:

- **Propietario-administrador:** Es el usuario primordial para las PYMES, quien necesita información relevante y oportuna para orientar sus decisiones de gestión y estratégicas, con el fin de mantener la empresa en marcha a lo largo del tiempo, mejorar su competitividad y buscar su expansión. (Díaz, 2006,2; Belkaoui, 1992, 111; Milanés y Texeira, 2005; Robert y James, 1982; Ripoll y Aparisi, 2001; Bertolino et al, 1999; Fernández et al, 2005; Mantilla, 2000)

- **Empleados y otros usuarios internos interesados:** Cualquier persona que desempeñe un papel dentro de la empresa puede tener interés en la información interna que se genere. Necesitan conocer el estado de la empresa para elaborar sus peticiones, buscan también conocer posibilidades sobre mejoras salariales o posibilidades de promoción (Díaz,2006,2; Muñoz, 2003,31; Belkaoui, 1992, 111; Institute of Chartered Accountants of England and Wales, 1975, citado por Tua Pereda, 1995,153; Marco IASB, 2009a, 9; AECA; García

Fronti, 2006, 72 – 73; Fronti de García, 2005, 87, Chapman 1981/1986 en cita de García Casella y Rodríguez de Ramírez, 2001, 28)

Identificación de las necesidades de información.

Con base en los diferentes autores consultados, se pueden sintetizar como principales necesidades de información del **Propietario-administrador** -- a quien consideramos el usuario central del presente trabajo--, las siguientes, sin pretender que sea una lista definitiva.

Los propietarios o administradores[7] responsables de la toma de decisiones del ente necesitan que el sistema contable les provea:

- Información analítica, desagregada y al día, de carácter específico que les permita analizar la gestión y tomar decisiones para beneficio de la propia empresa

- Información útil para la formulación e implementación de estrategias y para el planeamiento y control táctico;

- Información del pasado presente y futuro, con mayor énfasis en el futuro

- Información acerca de la calidad de los productos y servicios que ofrece la empresa y la satisfacción de los clientes

- Valoraciones realizadas a nivel de procesos, en busca de una mejora continua de las actividades que se realizan en ellos

- Dentro de la información de tipo cuantitativo los administradores necesitan información en unidades físicas y no sólo en unidades monetarias

- Mayor información de carácter cualitativo. Esta información no se limita a la explicación del contenido de los informes financieros mediante notas a los mismos, sino a información mucho más completa y profunda.

[7] Se pueden incluir en este grupo a todos los funcionarios de la organización que tienen la responsabilidad de tomar decisiones, como lo son directivos, gerentes y jefes en sus diferentes jerarquías, de acuerdo al grado de descentralización establecido en la entidad.

- Información procedente de la organización y de su entorno competitivo

Fronti et. al (1996, 26) consideran que el directorio tiene una especial importancia en las tareas de supervisión-control y seguimiento de las acciones del área de ejecución (aquellas encargadas de la ejecución de los planes estratégicos) por lo tanto, los desvíos que se presenten deben ser informados mediante información gerencial, para que el directorio tome las decisiones correctivas a las que haya lugar.

Y agregan más adelante: "Las características que deben cumplir los informes que se elaboren, tienen relación con el tipo de requerimiento que puede realizar el usuario. Así, por ejemplo, los informes que denominamos informes gerenciales pretenderán cumplir las necesidades que plantea la conducción de la entidad constituyen un soporte necesario para la toma de decisiones y son de mucha utilidad para garantizar un mejor control interno." (Fronti et al, 1996, 26)

Respecto a las necesidades de información de los **empleados y otros usuarios internos** interesados se pueden mencionar:

- Conocer claramente el horizonte hacia el que se dirige la empresa y su perspectiva de continuidad y crecimiento

- Conocer el papel individual que desempeñan para el logro de la estrategia o las estrategias de la empresa.

- Establecer el cumplimiento de las metas propuestas

- Evaluar el desempeño de los procesos para los que trabajan

- Imagen de la empresa frente a la sociedad y posicionamiento en el mercado

- Intenciones de la empresa de ofrecer capacitación y otros beneficios.

El Marco IASB (2009a, 9) agrega que los empleados y los sindicatos requieren "información acerca de la estabilidad y rendimiento de sus empleadores. También están interesados en la información que les permita evaluar la capacidad de la entidad para afrontar las remuneraciones, los beneficios tras el retiro y otras ventajas obtenidas de la entidad".

2.5. Los usuarios internos y la información gerencial

La información gerencial se centra en el apoyo a la toma de decisiones, donde confluyen diferentes actores y procesos empresariales para ofrecer más y mejor información relacionada entre sí, con el fin de cumplir con las expectativas de los usuarios y enfrentar mejor la incertidumbre del entorno.

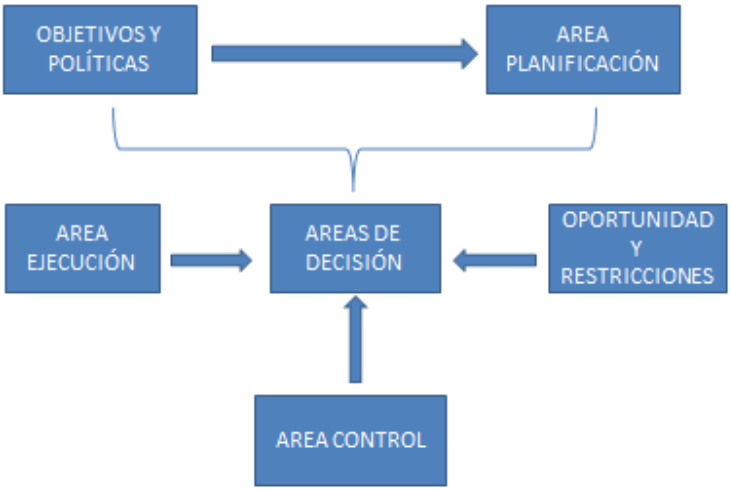


GRÁFICO # 2: USUARIOS INTERNOS E INFORMACIÓN GERENCIAL
FUENTE: (Fronti et. al. 1996, 38)

El gráfico anterior, muestra los principales elementos que alimentan la toma de decisiones. Según estos autores, los objetivos y políticas surgen de las propuestas que realizan los propietarios de la entidad; el área de planificación, elabora el presupuesto integral, como guía fundamental para la marcha operativa de la entidad; el marco macroeconómico y microeconómico que rodea la empresa produce señales que determinan los momentos para la toma de decisiones e incorporación de información de fundamental trascendencia para las perspectivas futuras de la entidad dando origen a oportunidades y restricciones; el área de ejecución tiene a su cargo desarrollar el plan estratégico delineado por los funcionarios que se encuentran en el área de decisión y el área de control es responsable del sistema contable, por lo cual debe brindar toda la información –información gerencial— que le sea requerida por las áreas de decisión.

CONCLUSIONES DEL CAPÍTULO 2

Así como el actual enfoque de calidad de los productos y servicios ofrecidos por las organizaciones se centran en la atención a las necesidades del cliente, de igual manera, la calidad de los informes contables depende en una medida importante del enfoque basado en la identificación de los usuarios y sus necesidades de información para la toma de decisiones.

Históricamente se ha considerado a la Contabilidad Financiera como "la Contabilidad principal" dando preponderancia a los usuarios de este segmento – accionistas y acreedores –. Se ha ampliado la perspectiva hacia las demás partes interesadas que deben ser atendidas por el sistema contable, aunque cada segmento de la Contabilidad tenga sus propios usuarios y necesidades particulares.

Prácticamente todos los participantes de la cadena de valor de una organización, son usuarios interesados en mayor o menor medida en la información que se genera.

En la parte normativa de la Contabilidad Financiera, el marco conceptual para la preparación y presentación de estados financieros del IASB vigente hasta el 2010, desarrollado para las grandes empresas, señalaba como usuarios de la información a inversionistas, empleados, prestamistas, proveedores y otros acreedores, clientes, gobierno y público en general. Dicho marco fue derogado y reemplazado por el marco conceptual para la información financiera, emitido en el año 2010. En esta nueva versión ya no existe un apartado específico dedicado a los usuarios y sus necesidades de información, aunque si se menciona específicamente que ese marco se orienta a usuarios externos, principalmente a inversores, prestamistas y acreedores. Sin embargo, los demás usuarios mencionados en el marco de 1989 y omitidos en el del 2010, siguen siendo usuarios globales de cualquier empresa.

A pesar de que se han desarrollado propuestas contables para las PYMES como las DCPYMES de nivel II y III de la ONU y el IFRS para PYMES del IASB, se constata que la orientación tanto de las DCPYMES de nivel II como del IFRS para PYMES, es hacia la satisfacción de los usuarios externos de la organización, considerando a los inversores y acreedores como los más importantes.

El IFRS para PYMES da a cada jurisdicción la facultad de establecer los criterios de tamaño cuantitativos que considere, pero de forma general, establece que las PYMES son aquellas empresas sin responsabilidad pública de rendición de cuentas. Los usuarios señalados por esta norma son: Bancos, vendedores, agencias de calificación crediticia, clientes y accionistas.

Llama la atención que los propietarios administradores, no sean considerados como usuarios de la información de las PYMES, ya que son ellos quienes deben tomar las decisiones más relevantes para el funcionamiento de la empresa.

Esto es así, ya que para este organismo internacional, los propietarios que son administradores, pueden obtener cualquier información que necesiten para su gestión, lo que no siempre es cierto como lo señala Muñoz (2011, 54) al referirse a la información para la gestión "si no se requiere, no está disponible, es decir, se genera a partir del pedido y habrá que esperar hasta tanto se elabore; la segunda cuestión refiere al contenido y metodología. Cada vez que se solicita, sin reglas que la enmarquen, puede elaborarse y presentarse de manera distinta."

A los fines de la presente Tesis, se identifica como principales usuarios internos de la información generada por las PYMES al propietario administrador, y a los empleados y responsables de la gestión interna de la entidad. Si bien este trabajo pretende ser útil a todos los usuarios internos, se centrará más específicamente en la satisfacción de las necesidades informativas del propietario administrador, quien requiere información que complemente la financiera y que le ayude a la implementación de estrategias, al planeamiento y control táctico y operativo, que realice mediciones cuantitativas no monetarias y cualitativas y que tenga un mayor nivel de desagregación que se adecúe a las necesidades de toma de decisiones. Se busca generar un sistema que alimente las áreas de decisión en estos temas específicos por lo que se otorga una mayor atención al segmento contable gerencial.

CAPÍTULO 3

CAPÍTULO 3: LA CONTABILIDAD Y LA ADMINISTRACIÓN Y SU PARTICIPACIÓN EN EL DISEÑO DE UN SISTEMA CONTABLE PARA LA GESTIÓN

Contenido del capítulo

3.1. La Contabilidad y la Administración como ciencias sociales. Principios teóricos y planteos tecnológicos
3.2. La valoración de las decisiones
3.3. La comunicación como proceso Administrativo-Contable
3.4 Algunas apreciaciones sobre la relación existente entre la Contabilidad y la Administración
3.5. Aplicaciones tecnológicas de la Administración en la Contabilidad de Gestión

3.1. La Contabilidad y la Administración como ciencias sociales. Principios teóricos y planteos tecnológicos

En el presente trabajo se reconoce el estatus científico tanto de la Administración como de la Contabilidad.

Para Simón (1962) La ciencia administrativa es una ciencia social, y por tanto, trata de seres humanos cuyo comportamiento se encuentra influido por el conocimiento, la memoria y la expectativa. La formulación de leyes sociales debe incluir como una variable importante, el conocimiento y experiencia de las personas cuyo comportamiento se propone describir la ley. Puede tomar un modo teórico o práctico.

Estos mismos aspectos mencionados dentro de la Administración como ciencia social, son aplicables también a la Contabilidad.

Actualmente, se ha superado de gran manera la visión limitada que se mantuvo durante mucho tiempo, de que la Contabilidad era una técnica instrumental o incluso un arte para algunos. Ahora la discusión es más fuerte entre quienes la consideran una ciencia social aplicada o una tecnología social. En este trabajo se adhiere a la primera.

Si se examina a la Contabilidad desde la concepción estándar de la ciencia, en la que se centraba la atención en las teorías científicas, se puede resaltar la existencia de una Teoría General Contable, que si bien, no ha logrado un consenso universal, han sido varios los esfuerzos de reconocidos académicos

como Mattessich (2002); García Casella y Rodríguez de Ramirez (2001); Lopes de Sá (1992), por formular una Teoría General de la Contabilidad. Estas teorías buscan ofrecer más y mejor información sobre la realidad contable. La construcción de la Teoría Contable surge de la necesidad de proporcionar una razón de ser para lo que los contadores hacen o esperan hacer (Belkaoiu, 1993).

Los fundamentos propios, permiten a la comunidad contable la reflexión racional acerca de cómo y porque se hace la tarea contable. Dichos fundamentos se plasman en la Teoría General Contable, la cual debe ser percibida como un conjunto coherente de principios, conceptos, leyes y regularidades deducidos de manera lógica, que sirvan como una estructura de base para los desarrollos teóricos y prácticos.

Por su parte, la preocupación central de la teoría administrativa, son los límites de la racionalidad humana. Es en el ámbito en que el comportamiento humano trata de ser racional, aunque lo consiga sólo de una manera limitada, donde hay lugar para una autentica teoría de la organización y de la administración.

Los límites de la racionalidad con los que tienen que entenderse los principios de la administración deben tener en cuenta los factores que determinarán con qué capacidades, valores y conocimiento emprende un miembro de su organización su tarea. La expresión “comportamiento racional” para Simón, se refiere a la racionalidad cuando ese comportamiento se valora en relación con los objetivos de la organización mayor.

Los métodos utilizados por la Contabilidad para sus investigaciones pueden reconocerse como científicos, debido a que se basan en procedimientos confiables, examinables, analizables, criticables y justificables, es decir, son métodos que encuadran adecuadamente dentro de la definición de método científico, entendido como “el conjunto de reglas que señalan el procedimiento para llevar a cabo una investigación, cuyos resultados son aceptados como válidos por la comunidad científica”.

Desde la concepción no estándar que se centra más en el proceso de producción de conocimientos que propiamente en el resultado, puede destacarse que la Contabilidad ha sido analizada desde diferentes unidades de análisis como los paradigmas en Contabilidad (Belkaoui, 1993; Tua 1995) o los programas de investigación en Contabilidad (Cañibano, 1975; Montesinos, 1978) y que el paso de una unidad de análisis a otra se da por la presencia de buenas razones. La Contabilidad progresa por creciente especialización, es así como se divide en unidades más especializadas denominadas segmentos (Contabilidad Patrimonial o Financiera, Contabilidad Gerencial, Contabilidad Económica, Contabilidad Gubernamental, Contabilidad Social y Contabilidad Ambiental).

Un análisis minucioso del carácter científico de la Contabilidad según los planteamientos de Mario Bunge, lo realizó García Casella (2006) en su trabajo titulado: “La ciencia contabilidad y su vinculación con otras ciencias a raíz de sus cualidades epistemológicas”. Siguiendo con la línea de pensamiento de Bunge, es posible indicar que el conocimiento contable es un conocimiento constituido por conceptos, juicios y raciocinios que se anotan y se organizan en conjuntos ordenados de proposiciones (teorías) y se verifican (confirman o disconfirman), y no por sensaciones, imágenes o simples pautas de conducta o acción. La investigación contable pertenece a la vida social y se aplica al mejoramiento de nuestro medio natural y artificial (empresas, organizaciones, sociedad).

Se comparte la visión de la Contabilidad como una ciencia fáctica, cultural, social y aplicada (García Casella, 1995). Las ciencias aplicadas tienen por objetivo la producción de conocimiento aplicable a cierta área de la realidad sin que para ello necesariamente deba producirse un artefacto –entendidos estos como objetos producidos por el hombre con algún fin útil—. Sin embargo, en el caso de la ciencia Contabilidad, es posible reconocer que tiene una parte tecnológica—la ciencia Contabilidad se convierte en tecnología cuando se usa el conocimiento para la construcción de artefactos en un sentido amplio (por ejemplo los modelos y sistemas propios de cada segmento)—. Se considera una ciencia aplicada, ya que se orienta a fines que son en última instancia prácticos (administrar, evaluar, controlar) y busca mejorar el control del hombre sobre los hechos. Es social ya que se refiere a grupos humanos y pretende ser de utilidad a la sociedad. Su carácter social hace más compleja la verificación de hipótesis, por lo que se establecen regularidades sociales limitadas en el tiempo.

La Administración, en su aspecto tecnológico, hace uso de los procesos administrativos entendidos cómo técnicas que facilitan la aplicación del esfuerzo organizado a la actividad del grupo. Son procesos decisorios: “consisten en segregar determinados elementos en las decisiones de los miembros de la organización y establecer procedimientos regulares de organización para seleccionar y determinar estos elementos y para comunicárselos a los miembros a quienes afectan.” (Simon, 1962, 10)

Cabe resaltar que las leyes a las que se hace referencia dentro de la Contabilidad y la Administración como ciencias sociales, se podrían enmarcar dentro de lo que Bunge cataloga “leyes legaliformes” que pueden definirse como “genuinas creaciones de la mente humana, creaciones desde luego, conseguidas con la ayuda de material conceptual preexistente y que aspiran a reproducir fielmente esquemas objetivos…los enunciados acerca de la estructura de los hechos, no se descubren, se hacen o se producen…toda fórmula legaliforme tiene un dominio de validez limitado, más allá del cual resulta precisamente falsa”(Bunge, 1989, p. 377).

Simon (1962, 239-240) indica que las proposiciones acerca de la Administración pueden ser descripciones—con referencia ya a una organización

particular, ya a las organizaciones en general—de la manera como los seres humanos se comportan en los grupos organizados; por su parte, una ciencia práctica de la Administración consiste en proposiciones sobre cómo se comportarían los hombres si desearan que su actividad llegase a la máxima consecución de los objetivos administrativos con medios escasos.

Es importante tener en cuenta el concepto de finalidad, esto implica la noción de una jerarquía de decisiones en la que cada paso hacia abajo consiste en alcanzar las metas expuestas en el inmediato superior. El comportamiento es finalista en cuanto que se guía por metas y objetivos generales; es racional en cuanto que elige alternativas que llevan al cumplimiento de las metas previamente seleccionadas.

En general, el comportamiento de los individuos obedece a ciertas finalidades previamente definidas. Es así como los objetivos y metas organizacionales direccionan la toma de decisiones y las acciones de los integrantes de la entidad que se orientan a su cumplimiento. La Contabilidad informa acerca del cumplimiento o no de dichas metas y objetivos, permitiendo el control y el apoyo a los demás procesos administrativos, que deben reordenarse constantemente para ajustar los desfases existentes y atender a los cambios en los objetivos o en las condiciones internas o externas para llegar a su cumplimiento.

Simón precisa que estos objetivos no son estáticos sino que se van adaptando a los valores cambiantes de los clientes y de acuerdo a la influencia de aquellos a quienes el cumplimiento de dichos objetivos asegura valores personales, pues cuando se decide participar de una organización se busca también la satisfacción de intereses particulares, sobre todo en aquellos puntos donde las partes interesadas son incapaces de conseguir individualmente sus propios objetivos.

3.2. La valoración de las decisiones

Las decisiones pueden valorarse en un sentido relativo determinando si son correctas dado el objetivo al que van encaminadas, pero un cambio en los objetivos, trae como consecuencia un cambio en la valoración. Simon (1962, 47) afirma que “no es la decisión misma la que se valora, sino la relación puramente de hecho que se afirma entre la decisión y sus fines”. Una decisión administrativa se considera correcta si elige los medios apropiados para alcanzar los fines que se le han señalado, son las personas racionales quienes deben seleccionar estos medios eficaces. Las alternativas difieren en las consecuencias que de ellas se derivan, y el análisis de la toma de decisiones se referirá, en sus aspectos objetivos, antes que nada, a estas consecuencias variables de la elección.

La selección de medios apropiados para alcanzar los fines es una tarea administrativa realizada por los individuos con poder de toma de decisiones, y para que dicha selección sea racionalmente adecuada en relación con los fines organizacionales, es necesario tener en cuenta la situación actual, histórica y prospectiva de la organización, así, la Contabilidad suministra la información necesaria, pues los estados contables contienen información sobre el pasado, a un momento determinado y analiza diferentes escenarios que permiten ampliar el panorama del futuro y sopesar los efectos y consecuencias de alternativas distintas.

Luego, la Contabilidad provee información sobre el grado de cumplimiento o no de los objetivos propuestos con las decisiones realmente efectuadas.

3.3. La comunicación como proceso Administrativo-Contable

La comunicación puede ser definida formalmente como "un proceso mediante el cual las premisas decisorias se transmiten de un miembro de la organización a otro" (Simon, 1962, 147). Es un proceso de doble vía, primero hacia los encargados de la toma de decisiones en diferentes niveles y luego desde los centros de decisión hacia los demás integrantes de la organización para la motivar, coordinar y ejecutar las actividades necesarias para el logro de los objetivos, el control y la evaluación de la gestión.

La información que requieren las organizaciones es de dos clases: externa –la que debe ser obtenida de fuentes que se encuentran fuera de la organización—e interna—la que es preciso obtener dentro de la organización. Simón (1962, 159-160) indica que "el departamento de contabilidad es el ejemplo más notable de una unidad cuya función es conseguir información interna y se constituye en uno de los más importantes instrumentos en la revisión de las operaciones por parte del ejecutivo"

Es necesario, reconocer en este punto, que se concibe a la Contabilidad desde una perspectiva ampliada, desligándose de la partida doble propia del segmento financiero, para considerarla un lenguaje útil a la comunicación de ideas y conocimientos sobre la organización. O como lo menciona Rueda (2011, 170) inspirado en Habermas (1985, 38), "hacer de la información contable un medio para que el oyente y el hablante participen de procesos comunicativos en cuanto dicen algo, y comprenden lo que se dice, y tengan que adoptar una actividad realizadora o preformativa de la realidad. Visto así, la Contabilidad no es consecuencia objetiva de la realidad sino aporta elementos para que los agentes y actores preformen la realidad a construir intersubjetivamente"

La Administración construye un ambiente organizativo cambiante, de acuerdo a las condiciones internas y externas y a las limitaciones existentes, por lo cual, la Contabilidad se constituye en el sistema de información por excelencia sobre el cual se soporta la toma de decisiones para el logro de los objetivos y para la adaptación a las nuevas situaciones que se presenten, es así como tanto la Contabilidad como la Administración preforman la realidad percibida por diferentes agentes.

3.4 Algunas apreciaciones sobre la relación existente entre la Contabilidad y la Administración

La relación entre la Contabilidad y la Administración es innegable. El profesor Fernández Pirla (1974, 24-26) distingue cuatro grupos de relaciones entre varias disciplinas y la Contabilidad, estas son: esenciales, formales, instrumentales y teleológicas.

En las relaciones esenciales se incluirán "aquellas disciplinas que más afinidad tienen con la Contabilidad, en razón de tener un mismo objeto material, aunque varíe su objeto formal"

A este respecto se tomará como definición de objeto formal y material de la Contabilidad las siguientes formuladas por Mejía et al. (2013, 67), aunque reemplazando el término riqueza empleado originalmente por los autores, por el de recursos pues se considera más abarcativa y se presta menos a la reducción economicista que el término riqueza suele tener:

a. Objeto material de estudio: Los recursos controlados por las organizaciones, los cuales puede ser de diferentes dimensiones en congruencia con los segmentos de la realidad [ambiental, social y económica]"[8]

b. Objeto formal de estudio: la valoración[9] cualitativa y cuantitativa del estado y circulación de los recursos controlados por las organizaciones.

[8] Los autores señalan el objeto material y formal de la Contabilidad sustentado en lo que denominan Teoría Tridimensional de la Contabilidad, en donde se propone un cambio en la pirámide integral del desarrollo sustentable, estableciendo una estructura jerárquica en la que la riqueza ambiental está en la parte superior de la pirámide, seguida de la social y luego la económica. Cada una de estas dimensiones tiene sus propios objetos formales de estudio que se derivan del general de la Contabilidad y sus propios modelos y sistemas.

[9] Para Mattessich (2002, 145) la valuación, entendida como el procedimiento por el cual se asignan números a objetos o eventos de acuerdo a reglas con el objeto de expresar preferencias con respecto a determinadas acciones, es el tema central de la Contabilidad. García Casella (2013, 22) señala que la valuación no es el tema central de la Contabilidad, ni aun lo sería la llamada medición, su tema central sería informar sobre el cumplimiento de metas organizacionales midiendo no sólo en moneda sino con muy diversas formas de medición para informar mejor como marcha el cumplimiento de los objetivos de la organización o del ente.

Estos autores afirman que la Contabilidad debe dar cuenta de la "existencia" haciendo referencia a un momento dado en el tiempo y a la "circulación", es decir a los movimientos que tienen en el tiempo los mencionados recursos.

Por lo tanto, el objeto material puede ser compartido por varias disciplinas, siendo el objeto formal el que haga una delimitación más específica del objeto de estudio de cada una. Si bien se identifica que el objeto de estudio de la Administración son las organizaciones, agregaríamos que su objeto material es más puntualmente, los recursos de toda índole controlados por las organizaciones. Así, podría deducirse que la riqueza controlada por las organizaciones (ambiental, social y económica) -aunque preferiríamos utilizar el término recursos al de riqueza por la connotación economicista del último- puede ser estudiada, tanto por la Administración como por la Contabilidad, estableciéndose así una relación esencial entre ambas.

El objeto formal de la Administración sería la planificación, organización, dirección, evaluación y control de los recursos de la organización.

La primera tarea de la teoría administrativa consiste en desarrollar una serie de conceptos que le permitan describir las situaciones administrativas en términos aplicables a la teoría. Se preocupa de cómo debe ser construida y gobernada una organización para que cumpla eficientemente su trabajo. Simon (1962, 227) expresa al respecto: "La teoría administrativa es necesaria porque existen límites prácticos a la racionalidad humana y porque esos límites no son estáticos, sino que dependen del medio ambiente organizativo en que tiene lugar la decisión del individuo. La tarea de la administración consiste en trazar ese medio ambiente de modo que el individuo se acerque todo lo posible en sus decisiones a la racionalidad (juzgada de acuerdo con las finalidades de la organización."

En cuanto a las relaciones formales, Fernández Pirla (1974, 25), expresa que la Contabilidad en su aspecto de técnica y pese a su autonomía, aparece condicionada en su forma al decir que: "las técnicas industriales y administrativa presentan, pues unas relaciones formales con la Contabilidad en cuanto que las mismas condicionan la aplicación de la técnica contable".

A su vez es posible afirmar que la técnica contable y los informes contables producto de su aplicación, también condiciona la aplicación de las técnicas administrativas e influencia la toma de decisiones administrativas.

A menudo el término "valuación" y "valoración" se emplean como sinónimos, pero el primero pone énfasis en el establecimiento de un valor económico o "precio" a algo. Para nuestra percepción de la Contabilidad se prefiere hablar de valoración, ya que se expresan valores pero no únicamente monetarios ni cuantitativos, sino que están dados en mayor medida por la observación, la descripción y el aprovechamiento que se espera dar a los recursos.

Es así como se puede visualizar cómo la técnica contable, y más específicamente las técnicas del campo de la Contabilidad de Gestión, han sido influenciadas por aquellas desarrolladas dentro del ámbito de la administración, para ofrecer más y mejor información para la toma de decisiones internas en un trabajo mancomunado y para adaptarse a los cambios en los objetivos organizacionales y del entorno.

Dentro de las relaciones instrumentales de la Contabilidad con otras disciplinas, se incluye su relación con las Matemáticas y la Estadística principalmente, y teleológicamente relaciona a la Contabilidad con la Economía y el Derecho. "Se relaciona con la Economía en cuanto que aquella se sirve de esta como instrumento, tanto la Economía general como la Economía de la empresa. También la Contabilidad se relaciona teleológicamente con el Derecho, en cuanto que éste, fundamentalmente en su rama del derecho privado y especialmente del derecho mercantil, se apoya en la Contabilidad, de la que se sirve como medio para la realización o desarrollo de sus respectivos fines." (Fernández Pirla, 1974, 26)

Por lo anterior también se puede reconocer una relación teleológica entre la Contabilidad y la Administración ya que la primera se nutre de la segunda y viceversa. También se puede apreciar la similitud en su fin o propósito Mejía et al. (2013, 52) consideran que el fin de la Contabilidad es "Contribuir a la acumulación, generación, distribución y sostenibilidad de los recursos controlados por las organizaciones" en otras palabras, la Contabilidad contribuye al logro de los objetivos organizacionales y a la sostenibilidad futura de los recursos (que son escasos) y de la entidad, es decir que contribuye a la eficiencia y a la eficacia.

La eficiencia es considerada por muchos como un principio fundamental de la administración, sin embargo, Simon (1962, 39) considera que debe ser considerada más una definición de lo que se entiende por comportamiento administrativo "bueno" o "correcto" que un principio como tal. No nos dice cómo elevar al máximo las realizaciones, sino que se limita a afirmar que la maximización es la finalidad de la actividad administrativa y que la teoría administrativa debe descubrir en qué condiciones tiene lugar esa maximización, de acuerdo a los objetivos preestablecidos.

Así, mientras la Administración se encarga de la planeación, organización, dirección, evaluación, control y toma de decisiones en las organizaciones, la Contabilidad se constituye en un sistema que suministra la información que contribuye a que los usuarios mejoren el aprovechamiento de los recursos y los distribuyan adecuadamente de acuerdo a las necesidades específicas de la organización, es decir, la Contabilidad complementa a la Administración en cada una de sus etapas, evalúa la existencia y movimientos en los recursos de diversas clases y realiza seguimiento y control al logro de las metas y objetivos.

El segmento específico de la Contabilidad Gerencial o Administrativa, se recurre a disciplinas como la Estadística, la Economía, la Investigación de Operaciones, las Finanzas, entre otras, para complementar la información presentada con el fin de aportar soluciones a los problemas de la organización y a los cambios del entorno. Lorca y García (2003, 8) expresan: "la Contabilidad de Gestión no es un fenómeno unitario, ni homogéneo, sino que en la práctica consiste en un ensamblaje de diferentes prácticas y técnicas, que pueden ser implementadas en diversos modos en distintas organizaciones; ello supone una dificultad añadida a la investigación que va más allá de la carencia de datos"

Así, actualmente en Contabilidad "Se aprecia la necesidad de información que sirva para la gestión de riesgos, que exprese la estrategia de las compañías, que se refiera al modo de creación de valor y de la gestión financiera futura, lo que incluye desde personas hasta cadena de suministro, clientes, marca o reputación, inversiones realizadas, amenazas, medidas de control, etc." (López y Rodriguez, 2003, 13). Todo esto en respuesta a los diversos requerimientos de los usuarios de la información hacia quienes se orienta la misma, que se mueven en entornos de gran incertidumbre y necesitan mayores elementos para sustentar sus decisiones, no bastando ya, la sola presentación de información histórica y netamente monetaria.

Sobre la caracterización de la interrelación entre la Contabilidad y la Administración, cabe señalar las siguientes apreciaciones del Dr. García Casella (2004, 24-27):

- "En Contabilidad tenemos una colección de teorías contables, hipótesis contables, leyes contables y datos contables al día compatibles con la colección respectiva obtenida de la Administración, la Economía, la Sociología".

- "encontramos un argumento importante para considerar Ciencia a la Contabilidad pues esta tiene campos de Investigación contiguos tales como la Economía y la Administración y resultas de ello hay un solapamiento en materia de visiones generales, trasfondos formales, trasfondos específicos, fondos de conocimiento, objetivos, metódicas".

- "Los componentes del campo contable enunciados cambian, por lentamente que sea, como resultado de investigación en el mismo campo y en campos cercanos, no sólo las citadas Economía y Administración, sino Psicología, Sociología, Política y Derecho."

Si se acepta que la Contabilidad utiliza además del propio, el trasfondo específico de otros campos entre ellos la Administración, puede pensarse que específicamente el segmento de la Contabilidad Gerencial puede utilizar datos, hipótesis y teorías de la Administración, allí donde sus fines o funciones pueden confluir.

López Santiso (2001) también realiza un análisis a las relaciones entre la Contabilidad, la Administración y la Economía.

Como primer punto destaca la relación entre los profesionales de las Ciencias Económicas al indicar que "Economistas, administradores y contadores comparten la utilización de conceptos como riqueza, capital, ingreso, costos, ganancia, valor, precio" y que por lo tanto la Contabilidad "suministra datos que serán utilizables para preparar las cuentas nacionales, administrar entes privados (con o sin fines de lucro), datos sobre costos en aspectos sociales o ecológicos que siempre serán utilizados por economistas, administradores, sociólogos, expertos en ecología u otros profesionales" (López Santiso, 2001, 88-89). Hay que aclarar que los conceptos antes señalados por este autor responden a una visión economicista más propia de la Contabilidad Patrimonial o Financiera, dejando de lado otro amplio número de conceptos no necesariamente cuantitativos ni económicos que también se comparten.

Un punto que claramente no se comparte en este trabajo, en relación con las apreciaciones del profesor López Santiso (2001, 158) es considerar que la Contabilidad depende de la Administración, ya que él señala que no es posible separar estas dos disciplinas, pero expresa que la Administración contiene a la Contabilidad y que estas dos son dependientes de la Economía. "En relación con la vinculación o acercamiento entre Contabilidad y Administración al ser consideradas tecnologías sociales, es evidente que no flotan en el vacío, deben apoyarse en las ciencias a las que sirven y de las cuales dependen: la Economía, la Sociología, la Psicología Social y la Ecología, entre otras."

En el presente trabajo se considera que en vez de una relación de dependencia existe una interrelación entre cada una de ellas de la forma insumo-producto, donde los planteamientos de una pueden ser utilizados por la otra para la elaboración de sus productos particulares y estos productos a su vez pueden ser utilizados como insumo por contadores, economistas y administradores, en una constante retroalimentación.

Nos hemos referido ya ampliamente sobre la Contabilidad y la Administración, queda realizar algunas acotaciones con respecto a la Economía con base en Meinvielle (1953):

- La Economía también al igual que la Contabilidad y la Administración se considera una Ciencia Social, "la Economía o lo económico, está constituida por realidades que se hallan primeramente en el hombre…el hombre es un ser económico. Y si no hubiera hombre no habría Economía" (Meinvielle, 1953, 13-14)

- "El concepto de Economía envuelve una referencia de acciones del hombre en relación con las cosas exteriores, cuya utilidad está

> condicionada por la escasez…el concepto de utilidad encierra una acción del hombre sobre las cosas exteriores por la que este no busca la calidad y perfección del objeto por sí misma, sino en cuento pueda satisfacerle una necesidad…el concepto de escasez, por su parte añade un nuevo grado de utilidad. No me es de la misma manera útil en la playa, por ejemplo, el agua en cuya abundancia me sumerjo que una carpa donde refugiarme del sol. Esta segunda reviste una utilidad determinada por su escasez" (Meinvielle, 1953, 16-17)

- "Podemos definir a los objetos económicos como objetos útiles escasos. Al decir "útiles" estamos sobreentendiendo "para el hombre"; de allí que, por ser "útiles" y darse en forma "escaza" el hombre se dirige a ellos de una manera muy especial; es decir, los "economiza". Si los encuentra sin producir, los atesora para disponer de ellos cuando tenga necesidad; si los debe producir lo hace en forma tal que los produzca más eficientemente con el menor derroche de energía." (Meinvielle, 1953, 18)

Tanto la Contabilidad, la Administración y la Economía son ciencias sociales, vinculadas entre sí, pero cada una con sus particularidades, no teniendo ninguna, supremacía sobre las otras. Esta preponderancia que se le ha dado a la Economía por sobre la Administración y la Contabilidad es un error histórico, que incluso es avalado por aquellas instituciones educativas que las engloban dentro del nombre de "Facultad de Ciencias Económicas" cuando tendrían que denominarse "Facultad de Ciencias Económicas, Administrativas y Contables" ya que existen teorías, conceptos, regularidades e investigaciones propias de cada una de ellas, e incluso doctorados independientes como en el caso de la Universidad de Buenos Aires, que otorga el título de Doctor en Administración Contabilidad y Economía de manera independiente e incentivando la producción científica de alto nivel en cada una de ellas.

Garcia Casella (2013, 18) en coincidencia con Matessich (2002), afirma que "la Contabilidad no depende de la Economía ni de la administración, pero tiene una gran interrelación mutua con ambas ciencias sociales igual que la que investigamos." En este trabajo nos encontramos totalmente de acuerdo con esta posición.

Biondi (1997, 3) hizo mención a la visión sistémica de la Contabilidad: "La Contabilidad como receptora y generadora de información, puede ser entendida como un sistema o como un subsistema que forma parte del gran sistema que es la empresa, en su conjunto. Ese subsistema (la Contabilidad), perfectamente integrado en sus diferentes partes componentes, funcionará por y para la empresa, estructura final dentro de la cual se desarrollará para producir

información útil tanto de uso interno como externo". Desde este punto de vista es mucho más sencillo visualizar que la ejecución en práctica, tanto de la Contabilidad como de la Administración son partes componentes e interrelacionadas del sistema superior denominado organización por lo cual, las funciones y procesos de cada una, están orientados a logro de determinados fines por medio de selecciones racionales y debidamente fundamentadas.

En cuanto a la relación de la Contabilidad con la Economía, López Santiso (2001, 95) considera que la primera se ocupa de "la preparación, el análisis y la interpretación de cierta información económica que contribuye para que los administradores o economistas encaucen adecuadamente los medios escasos a los fines deseados". Se entiende que esta apreciación es bastante reduccionista, ya que la Contabilidad no se ocupa tan solo de la preparación, análisis e interpretación de información económica, ni los recursos escasos son sólo económicos, también pueden ser ambientales, sociales o de otra índole que estén bajo el control de la compañía.

El concepto de interdisciplinariedad según Ariza (2002, 69), surgió a raíz del autismo existente en algunos campos específicos, que aunque se centraron más en sus problemas y herramientas lógico-conceptuales propios, ignoraban muchas veces lo que colegas de otras disciplinas trabajaban. Además resalta que "no todos los problemas a enfrentar social y científicamente se amoldaban a las especificidades que la ciencia fragmentada instrumentalizaba, lo que conllevó a que se identificara a la interdisciplinariedad como la opción metodológica que cual vaso comunicante permitiera una nueva homogeneidad científica"

Por lo tanto, este autor plantea como otra vía interdisciplinaria que cada disciplina se torne en centro de referencia y desde sus particularidades internas busque en el amplio marco de los demás saberes, aquellos núcleos cognitivos básicos que le permitan ampliar la cobertura y perspectiva mental de dicha disciplina y complementa: "La adopción de pautas interdisciplinares permiten que nos insertemos pro-activamente en las dinámicas y responsabilidades sociales, y desde ellas nutramos las concepciones, teorías, escuelas, aplicaciones procedimentales". Ariza (2002, 82) por lo que desde este punto de vista, la Interdisciplinariedad puede considerarse una opción metodológica útil.

La interdisciplinariedad, exige una nueva comprensión de la realidad compleja, y abordarla con métodos y enfoques apropiados, entre los cuales está la cooperación entre las disciplinas, la apertura de ellas al entorno y a los sistemas del entorno, la reciprocidad en el aporte de conocimientos entre las diferentes disciplinas, la construcción de nuevos esquemas y modelos donde se utilicen conocimientos compartidos, etc. (Ortiz, 2009, 193)

Para poder responder a la cuestión de cómo confluyen la Contabilidad y la Administración para el desarrollo de un sistema Contable de Dirección Estratégica,

a continuación se resaltan los aspectos significativos propios de cada una de ellas, presentadas paralelamente:

ASPECTO	ADMINISTRACIÓN	CONTABILIDAD
ESTATUS EPISTEMOLÓGICO	Ciencia Social Pertenecen a la vida social y se aplican al mejoramiento de nuestro medio natural y artificial (empresas, organizaciones, sociedad)	
TEORÍA	Preocupación central por los límites de la racionalidad humana en la Teoría de la Organización y la Administración Las proposiciones acerca de la Administración, pueden ser descripciones de la manera como los seres humanos se comportan en los grupos organizados	Busca ofrecer más y mejor información sobre la realidad Establece cómo, por qué y para qué se realiza la actividad contable
MÉTODO CIENTÍFICO	SI	SI
APLICACIONES TECNOLÓGICAS	Procesos administrativos (técnicas que facilitan la aplicación del esfuerzo organizado a la actividad de grupo) son procesos decisorios Determinan como se comportarían los hombres si deseasen que su actividad llegase a la máxima consecución de los objetivos administrativos con medios escasos	Modelos y Sistemas Contables (propios de cada segmento) Captan y procesan la realidad para proveer información que alimente los procesos decisorios en cada una de las etapas organizacionales y procesos administrativos
COMPORTAMIENTO FINALISTA	Se guía por metas y objetivos generales cambiantes. Es racional en cuanto elige alternativas que lleven al cumplimiento de las metas seleccionadas	Informa acerca del cumplimiento o no de los objetivos y metas planteados. Realiza proyecciones y plantea escenarios que faciliten la adaptación a nuevos objetivos o a condiciones distintas tanto internas como externas

ASPECTO	ADMINISTRACIÓN	CONTABILIDAD
COMUNICACIÓN	Proceso mediante el cual las premisas decisorias se transmiten de un miembro de la organización a otro. Es un proceso de doble vía, primero hacia los encargados de la toma de decisiones y luego desde los centros de decisión hacia los demás integrantes de la organización	La Contabilidad es un lenguaje útil a la comunicación de ideas y conocimientos sobre la organización. Aporta elementos para que los agentes preformen la realidad
INFORMACIÓN	Requiere información de carácter interno y externo	La Contabilidad es el sistema de información por excelencia. Soporta la toma de decisiones para el logro de los objetivos, realiza seguimiento y apoya al proceso administrativo en cada una de sus etapas
VALORACIÓN DE LAS DECISIONES	No es la decisión en sí misma la que se valora, sino la relación puramente de hecho entre la decisión y sus fines	Suministra información sobre la situación histórica, actual y futura de la organización. Permite visualizar diferentes escenarios y alternativas y sopesar sus efectos y consecuencias
OBJETIVO PRIMORDIAL	Trazar el medio ambiente organizativo para acercarse lo más posible a la racionalidad, juzgada en relación con los fines de la organización, a través de la planeación, organización, dirección, evaluación y control de los recursos	Valorar cuantitativa y cualitativamente el estado y circulación de los recursos que controla la entidad y medir el cumplimiento de los objetivos y metas organizacionales.

TABLA # 7: Comparativo entre Aspectos Significativos de la Contabilidad y la Administración.

FUENTE: Elaboración propia

3.5. Aplicaciones tecnológicas de la Administración en la Contabilidad de Gestión

Históricamente, las principales herramientas utilizadas por la Contabilidad de Gestión han sido el control de costos y el control presupuestario. Incluso en nuestros días, estás son las principales herramientas enseñadas en las facultades dentro de este segmento.

Sin embargo, como resultado del cambio de paradigma empresarial de centrar la atención en el artículo para poner énfasis en el proceso, además de la existencia de objetivos múltiples en la organización y el mayor énfasis en ellos, han surgido una gran cantidad de técnicas y herramientas que buscan un mejor control, eficiencia, calidad y economía en toda la cadena de valor de las organizaciones, con miras a ofrecer mejores productos o servicios e incrementar la competitividad y rentabilidad.

Por lo tanto, en las últimas décadas la Contabilidad de Gestión ha ido evolucionando para ofrecer más y mejor información que sirva de apoyo a la toma de decisiones al interior de las empresas, ampliando su campo de acción, incorporando dentro de sus análisis el estudio y suministro de información con base en la aplicación de nuevas herramientas como las siguientes (Gutiérrez, 2005, 117):

- Los sistemas de costos por actividad (ABC);
- El desarrollo de los planteamientos del control de calidad total (TQM) dentro del ámbito de la Contabilidad de Gestión;
- El control contable de los círculos de calidad;
- La adaptación a nuevas técnicas de gestión tales como los sistemas de planificación de las necesidades de materiales (MRP), las tecnologías de producción óptima (OPT), las técnicas Just in Time (JIT) y los sistemas de fabricación flexible (FMS);
- La Contabilidad de Gestión medioambiental;
- Los nuevos indicadores de gestión integrales (BSC) y
- La utilización de sistemas expertos

Dentro del estudio de nuevas tendencias en Contabilidad de Gestión Pajuelo (2008, 6) agrega las siguientes:

- Nuevas tecnologías
- Aspectos sociales
- Contabilidad de Dirección Estratégica
- Consideración del entorno (cliente y mercado) en la toma de decisiones
- Nuevo Sistema de Información Contable

Esto es así, ya que la disciplina Contabilidad ha avanzado para convertirse en la teoría del sistema integral de información y comunicación, que en su aplicación práctica les permita a los administradores y demás usuarios interesados, contar con mayor información de carácter operativo, estratégico y predictivo, que toma como base una adecuada planeación y tiene en cuenta los aspectos tanto internos como externo a la organización. Es necesario señalar que la Contabilidad tiene una parte teórica y de reflexión sobre cómo tiene que ser y una práctica en la que se materializa el cómo se hace.

Como puede observarse, todas estas técnicas administrativas han sido tomadas por la Contabilidad de Gestión para la elaboración de información útil a la toma de decisiones internas y para el mejoramiento organizacional.

CONCLUSIONES DEL CAPÍTULO 3

Tanto la Contabilidad como la Administración son ciencias sociales que buscan el mejoramiento del medio ambiente natural y artificial en el cual se desenvuelven.

La Teoría de la Administración describe cómo se comportan los seres humanos teniendo en cuenta la racionalidad limitada que les es propia, en grupos humanos organizados.

La Teoría Contable establece cómo, por qué y para qué se realiza la actividad contable de manera que se mejore el conocimiento de la realidad, para que los usuarios de la información tomen decisiones debidamente fundamentadas.

Un sistema contable de dirección estratégica, busca ampliar la base de conocimientos e información sobre la cual los usuarios internos tomen sus decisiones, teniendo en cuenta los objetivos estratégicos definidos por la organización, y también para el planteamiento de nuevos objetivos o la modificación de los mismos.

Los procesos administrativos, son procesos decisorios que direccionan y coordinan la actividad de los integrantes de la organización. La Contabilidad genera información que permita realizar seguimiento de las metas de cada departamento o dependencia en relación con las demás hacia los fines comunes. Así, los procesos administrativos se van ajustando de acuerdo a las evaluaciones y mediciones periódicas de metas, objetivos, capacidades, recursos y limitaciones existentes en un momento dado.

La comunicación es un proceso fundamental dentro del proceso administrativo, desde y hacia los encargados de tomar las decisiones. La Contabilidad es un medio eficaz de comunicación, siempre y cuando el sistema

contable incorpore las necesidades informativas de sus usuarios, para así otorgar elementos para la toma de decisiones.

Un sistema contable de dirección estratégica busca comunicar adecuadamente, algunos de los aspectos importantes que han sido dejados de lado por la Contabilidad tradicional centrada en la maximización de los beneficios, y que son útiles a los usuarios para la toma de decisiones, especialmente para los usuarios internos hacia los que se enfoca este trabajo. Se tendrán en cuenta aspectos estratégicos que ayuden a preformar la realidad organizacional.

Mattessich (2002, 187) menciona que dicha “maximización” no es un objetivo realista ni puede ser definido con claridad, por lo tanto se cuestiona por qué los gerentes tienen que esforzarse por alcanzarlo y por qué la contabilidad debe proporcionar herramientas para medirlo. Como alternativas de autores frente a la maximización de beneficios Mattessich sugiere las siguientes:

- Supervivencia a largo plazo
- Beneficios razonables
- Satisfacción de la aspiración empresaria
- Maximización de las ventas
- Obtención de segmentos del mercado

Garcia Casella (2013, 31) menciona que la Contabilidad en general no se ocupa de estos temas propios de la Contabilidad Patrimonial para empresas de negocios.

Estos son objetivos estratégicos que deben ser captados por la Contabilidad, de manera que puedan plantearse metas medibles de diferentes formas y la Contabilidad pueda informar acerca de su progreso y cumplimiento para que los usuarios de la información tomen decisiones más acertadas. Estos y otros objetivos estratégicos serán tratados en mayor profundidad en el siguiente acápite.

La Administración valora las decisiones de acuerdo a la relación existente entre estas y los fines organizacionales establecidos. La Contabilidad permite realizar dicha valoración y visualizar los efectos y consecuencias de diferentes alternativas.

En cualquier tipo de organización, es importante la definición del contexto estratégico y la caracterización de sus procesos, esto es que la empresa se visualice, se plantee metas y objetivos y organice sus procesos y actividades de manera que ofrezca una información más concreta, confiable y valiosa para que todos los miembros de la empresa conozcan qué es lo que se hace, cómo se hace y a dónde se espera llegar. Esto es necesario para cualquier empresa que quiera ser exitosa y hace parte del campo de la administración.

La aplicación e implementación de muchas de las herramientas utilizadas por la Contabilidad de Gestión estará en cabeza principalmente de la Administración y corresponderá a su campo, pero la sistematización, análisis, procesamiento de información y producción de informes para la toma de decisiones es Contabilidad y se adscribe al segmento gerencial. La Administración plantea los objetivos a alcanzar por la organización. La Contabilidad suministra información para la toma de decisiones que contribuya a alcanzarlos y realiza mediciones periódicas de su grado de cumplimiento. En este caso, la administración influye en la aplicación de la técnica contable para atender a determinados fines, como lo señaló el profesor Fernández Pirla (1974), al referirse a las relaciones formales entre estas dos disciplinas.

También cabe señalar que la aplicación de herramientas de carácter administrativo por parte de la Contabilidad de Gestión, hace parte del desarrollo tecnológico de la Contabilidad. La Contabilidad produce conocimientos aplicables a la resolución de problemas específicos de la realidad, pero en su parte tecnológica aplica estos conocimientos y se complementa con conocimientos tomados de otras disciplinas en búsqueda de prácticas más efectivas.

La generación de información por parte de la Contabilidad de Gestión, proveniente de la sistematización y análisis de los datos resultantes después de la adopción en la organización de alguna de las diversas herramientas administrativas y su control posterior, busca contribuir a la acumulación, generación, distribución y sostenibilidad de la riqueza ambiental, social y económica controlada por las organizaciones y apoyar la toma de decisiones de los usuarios internos de la organización. Así, mientras la Contabilidad realiza la valoración cualitativa y cuantitativa del estado y circulación de dicha riqueza para producir los informes a los que haya lugar, la Administración planifica, organiza, dirige, evalúa y controla los recursos con base en información derivada del sistema contable.

CAPÍTULO 4

CAPITULO 4: VINCULACIÓN DE LOS CONCEPTOS DE ESTRATEGIA Y VENTAJA COMPETITIVA CON LA CONTABILIDAD.

Contenido del capítulo

4.1. Las cinco fuerzas competitivas
4.2. Estrategias competitivas genéricas
4.3. Estrategias genéricas y la estructura organizacional
4.4. Estrategias genéricas y el proceso de planeación estratégica
4.5. Ventajas competitivas
4.6 Análisis de la competencia
4.7. Decisiones estratégicas
4.8. La estrategia competitiva en industrias fragmentadas
4.9. Escenarios industriales y ventaja competitiva bajo incertidumbre
4.11. Estrategia y Contabilidad
4.11.1. Dominio o Universo del Discurso Contable
4.11.2. Estrategia y Contabilidad Prospectiva
4.11.3. Estrategia y activos intangibles
4.11.4. Estrategia y Contabilidad Gerencial y Estratégica
4.12. Toma de Decisiones Estratégicas en Microempresas

El concepto de estrategia es uno de los más importantes y aplicables en el ámbito organizacional. Michael Porter ha sido su principal exponente, a pesar de haber recibido algunas críticas a su trabajo[10] por considerarlo pensado sobre todo para grandes empresas o conglomerados económicos, o por carecer de una adecuada fundamentación científica. Sin embargo muchos conceptos son aplicables y se consideran pertinentes y adaptables a diferentes tipos de organizaciones, es por eso que a continuación se desarrollarán las principales variables que giran en torno a este concepto.

Inicialmente se procederá a realizar un acercamiento a los conceptos de Estrategia y Ventaja Competitiva, desarrollados en los libros de Michael Porter Estrategia Competitiva - Técnicas para el análisis de los sectores industriales y de la competencia (1980) y Ventaja Competitiva – Creación y sostenimiento de un desempeño superior (1985).

Se efectuará una síntesis de algunas de sus principales propuestas, para posteriormente identificar si se pueden establecer relaciones entre dichas propuestas y la Contabilidad.

[10] Por ejemplo ver: Aktouf Omar. Visión crítica de la Teoría de la Gestión Estratégica. Una evaluación metodológica y epistemológica. En: Revista Teuken Bidikay # 01 (2010) pp. 13-32

Una estrategia competitiva reside en "posicionar una empresa para aprovechar al máximo el valor de las capacidades que la distinguen de sus rivales" (Porter, 1980, 65)

Para Porter (1980, 11), diseñar una estrategia competitiva consiste en "crear una fórmula general de cómo una empresa va a competir, cuáles serán sus metas y qué políticas se requerirán para alcanzarlas."

"La estrategia de una unidad de negocios es la ruta hacia la ventaja competitiva que determina su desempeño" (Porter, 1991, 43)

Otras definiciones del término proporcionadas por otros autores que se pueden señalar son las siguientes:

- "Planes de los directivos superiores para obtener resultados compatibles con las misiones y objetivos de la organización" (Wright y col., 1992:3 en cita de Mintzberg et al, 2008, 23)
- "La estrategia es una iniciativa de cambio fundamental " (Irigoyen, 2008, 65)
- "Hax y Majluj definen la estrategia como un conjunto multidimensional que abarca todas las actividades fundamentales de la organización, dándoles un sentido de unidad, orientación y propósito, facilitando al mismo tiempo las modificaciones necesarias inducidas por el medio." (Irigoyen, 2008, 212)

Para diseñar una estrategia en forma óptima, se requiere responder a las preguntas ¿Qué hace actualmente la organización? ¿Qué sucede en el ambiente? ¿Qué debería hacer la organización? Cada una de estas cuestiones generales tiene una serie de sub preguntas que deben ser analizadas para cada caso particular.

4.1. Las cinco fuerzas competitivas

Porter remarca la existencia de cinco fuerzas competitivas que determinan el potencial de la industria y la fuerza combinada de estas fuerzas determina también el potencial de las utilidades que se generen en el sector bajo estudio.

Las cinco fuerzas competitivas y su principal riesgo asociado, son las siguientes (Porter, 1980, 19-20):

- Participantes potenciales (riesgo de nuevas empresas)
- Compradores (poder de negociación de los compradores)
- Sustitutos (amenaza de productos sustitutos)

- Proveedores (poder de negociación de los proveedores)
- Competidores de la industria (rivalidad entre empresas actuales)

Como punto de partida del proceso estratégico, Porter propone el **análisis estructural** que "busca identificar características esenciales de un sector industrial basadas en la economía y tecnología que configuran el ámbito donde habrá que establecer la estrategia competitiva." (Porter, 1980, 22)

En términos generales, para lograr una posición defendible contra las cinco fuerzas competitivas, es posible:

- Posicionar la compañía, es decir ajustar las fortalezas y debilidades propias a la estructura de la industria, construyendo una defensa en contra de las fuerzas competitivas.

- Influir en el equilibrio, mediante el diseño de una estrategia ofensiva que busca modificar las causas de las cinco fuerzas de la competencia (Este punto puede considerarse de difícil aplicación para las empresas PYME, pues no tienen ni los recursos, ni los conocimientos, ni el poder en el mercado para poder ejercer una influencia significativa sobre las causas de las cinco fuerzas)

- Explotar el cambio: algunas tendencias que incidan o no en las causas estructurales de la competencia.

Con respecto a la primera fuerza competitiva que hay que analizar, es decir la de los participantes potenciales, el riesgo de entrada de nuevas empresas dependerá tanto de las barreras existentes en el sector para la entrada, como de la reacción que se espera por parte de las empresas ya establecidas.

Se pueden mencionar seis fuentes principales de barreras contra la entrada, es decir, situaciones que pueden impedir o desmotivar la entrada al sector de nuevos competidores:

- Economías de escala
- Diferenciación de productos
- Necesidades de capital
- Costos cambiantes
- Acceso a los canales de distribución
- Desventajas de costos independientes de las economías de escala
- Política gubernamental

La segunda fuerza competitiva son los compradores, quienes pueden tener un poder de negociación que actúe en perjuicio de la empresa.

La tercera fuerza competitiva - los sustitutos – son una amenaza considerable para todas las organizaciones ya que todas las industrias compiten con productos o servicios que pueden ser consumidos o usados en lugar de los de la empresa en alguno de sus posibles usos.

"Los sustitutos limitan los rendimientos potenciales del sector industrial pues imponen un techo a los precios que pueden cobrarse realmente en él." (Porter, 1980, 39)

La cuarta fuerza competitiva destacada por Porter son los proveedores y su correspondiente poder de negociación, ya que estos pueden amenazar a la empresa con incrementos en los precios o la disminución en la calidad de los bienes o servicios que ofrecen. La empresa puede mejorar su situación aplicando una estrategia, como por ejemplo intensificar la amenaza de integración hacia atrás, eliminar costos cambiantes, entre otras.

La última fuerza competitiva señalada por Porter son los competidores de la industria, cuyo riesgo es la rivalidad entre los competidores actuales.

"Una buena estrategia competitiva emprende acciones ofensivas y defensivas con el fin de lograr una posición defendible contra las cinco fuerzas competitivas" (Porter, 1980, 45)

4.2. Estrategias competitivas genéricas

Para Porter, tres estrategias genéricas de gran eficacia para lograr un mejor desempeño que los contrincantes en una industria son:

1. Liderazgo en costos
2. Diferenciación
3. Enfoque o concentración

4.2.1. Liderazgo en costos

Según Porter (1980, 52), algunos factores que pueden contribuir al logro del liderazgo en costos son

- Construcción de instalaciones a escala eficiente

- Búsqueda vigorosa de disminución de costos a partir de la experiencia
- Control riguroso de gastos fijos y variables
- Evitar cuentas de clientes menores
- Minimizar costos en áreas como investigación y desarrollo, fuerza de ventas, publicidad y otras.

4.2.2. Diferenciación

> La diferenciación puede darse en el producto o servicio que la empresa ofrece, creando algo que en la industria se percibe como único. Algunas formas en las que se logra son: Diseño o imagen de marca; Tecnología; Características; Servicio al cliente; Redes de distribución; Otras dimensiones (Porter, 1980, 54)

Porter considera que la diferenciación constituye el principal objetivo estratégico a lograr por una organización, un punto a resaltar entre varias de sus virtudes, es que contribuye a conquistar la lealtad de los clientes. Sin embargo, también se menciona como una desventaja el hecho de que en ocasiones la diferenciación impide conseguir una gran participación en el mercado.

La diferenciación no puede ser comprendida al considerar la empresa agregada, sino que surge de las actividades específicas que la empresa desempeña y de cómo afectan al comprador.

Porter (1991, 141), hace referencia a las guías de exclusividad que son las razones fundamentales de porqué una actividad es única. Si no se identifican estas guías, no es posible que la empresa desarrolle los medios de crear nuevas formas de diferenciación o diagnosticar la sostenibilidad de la diferenciación existente. Las principales guías de exclusividad son las elecciones de políticas, los eslabones (dentro de la cadena de valor, eslabones de proveedor, eslabones de canal), el tiempo, la ubicación, las interrelaciones, aprendizaje, integración, escala y factores institucionales.

Al mismo tiempo que la exclusividad aumenta con frecuencia el costo al aumentar las directrices del costo, estas determinan qué tan costosa será la diferenciación.

Las empresas con frecuencia no explotan las oportunidades de bajar el costo a través de la coordinación de actividades eslabonadas que también aumenta la diferenciación.

El punto de partida para entender qué es valioso para el comprador es la cadena de valor del comprador, pues esta determina la manera en la que el producto de una empresa se usa realmente, así como los otros efectos de la empresa sobre las actividades del comprador. Esta creación de valor para el comprador se da bajando el costo del comprador o aumentando el desempeño del comprador. (Porter, 1991, 149).

El descubrimiento de una cadena de valor completamente nueva puede abrir las posibilidades para la diferenciación.

La reconfiguración común incluye áreas como: Un nuevo canal de distribución o enfoque de ventas; Integración hacia adelante para asumir funciones del comprador o eliminar canales; Integración hacia atrás para controlar más determinantes de la calidad del producto; Adopción de una tecnología de proceso completamente nueva. (Porter, 1991, 175)

Para que la diferenciación de una empresa se mantenga, es necesario que el valor percibido por los compradores sea continuo y que las fuentes de la diferenciación no sean fácilmente imitables por los competidores.

Si bien se señala que una estrategia de diferenciación puede ir en detrimento de una participación más amplia en el mercado, también es claro que las PYMES en la mayoría de los casos, no pretenden conseguir grandes participaciones sino atender mejor a sus mercados específicos.

4.2.3. Enfoque o concentración

Esta estrategia se centra en un grupo de compradores, en un segmento de la línea de productos o en un mercado geográfico.

La estrategia de enfoque o concentración básicamente se trata de aplicar estrategias de liderazgo en costos y/o de diferenciación orientándose a un segmento más acotado y no al mercado en general.

La segmentación es la base para la elección de estrategias de enfoque. La segmentación del sector industrial es la división de un sector industrial en subunidades con propósitos de desarrollar la estrategia competitiva.

4.3. Estrategias genéricas y la estructura organizacional

Porter (1991, 41) señala que la estrategia genérica implica diferentes habilidades y requisitos para el éxito que se traducen comúnmente en diferencias de la cultura y la estructura organizacionales.

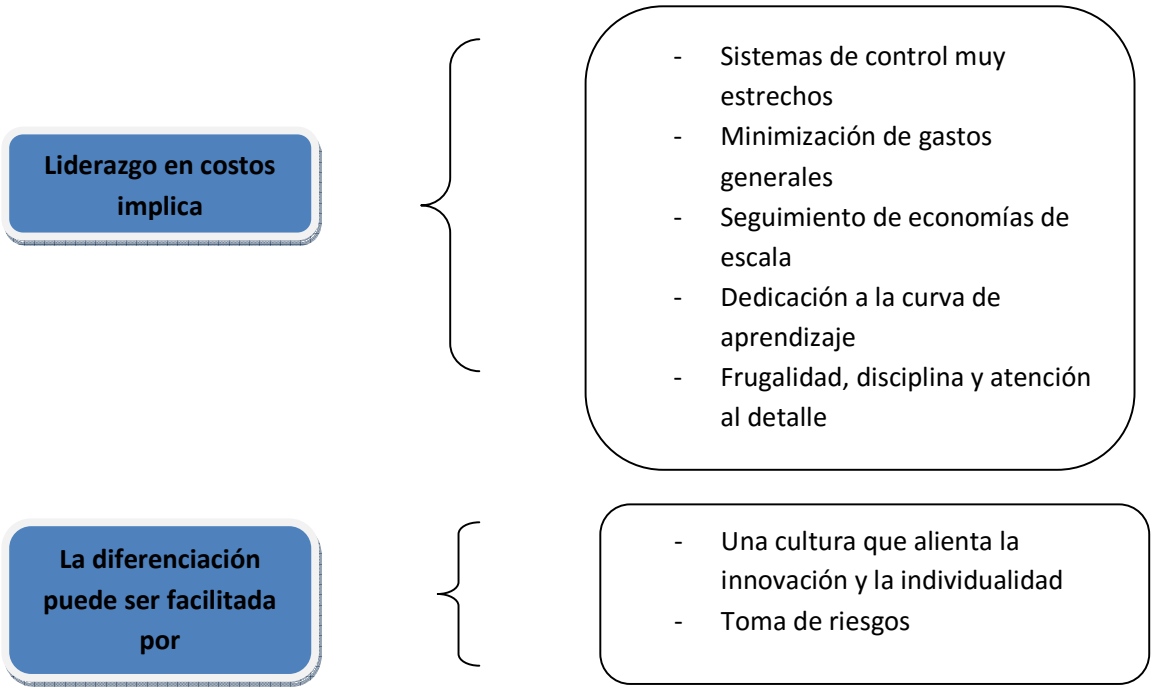


Gráfico # 3: estrategias genéricas y la estructura organizacional
Fuente: elaboración propia con base a Porter (1991, 41)

4.4. Estrategias genéricas y el proceso de planeación estratégica

En este punto es de destacar, que para Porter la pieza central del plan estratégico de una empresa debe ser su estrategia genérica, ya que esta especifica el enfoque fundamental para la ventaja competitiva que persigue una empresa y proporciona el contexto para las acciones a ser tomadas en cada área funcional.

"construir, sostener y cosechar son los resultados de una estrategia genérica o del reconocimiento de la incapacidad de lograr cualquier estrategia genérica y de ahí la necesidad de cosechar" (Porter, 1991, 43)

4.5. Ventajas competitivas

La generación de competencias organizacionales, el manejo de incertidumbre y racionalidad, control y reacción, e innovación y adaptación, se definen como variables características de la competitividad y fundamentos de los componentes o aportes de los sistemas de información. (Rueda y Arias, 2009, 248)

4.5.1. Ventaja en costo

Es uno de los dos tipos de ventaja competitiva que puede tener una empresa. El costo también es importante en las estrategias de diferenciación, porque un diferenciador debe mantener una proximidad en el costo a la de sus competidores.

Para Porter es necesario comprender bien el comportamiento de los costos, para lo cual, señala que no solamente es importante la información generada por el sistema contable del ente, que aunque contiene datos útiles para el análisis de costos no es suficiente.

En este punto se realiza una crítica a Porter, pues se considera que el sistema contable del ente es un sistema de información integral, que provee la información para el análisis y la toma de decisiones. Pareciera que Porter se limita al sistema contable propio del segmento patrimonial o financiero, en cuyo caso sí coincidimos en que es insuficiente y requiere otro tipo de información.

Este autor sugiere complementar este análisis con el análisis de las actividades de valor de la organización que es de donde surgen tanto el comportamiento de los costos como la posición de costo relativo de la empresa.

Por lo tanto, se debe examinar el costo dentro de cada uno de estas actividades y no solo los costos de la empresa como un todo.

Cabe destacar que el valor estratégico de la ventaja en costo depende de su mantenimiento, esto es, cuando las fuentes de la ventaja en costo de una empresa son difíciles de replicar o imitar por los competidores. También, la ventaja de costo lleva al desempeño superior, si la empresa proporciona un nivel aceptable de valor al comprador.

La ventaja en costo se obtiene de dos maneras principales (Porter, 1991, 117):

- Control de las directrices del costo. Una empresa puede lograr una ventaja con respecto a las directrices del costo[11] de las actividades de valor que representan una porción importante de los costos totales.

Una vez que la empresa ha identificado su cadena de valor y ha diagnosticado las directrices del costo de las actividades de valor importantes, la ventaja al costo es el resultado del control de esas guías mejor que los competidores.

- Reconfiguración de la cadena de valor. Una empresa puede adoptar una manera diferente y más eficiente de diseñar, producir, distribuir o vender el producto.

Los cambios dramáticos en la posición de costo relativo surgen con frecuencia de una empresa que adopta una cadena de valor que es significativamente diferente a la de sus competidores.

Las cadenas de valor reconfiguradas surgen de varias fuentes, incluyendo: Un proceso de producción diferente; Diferencias en la automatización; Ventas directas en lugar de ventas indirectas; Un nuevo canal de distribución; Una nueva materia prima; Diferencias importantes en la integración vertical hacia adelante o hacia atrás; Cambiar la ubicación de las instalaciones en relación a los proveedores y clientes; Nuevos medios de publicidad. (Porter, 1991, 124-125):

Una empresa debería hacer preguntas como las siguientes para cada actividad: ¿Cómo puede hacerse de forma diferente esta actividad o eliminarse? ¿Cómo puede reordenarse o reagruparse un grupo de actividades de valor unidas? ¿Cómo podrían las coaliciones con otras empresas bajar o eliminar los costos? (Porter, 1991, 127)

"El mejorar la posición de costo relativo puede no requerir de un cambio importante en la estrategia, como de una mayor atención de la administración. Una empresa nunca debe suponer que sus costos son muy bajos." (Porter, 1991, 132)

[11] "Las directrices del costo determinan el comportamiento de los costos de las actividades de valor: economías de escala, aprendizaje, el patrón de capacidad de utilización, eslabones, interrelaciones, integración, tiempo, políticas discrecionales, ubicación y factores institucionales. Las directrices del costo son las causas estructurales del costo de una actividad y pueden estar más o menos bajo el control de una empresa." (Porter 1991, 85)

4.5.2 Ventaja de Diferenciación

Mediante la ventaja de diferenciación la organización genera beneficios adicionales derivados de un mayor valor en el mercado de sus productos o servicios, que sus clientes están dispuestos a pagar al reconocerlos como únicos por su mayor calidad, características distintas o su exclusividad. No obstante, el diferenciador debe controlar simultáneamente el costo de la diferenciación de manera que se traduzca en desempeño superior.

Para llegar a diferenciarse algunas rutas señaladas por Porter (1980, 171-174) son:

- Aumentar las fuentes de exclusividad. Esto puede hacerse mediante la explotación de fuentes de exclusividad en actividades de valor adicionales debidamente revisadas en cuanto a las mejores formas de aumentar el valor de comprador; asegurándose que el producto es usado realmente como es esperado que se use; enviando las señales adecuadas para ayudar a los compradores a percibir el valor de la empresa

- Hacer de la diferenciación una ventaja. Esto es, explotar todas las fuentes de diferenciación que no sean costosas, añadiendo costos pequeños, usando los eslabones, mejorando su coordinación con proveedores o canales, cambiando la mezcla de características de los productos o servicios y reduciendo sus defectos. Esto requiere también un mayor control de las directrices del costo de las actividades en las que se basa la diferenciación eligiendo preferiblemente aquellas formas de diferenciarse en las que se tengan una ventaja al costo y este pueda reducirse en actividades que no afecten el valor del comprador.

- Cambiar las reglas para crear exclusividad. Encontrar criterios de compra importantes que no han sido previamente reconocidos por compradores (y competidores) lo que puede convertirse en una nueva base para la diferenciación y responder rápidamente a las circunstancias cambiantes del comprador o el canal ya que el cambio crea nuevas bases para la diferenciación.

- Reconfiguración de la cadena de valor para ser exclusivo de formas completamente nuevas. El descubrimiento de una cadena de valor completamente nueva puede abrir las posibilidades para la diferenciación. Debe tomarse como punto de partida la cadena de valor del comprador para buscar formas de eslabonarse con esta o reestructuras las actividades propias para satisfacer mejor los criterios de compra.

Para que la ventaja competitiva por diferenciación sea sostenible en el tiempo, los compradores deben percibir continuamente el valor de esa diferenciación y esta debe ser difícilmente imitable por parte de los competidores.

4.6 Análisis de la competencia

Porter considera que un aspecto fundamental en el proceso de formulación de estrategias es el análisis de la competencia. Con ello se busca preparar un perfil de la naturaleza y de la eficacia de los probables cambios estratégicos que cada rival podría realizar, de su respuesta probable ante la gama de tácticas estratégicas a su alcance que podría adoptar y de su probable reacción ante la serie de cambios de la industria y los cambios ambientales más generales que pudieran ocurrir.

El análisis de la competencia consta de cuatro componentes diagnósticos que permitirán predecir más objetivamente el perfil de respuesta de los rivales (Porter, 1980, 68-80):

1. Metas futuras
2. Suposiciones
3. Estrategia actual
4. Capacidades

4.7. Decisiones estratégicas

En base a Porter, se describirán brevemente una serie de decisiones estratégicas que se implementan con el fin de lograr una o varias de las estrategias genéricas de acuerdo al enfoque que haya elegido la organización. No son estrategias en sí mismas son decisiones para lograrlas.

4.7.1. Integración vertical

La integración vertical es una combinación de la producción, la distribución y otros procesos económicos tecnológicamente diferenciados dentro de los confines de una empresa individual. Representa pues una decisión de utilizar las operaciones internas o administrativas en vez de las transacciones de mercado para alcanzar sus propósitos económicos.

En la generalidad de los casos, a las compañías les conviene encargarse de una parte considerable de los procesos de administración, producción, distribución o marketing, necesarios para producir sus bienes o servicios por si

mismas en vez de contratar a entidades independientes. A su juicio, resulta más barato, menos riesgoso o más fácil coordinar cuando estas funciones se realizan internamente. (Porter, 1980, 307)

La integración vertical tiene una serie de beneficios dentro de los que se encuentran los siguientes (Porter, 1980, 310-314):

Economías de la integración

- Conocimiento de la tecnología
- Aseguramiento de la oferta y/o la demanda
- Contrarrestar poder de negociación y otras distorsiones en el costo de los insumos
- Mejora la capacidad de diferenciar

4.7.2. Integración gradual

Esta modalidad es una integración parcial hacia atrás o hacia adelante en la que una compañía satisface el resto de sus necesidades en el mercado abierto.

Si la empresa no es lo suficientemente grande para que sus operaciones internas sean eficientes, las desventajas de su tamaño mermarán los beneficios netos obtenidos con la integración gradual.

En la integración gradual, los costos fijos crecen más que en la integración completa. (Porter, 1980, 326)

4.7.3. Semintegración

“Utilizar la deuda o inversiones en participación y otros medios para establecer alianzas entre compañías verticalmente conexas sin la propiedad total.” (Porter, 1980, 307)

La semintegración es el establecimiento de una relación entre negocios verticalmente relacionados que se ubican entre los contratos a largo plazo y la propiedad total. Sus modalidades más comunes son las siguientes: Inversión de participación minoritaria; Préstamos o garantías de préstamos; Créditos antes de la compra; Contratos de exclusividad; Instalaciones logísticas especializadas; Investigación y desarrollo cooperativos (Porter, 1980, 327).

En ciertas circunstancias, con la semintegración se logran algunos o muchos de los beneficios de la integración vertical sin incurrir en costos.

Esta es una opción más viable entre pequeñas y medianas empresas que la integración total, porque le permite a la empresa contar con los beneficios de la integración hacia arriba o hacia abajo si lo requiere, pero con unos costos y responsabilidades menores.

4.7.4. Expansión de la Capacidad

Para Porter la decisión de expandir la capacidad es una de las decisiones estratégicas más importantes que encaran las empresas y señala que es probablemente el aspecto central en las industrias que producen bienes de capital.

Es necesario tener en cuenta fundamentalmente las expectativas sobre la demanda futura y sobre el comportamiento de la competencia.

También indica que habitualmente, este tipo de decisiones se toman con base en la presupuestación tradicional de capital, es decir el pronóstico de los flujos de efectivo resultantes de la nueva capacidad para compararlos con las salidas de efectivo que se requieren para la inversión. El valor presente neto resultante compara la adición de capacidad con otros proyectos de inversión de la compañía.

La decisión respecto a cuanta capacidad agregar, influye en lo que harán los rivales por lo que también se deben analizar sus opciones y comportamientos.

4.7.5. ENTRADA EN NUEVAS INDUSTRIAS

4.7.5.1. Entrada mediante el desarrollo interno (Porter, 1980, 349)

Esto consiste en la creación de una nueva entidad en el sector industrial que entre otras cosas abarque una nueva capacidad de producción, las relaciones de distribución y la fuerza de ventas.

Para el análisis de la decisión se deben tener en cuenta los siguientes aspectos:

- Los costos de inversión necesarios para permanecer en la nueva industria
- La inversión adicional necesaria para superar otras barreras contra la entrada
- El costo previsto debido a la represalia de las empresas establecidas

- Si se prevé que los flujos de efectivo se obtendrán al instalarse en la industria.

Cuando la decisión de entrar en una nueva industria mediante el desarrollo interno se estudia únicamente desde el punto de vista del presupuesto de capital se omiten uno o varios de los factores atrás mencionados, además de otros más sutiles para superar las barreras contra la entrada como las franquicias establecidas de marcas, canales de distribución controlados los rivales, acceso de los competidores a las fuentes más favorables de materias primas y la necesidad de desarrollar la tecnología de patente.

4.7.5.2. Entrada mediante una adquisición

Este tipo de entrada está sujeto a un modelo analítico totalmente distinto al que se realiza mediante el desarrollo interno, porque la adquisición no introduce directamente una empresa en la industria. (Porter, 1980, 358)

El precio de una compañía aumentará cuando tiene una buena administración y perspectivas interesantes. Por el contrario, será bajo cuando su futuro parezca sombrío o cuando requiera una infusión masiva de capital.

Porter señala que las adquisiciones tienden a ser rentables (Porter, 1980, 360):

1. Si es bajo el precio base creado por la alternativa que tiene el vendedor de conservar su negocio;
2. Si el mercado de compañías es imperfecto y no elimina los rendimientos por arriba del promedio conseguidos mediante el proceso de oferta;
3. Si el comprador tiene una capacidad especial para operar la empresa adquirida.

La adquisición fortalecerá en forma extraordinaria la posición del comprador en su negocio actual.

4.7.6. Sustitución

Todas las industrias se enfrentan a la amenaza de la sustitución. La sustitución es el proceso por el cual un producto o servicio suplanta a otro en el

desempeño de una función en particular, o funciones para un comprador. El análisis de la sustitución se aplica igualmente a productos y procesos, debido a que los mismos principios gobiernan la elección de un comprador para hacer algo de una manera nueva en cualquier lugar en su cadena de valores.

La penetración contra los sustitutos es una razón importante por la cual los sectores industriales y las empresas crecen, y la emergencia de sustitutos es una razón importante por la cual decaen. (Porter, 1991, 289)

En la forma más simple de sustitución, un producto sustituye a otro en el desempeño de la misma función en la misma actividad de valor del comprador.

Mientras más funciones desempeñe un producto en la cadena de valor del comprador, mayor será el número de cadenas de sustitutos.

Mientras que se piensa normalmente en los sustitutos en términos de productos diferentes, en muchos sectores industriales hay cuando menos otras cuatro opciones que deben ser consideradas como sustitutos en un sentido amplio. (Porter, 1991, 291):

- Que el comprador no compre nada para desempeñar la función, el caso más extremo de un sustituto con un rango más estrecho de funciones.
- Bajar la tasa de uso requerido para desempeñar la función
- Productos usados, reciclados o reacondicionados
- Un sustituto potencial final para el comprador es el de desempeñar la función internamente, o integración hacia atrás.

Aún si un sector industrial no se enfrenta a sustitutos directos, puede aún estar afectado por la sustitución si existe amenaza de sustitución hacia abajo si el producto del comprador enfrenta sustitutos.

4.8.7. Productos complementarios y ventaja competitiva

En casi todos los sectores industriales, se usan los productos por el comprador con otros productos complementarios.

Un producto complementario con frecuencia afecta la imagen en el mercado de la otra, así como su calidad percibida, igual que el costo de usar el otro desde el punto de vista del comprador.

Cuando se usa un producto de un sector industrial con complementos, surge un aspecto estratégico importante: el grado al cual una empresa debe

ofrecer el rango completo de complementos o dejar que algunos sean proporcionados por proveedores independientes.

El control sobre los productos complementarios es un aspecto diferente a los paquetes, aunque los dos aspectos están relacionados. Una empresa que proporciona complementos puede o no elegir hacer paquetes, debido a que los beneficios de controlar los complementos pueden con frecuencia lograrse aún si se venden por separado.

Una empresa logra una ventaja competitiva en la diferenciación al controlar los complementos si los competidores no lo hacen.

Los beneficios de controlar un complemento algunas veces pueden ser logrados a través de coaliciones con otras empresas, sin la necesidad de producir por si mismas los productos complementarios.

4.8. La estrategia competitiva en industrias fragmentadas

"Un importante ambiente estructural donde compiten muchas empresas es la industria fragmentada, es decir, aquella en que ninguna empresa tiene una gran participación en el mercado ni puede influir profundamente en los resultados. Por lo general a este tipo de industrias pertenecen un gran número de empresas grandes, medianas y pequeñas, muchas de ellas de propiedad privada" (Porter, 1980, 203)

El rasgo que las convierte en un ambiente especial donde competir es la ausencia de líderes con suficiente poder para regular los acontecimientos (en las PYMES la cuestión pasa más por la falta de recursos aunque obviamente en muchos casos tampoco tienen líderes que las ayuden a surgir)

Son comunes en áreas como: Servicios; Venta al menudeo; Distribución Fabricación de maderas y metales; Productos agrícolas; Negocios creativos[12]

Podría decirse que la mayoría de las PYMES pertenecen a industrias fragmentadas como las atrás mencionadas, no cuentan con una participación significativa en el mercado, ni en los resultados de la industria por lo cual pueden aprovechar las ventajas de este tipo de industrias y tendría que atender a las opciones estratégicas especiales para ellas.

[12] La ilustración 9-1 de Porter (1980, pp 204 – 208) contiene un amplio listado de las industrias fragmentadas representativas de la industria manufacturera de estados unidos.

Porter señala que un rasgo común de todas las industrias fragmentadas es la debilidad de las barreras contra la entrada, pues de lo contrario no habría tantas compañías.

Dentro de la industria fragmentada, Porter señala que las compañías pequeñas estarán en una situación ventajosa, cuando sean esenciales un estrecho control interno y la supervisión de las operaciones (por ejemplo en industrias de servicios como clubes nocturnos y restaurantes). También indica que las empresas pequeñas son a menudo más eficaces cuando el servicio personal constituye la esencia del negocio.

A su vez, las empresas grandes se encontraran en desventaja cuando la imagen y los contactos locales deciden en gran medida el éxito de la industria, por lo cual, una compañía local o regional podrá superar a las más grandes, siempre que las desventajas de costos no sean importantes.

Porter considera que algunas industrias están fragmentadas no por razones económicas, sino por encontrarse estancadas en ese estado. Algunas razones son (Porter, 1980, 217):

- Las compañías instaladas carecen de recursos o habilidades
- Las compañías instaladas son miopes o conformistas
- Falta de atención de las empresas externas. Las compañías externas no advierten la oportunidad de inyectar recursos para favorecer la consolidación.

4.9. Escenarios industriales y ventaja competitiva bajo incertidumbre

Las estrategias se basan con frecuencia en la suposición de que el pasado se repetirá o en los pronósticos implícitos de los propios gerentes sobre el futuro más probable para el sector industrial.

Los gerentes con frecuencia no consideran –o subestiman la probabilidad de—los cambios radicales o discontinuos que podrían ser poco probables, pero que significativamente alterarían la estructura del sector industrial o la ventaja competitiva de una empresa.

“un escenario es un punto de vista internamente consistente de lo que podría ser el futuro. Al construir escenarios múltiples una empresa puede sistemáticamente explorar las posibles consecuencias de la incertidumbre para su elección de estrategias” (Porter, 1991, 458)

Un escenario industrial es un panorama consistente internamente de la estructura futura de un sector industrial. Está basado en un conjunto de

suposiciones plausibles sobre las incertidumbres importantes que podrían influir la estructura del sector industrial, llevadas a cabo a través de las implicaciones para crear y sostener la ventaja competitiva.

Es el conjunto completo de escenarios en lugar del más probable, el que se usa para diseñar una estrategia competitiva.

4.11. Estrategia y Contabilidad

Habiendo realizado una descripción de los principales conceptos que giran en torno a la estrategia competitiva (fuerzas competitivas, análisis estructural, ventaja competitiva, decisiones estratégicas), en este punto se resaltarán algunas relaciones visibles de la estrategia con la Contabilidad.

4.11.1. Dominio o Universo del Discurso Contable

Para este punto tomaremos algunos apartes del libro “Elementos para una Teoría General de la Contabilidad” de los Profesores García Casella y Rodríguez de Ramírez (2001).

Se empezará por mencionar que estos autores señalan como integrantes del dominio o universo del discurso contable “todos los componentes, ya sean objetos, hechos, personas o reflexiones que intervienen en la interrelación informativa sobre actividades, hechos, transacciones socioeconómicas **que procuran medir el cumplimiento de metas en diversos niveles dentro de las organizaciones y entre las mismas**” (García Casella y Rodríguez de Ramírez, 2001, 13) (resaltado fuera de texto)

Al hablar de la medición del cumplimiento de metas en diversos niveles, cabe destacar que las metas de una organización deben partir de una estrategia previamente definida. Es decir, se define la estrategia, luego los objetivos y posteriormente las metas necesarias para alcanzarlos. Siendo así, se considera que la Contabilidad contribuye a la evaluación del grado de cumplimiento de la estrategia planteada por la organización. También es pertinente resaltar que la toma de decisiones se realiza en los niveles operativo, táctico y estratégico, por lo que la Contabilidad evalúa el cumplimiento de metas dentro de estos tres niveles.

Estos autores indican que uno de los elementos incluidos en el dominio de la Contabilidad, son los Microsistemas Contables propios de cada ente. Siendo así se puede considerar al Sistema Contable de Dirección Estratégica cómo uno de los Microsistemas Contables propios del ente que genera informes contables de uso interno. También se comparte

> la posición de considerar que la Contabilidad tiene un campo amplio de actuación que no se limita exclusivamente a las transacciones. "La Contabilidad también se ocupa del diseño de sistemas contables macro y micro que no se reducen a medición, pues incluyen tanto la interpretación de los datos o la información como los procesos vinculados a su comunicación eficaz" (García Casella y Rodríguez de Ramírez, 2001, 15-16)

"Los sistemas contables son creaciones humanas reales para responder a demandas circunstanciales en base a la teoría general contable" (García Casella y Rodríguez de Ramírez, 2001, 171)

> Para García Casella y Rodriguez de Ramirez (2001, 171) los sistemas contables abarcan todo lo que habitualmente se llama sistema de información de un ente, por lo cual se puede decir que un sistema que ayude en la definición de estrategias, apoye la toma de decisiones estratégicas, y provea información sobre el grado de cumplimiento de las mismas, es contable ya que transforma datos en información útil. **"**El desafío que se plantea en el presente consiste en pasar de sistemas de información de procesamiento de transacciones a sistemas de información más complejos que presenten datos útiles a la administración" (García Casella y Rodríguez de Ramírez, 1991,59)

4.11.2. Estrategia y Contabilidad Prospectiva

"La Contabilidad se dedica a explicar y normar las tareas de descripción, principalmente cuantitativa, de la existencia y circulación de objetos, hechos y personas diversos de cada ente u organismo social **y de la proyección de los mismos en vista al cumplimento de metas organizacionales** a través de sistemas basados en un conjunto de supuestos básicos" (García Casella y Rodríguez de Ramírez, 2001, 13)

La principal herramienta que contribuye a la proyección es la Contabilidad Prospectiva. El marco conceptual para la elaboración de información prospectiva contiene algunos elementos para mejorar la utilidad, la razonabilidad y la fiabilidad de las estimaciones que se hacen sobre el futuro empresarial.

La información prospectiva no se limita a la elaboración de presupuestos aunque estos son la base para su preparación. La información prospectiva debe incorporar aquellas decisiones estratégicas que se han previsto en el diseño de los escenarios de futuro, construidos a partir de las políticas que la entidad espera alcanzar, por lo tanto se requiere analizar el entorno micro y macroeconómico futuro de corto y mediano plazo y no solo utilizar información histórica para realizar las proyecciones.

Uno de los propósitos de la información contable prospectiva es “Verificar el impacto de los distintos escenarios, es un ejercicio invalorable para el discernimiento de las políticas y estrategias empresariales, lo cual es factible a través de un modelo de información prospectiva.” (Viegas y Pérez, 2011, 79)

La elaboración de información contable prospectiva para el periodo inmediatamente siguiente al de la información de cierre, requiere además que se analice las perspectivas de carácter macroeconómico que se observan para los cinco años siguientes, ya que el entorno en el que la empresa desarrolla sus actividades tienen un impacto directo sobre los escenarios posibles de la empresa en el futuro, y en las medidas o estrategias que se tomen para hacerles frente (Viegas y Pérez, 2011, 62-69; Biondi, 2002, 45)

4.11.3. Estrategia y activos intangibles

El hecho de contar con ventajas competitivas tanto en costo como en diferenciación genera intangibles y crea valor para la organización. Especialmente la diferenciación que se lleva a cabo mediante, por ejemplo, el diseño o imagen de marca, nuevas tecnologías, características de los productos o servicios, servicio al cliente, redes de distribución y otras dimensiones.

Son muchos los activos intangibles generadores de valor que no se presentan dentro de los informes contables, debido a que no cumplen con los requisitos para su reconocimiento e incorporación dentro de los mismos. Sin embargo, actualmente han surgido diversas alternativas para informar a los usuarios sobre los activos intangibles que, aunque no pueden ser medidos monetariamente, si pueden ser medidos mediante el empleo de otras bases y presentados junto a la información de tipo patrimonial-financiera. El solo hecho de informar a los usuarios de la existencia de dichos activos, les permite generar conciencia sobre los mismos y aprovecharlos de una mejor manera para la creación de valor organizacional.

La diferenciación como tal en su conjunto, puede considerarse un activo intangible tomando la definición de Stewart (1998) en cita de Kaplan y Norton (2004, 243) quien señala que estos se definen como “el conocimiento que existe en una organización para crear ventaja diferencial”

La NIC 38 que trata el tema de los intangibles, limita la definición de los activos intangibles a tres condiciones, la identificabilidad, el control sobre el recurso y la existencia de beneficios económicos futuros, por lo que muchos activos intangibles de gran importancia en las organizaciones son excluidos de la información que se presenta, como lo son algunos activos intangibles generados internamente. Esto es en el caso de su incorporación dentro de la Contabilidad de

tipo Financiero, pero es de recordad que es posible medir los intangibles de manera no monetaria y expresarlos en otro tipo de informes no financieros.

Algunos autores consideran que la brecha existente entre los valores en libros de las empresas, y sus valores de mercado, corresponden al valor de los activos intangibles no reconocidos en los estados financieros.

Snozzi en cita de Fronti et al (1996, 33) considera como uno de los roles que pueden cumplir los estados contables de cierre el valor de la empresa. Señala por ejemplo que "El valor llave y la capacidad de obtener utilidades superiores a las normales, el efecto de este cálculo de los intangibles o bienes inmateriales –marcas, franquicias, patentes de invención—que posee una entidad, constituyen cuestiones fundamentales en la determinación del valor empresa base para la negociación en la venta de una firma."

4.11.4. Estrategia y Contabilidad Gerencial y Estratégica

Partiendo de reconocer la existencia de diversos segmentos contables, se considera que la información sobre la estrategia y para la toma de decisiones estratégicas, se adscribiría al segmento de la Contabilidad Gerencial, orientada a servir a los intereses de los decididores internos de las organizaciones.

Como se desarrollará en los capítulos siguientes, la Contabilidad Gerencial se define como "un sistema de información programada y oportuna para uso de las gerencias de la empresa y de su dirección, y que permite evaluar desempeños, planificar actividades y tomar decisiones". (Lavolpe, 2005, 664)

Otra definición es la de Herrscher (2002, 13) quien la define como "rama de la Contabilidad que tiene por objeto suministrar información interna, cuantitativa (no necesariamente expresada siempre en términos monetarios) y oportuna, con el fin de lograr la máxima eficiencia de la gestión empresarial, a través de un planeamiento adecuado y de un eficaz control de las decisiones tomadas, de su ejecución y de sus resultados"

La Contabilidad es útil a los fines de administración, gerencia y gestión. La diferencia entre estos tres conceptos es la siguiente: cuando se habla de administración, se hace referencia a la dirección, planeación, ejecución y control de los recursos. Cuando a lo anterior se le suma la optimización de los mismos, se habla de gerencia. Y la gestión incluye las dos anteriores agregando aplicaciones de estrategias, herramientas y técnicas.

La administración constituye un eje vertical al interior de la empresa. Es decir, se ocupa del ambiente interno y se concentra en lo funcional mientras que la gerencia es horizontal y está más relacionada al ambiente externo y a la innovación.

La gestión se realiza tanto interna como externamente e incluye el proceso de adopción y ejecución de decisiones sobre las políticas, estrategias, planes y acciones relacionadas con la actividad central de la empresa.

Siendo así, una adecuada toma de decisiones requiere que la Contabilidad de carácter interno apoye y controle la implementación de estrategias.

Por otra parte, es de resaltar la importancia de los costos dentro de la gestión, así como el hecho de que una de las estrategias genéricas es el liderazgo en costos. Por lo tanto, para que la empresa pueda generar una ventaja en costos, requiere entre otras condiciones, que se cuente con un sistema de costos adecuado y estructurado a lo largo de toda la cadena de valor de la organización, que permita su adecuada gestión y la identificación de las actividades que generan y las que no generan valor, así como las diferentes interrelaciones que pueden contribuir a la creación y sostenimiento de una ventaja en costos.

4.12. Toma de Decisiones Estratégicas en Microempresas

En el presente apartado se realizará un resumen con los principales aspectos tratados en el artículo “Toward a Model of Understanding Strategic Decision-Making in Microfirms: Exploring the Australian Information Technology Sector, de los autores Liberman, Terrena y Hutchings (2010) que caracteriza el proceso de la toma de decisiones estratégicas en microfirmas.

El objetivo era analizar cómo se lleva a cabo la toma de decisiones estratégicas al interior de las microempresas de servicios con menos de 5 empleados. Este segmento de estudio fue elegido por los siguientes motivos:

1. Por el desafío que representa la Toma de decisiones estratégicas (en adelante SDM por sus siglas en inglés Strategic Decision-Making) en microempresas, ya que estas tienen severas limitaciones de recursos inherentes a su estructura organizacional con un muy bajo número de empleados.
2. Por ser económicamente significativas, ya que representan el 96% de los pequeños negocios.
3. Porque este segmento de empresas permanecen notablemente sub representadas en la literatura de investigación estratégica, especialmente en las de servicios.
4. Las circunstancias especiales de los pequeños negocios son suceptibles de ser ampliadas en microempresas comparadas con pequeñas empresas con por ejemplo hasta 100 empleados.

Las cuestiones principales a resolver fueron:

- ¿cuáles son los patrones de SDM dominantes en microfirmas?
- ¿qué influencias forman el proceso de toma de decisiones estratégicas e microfirmas?
- ¿qué métodos y fuentes de reunión y procesamiento de información son usados en microfirmas?
-

Para Liberman, Terrena y Hutchings (2010) “las decisiones estratégicas pretenden proveer ventajas competitivas; estas son usualmente complejas en naturaleza y parecen cambiar el alcance total y dirección de una firma, más que una simple decisión de rutina...SDM puede incluir la decisión de desarrollar un nuevo producto, entrar a un nuevo mercado, reestructurar la organización o posicionar la firma diferentemente en su mercado”

Como ya es bien sabido las microempresas tienen grandes dificultades inherentes a sus limitaciones de recursos y de conocimientos, y los propietarios administradores de estas son frecuentemente requeridos para tomar decisiones en distintas áreas de especialización para los cuales pueden no tener los suficientes niveles de experiencia.

Este artículo menciona que el SDM ha sido ampliamente entendido como un proceso racional, racional limitado o intuitivo, como se muestra en la siguiente tabla:

Summary of Strategic Decision-Making Patterns

Rational	Bounded-Rational	Intuitive
• Comprehensive • Perfect information • Systematic • Step-by-step • Logical, analytical • Linear • Phasic • Utility maximization • One optimal solution	• Bounded by time and resources • Limited ability to be comprehensive • Incomplete information • Incremental • Non-linear and iterative • Complex, inter-related combination of steps • Utility maximization not always ultimate goal • Accept an alternative that is “good enough,” “satisficing”	• Sudden, ready insight • “Gut feeling” • Seemingly independent of empirical knowledge • Absence of analysis or formulae • No conscious deliberation • Automatic • Random guessing • Thoughts, conclusions, or choices produced by subconscious mental processes

Tabla # 8: Resumen de patrones de toma de decisiones estratégicas
Fuente**:** Liberman, Terrena y Hutchings (2010, 75)

Lo que traducimos cómo:

- Racional: Comprensivo, información perfecta, sistemático, paso por paso, lógico, analítico, lineal, físico, maximización de utilidad, una solución óptima

- Racional limitado: Limitado por tiempo y recursos, limitada capacidad de ser comprendido, información incompleta, incremental, no lineal e iterativo, complejo, combinación de pasos interrelacionados, maximización de utilidades no siempre es el último objetivo, acepta una alternativa que es “lo suficientemente buena” “satisfactoria”

- Intuitivo: Repentino, visión, presentimiento, aparentemente independiente del conocimiento empírico, ausencia de análisis o formulas, deliberación no consiente, automático, estimación aleatoria, pensamientos, conclusiones o selecciones por un proceso mental subconsciente.

El patrón racional de toma de decisiones estratégicas es característico de las grandes empresas, donde se toman decisiones con “información perfecta” en un proceso secuencial que se dirige a la maximización de beneficios.

El patrón de racionalidad limitada que representa la segunda corriente de SDM, considera una decisión “racional” siendo delimitada por restricciones como el tiempo, recursos e información, que construyen una racionalidad limitada pero satisfactoria, por lo tanto se aceptan alternativas que son lo “suficientemente buenas” es decir, aquellas que satisfacen aunque no sean las ideales y que son suficientes para satisfacer los requerimientos.

El patrón intuitivo de SDM, usualmente se caracteriza por arribar a decisiones rápidas sin un notable razonamiento o esfuerzo y es exento de un pensamiento formulístico o analítico. Se ha sugerido que este patrón es probablemente característico de la SDM de las pequeñas empresas.

Con base en lo anterior, los autores del artículo en mención proponen las siguientes tres hipótesis que posteriormente fueron sometidas a verificación mediante la aplicación de estudios de caso en 11 microempresas de servicios, tomando como unidad de análisis la decisión individual del propietario administrador y contrastándolo con otro material académico y empresarial recolectado.

Proposición 1: Los datos obtenidos de las microempresas indicarán que la forma en la que los propietarios administradores toman sus decisiones estratégicas, se parecerá más a los patrones de racionalidad limitada e intuitiva que al racional.

Proposición 2: Los administradores de microempresas reportarán que ellos generalmente reúnen información para su toma de decisiones estratégicas pasivamente y de fuentes externas a la firma, vía negocios informales y relaciones sociales.

Proposición 3: Los datos de las microempresas indicarán que su toma de decisiones estratégicas es infundida con influencias idiosincráticas.

RESULTADOS

Respecto a la primera proposición, en el estudio fue extensamente evidente la utilización del patrón de racionalidad limitada de SDM en las microempresas, así como también el hecho de que en este tipo de empresas toman decisiones estratégicas por una variedad de razones no óptimas, llegando a decisiones satisfactorias y operando bajo severas restricciones de tiempo, recursos e información limitada, aunque sorprendentemente el patrón dominante fue el intuitivo, ya que en cada uno de los reportes de propietarios administradores se reconoce la intuición como el principal mecanismo de SDM.

Los resultados revelaron que la SDM en microempresas involucra un procesamiento concurrente, no secuencial, reuniendo e interpretando información para generar diferentes opciones estratégicas y deliberando sobre el valor de las opciones identificadas, algunas veces simultáneamente.

El análisis de la segunda proposición encontró una fuerte dependencia en la experiencia personal por parte de los propietarios-administradores, pero a pesar de esto, todos ellos reportaron consultar por lo menos una parte externa para obtener información o consejo durante el proceso de toma de decisiones.

Es importante resaltar que un factor común en cada firma estudiada, es que la cercanía al cliente fue el elemento que más influenció sus decisiones estratégicas, informando y validando las decisiones tomadas, por lo que dicha proximidad se constituye en una ventaja significativa.

Y en cuanto a la tercera proposición, algunos ejemplos soportan la fuerte influencia de las características personales del propietario administrador en su toma de decisiones estratégicas.

Por lo tanto se concluye que las características personales y los recursos internos de la firma, influencian fuertemente al propietario administrador en la reunión e interpretación de información, la generación de opciones, la deliberación sobre alternativas y finalmente en la decisión estratégica tomada.

Así, Liberman, Terrena y Hutchings (2010) autores del estudio del que trata este capítulo, identificaron un posible modelo de SDM en microempresas, representado en la siguiente figura:

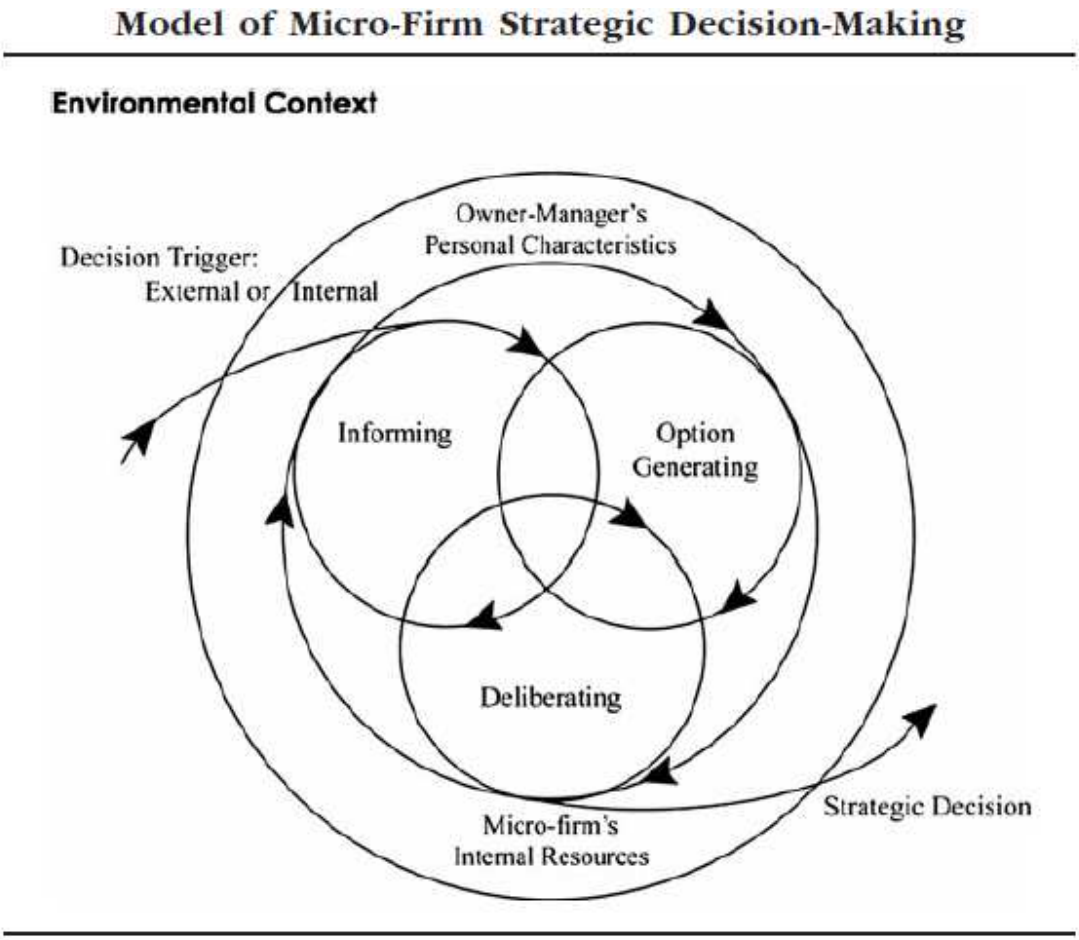


Gráfico # 4: Modelo de toma de decisiones estratégicas en microfirmas
Fuente: Liberman, Terrena y Hutchings (2010,87)

Una vez que el proceso es iniciado, hay tres ciclos principales que toman lugar conjuntamente: informar, generar opciones y deliberar. Estos procesos se interconectan y superponen. Así, después de experimentar uno o más disparadores, inicia un círculo de información de diversas fuentes, incluyendo las corazonadas o intuición, otros propietarios de negocios, internet, entre otros, que es usado para ayudar en la generación de opciones estratégicas adecuadas.

El ciclo de generar opciones, comprende el descubrimiento o reconocimiento de una o varias estrategias como podrían ser la diversificación o especialización de ciertos productos o mercados o el rediseño de la estructura organizacional. La identificación de estas opciones permite asignarles un valor, lo que corresponde con el proceso de deliberación.

La deliberación puede permitir el arribo a una decisión específica, o bien, requerir más información para asistir la toma de decisiones, ocasionando más ciclos iterativos.

Es importante señalar que los tres ciclos (informar, generar opciones y deliberar) pueden ocurrir simultáneamente.

El resultado de este proceso se representa en el punto de salida, donde se produce una decisión estratégica, la cual puede o no, ser promulgada.

El medio ambiente devela oportunidades estratégicas y asiste a las firmas en la solución de problemas.

CONCLUSIONES DEL CAPITULO 4

Las metas de una organización deben partir de una estrategia previamente definida. La Contabilidad contribuye a la evaluación del grado de cumplimiento de la estrategia planteada por la organización y monitorea el cumplimiento de objetivos y metas en los niveles estratégico, táctico y operativo.

El Sistema Contable de Direccionamiento estratégico que será la propuesta de este trabajo, se considera un microsistema contable propio del ente, útil para la toma de decisiones de carácter interno. Dicho sistema no se limita a la medición cuantitativa sino que interpreta datos de diversos tipos para comunicarlos eficazmente.

Cabe señalar que la Contabilidad no es solamente histórica sino que realiza proyecciones que involucran a la estrategia y al entorno organizacional saliéndose de la clásica elaboración de presupuestos. Es así como la Contabilidad y la Estrategia se unen en la elaboración de información contable prospectiva, que además, busca verificar el impacto de los diferentes escenarios relevantes que pueda plantearse la organización.

Por otra parte, el logro de ventajas competitivas derivadas de la implementación de estrategias crea valor para la organización, dando lugar a la creación de activos intangibles, algunos de los cuales pueden ser reconocidos dentro de la Contabilidad Financiera por cumplir con los requisitos para su incorporación (identificabilidad, control sobre el recurso y la existencia de beneficios económicos futuros) y otros que por no cumplir con alguno de los requisitos antes mencionados no se pueden incorporar a la Contabilidad Financiera, pero que deben ser informados en otro tipo de informes.

El sistema Contable de Dirección Estratégica, puede adscribirse al segmento de la Contabilidad Gerencial, orientada a servir a los intereses de los decididores internos de la organización. La Toma de decisiones se ve influenciada

en gran medida por la elección de estrategias, políticas, planes y acciones que le empresa haya definido previamente, por lo que deben tenerse en cuenta dentro del sistema a plantearse para que el apoyo a la toma de decisiones sea más real y tangible, y el cumplimiento de las estrategias, objetivos y metas organizacionales sea verificable en toda la cadena de valor.

Sea cual sea la estrategia que defina la empresa como indica Irigoyen (2008) “lo más importante es que todos entiendan la estrategia global de la empresa, hacia donde quiere ir y cómo piensa hacerlo. El resto es cuestión de capacitación y retribución en base a resultados”

El estudio realizado por Liberman, Terrena y Hutchings (2010) en microempresas de servicios de menos de cinco empleados, se toma como un ejemplo de la forma en la que las PYMES, en este caso específico las microempresas toman sus decisiones de carácter estratégico, que son usualmente más complejas y que pueden cambiar el rumbo de una entidad.

Estos autores señalan tres patrones de toma de decisiones estratégicas: el racional que se caracteriza por ser comprensivo, sistemático, analítico, lineal y enfocado a la maximización de utilidades; el racional limitado que se caracteriza por que la toma de decisiones se ve limitada por tiempo, recursos e información incompleta y que acepta alternativas “lo suficientemente buenas”; y el intuitivo que es un patrón en el que las decisiones se toman de manera repentina, haciendo caso a la intuición, sin que necesariamente haya un análisis profundo, es decir, se realizan selecciones por procedimientos mentales subconscientes.

El patrón Racional es característico de las grandes empresas que generalmente toman sus decisiones con “información perfecta” y en un proceso secuencial. El trabajo en mención encontró que las microempresas y podríamos decir que las PYMES en general, toman sus decisiones por razones no óptimas llegando a decisiones satisfactorias y operando bajo restricciones importantes de tiempo, recursos e información. Sin embargo, al referirse específicamente a las microempresas, existe una marcada tendencia a la toma de decisiones estratégicas basada en la intuición y una clara dependencia de la experiencia personal de los propietarios-administradores, aunque estos reconocen consultar por lo menos una parte externa para información o consejo durante el proceso de toma de decisiones y consideran la cercanía al cliente como una ventaja que les ayuda en dicho proceso.

El sistema que se propondrá en este trabajo, tiene por objetivo generar información que ayude en el proceso de toma de decisiones estratégicas por parte de las PYMES, es decir, que las decisiones que se tomen se encuentren sustentadas en más y mejor información, sencilla y de bajo costo que contribuya a que el proceso decisorio pueda progresivamente pasar de ser mayormente intuitivo y racional limitado a ser más racional, sistemático y analítico. Posteriormente, este mismo sistema contable será el encargado de realizar

seguimiento a las metas y objetivos que se establezcan en la organización para la implementación de dichas decisiones y la posterior generación de las ventajas competitivas que de ellas se deriven.

CAPÍTULO 5

CAPITULO 5: FUNDAMENTACIÓN DE LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN Y DE DIRECCIONAMIENTO ESTRATÉGICO

Contenido del capítulo

5.1. Reseña Histórica de la Contabilidad de Gestión
5.2. Principales temáticas de investigación en Contabilidad de Gestión
5.3. Objetivos de la Contabilidad de Gestión
5.4. Dirección Estratégica, teoría basada en recursos y capacidades y Contabilidad de Direccionamiento Estratégico
5.5. Sistemas de información estratégica
5.6. Aspectos importantes sobre los informes contables de uso interno, resultantes del Sistema contable de Gestión y Dirección Estratégica

El segmento contable más desarrollado y al que se le presta mayor atención es el segmento de la Contabilidad Patrimonial o Financiera, pero este segmento no es el único existente, como se puede observar siguiendo a García Casella y Rodríguez de Ramírez (2001, 145) quienes especifican al menos los siguientes segmentos propios de la Contabilidad:

> - "Contabilidad Patrimonial o Financiera: orientada a servir a los individuos ajenos al ente, principalmente, inversores de riesgo (accionistas-acreedores).
> - Contabilidad gerencial: orientada a servir a los intereses de los decisores internos de las organizaciones.
> - Contabilidad social: Procura medir en términos diferentes a lo que sugiere la economía las metas sociales, tanto macro como micro, excediendo el reduccionismo economicista.
> - Contabilidad Económica o nacional: Tiene objetivos derivados de teorías económicas y por ende sus modelos se diferencian de los propios de la Contabilidad patrimonial.
> - Contabilidad Gubernamental: tiene como destinatario no solo a los funcionarios públicos sino a la ciudadanía en general."

Citando a Giner, Pontet y Ripoll (2008, 57) "las organizaciones tienen que ir transformando la información contable hacia una orientación estratégica, para proporcionar apoyo al proceso estratégico empresarial, evolucionando el suministro actual de información de la Contabilidad Financiera e incorporando información que proporciona la Contabilidad de Gestión, así la información contable de las organizaciones apoyaran más eficientemente los procesos estratégicos de las mismas"

En este capítulo se realizará un acercamiento al segmento contable gerencial, al cual pertenecen la tradicional Contabilidad Gerencial o de Gestión y la Contabilidad de Dirección Estratégica.

Lavolpe (2005, 664) define la Contabilidad de Gestión de la siguiente manera: “Es un sistema de información programada y oportuna para uso de las gerencias de la empresa y de su dirección, y que permite evaluar desempeños, planificar actividades y tomar decisiones”.

Este mismo autor precisa que la Contabilidad de Gestión está conformada por los sistemas de costos, los sistemas de presupuestos y control presupuestario, y toda la información ─ y su análisis ─ que resulta del sistema de Contabilidad general.

Herrscher, (2002, 10-11) resume algunos enfoques que pretenden caracterizar a la Contabilidad de Gestión desde diferentes puntos de vista:

> a) “Desde el punto de vista HISTÓRICO, la Contabilidad gerencial representa la culminación del desarrollo de las técnicas contables “hacia adentro” de la empresa.
> b) Desde el punto de vista INSTRUMENTAL, la Contabilidad gerencial representa la incorporación al elenco contable, en un todo orgánico y sistematizado, de herramientas modernas de planeamiento y control superior.
> c) Desde el punto de vista FUNCIONAL, la Contabilidad gerencial representa la contribución de la Contabilidad a la eficiencia de la gestión empresaria.
> d) Desde el punto de vista de los CONCEPTOS (y de las actitudes respectivas), la Contabilidad gerencial representa el sistema de información cuantitativa por excelencia de la empresa.
> e) Desde el punto de vista de los OBJETIVOS (y las características consiguientes), la Contabilidad gerencial es la Contabilidad orientada a la toma de decisiones.”

A partir de lo anterior Herrscher (2002, 13) define la Contabilidad gerencial como sigue: “rama de la Contabilidad que tiene por objeto suministrar información interna, cuantitativa (no necesariamente expresada siempre en términos monetarios) y oportuna, con el fin de lograr la máxima eficiencia de la gestión empresarial, a través de un planeamiento adecuado y de un eficaz control de las decisiones tomadas, de su ejecución y de sus resultados”.

Como acotación adicional se aclara que en este trabajo se concibe la Contabilidad Gerencial tanto en términos cuantitativos como cualitativos y no sólo en términos cuantitativos como lo considera Herrscher al definirla como el sistema de información cuantitativa por excelencia.

5.1. Reseña Histórica de la Contabilidad de Gestión.

Aparisi y Ripoll (2001b, 169) coinciden en señalar que "la aparición de la Contabilidad de Costos, con carácter científico, no cabe situarla hasta comienzos del siglo XIX, cuando aparece en las empresas industriales motivada por la necesidad de disponer de información contable al objeto de determinar el precio de venta de los productos fabricados, administrar y coordinar procesos complejos y dar solución a los problemas planteados por la aparición de costos fijos"

Durante esta época se buscaba identificar los costos directos de los productos y evaluar la eficiencia en la producción de los bienes.

Posteriormente, debido a las mejoras en el transporte y la comunicación de mediados del siglo XIX, se desarrollaron formas organizativas empresariales más complejas, que requerían nueva información que les permitiera una mejor coordinación y control sobre sus actividades y durante esta etapa fue la Contabilidad de Costos la encargada de facilitar a las organizaciones esta información sobre el proceso de producción y distribución de los productos. Se buscaba medir la eficiencia y la eficacia y el rendimiento con fines de planificación y control, por lo que "es posible afirmar que la Contabilidad de Costos fue desarrollada con fines de gestión" (Aparisi y Ripoll, 2001b, 170).

Adicionalmente, estos autores indican que el desarrollo final de la Contabilidad de Costos se dio durante las primeras décadas del siglo XX, con la finalidad de apoyar el crecimiento de las corporaciones con muchas actividades diversificadas, incursionando en nuevos temas como: la valoración de la eficiencia operativa, toma de decisiones sobre precios, y para el control y motivación de la actuación de los empleados.

El paso de la Contabilidad de Costos a la Contabilidad de Gestión, se puede ubicar en la década del 50 del siglo XX, época durante la cual hubo un cambio en el manejo de los costos en las organizaciones, que ya no se limitaba al simple cálculo de los mismos sino que se iniciaron controles más estrictos a los mismos y esta información se incorporó a la planificación, por lo que los anteriores sistemas de costos enfrentaron una crisis y se vieron obligados a evolucionar dando origen a la Contabilidad de Gestión. Lo anterior es concordante con lo mencionado por Salgado (2010, 3) "El cambio de Contabilidad de Costos que se dirigía a obtener una medida de los costos exacta y precisa, a la Contabilidad de Gestión que se dirige a reconocer el costo para la toma de decisiones, se puede identificar en la segunda mitad del siglo XX"

Cascarini (2008, 30) afirma que la Contabilidad de Costos se integra dentro de la Contabilidad de Gestión en el siguiente aparte: "la difusión universal del concepto de Contabilidad de Gestión, como rama independiente de la tradicional Contabilidad Patrimonial y Financiera, significo reubicar a la Contabilidad de

Costos como una parte de la Contabilidad de Gestión, integrando una disciplina más compleja, que además de referirse a los aspectos de decisión operativa o comercial involucrara el estudio de nuevas técnicas de control de la gestión en pos de la obtención de los mejores resultados para la empresa como integrante de una cadena de valor que involucre también a los proveedores, la competencia y la clientela".

Salgado (2010) cita a Ryam, et al, (2004), quien ofrece una visión de la Contabilidad de Gestión posterior a la década del 50. Este autor indica que durante las décadas de 1950 y 1960, los principales desarrollos teóricos en Contabilidad de Gestión eran desarrollados por economistas o contadores con formación en economía, quienes usaban un marco neoclásico para analizar el concepto de toma de decisiones, lo que influyó en la aparición de nuevas técnicas de Contabilidad de Gestión.

Posteriormente Ryam señala que a inicios de la década de los 70, la Contabilidad de Gestión se ve influenciada fuertemente por la teoría de la decisión estadística, por lo que se empieza a tener en cuenta el factor incertidumbre dentro de su campo, lo que incrementa su complejidad. Luego durante los años 80 la investigación positiva fue reemplazando la investigación normativa esto ya que como lo indicaba Ryam, et al en cita de Salgado (2010, 4) "Las teorías positivas, basadas en datos empíricos, parecían ofrecer a los estudiosos la posibilidad de evitar los juicios de valor y la especulación teórica de los modelos normativos*".*

Esta década se considera decisiva para la Contabilidad de Gestión ya que en esta se presentaron los principales cambios de enfoque, muchos de los cuales permanecen hasta la actualidad. A continuación se presenta un cuadro resumen con dichos cambios a partir de esta década.

	ENTORNO TRADICIONAL		NUEVO ENTORNO	
	SISTEMA DE PRODUCCIÓN	CONTABILIDAD DE GESTIÓN	SISTEMA DE PRODUCCIÓN	CONTABILIDAD DE GESTIÓN
PRODUCTOS	Pocos	- Corto plazo - Perspectiva interna	Muchos	- Largo plazo - Perspectiva externa
CALIDAD	Importancia baja	Supone un coste	Ventaja competitiva	Supone un beneficio para la organización
INVENTARIOS	Altos	Cálculos sofisticados	Tienden a minimizarse	Son indicadores de la ineficiencia de la organización
TECNOLOGÍA	- Baja - Poco flexible - Poco integrada	- Materia prima y MOD altos - Costes medios - Valora productos en curso	- Alta - Flexible - Integrada	- Materia prima y MOD bajos - Coste del lote - Mejora continua y control de cuellos de botella
ORGANIZACION	Funcional	Coste de las funciones	Grupos de mejora	Coste de las actividades

TABLA #9: Cambios en la Contabilidad de Gestión del entorno tradicional al nuevo entorno.
FUENTE: Gutiérrez (2005, 116)

Salgado (2010, 4) indica otras tradiciones de investigación alternativas desarrolladas con fuerza a partir de esa década, relacionadas con: "investigación de la Contabilidad Conductista, la Teoría de la Organización y la Contabilidad de Gestión, la Teoría Social y Contabilidad de Gestión, enfoques interpretativos, Teoría Crítica y Contabilidad de Gestión, investigación orientada a la práctica, entre otras. Todos estos enfoques han impactado en la Contabilidad de Gestión, generando líneas y campos de estudio que anteriormente no se contemplaban".

Con respecto a la evolución posterior Gutiérrez (2005, 117) afirma que "la realidad del nuevo entorno contemporáneo, que incluye una expansión de la tecnología de la información, una competencia global, una reducción del ciclo de vida de los productos e innovaciones tecnológicas y organizativas, configura un escenario para que los sistemas de información internos guíen a las empresas a tomar decisiones de inversión, a fijar sus objetivos a corto y largo plazo y a medir la eficiencia de sus procesos y la rentabilidad de sus productos"

A partir de la década de los 90 se incorporaron a la Contabilidad de Gestión nuevas herramientas como las siguientes (Gutiérrez, 2005, 117):

- "Los sistemas de costes por actividad (ABC);
- El desarrollo de los planteamientos del control de calidad total (TQM) dentro del ámbito de la Contabilidad de Gestión;
- El control contable de los círculos de calidad;

- La adaptación a nuevas técnicas de gestión tales como los sistemas de planificación de las necesidades de materiales (MRP), las tecnologías de producción óptima (OPT), las técnicas *Just in Time* (JIT) y los sistemas de fabricación flexible (FMS);
- La Contabilidad de gestión medioambiental;
- los nuevos indicadores de gestión integrales (BSC) y
- la utilización de sistemas expertos."

Rodríguez (2001, 139), indica que existen siete factores principales que han provocado cambios en la Contabilidad de Gestión.

> 1. "El cambio progresivo de una economía de producción hacia una de servicio.
> 2. La globalización a partir de la década de los noventa.
> 3. El aumento en la competitividad de las empresas a nivel mundial.
> 4. Avances tecnológicos y su aplicación a la administración de empresas.
> 5. Las firmas de contadores públicos han estado aumentando proporcionalmente sus servicios de consultoría y asesoramiento de carácter gerencial.
> 6. Los contadores que trabajan para el sector privado en el campo corporativo, tienen una mayor participación en la toma de decisiones. "

5.2. Principales temáticas de investigación en Contabilidad de Gestión

Pajuelo (2008), realizó un estudio que buscaba establecer cuáles eran las principales líneas de investigación en Contabilidad de Gestión entre 1995 y 2004, pero que vale la pena mencionar, por considerarse que muchas de estas temáticas continúan desarrollándose con fuerza en el mundo académico.

En este estudio, se llegó a la determinación de que la mayoría de las investigaciones se centran en el estudio de nuevas tendencias en Contabilidad de Gestión, seguido por planificación y control, toma de decisiones, modelos, evaluación de la ejecución, marco conceptual, organización, modelos cuantitativos, cálculo de costos, entre otros.

Dentro del estudio de nuevas tendencias en Contabilidad de Gestión se pueden resaltar las siguientes (Pajuelo, 2008, 6):

• "Nuevas tecnologías

- Aspectos Sociales
- Aspectos Medioambientales
- Contabilidad de Dirección Estratégica
- Gestión y Costes de la Calidad
- Consideración del entorno (cliente y mercado) en la toma de decisiones
- Nuevo Sistema de Información Contable
- Sistemas Basado en Actividades."

Las nuevas tendencias requieren que la Universidad como formadora de profesionales integrales, actualice sus curriculums de manera que se incluyan aquellos tópicos que hasta hace apenas un tiempo no se enseñaban en el área de la Contabilidad de Gestión. Rodriguez (2001, 141) destaca los siguientes: "compra y producciòn justo a tiempo, sistemas flexibles de manufactura, programas de costeo de calidad, costeo con base en la actividad, costeo por objetivo, costo de valor agregado, sistemas de producciòn integrada por computadora, integraciòn interfuncional de informaciòn, sistemas de control gerencial, precios de transferencia y consideraciones multinacionales, y medida de la actuaciòn, compensaciòn y consideraciones multinacionales".

5.3. Objetivos de la Contabilidad de Gestión

Bertolino, et al (2000, 53) señalan que el objetivo de la Contabilidad de Gestión es "la emisión de informes contables mucho más analíticos y desagregados, destinados a los usuarios internos, y para los cuales la periodicidad y pautas de confección se definen dentro del ámbito de la propia empresa, en función de sus necesidades de información".

Por su parte Robert y James, (1982, 4-5) indican que la información útil a las directivas de la empresa en forma de resúmenes u otra información que les sirva a sus cometidos específicos se denomina Contabilidad Gerencial y se emplea en tres funciones gerenciales: control (como medio de comunicación, de motivación y de evaluación), coordinación y planeamiento.

Las funciones gerenciales de control, coordinación y planeamiento se llevan a cabo sobre estrategias, objetivos y metas.

Adicionalmente, se resalta que la información gerencial requiere dos tipos de datos: datos históricos y cálculos futuros estimados, siendo los primeros registros de hechos pasados orientados principalmente a alertar sobre la existencia de problemas y los segundos estimaciones sobre posibles acontecimientos futuros, que tienen como función principal servir de orientación en la toma de decisiones para la resolución de problemas. Actualmente se está dando un mayor peso a la elaboración de información prospectiva.

La Contabilidad de Gestión tiene un vínculo muy fuerte con la toma de decisiones de carácter operativo a corto plazo, como lo son las siguientes según Blanco (2003, 371):

- "La organización del proceso productivo;
- La optimización de la capacidad existente;
- La utilización de los medios disponibles;
- El factor humano;
- El aprovisionamiento de los factores corrientes de la producción;
- El análisis y la relación de causalidad en las desviaciones controlables;
- La asignación de responsabilidades."

Sin embargo, la Contabilidad de Gestión ha ampliado su visión antes predominantemente operativa, para incluir información también en los niveles táctico y estratégico, de corto, mediano y largo plazo.

5.4. Dirección Estratégica, teoría basada en recursos y capacidades y Contabilidad de Direccionamiento Estratégico.

"En términos teóricos, la dirección estratégica es engañosamente sencilla: relevar y analizar la situación pasada y la actual, plantear lo que se prevé para el futuro, decidir el direccionamiento estratégico de la organización e implementar acciones para el cumplimiento de la misión." (Greco, 2004, 9)

"El objetivo de estos procesos es conocer el ambiente y fuerzas de la competencia para generar ventajas que permitan su desarrollo en forma consistente y durable."(Greco, 2004, 9)

Por otra parte, Rueda y Arias (2009) exponen su punto de vista sobre la Teoría Basada en Recursos y Capacidades (TBRC) que como precursora de la Gestión del conocimiento, direcciona a la empresa según los recursos y capacidades que posee para generar características distintivas. Se extraen algunos párrafos a continuación.

> "La TBRC surge de la dirección estratégica que supone que las organizaciones disponen de distintos recursos cada una que las hacen diferentes entre sí y que, a su vez, conllevan la generación de resultados diversos en un mismo nicho de mercado...indica la senda a seguir por la dirección estratégica de la empresa para su desarrollo futuro. De acuerdo con ello, se encuentran aplicaciones de la TBRC para prácticamente todas las actividades incluidas en el proceso de dirección estratégica: análisis estratégico, planificación estratégica y control estratégico…La competitividad que la organización logre dependerá de su enfoque en el desarrollo de competencias organizacionales (estratégica, táctica y operativa), racionalidad

y certidumbre, control y reacción, y adaptación e innovación. Rueda y Arias, 2009, 252-257)

Estos autores consideran más pertinente una mirada y explicación interna de la organización (como la TBRC) en la medida en que, los sistemas de información cuando son creados y adoptados por convicción o necesidad, tienen un mayor y más rápido impacto que los que son ordenados por la regulación que, en efecto, se adoptan de forma más ágil pero provocan una menor transformación en la entidad. (Rueda y Arias, 2009, 251)

Scali y Tapia (2010, 23) explican que la Gestión podrá adquirir el carácter de "estratégica cuando se analiza la efectividad del negocio en relación a su viabilidad, el contexto y el largo plazo; táctica cuando abarquen a las unidades de negocios y analicen las funciones de organización y coordinación en el mediano plazo, sobre la base de la Gestión estratégica y operativa cuando se refiera a las funciones de ejecución y control de operaciones básicas, que impactan en el corto plazo y que tiene fundamento en la Gestión táctica"

5.4.1. Contabilidad de direccionamiento estratégico

Para Aparisi y Ripoll (2001, 112), las organizaciones que consigan el éxito en el futuro serán aquellas que posean una mayor capacidad para gestionar los cambios acaecidos en el entorno y en la propia organización.

La Contabilidad de Dirección Estratégica, puede verse como la versión mejorada y adaptada a los cambios del entorno de la Contabilidad de Gestión, cuyo fin es satisfacer los requerimientos informativos de los diferentes usuarios internos a la organización, especialmente de la administración y preparar y presentar información que sirva para la toma de decisiones estratégicas, que permitan generar y mantener ventajas competitivas en busca de la excelencia empresarial, con una visión de más largo plazo y de incursión en nuevos mercados que garanticen además de la sostenibilidad en el tiempo el crecimiento empresarial.

La Contabilidad de Dirección Estratégica se puede definir, como la Contabilidad como sistema para la definición y control de la estrategia, entendida esta última como: "definición de las metas y objetivos básicos a largo plazo en una empresa, junto con la adopción de cursos de acción y distribución de recursos necesarios para lograr estos propósitos" (Montes, 2009, 45)

Si bien es cierto, que la Contabilidad de Dirección Estratégica es un concepto muy relacionado con la Contabilidad Administrativa o de Gestión, sus planteamientos no son exactamente los mismos ya que la Contabilidad de Dirección Estratégica tiene una visión de sostenibilidad y crecimiento en el tiempo,

interviniendo en tres procesos básicos de la alta dirección según el Observatorio Iberoamericano de Contabilidad de Gestión (1989):

> **1. "Diagnóstico permanente y evolutivo de la organización:**
>
> 1.1. Análisis del ámbito externo: determinación de las oportunidades y amenazas que presenta el entorno en cada momento.
>
> 1.2. Análisis interno: identificación de las fuerzas y debilidades de la empresa en cada uno de los segmentos de actividad.
>
> 1.3. Determinación de la posición competitiva de la organización: ventajas e inconvenientes que presenta (para apoyar la elección de estrategias).
>
> **2. Planificación estratégica**: determinación de objetivos, formulación de estrategias y su desarrollo e implementación.
>
> **3. Control estratégico** que asegure la obtención de ventajas competitivas, en un enfoque de mejora continua hacia la excelencia empresarial."

Rodriguez (2001, 144), llama a este tipo de contabilidad como Contabilidad de Gestión Avanzada y señala entre sus funciones: "discutir los efectos existentes en los sistemas de costo tradcional, resaltar los procedimientos mas modernos incluyendo el ERP Enterprise Resource Planning, y mostrar como diseñar sistemas que beneficien un mayor número de organizaciones".

Rueda y Arias (2009, 257-258) Indican que el sistema de información contable generará valor en la medida en que se alinee con el direccionamiento estratégico de la organización, mediante el fortalecimiento de los siguientes factores que garanticen la causa y el efecto entre información pertinente y la toma de decisiones acertadas, con efectos tanto externos como internos:

Visión estratégica de la organización		Alineación de la formación contable
Direccionamiento estratégico 1. Planeación estratégica 2. Planeación táctica 3. Planeación operativa	→	Temporalidad en el suministro de la información 1. Información de largo plazo 2. Información de mediano plazo 3. Información de corto plazo
Aprendizaje organizacional 1. Adaptación 2. Innovación	→	Análisis retrospectivo y prospectivo 1. Acumulación de información 2. Proyección y estimación de resultados
Administración de incertidumbre	→	Detección de factores claves de gestión
Reacción al cambio	→	Flexibilidad de la información (tiempo y forma)

Tabla # 10: Esquema de alineación de la información contable
Fuente: Rueda y Arias, 2009, 258

La información se hace determinante para el crecimiento de la organización y para la toma de decisiones que les permitan adaptarse a las circunstancias cambiantes. González y Bermúdez, (2008, 138) explican que la Teoría de Dirección y Organización hace énfasis en el estudio de tres campos de uso estratégico de la información: Percepción, Creación de Conocimiento y Toma de Decisión. Para describir estos tres campos hacen referencia al trabajo de Choo (1999), quien considera que la meta a corto plazo en el campo de la percepción, es el conocimiento de la organización por parte de quienes la integran y de las actividades que les corresponden y como objetivo a largo plazo garantizar la adaptación y permanencia de la organización en un entorno cambiante.

Respecto a la creación de conocimiento, se indica que este se genera cuando las organizaciones crean, organizan y procesan información generando nuevo conocimiento a través del aprendizaje organizacional.

El tercer campo de uso estratégico de la información, se da cuando la organización busca y evalúa información con el fin de que le sirva para tomar

decisiones, puede decirse que este es el fin último de las dos percepciones anteriores pues se requiere tener en cuenta la percepción y la creación de conocimiento para tener una adecuado soporte para la toma de decisiones. Esta toma de decisiones debe tener en cuenta los objetivos de la misma y realizar una evaluación de las alternativas posibles y sus potenciales resultados de la manera que la escogencia entre una alternativa y otra sea lo más fundamentada posible.

Fillol, Pontet y Ripoll (2008, 51) destacan que “en el entorno en el que se mueven las organizaciones, es necesario utilizar sistemas de información contable más abiertos que permitan realizar un seguimiento de la estrategia. Para ello los sistemas contables se deben modernizar y actualizar según los cambios que se producen en las empresas, mercados, productos, tecnologías y en la calidad”.

Los mismos autores indican que para la toma de decisiones estratégicas “se requiere de una gran y diversa cantidad de información, con implicación en el proceso de diferentes niveles de la organización, que influencian a diversas funciones organizativas. La competitividad exige a las organizaciones disponer de información interna y externa, con una determinada orientación que permita apoyar cualquier fase del proceso estratégico de las organizaciones” Fillol et al (2008, 54)

Desde la perspectiva de Cuervo (2001, 76) “El futuro está diseñado para quienes logren desarrollar ventajas competitivas sostenibles”. Este autor plantea que el costo, más que la diferenciación, es la principal cualidad a desarrollar por las empresas para ser exitosas, en la medida que ofrezcan mejores alternativas a los clientes que deben ser la razón de ser de cualquier organización, sin desmedro de la calidad. Es por eso que se resalta la importancia de la gerencia estratégica de costos.

Un ejemplo sobre una aplicación práctica de la Contabilidad de Dirección estratégica, se encuentra en Blanco (2004), quien hace un estudio sobre la Contabilidad de Dirección Estratégica en la promoción inmobiliaria, destacando que su principal misión es la gestión de escenarios que permita elegir aquel que genere un mayor valor agregado.

Para esto se destaca la importancia de saber el “donde estamos” y “hacia donde” se dirige la organización para poder así elegir el mejor camino. Partiendo de lo anterior, se procede a definir los objetivos, niveles y roles teniendo en cuenta que esto es “lo primero que se debe hacer a la hora de plasmar los diseños de los diferentes escenarios potenciales en la hoja electrónica, que en una fase posterior serán alimentados con los correspondientes datos e indicadores de carácter financiero y no financiero”. (Blanco, 2004, 2)

A estos objetivos se les establece una jerarquía y se pueden subdividir de manera que se establezcan los diferentes niveles que constituirán la estructura del

sistema. Posteriormente se establecen los roles que deben cumplir los diferentes actores, desde los de nivel operativo, hasta los de nivel directivo.

Blanco (2004, 2) siguiendo a Delavallée y Petitbon (2004:40) clasifica los diferentes actores que intervienen en la organización en cuatro categorías:

- Los que se ocupan solamente de una mínima asistencia y control.
- Los que se ocupan de más asistencia y menos control.
- Los tecnoestructurales que prestan asistencia y un control reforzado.
- Los que se implican fuertemente en la asistencia y en el control.

Debido a que los recursos con los que cuentan las empresas son escasos, se debe tener en cuenta el costo de oportunidad ocasionado por la elección de una u otra alternativa, por lo que cada escenario debe establecer los objetivos, niveles y roles, establecer el aporte a la creación de valor de cada uno y elegir dentro de las alternativas aquel que ofrezca una mayor creación de valor, que según Blanco (2004,4) "depende únicamente de lo que esperamos que ocurra en el futuro con el activo, que pretendemos valorar"

Todos los datos relevantes serán llevados a una hoja electrónica de escenarios estratégicos en las que "figuraran solamente las unidades de ejecución, que alcancen sin ningún problema la rentabilidad mínima o costo de capital exigido, pero sólo se analizarán detenidamente las que puedan proporcionar un aumento de valor, y sólo pasarán a ser referentes en el futuro, aquellas que proporcionan creación de valor". (Blanco, 2004, 6).

En referencia específica al rol que juegan los directivos de las empresas, se destaca que su labor es cambiante pero que existe un conjunto de premisas básicas sobre su actividad, es decir actividades que en cualquier escenario o situación deben promover Blanco (2004, 7):

- Cuidar la estrategia para asegurar la prosperidad de la empresa.
- Confeccionar información contable dirigida a todos las diferentes partes interesadas
- Gestionar la empresa desde la más alta cualificación.
- Cubrir el costo de capital, generar valor añadido, aumentar el valor y llegar al crecimiento del valor, objetivo primordial en nuestros días del strategic management accountant.

5.5. Sistemas de información estratégica

Los sistemas de información estratégicos, tienen por objetivo emplear los sistemas de información para mejorar la posición competitiva de una empresa. La información se ha convertido en una ventaja competitiva por lo que los sistemas

de información estratégicos adquieren cada vez más importancia dentro de las organizaciones.

Como efectos de los sistemas de información en el ámbito interno de la organización, Aparisi y Ripoll, (2001, 118-119), destacan que pueden ser vistos de las tres formas siguientes: “como instrumentos para reducir costes; como apoyo para la coordinación de las actividades de la cadena de valor; y como apoyo a la estrategia de diferenciación”.

La clave de una adecuada elección de la estrategia, está en la obtención de información oportuna y relevante, capaz de medir la actuación empresarial encaminada a asegurar la mejora continua, en la búsqueda de la excelencia en la dirección y el mantenimiento del nivel de competencia logrado.

5.6. Aspectos Importantes Sobre Los Informes Contables De Uso Interno, Resultantes Del Sistema Contable De Gestión Y Dirección Estratégica

El profesor García Casella (2000, 65) señala en forma de pregunta los problemas derivados de los informes contables de uso interno, y en este trabajo se intentará de manera muy puntual dar respuesta a las mismas:

5.6.1. ¿Cómo se determina la necesidad de informes contables de uso interno?

La Contabilidad actualmente tiene una connotación altamente financiera como en el caso de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) emitidas por el IASB, que están siendo adoptados por una gran parte de los países del mundo.

Como lo menciona Mantilla (2000, 34) “La Contabilidad Financiera tiene objetivos diferentes y características propias. Responde a las necesidades de información de los diferentes usuarios externos” por lo tanto no satisface los requerimientos informativos de los usuarios internos (gerentes, administradores) quienes requieren información útil para la toma de decisiones de gestión.

La Contabilidad Financiera no es suficiente para analizar la situación real de una empresa. Debe estar auxiliada por la Contabilidad Gerencial (Bertora, 1975 en García Casella y Rodríguez de Ramírez, 2001, 157).

Fowler (2011, 27) indica al respecto: En el caso de los estados financieros, no puede pretenderse que:

a) “Un juego de ellos satisfaga todas las necesidades de todos sus usuarios

b) Éstas sean totalmente consideradas por las NC para su preparación

Ante estas limitaciones, se suele considerar adecuado que las NC se diseñen considerando las necesidades de información de quienes proveen de recursos a los emisores de estados financieros"

Fronti et al (1996, 35-36) agrega varias limitaciones de los estados contables a saber:

- "No explican las condiciones en que se encuentra la empresa: la situación económica y financiera de la entidad y los resultados de sus operaciones, expuestas en los estados contables, constituyen una clave fundamental. No obstante debemos reconocer que las condiciones macroeconómicas y microeconómicas que rodean el proyecto no se encuentran claramente expuestos.

- Existencia de un nuevo competidor: no resulta común que una empresa presente como información, acompañando a los estados contables, la situación de mercado que debe enfrentar ante un nuevo competidor. Esta circunstancia puede desencadenar un conjunto de acciones de gran importancia como reducción de precios de ventas, pérdida de parte del mercado, modificación de la estructura de producción y de costos, etcétera.

- La aparición de un nuevo producto sustituto del que la empresa comercializa: con diferente grado de dificultad, respecto del caso anterior, pero sin dejar de reconocer que puede tratarse de la aparición de un nuevo producto que sustituye a uno que la empresa fabrica y vende, y tiene gran significación en cuanto a su participación relativa en la mezcla de venta.

- Problemas originados por situaciones coyunturales en la economía del país o de la región: no se presentan los cambios a las reglas de juego macroeconómicas, que alteran el desenvolvimiento de la entidad, por lo que pueden variar para el futuro sustancialmente sus planes y fines".

Por lo anterior, se establece como una necesidad el desarrollo de informes contables de uso interno, que los usuarios internos puedan realmente utilizar como soporte de sus decisiones, señalando unos esquemas generales, de los cuales cada empresa utilizará lo que más se adecúe a sus características y necesidades para generar su propio sistema de gestión y agregando información que complemente los estados contables financieros para hacer frente a las limitaciones recién mencionadas.

5.6.2. ¿Quién y cómo se diseñan los informes contables de uso interno?

Se requiere el desarrollo de Sistemas Contables Administrativos o de Gestión, concepto que ha evolucionado hacia lo que se denominan sistemas contables de direccionamiento estratégico. Hasta el momento no existe un marco de referencia para que las entidades preparen y presenten informes contables de uso interno, ya que la regulación en materia de Contabilidad se limita a establecer los parámetros para preparación y presentación de informes financieros para usuarios externos.

Existen diferentes herramientas administrativas e informes contables de uso especial que pueden presentarse voluntariamente por parte de las diferentes empresas, sin que se haya llegado a un consenso sobre cuáles son las mejores prácticas y cuál la información más relevante para que las empresas se sostengan y crezcan en el tiempo, ejecuten sus estrategias y se dirijan hacia el éxito.

Siendo así la comunidad académica contable debe encargarse del desarrollo de propuestas que suministren los elementos básicos a ser tenidos en cuenta por las empresas para alcanzar sus objetivos desde la perspectiva interna. Esto se debe hacer mediante:

- La identificación de los usuarios a los que se dirige[13]
- La identificación de las necesidades y requerimientos de información de estos usuarios
- La caracterización del entorno en el que estos usuarios se desenvuelven.

Teniendo en cuenta estos aspectos es posible plantear el objetivo de la propuesta, con base a la cual, se identificarán y desarrollaran sus elementos, que posteriormente serán implementados al interior de las empresas a la medida de sus necesidades.

No obstante, Fowler Newton (2011, 376-377) al referirse a los informes contables internos, da una serie de pasos lógicos a tener en cuenta, como parte del diseño del sistema contable de una entidad para lo cual es necesario:

a) "Relevar las tareas que:

1) se ejecutan dentro de la entidad;
2) obligan a tomar decisiones

b) para cada una de las tareas relevadas, identificar

[13] Para los usuarios y necesidades identificados en este trabajo, remitirse al capítulo 2

1) sus características;
2) la información necesaria para su ejecución;
3) su ejecutor;

b) evaluar en qué medidas la información necesaria para cada decisión:

1) puede obtenerse consultando directamente los registros contables o leyendo los estados financieros;
2) Debe prepararse especialmente y volcarse en ICI;

d) Considerar, para cada información de posible inclusión en un ICI:

1) El beneficio de contar con ella;
2) El costo marginal demandado por su preparación;
3) En el caso de ser confidencial, el riesgo implicado por su difusión;

e) Definir los ICI por emitir y (para cada uno de ellos) su contenido, su forma, su soporte físico, su frecuencia de emisión y la nómina de personas que tendrá acceso a él."

5.6.3. ¿Cuál es la relación entre los informes contables de uso interno y el sistema contable integrado del ente?

García y Rodríguez (2001) señalan la existencia de diferentes segmentos contables como lo son la Contabilidad Patrimonial o Financiera, la Contabilidad Gerencial, la Contabilidad Social, la Contabilidad Económica o Nacional y la Contabilidad Gubernamental.

Con referencia a las empresas del sector privado, es posible señalar que estas podrían generar informes patrimoniales o financieros, gerenciales y sociales como un sistema contable integrado, de manera que se satisfagan las necesidades informativas de los diferentes partes interesadas. Es decir, el sistema contable del ente debe entregar informes para cada segmento en particular e informes integrados donde se muestre las principales interrelaciones entre los diferentes segmentos.

El sistema contable del ente es un sistema de información y comunicación que debe suministrar información a las diferentes partes interesadas, para que estas tomen sus respectivas decisiones de la manera más acertada posible. La información contable no puede limitarse a la confección de una información únicamente con el fin de cumplir con requerimientos legales y/o fiscales, o únicamente para la toma de decisiones por parte de usuarios externos. De esta manera, el sistema contable de la entidad no puede ser únicamente financiero sino que requieren la integración con información derivada de otros segmentos como el

gerencial que suministra información de carácter interno que puede contribuir a la ejecución de estrategias diferenciadoras en cada organización.

5.6.4. ¿Se pueden hacer informes contables de uso interno sin considerar la regulación contable?

A este respecto Larson y Kelly citados por García Casella (2001, 71) afirman: "La credibilidad de la información financiera no deriva necesariamente sólo de la aplicación de reglas uniformes. La credibilidad se alcanza cuando los usuarios entienden la naturaleza de la información que reciben y son capaces de evaluar la fiabilidad de la información."

La regulación en materia contable en el mundo se realiza respecto al segmento Patrimonial o Financiero, pues se busca proteger los intereses y satisfacer las necesidades de los grandes grupos de interés —los inversionistas— especialmente de las grandes organizaciones o de mercados de capitales.

Es posible generar informes contables de uso interno sin considerar la regulación existente, ya que esta regulación no está dada para la confección de informes internos o administrativos. Por lo tanto se necesita la identificación de la estructura de un sistema contable que suministre los elementos más importantes a ser tenidos en cuenta para la preparación y presentación de información interna útil, comprensible y fiable, sin que necesariamente sea regulada.

Cuando dichos elementos estén identificados cada entidad se encargará de su aplicación en la práctica a mayor o menor escala de acuerdo a su tamaño y complejidad.

5.6.5. ¿Los informes contables de uso interno se pueden hacer en unidades físicas?

Según García Casella y Rodríguez de Ramírez (2001,281) "los modelos contables se pueden definir a partir de elementos que no necesariamente son susceptibles de cuantificación monetaria"

No solo la información expresada en términos monetarios es útil para la toma de decisiones. Información cuantitativa no monetaria como la expresada en términos numéricos o unidades físicas, así como la información de carácter cualitativo pueden ser de gran utilidad a los diferentes usuarios encargados de la toma de decisiones además de ser necesaria.

De hecho la información requerida por los usuarios internos de la organización es una información mucho más analítica y desagregada que les permita la toma de decisiones operativas, tácticas y estratégicas. Este tipo de

información no es suministrada en gran medida por la Contabilidad Financiera. Los profesores Álvarez y Blanco en cita de Ripoll y Aparisi (2001, 184) señalan con respecto a la Contabilidad de Dirección Estratégica que:

> "la Contabilidad de Dirección Estratégica analiza e interpreta toda clase de informes financieros y no financieros, cuantitativos y cualitativos procedentes de la organización y de su entorno competitivo, con el fin de obtener información estratégica suficiente, relevante, y oportuna para apoyar racionalmente la adopción de estrategias empresariales más adecuadas así como su correcta implementación y control"

Según Fowler (2011, 38) La periodicidad de emisión de los Informes Contables Internos (ICI) debe definirse por separado para cada uno de ellos y teniendo en cuenta que:

a) "Una información es útil cuando:

1. Es relevante a las necesidades de las personas a quienes está dirigida;
2. Está disponible cuando todavía puede incidir sobre la toma de alguna decisión (es oportuna);

b) Su costo de preparación debe estar compensado por los beneficios que ella produce."

El cuadro siguiente muestra el origen y algunos ejemplos de datos útiles para la preparación de Informes Contables Internos, de los cuales varios son medidos en otras unidades diferentes a la moneda corriente:

Datos	Ejemplos
Provenientes del sistema contable	• Los datos contenidos en los estados financieros y en otros informes suministrados al público • El saldo disponible en cada cuenta corriente bancaria • Los derechos a percibir de los clientes (importes y vencimientos) • La existencia disponible de cada mercadería • Lo adeudado a cada proveedor y su composición (importes y vencimientos)
Otros de origen interno	• Los pedidos de cada cliente que están pendientes de aprobación • Los pedidos de cada cliente que han sido aprobados y se encuentran pendientes de entrega • La parte no utilizada del límite de crédito concedido a cada cliente • La mercadería adquirida pero no recibida • La parte no utilizada del crédito concedido por cada proveedor • Cambios en el plantel de empleados • Presupuestos
Combinaciones de datos surgidos del sistema contable y de otros obtenidos internamente.	• Comparaciones entre resultados presupuestados y reales • Comparaciones entre líneas de crédito disponibles y las partes aprovechadas de ellas
Otros de origen externo	• Situación económica general en los ámbitos geográficos en que la entidad actúa • Situación de los mercados donde se adquieren insumos y precios de ellos • Situación de los mercados donde se venden bienes o servicios y precios de los competidores • Tasas de interés • Líneas de financiamiento a las que la entidad podría acceder
Combinaciones de datos de origen interno y externo	• Comparaciones entre precios propios y de competidores

Tabla #11: Datos útiles para la preparación de informes contables internos
FUENTE: Fowler (2011, 371-372)

CONCLUSIONES DEL CAPÌTULO 5

La Contabilidad debe apoyar el proceso estratégico empresarial, por lo cual, debe tener en cuenta la información generada por los diferentes segmentos contables, especialmente el financiero y el gerencial, complementado con la aplicación de nuevas herramientas y técnicas útiles para determinados fines.

Es importante destacar la evolución que ha tenido el segmento contable gerencial, desde la Contabilidad de Costos que en sus principios tenía por finalidad la determinación de precios de venta y posteriormente se utilizó para suministrar información sobre los procesos de coordinación y distribución de los productos, la medición de la eficiencia, la eficacia y el rendimiento, por lo que se convirtieron en una herramienta útil a los fines de la gestión ya que la determinación y manejo de los costos tenían impacto en un rango mucho más amplio de decisiones, incorporando también el factor incertidumbre.

Actualmente se hace un énfasis más fuerte en el largo plazo, se tiene en cuenta en mayor medida los aspectos y perspectivas externas, hay un enfoque de mejora continua y los costos se gestionan al nivel de las actividades. Todo esto, se atribuye primero a las nuevas necesidades informativas en un mundo cambiante y a la incorporación dentro de la Contabilidad de nuevas herramientas y técnicas como las que se trataran en el siguiente capítulo.

La información gerencial tiene como funciones principales el control (como medio de comunicación, de motivación y de evaluación), la coordinación y el planeamiento. Desde una perspectiva estratégica, los fines son los mismos, pero no se limitan al nivel operativo o táctico o a los objetivos y las metas, sino que también involucra la el control, la coordinación y el planeamiento de la elección y puesta en marcha de las estrategias de la organización, basándose en información histórica, pero cada vez más, prestando una atención especial a lo prospectivo y al impacto que el entorno y las situaciones externas pueda tener tanto en el corto, mediano y largo plazo.

Los sistemas de información contable de las organizaciones ayudan a la generación y mantenimiento de ventajas competitivas. Mostrar la evolución de la información de gestión desde sus inicios en la Contabilidad de Costos, permite tener conciencia de la importancia de este segmento e indica la forma en la que se ha venido construyendo e involucrando nuevas formas de hacer y nueva información que permita hacer frente al actual mundo cambiante y las nuevas demandas de los usuarios.

El presente trabajo tiene en cuenta dicha evolución histórica del segmento de la Contabilidad Gerencial, pero ahora agregando o profundizando en la información necesaria para la elección y mantenimiento de estrategias y para la generación de ventajas competitivas, especialmente para las pequeñas y medianas empresas.

En este capítulo también se trató de dar respuesta brevemente a los interrogantes planteados por el Dr. García Casella (2000, 65), en relación a los problemas derivados de los informes contables de uso interno que se derivarán del Sistema Contable de dirección estratégica.

En resumen, se puede decir que, teniendo en cuenta que los informes propios del segmento de la Contabilidad Financiera no son suficientes para atender a los requerimientos informativos de los diferentes usuarios internos de las organizaciones, existe la necesidad de producir esquemas generales que puedan adaptarse a PYMES de diferentes tamaños y producir informes adecuados a las necesidades de estos usuarios de manera general.

Los Sistemas Contables Administrativos o de Gestión, han avanzado hacia la incorporación de la Estrategia de la organización, de manera que ofrezca información que sirva de apoyo a la toma de decisiones que apoyen la generación de ventajas competitivas sostenibles.

Aunque existen herramientas contables administrativas e información contable especial que se presenta voluntariamente, no hay consenso sobre los parámetros mínimos que podrían contribuir al suministro de información interna de calidad.

El sistema contable del ente es un sistema de información y comunicación que debe suministrar información a las diferentes partes interesadas. Esto supera el suministro de información legal o fiscal o la financiera que actualmente tiene preponderancia.

No es necesario regular la elaboración de información contable de carácter interno, pero se cree que sí es posible definir una estructura que suministre algunos elementos importantes a tener en cuenta para elaborar información interna útil para la implementación y seguimiento de estrategias, que es el propósito de este trabajo.

CAPÍTULO 6

CAPITULO 6: PRINCIPALES HERRAMIENTAS UTILIZADAS POR LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN

Contenido del capítulo

6.1. Control estratégico de costos
6.2. Costeo y gestión basados en actividades (ABC)
6.3. Presupuestos
6.4. Cuadro de Mando Integral
6.5. Evaluación Comparativa (Benchmarking)
6.6. Justo a Tiempo
6.7. Six sigma
6.8. Gestión de la calidad total (TQM)
6.9. Indicadores
6.10. Gestión de Escenarios

Siguiendo a Rueda y Arias (2009, 251) “Si el entorno cambia y es dinámico y altamente competitivo, la información se verá presionada a cambiar y a ser flexible…Como consecuencia de lo anterior, la teoría de la Contabilidad ha evidenciado una doble relación entre lo administrativo y lo contable, que corresponde a momentos históricos distintos de la disciplina. Un primer estado demuestra que lo administrativo determina o influencia lo contable, mientras que uno posterior ha evidenciado que lo contable ayuda a impulsar a las organizaciones”

En la concepción tradicional de la Contabilidad de Gestión se consideraban como principales herramientas, los presupuestos y el control de costos. Actualmente y debido a los cambios permanentes en el entorno, han surgido nuevas propuestas encaminadas a contribuir a que las empresas posean la información necesaria para hacerle frente a dichos cambios. La mayoría de estas herramientas han sido implementadas en organizaciones de gran tamaño, no siendo de aplicación muy generalizada en las entidades más pequeñas. Sin embargo se considera que hay elementos en dichas aplicaciones que pueden ser de utilidad para ayudar al proceso decisorio en las PYMES. Será el propósito del presente escrito en el capítulo siguiente, definir qué herramientas pueden relacionarse o ser de utilidad para proponer el sistema contable de dirección estratégica dirigido a este tipo de empresas.

A continuación se presenta una breve descripción de algunas de las reconocidas herramientas de Gestión, sobre las cuales la Contabilidad Gerencial apoya sus informes. Cabe aclarar que, a pesar que algunas de estas herramientas son aplicadas directamente a los procesos, tanto operativos cómo administrativos los datos generados por ellas son procesados y transformados por la Contabilidad

en información útil para la toma de un amplio rango de decisiones. El siguiente es un listado enunciativo no taxativo:

1. Control Estratégico de Costos
2. Costeo y Gestión Basados en Actividades (ABC)
3. Presupuestos
4. Cuadro de Mando Integral (Balanced Scorecard)
5. Evaluación Comparativa (Benchmarking)
6. Justo a Tiempo
7. Six Sigma
8. Gestión de la Calidad Total (TQM)
9. Indicadores
10. Gestión de Escenarios

Se procederá a realizar una breve reseña de cada una de estas herramientas.

6.1. Control estratégico de costos

Cuervo (2001) reconociendo las deficiencias propias de los sistemas tradicionales de costos, especialmente en lo que respecta a la adecuada asignación de los costos indirectos de fabricación a los objetos de costos, destaca el control estratégico de costos como una alternativa para hacer frente a las mismas, teniendo en cuenta que su cálculo ya no se usa con el fin principal de asignar los precios de los productos, sino de determinar los costos que resulten más competitivos.

Se destacan los siguientes puntos para un control efectivo:

- Una empresa será rentable si la velocidad a la que genera el dinero es mayor a la velocidad a la cual se lo gasta.
- El mantenimiento de inventarios en poder de la empresa empieza a considerarse un costo de mala calidad, ya que la idea es que se fortalezca la capacidad empresarial de responder de manera inmediata a las solicitudes de los clientes.
- Los costos deben estar claramente identificados, es decir, la empresa debe saber con certeza qué es lo que hace que el costo se origine.
- Deben tenerse en cuenta que la evaluación y control de los costos debe hacerse a lo largo de toda la cadena de valor y no solamente en el proceso de producción. El análisis de la cadena de valor y el aprovechamiento de los vínculos que se den entre una parte y otra de la cadena, hacia adelante o hacia atrás permitirá la generación de ventajas competitivas.

- Un elemento que puede ampliar la perspectiva para que los agentes interesados tomen decisiones adecuadas, es la inclusión de los costos de la actividad empresarial, así como los costos de no hacer determinada actividad, proyecto, etc., o lo que se denominan costos de oportunidad.

- La determinación del costo en sí mismo no es tan importante como el hecho que con su obtención se realice una adecuada Gestión.

- Deben eliminarse todas las actividades y procesos que no generen valor a la organización, así como los gastos innecesarios o despilfarros. De igual forma deben identificarse y eliminarse los cuellos de botella que ocasionan demoras y pérdidas de eficiencia.

- La responsabilidad sobre el control de los costos recae sobre todos los miembros de la empresa quienes deben aportar a la eficiencia desde cada una de sus posiciones.

- Debe buscarse la máxima utilización de la capacidad productiva instalada.

- La constitución de alianzas estratégicas es un factor importante para permitir la reducción de costos.

Lo anterior se puede materializar mediante la implementación de sistemas de costos basados en actividades (ABC)[14] y su correspondiente gestión (ABM)[15].

6.2. COSTEO Y GESTIÓN BASADOS EN ACTIVIDADES (ABC)

El Costeo Basado en Actividades (ABC por sus siglas en inglés) surge a mediados de los 80 debido a la necesidad de un sistema de costos innovador que atendiera las nuevas necesidades de un análisis estratégico de costos, y es considerado como la parte instrumental del gerenciamiento estratégico de costos, según la cual son las actividades de todas las áreas funcionales de manufactura las que consumen recursos y los productos consumen las actividades con el objetivo de discriminar en las actividades que adicionan valor y las que no adicionan valor a los productos.

[14] Por sus siglas en inglés (Activity Based Costing)
[15] Por sus siglas en inglés (Activity Based Management)

Noa (2010, 64) señala algunas de las principales ventajas del ABC sobre los sistemas tradicionales:

- “Continuo perfeccionamiento a través de la eliminación de costos de actividades que no adicionan valor
- Contabilidad basada en actividades
- Metas determinadas por el mercado
- Mejor monitoreo de los costos, teniendo en cuenta los objetivos de los informes gerenciales.”

El costeo basado en actividades mejora los sistemas tradicionales de costos, especialmente en todo lo que se relaciona con los costos indirectos y los ahora llamados costos de apoyo. Bajo este sistema, cada uno de los costos tiene su propio inductor de costos (tasa de asignación por cada CIF Costo Indirecto de Fabricación). No se ubica solamente en el eslabón de producción sino que se tiene en cuenta el costo total.

Este sistema permite determinar qué actividades en la cadena de valor están realmente agregando valor a la organización.

Es muy importante conocer todos los niveles de la organización y tener en cuenta la estructura en la que se ejecutan las actividades dentro de la empresa: un macroproceso está conformado por varios procesos; los procesos a su vez se conforman de un grupo de actividades y las actividades están compuestas por un conjunto de tareas. Las organizaciones de acuerdo a su tamaño definen su estructura hasta el nivel de proceso o de macroproceso, esta última generalmente aplicada cuando la organización tiene un tamaño considerable y por lo tanto tiene una mayor cantidad de procesos que debe agrupar en secciones más amplias como lo son los macroprocesos.

El primer paso hacia la implementación de sistemas de costos basados en actividades (ABC) es la medición de los tiempos de cada una de las actividades ejecutadas en cada uno de los niveles de la organización, así como de cada uno de los recursos utilizados para su adecuado funcionamiento. Esta medición requiere un alto grado de detalle.

Debe conocerse también el total de los recursos en un periodo determinado, (por ejemplo un mes), para lo cual es necesario disponer de un estado de resultados y de un inventario actualizado de los activos fijos.

El total de los recursos es distribuido a cada una de las actividades que conforman la cadena de valor de la organización, debido a que cada una de ellas consume recursos, claro está que en diferentes proporciones, por lo que cada actividad debe tener su propio inductor de costos denominado inductor o driver primario definido de acuerdo a su relación de causalidad y tomados generalmente

de las encuestas realizadas al personal sobre tiempos y recursos, y analizando en cada caso particular qué hace que el costo sea mayor.

A su vez, el costo de cada una de las actividades es consumido por los objetos de costos que son los que la organización pretende costear. Esta distribución se realiza por medio de inductores o drivers denominados secundarios. De esta forma se obtiene una distribución de los costos más acorde a la realidad.

Una nueva perspectiva de este sistema es la formulada por Kaplan y Anderson (en cita de Smolje, 2007, 60), denominada Time-Driven ABC o ABC basado en el tiempo de trabajo, “en este enfoque revisado y ajustado sobre ABC, los gerentes directamente estiman las demandas de recursos que cada transacción, producto, o cliente generan, más que en concentrarse en asignar costos de los recursos primero a las actividades y luego a los productos o clientes”, así, luego de haber identificado cada grupo de recursos, se realizan estimaciones para dos parámetros:

1) El costo por unidad de tiempo de recurso utilizado
2) La cantidad de unidades de tiempo del recurso que consume cada unidad de costeo u objeto al que se asignaran los costos.

Lo anterior se constituye en una simplificación de los inductores de costos, ya que se sustituyen los inductores requeridos por el tradicional sistema de ABC, por inductores de costos relacionados con el tiempo de trabajo de cada proceso.

Teniendo en cuenta que las empresas se componen de un conjunto de actividades, la Gestión Basada en Actividades (ABM) se centra en las mismas para el análisis de la empresa así como para la toma de decisiones, en pro del mejoramiento interno y operativo y la generación de ventajas competitivas. Este sistema de gestión tiene como componente fundamental, el costeo basado en actividades. Según Smolje (2007,61) “ABM apunta a dos objetivos: mejorar los valores recibidos de los clientes y mejorar las utilidades, centrándose en las actividades y su gerenciamiento”. Esto se hace mediante la planeación, el mejoramiento continuo y el control de las actividades de valor de la organización, por lo cual el enfoque esta puesto en la acción. Es una forma de gestionar el equilibrio entre los requerimientos de los clientes y la rentabilidad del negocio. El ABM contribuye a mejorar la capacidad estratégica de la organización.

6.3. Presupuestos

Los presupuestos se han constituido en una herramienta de alta utilización por parte de las empresas, ya que en base a él se toman muchas de las decisiones, especialmente las de carácter operativo, resaltando su utilidad en la planificación, la coordinación y el control de las actividades empresariales. En la

planificación, ya que planea las actividades a desarrollarse en la empresa durante un periodo determinado y sus respectivos responsables. Es útil a la coordinación ya que promueve la integración de las diferentes unidades componentes de la empresa hacia la búsqueda de unos objetivos comunes plasmados en el presupuesto integrado. Y el control de las actividades se realiza mediante la comparación de lo presupuestado con lo realmente ejecutado, determinando las causas de las desviaciones e implementando las medidas correctivas a las que haya lugar.

Sin embargo, los presupuestos tienen varias limitaciones a saber (Bidart, 1981): “es un pronóstico, es rígido, es restrictivo y es un solo medio”.

El carácter que tiene de ser tan sólo un pronóstico o aproximación hace necesario tener en cuenta que existe la posibilidad de que éste en su ejecución no se ajuste del todo a la realidad; se considera rígido en el sentido que, al preestablecer unos valores tanto en unidades físicas como monetarias de ingresos y egresos, la ejecución se lleva a cabo, teniendo tales valores como definitivos e inalterables; es restrictivo ya que al tener que ajustarse a lo establecido por el presupuesto, el personal a cargo de su aplicación puede sentirse en cierta forma limitado para actuar y por último es sólo un medio, ya que se constituye en una herramienta para la dirección mas no la sustituye de forma alguna.

A pesar de dichas limitaciones, los presupuestos se constituyen en una herramienta para la toma de decisiones que contribuye a minimizar un poco la incertidumbre sobre el futuro e identificar riesgos.

De igual forma, Bidart (1981, 8-14), enumera las condiciones necesarias para la implementación de una adecuada política presupuestaria:

a) “Estructura orgánica claramente definida
b) Participación activa de los distintos niveles
c) Plan de cuentas compatible con las necesidades de la tarea presupuestaria.
d) Información estadística
e) Sistema de costos adecuado
f) Estadísticas e información externas
g) Metodología presupuestaria”

Existen alternativas a los presupuestos tradicionales como por ejemplo los Presupuestos base cero (PBC). Este tipo de presupuestación es considerado una herramienta gerencial para la toma de decisiones respecto a la asignación de fondos a las diferentes actividades y procesos que componen la empresa.

Los presupuestos base cero son una evolución de los procedimientos de planeación y presupuestación tradicionales cuyo defecto era que centraban su

atención en la comparación con los niveles de gasto del año anterior, lo que no es suficiente para hacer frente a los cambios reales del entorno y a los nuevos requerimientos de la empresa para enfrentar dichos cambios.

Pyhrr (1974, 450), da una definición de presupuesto base cero y lista los elementos que lo conforman, de la siguiente manera: "es un proceso lógico que combina los distintos elementos de una buena dirección. Los elementos clave del PBC incluyen: 1) Identificación de los objetivos, 2) evaluación de medios alternativos para llevar a cabo cada actividad, 3) evaluación de niveles alternativos de fondos (eliminaciones, niveles más bajos, iguales o mayores que los actuales), 4) evaluación de medidas de las cargas de trabajo y de desempeño y 5) establecimiento de prioridades"

Lo importante de este método es que permite la evaluación de las actividades que se desarrollan en la empresa, para visualizar si deben eliminarse o modificarse, específicamente respecto de su nivel de financiamiento, el cual puede mantenerse, reducirse o aumentarse de acuerdo a la evaluación previa.

Otra alternativa son los pronósticos móviles, que son proyecciones periódicas (por ejemplo trimestrales), realizadas para un periodo aproximado de dos años, que se actualizan constantemente de acuerdo a la última información de la que se disponga. Su diferencia con los presupuestos tradicionales radica en que los pronósticos móviles no establecen una meta fija de cumplimiento anual y por su revisión y alimentación constante, permiten a las empresas una mayor flexibilidad y mejora sus condiciones de adaptabilidad a los cambios del entorno, mientras que los presupuestos tradicionales son mucho más rígidos.

Esto es una ventaja, si se tiene en cuenta que el mundo no es estático, y que siempre se dispone de nuevas variables que en muchos casos son relevantes pues afectarían el presupuesto de manera significativa. Sin embargo tal vez puede requerir costos mayores en relación a los presupuestos estáticos y mayor dedicación en su revisión y actualización constante, por lo que deben establecerse los análisis de costo beneficio a que haya lugar.

6.4. Cuadro de Mando Integral

El denominado cuadro de mando integral (CMI) o Balanced Scorecard, resultado del estudio realizado en 1990 denominado "la medición de los resultados en la empresa del futuro" por Kaplan y Norton, aparece como una alternativa de respuesta a estas nuevas necesidades, ofreciendo información valiosa a los directivos de las empresas para **"**reducir la incertidumbre, mejorar el proceso de toma de decisiones y modificar las consecuencias de una decisión tomada anteriormente" (Aparisi y Ripoll, 2001**,** 120).

"El Cuadro de Mando Integral (CMI) o Balanced Scorecard, es un marco conceptual que contribuye a la materialización de la visión y las estrategias organizacionales, en mediciones y objetivos tangibles. Es un sistema de comunicación, información y aprendizaje, que complementa los indicadores financieros con indicadores de desempeño futuro" (Kaplan y Norton, 1996).

Kaplan y Norton (1996 y 1997) afirman que el CMI es la herramienta que permite ofrecer una visión completa de la organización, generando información sobre:

a. La satisfacción y la lealtad de los clientes actuales, y la atracción de nuevos clientes de segmentos y áreas de mercados nuevos.
b. La introducción de productos y servicios innovadores que vienen a satisfacer las necesidades de determinados clientes.
c. Ofertar una serie de productos y servicios de alta calidad, con un bajo coste y con plazos de entrega más cortos.
d. Mejora continua de las capacidades de proceso, calidad y tiempos de respuesta, a través de la movilización de las habilidades y la motivación de los empleados.
e. Implementación de la tecnología, bases de datos y sistemas de información.

El Balanced Scorecard, visualiza a la organización como un todo, pero desplegándose en cuatro perspectivas:

- Perspectiva financiera
- Perspectiva del cliente
- Perspectiva de los procesos internos
- Perspectiva desarrollo, innovación y crecimiento.

Partiendo del adecuado planteamiento de la misión y visión de la empresa, se derivan una serie de objetivos estratégicos en cada una de las perspectivas. Sistemáticamente, si se parte de unos procesos de innovación tanto tecnológicos como del talento humano, se genera un impacto positivo en los procesos y procedimientos internos de la organización, que a su vez se reflejarán en una mejora significativa en la satisfacción del cliente, la creación de valor y la generación de rasgos diferenciadores frente a la competencia. Todo esto redundará en una mejora en la productividad y la rentabilidad, de la que una parte se reinvertirá en nuevos procesos de innovación y crecimiento y el ciclo continuará indefinidamente generando mejoramiento constante.

6.5. Evaluación Comparativa (Benchmarking)

Esa técnica de gestión consiste en identificación de las mejores prácticas (tanto internas, como externas a la organización) y la posterior comparación de los

procesos, productos o servicios desarrollados con dichas prácticas. Se trata pues de un análisis que permite evaluar la gestión interna, en relación con el medio externo (empresas exitosas en actividades similares a las desarrolladas por la empresa o que produzcan un mismo producto o servicio con altos estándares) o interno (en el cuál la comparación se realiza con otras operaciones similares dentro de la misma empresa o de diferentes periodos).

El objetivo del benchmarking, es identificar ejemplos de desempeño superior y cuáles son los factores que intervienen o contribuyen a ello, para posteriormente cambiar o mejorar las prácticas actuales, con el fin de alcanzar dichos estándares.

Watson (1995, 24-26) señala varias generaciones del benchmarking. La primera de ellas se denomina **ingeniería de inversión**, que "tiende a ser un enfoque técnico, basado en la ingeniería para las comparaciones entre los productos"; La segunda generación es el **benchmarking competitivo** que trasciende las comparaciones orientadas al producto, para incluir la comparación de los procesos con aquellos de los competidores. La tercera generación es el **benchmarking de proceso,** que se basa en el desarrollo de analogías entre los procesos industriales de dos o más compañías. Ya no se centra solamente en los competidores sino que incluye en el análisis compañías independientes de la industria que cuenten con sólidas prácticas y métodos reconocidos. La cuarta generación es el **benchmarking estratégico** definido por el autor cómo "un proceso sistemático para evaluar alternativas, implementar estrategias y mejorar la performance, interpretando y adaptando las estrategias de éxito de otros asociados que participan en una alianza empresarial."

Smolje (2007, 62) presenta los pasos para la implementación del Benchmarking:

1) "Selección de un producto o proceso a copiar;
2) Identificación de los indicadores adecuados;
3) Elección de las compañías externas o áreas internas con las cuales comparar;
4) Recolección de datos sobre desempeño y prácticas del modelo parámetro;
5) Análisis de los datos y búsqueda de oportunidades de mejora;
6) Adaptación e implementación de las mejores prácticas, estableciendo metas razonables y asegurando aceptación por parte de los empleados."

6.6. Justo a Tiempo

Esté método de gestión consiste en la búsqueda y eliminación de los desperdicios y las acciones innecesarias para el desarrollo de determinada

actividad, es decir la producción exacta de los elementos que se necesitan, en las cantidades necesarias en un determinado momento, en la búsqueda de la eficiencia y la reducción de costos, ya que se pretenden minimizar los recursos consumidos de toda índole por la producción de lotes más pequeños de producción de acuerdo a los pedidos de los clientes, lo que reduce el tiempo del ciclo de producción y pretende mejorar el servicio al cliente. No se trata de trabajar con cero inventarios, sino de tener el nivel mínimo y necesario para garantizar el normal funcionamiento de las actividades y compromisos de la empresa, eliminando aquellas actividades que no generen valor.

"El Just in time potencia la calidad, pero a partir de ella misma, vale decir, la calidad en el lugar donde se origina cada operación o paso del proceso" (Gaudino, 2000, 2)

Para que las unidades sean producidas o compradas justo a tiempo para su utilización en el proceso productivo y se mantengan los stocks en niveles cercanos a cero, el sistema JIT propugna la utilización de:

1. "sistemas de fabricación flexible
2. Procedimientos de fabricación "pull" o de arrastre
3. Producción en partidas compuestas de pequeños lotes
4. Configuración secuencial de los centros de actividad
5. Producción con la máxima calidad" (Gaudino, 2000, 5)

6.7. Six sigma

Es una metodología para la reducción de los defectos empresariales, entendidos estos como cualquier evento en el proceso, producto o servicio que no permita cumplir con los objetivos del cliente. Esto se hace mediante la aplicación de métodos estadísticos al estudio de los procesos, de manera que se reduzca su variabilidad y se puedan ajustar más fácilmente a los requerimientos del cliente. Seis sigma busca la mejora continua, por medio de la aplicación de los siguientes pasos:

1. Identificación y definición de los problemas o defectos
2. Realizar mediciones para la obtención de información
3. Analizar los datos obtenidos
4. Mejorar los procesos para disminuir los defectos
5. Realizar verificación y control.

Esta metodología contribuye como lo señala Smolje (2007, 69), a "una mayor eficiencia operativa, con la consecuente reducción de costos, una mejora de calidad que incrementa la satisfacción de los clientes y por ende, aumenta la rentabilidad".

6.8. Gestión de la calidad total (TQM)

La Gestión de la Calidad Total (TQM por sus siglas en inglés) Es un sistema de gestión enfocado al incremento de la calidad en todos los procesos organizacionales, bajo una orientación de satisfacción de los clientes, por lo que se basa en las especificaciones de estos, buscando reducir los defectos a cero, en un contexto de mejora continua. De esta manera, este enfoque contribuye al incremento de la productividad, a la disminución de desperdicios y de tiempos ociosos, a la satisfacción de los clientes y por ende a una mayor competitividad.

Castellano (2002, 28) señala que a través de la calidad total, es posible alcanzar la competitividad. Hablar de calidad total también contribuye a la reducción de costos, por medio de la eliminación de las causas de incumplimientos, errores y derroches.

La calidad requiere ser gestionada y también controlada. El control de calidad significa: “emplear el control de calidad como base, hacer el control integral de costos, precios y utilidades, controlar la cantidad (volumen de producción, de ventas y de stock), así como los plazos de entrega. (Castellano, 2002, 43)

Esta autora señala como elementos básicos de la gestión de la calidad total los siguientes:

1. “Visión organizativa
2. Eliminación de las barreras
3. Comunicación
4. Evaluación permanente
5. Mejoramiento continuo
6. Relaciones cliente-vendedor
7. Otorgamiento de facultades para la toma de decisiones al trabajador (empowerment)
8. Capacitación”

Además, agrega cuatro componentes escenciales:

1. Visión estratégica demostrada diariamente por el liderazgo desde los niveles altos hacia los inferiores
2. Análisis permanente y mejoramiento del producto/servicio
3. Autoridad para la toma de decisiones y liberación de los empleados
4. Prestar atención y dar respuesta a clientes y vendedores

Dentro del mejoramiento continuo se puede resaltar la metodología Kaizen, que es una metodología de calidad, cuya filosofía es que siempre se pueden mejorar los procesos, productos y servicios actuales desarrollados en todos los ámbitos de la empresa, por lo que deben evaluarse permanentemente, con el fin de identificar potenciales mejoras a ser implementadas. Siendo así, el ciclo consiste en seleccionar, analizar, medir, mejorar y evaluar constantemente, en la búsqueda del mejoramiento continuo tanto en los modos de hacer, como en los resultados, que no son establecidos de un modo fijo sino que siempre se pretende que vayan en incremento. Se requiere una participación activa de todos los integrantes de la organización.

Los objetivos de la organización no deben ser siempre los mismos sino que deben modificarse de manera que se establezcan nuevas metas a cumplir en la búsqueda del mejoramiento continuo

"el modelo japonés, centra su principal factor de éxito en los recursos humanos y el punto constante de referencia de su actividad empresarial en la satisfacción del cliente." (Castellano, 2002, 103)

Para esta autora el ciclo se desarrolla por medio de tres técnicas fundamentales:

- El ciclo planificar-hacer-evaluar-actuar (conocido también como rueda de Deming)
- La relación cliente proveedor
- La gestión de la rutina diaria (orientada al proceso, al cliente, al control del proceso y a la mejora)

6.9. Indicadores

"Una primera definición de un indicador, sería la relación entre variables cuantitativas o cualitativas para observar la situación y las tendencias de cambio acontecidas en el objeto de estudio y respecto de los objetivos e influencias esperadas." (Scali y Tapia, 2010, 17)

> "Los indicadores que pueden ser valores, unidades, índices, series estadísticas, dependen de un sistema de información que capta datos, los procesa generando información y los registra para luego ser considerados en las decisiones de los negocios. Este sistema de información se nutre del subsistema de administración de la organización (Contabilidad, presupuestos, áreas funcionales, etc.), como del contexto con datos e información específica que inciden en la situación patrimonial, económica, financiera, comercial, fiscal, productiva, operativa de la empresa. De allí que resulte fundamental para las gerencias del ente." (Scali y Tapia, 2010, 75)

Frecuentemente se preparan una serie de indicadores para las diferentes áreas que conforman una organización, como lo son:[16]

- **VENTAS**
- **CUENTAS POR COBRAR**
- **SATISFACCIÓN DEL CLIENTE**
- **FINANZAS**
- **RECURSOS HUMANOS**
- **STOCK**
- **LOGÍSTICA**
- **PRODUCCIÓN**
- **COMPRAS y PROVEEDORES**

6.10. Gestión de Escenarios

"Un escenario es una imagen de futuro de carácter conjetural que supone una descripción de lo que pasaría si llegase a ocurrir e involucra algunas veces la precisión de los estadios previos que se habrían recorrido, desde el presente hasta el horizonte de tiempo que se ha elegido. Debe ser coherente en cuanto a tener una articulación razonable y lógica; pertinente por los vínculos entre los temas principales y los secundarios; verosímil por que el relato pertenece al mundo de lo creíble." (Scali y Tapia, 2010, 5-96)

Estos autores mencionan dos grandes categorías de escenarios: los probables y los alternos. Los primeros buscan identificar y calificar tendencias. Los segundos consideran al futuro más construible que previsible, y señalan otras situaciones a las que se podría arribar.

Se debe buscar generar escenarios alternos, es decir, identificar diferentes caminos para llegar a la meta o la solución esperada, mejorando y ampliando el análisis.

Como vemos, la construcción de escenarios es previa y está muy ligada a las acciones estratégicas. Los escenarios por un lado condicionan las

[16] Para ver un listado detallado de indicadores por cada una de las áreas mencionadas, consultar a Scali y Tapia (2012, 82-84)

posibilidades y objetivos, pero estos a su vez inducen a la construcción de nuevos escenarios más convenientes para la organización.

Irigoyen (2008, 39) concibe a los escenarios como "una forma personal y peculiar de representación individual del mundo en que nos toca actuar, y de las relaciones que operan en el mismo, representación que asume aún mejor dicho concepto cuando nos referimos al mundo en que "nos moveremos", es decir, haciendo proyecciones."

Así, la elaboración de un escenario y el diseño de las estrategias a emplear, buscan determinar las herramientas y métodos a emplear para el logro de determinados objetivos en el marco de un futuro supuesto. Por lo tanto, el escenario se constituye en un modelo para el cual se decide actuar. Es importante actualizar ese modelo para adecuarlo a la realidad. "En el tiempo el factor más importante, sobre todo en los mercados dinámicos actuales, radica en el proceso de formación y actualización del escenario global a medida que cambian las circunstancias" (Irigoyen, 2008, 41)

Según Irigoyen (2008, 63) al desarrollar los escenarios es necesario tener en cuenta la **posibilidad de ocurrencia**, es decir que los acontecimientos previstos tengan una posibilidad cierta de convertirse en realidad; la **coherencia** necesaria como para considerar que los acontecimientos sean lógicamente compatibles; el carácter de **único** de cada escenario (es decir cada uno deberá ser diferente a los demás) y la **utilidad** necesaria como para tener un valor tal que sirva para probar las opciones estratégicas.

Irigoyen sugiere que tanto el proceso de planificación estratégica como la creación y gestión de los escenarios, deben ser procesos participativos en los cuales se formen equipos conformados por personal de todos los niveles de la organización.

Más adelante, este autor agrega que estos equipos deben llegar a definir un tipo de empresa ideal que debe dar respuesta a interrogantes de todo tipo, que responden a dos ámbitos principales:

- "**Visión del mercado, o desde el contexto hacia el interior de la organización:** Que requiere el desarrollo de un escenario que corresponde al sector de la empresa y configurar en base a ello empresas "ideales", capaces de actuar en cada uno de esos escenarios.

- **Visión interna de la organización con relación al contexto:** que origina una serie de visiones personales, una visión organizacional y la conversión de esa visión e objetivos y metas específicas y mensurables." (Irigoyen, 2008, 64).

CONCLUSIONES DEL CAPITULO 6

En el presente capítulo se definieron algunas de las herramientas administrativas más importantes, que se usan en diferentes empresas, especialmente en las de mayor tamaño para propósitos específicos, de cuya puesta en marcha y seguimiento, se derivan datos e información útiles para la toma de decisiones de nivel operativo, táctico y estratégico. Se considera que algunos elementos de estas herramientas pueden apoyar la construcción de la propuesta del sistema contable de direccionamiento estratégico para las PYMES.

Inicialmente la Contabilidad de Gestión se centraba en los costos y los presupuestos, sin embargo, actualmente sin que estos dejen de tener una especial importancia, se han desarrollado otras técnicas y herramientas de gran ayuda para la gestión.

En la actualidad los costos se analizan de una manera más profunda y se ha ampliado el rango de decisiones que se pueden tomar con base en su análisis. El control estratégico de costos, procura la consecución de costos más competitivos, tiene en cuenta los costos de calidad y no calidad, las actividades de valor, los costos de oportunidad y los beneficios de las alianzas estratégicas para realizar un gerenciamiento integral de los costos. El Costeo y la administración basada en actividades ayudan en gran medida a esa gestión integral.

Con respecto a los presupuestos se puede decir que son útiles para las actividades de planificación, coordinación y control, que en el capítulo anterior se describieron como actividades propias de la Contabilidad de Dirección Estratégica. Los presupuestos también se han modernizado, adoptando formas como el presupuesto base cero que es una útil herramienta de gerenciamiento ya que asigna fondos a las diferentes actividades y procesos de acuerdo a los objetivos , estableciendo diferentes medios de alcanzarlos y diferentes niveles de fondos para encontrar los óptimos. O los presupuestos móviles que se van actualizando periódicamente de acuerdo a la última información disponible lo que lo hace mucho más flexible.

El Cuadro de Mando Integral (CMI) es un marco que contribuye a la materialización de la visión y la estrategia de la organización por medio del establecimiento de objetivos y mediciones tangibles, complementando los indicadores financieros con indicadores de desempeño en varios niveles.

El Benchmarking que identifica las mejores prácticas internas y externas para posteriormente realizar una comparación de los procesos, productos y servicios. Esta herramienta se relaciona mucho con el análisis de la competencia descrito en el capítulo 4 y es fundamental para la evaluación y selección de estrategias de costo, pero especialmente de diferenciación para el logro y mantenimiento de ventajas competitivas.

El enfoque de Justo a tiempo promueve la eliminación de desperdicios y acciones innecesarias, la producción exacta en las cantidades necesarias en un momento dado en la búsqueda de la eficiencia y la reducción de costos reduciendo los inventarios a los mínimos necesarios.

La mejora continua ayuda a la diferenciación tanto en los procesos como en los resultados de estos. La gestión de la calidad total, se enfoca en la satisfacción del cliente, ya que se basa en las especificaciones de estos, elevando la productividad y reduciendo los desperdicios tanto de tiempo como de recursos materiales lo que incrementa la competitividad. Un enfoque fuerte centrado en el cliente, genera ventajas de diferenciación y las mantiene por medio de la fidelización de estos.

Estas y otras herramientas generan objetivos y metas que se miden tanto cuantitativa como cualitativamente, relacionando diferentes variables.

Por último la gestión de escenarios está íntimamente ligada a las acciones estratégicas y a la planificación estratégica, determinando los escenarios más favorables y gestionando los cambios necesarios en la organización para poder alcanzarlos.

Un sistema Contable de Dirección Estratégica debe tener en cuenta cuáles herramientas, previamente evaluadas por la organización respecto a su utilidad y conveniencia, pueden aportar elementos, conceptos, metodologías y objetivos que puedan aportar a la toma de decisiones estratégicas, su evaluación, mantenimiento y cambios necesarios.

La aplicación de las mismas en las grandes organizaciones es habitual, pues generalmente éstas cuentan con los recursos tanto humanos como financieros para su correcta implementación. Sin embargo, las organizaciones más pequeñas pueden tener dificultad para utilizarlas por desconocimiento o por falta de recursos.

La implementación de estas herramientas puede abarcar cierta complejidad para las PYMES, por lo cual, en este trabajo se pretende hacer una simplificación, incorporando dentro del sistema, información relacionada con la planeación estratégica, el análisis de la cadena de valor, el apoyo a los presupuestos, el cuadro de mando integral, la gestión de escenarios futuros, la administración de los costos, el mejoramiento continuo y la filosofía de calidad total, el enfoque de justo a tiempo, la gestión de indicadores y la comparación (benchmarking) con información histórica de la empresa, con sus competidores o con empresas que sean ejemplares en sus procesos, productos y servicios de los que pueda resultar información útil para la toma de decisiones en la PYME, su fortalecimiento interno y la incorporación, ejecución y seguimiento de las decisiones estratégicas. Esta propuesta se planteará en el siguiente capítulo.

CAPÍTULO 7

CAPÍTULO 7: ESTRUCTURACIÓN DE LA PROPUESTA DE UN SISTEMA CONTABLE DE DIRECCIONAMIENTO ESTRATEGICO PARA PYMES

Contenido del capítulo

7.1. El paso previo: la planeación estratégica
7.2. Funciones del sistema contable de direccionamiento estratégico y herramientas de gestión de apoyo
7.3. Informes propuestos para los componentes 1 a 3: direccionamiento estratégico, prospectivo y mejoramiento interno

7.1. EL PASO PREVIO: LA PLANEACIÓN ESTRATÉGICA

Como paso fundamental para la implantación de un sistema contable de dirección estratégica y los informes subyacentes, se requiere la previa definición de la planeación estratégica organizacional donde se definan la misión, visión, estrategias, objetivos y metas, tanto de la empresa como de las diferentes unidades que la componen, realizando los análisis correspondientes al nivel de actividad.

La planificación estratégica, “es un proceso que integra a las personas, comprometiéndolas a pensar en el futuro de la empresa en forma íntegra y a partir de ese momento poder lograr la elaboración de un Plan Estratégico que contemple el desarrollo armónico, sostenido y conjunto de la empresa y la familia” (Fiqueprón, 2004, 98). Otra definición es la propuesta por Irigoyen (2008, 65) en la que señala que la planificación estratégica consiste en “la propuesta e inducción de un cambio que posicione ventajosamente a la organización en los escenarios previstos”. Irigoyen resalta tres limitaciones importantes en el proceso de planificación estratégica en las PYMES: cognitivas, de capacidades y de información:

Con respecto a las limitaciones cognitivas, indica que: “nos referimos a los conocimientos básicos que se deben tener para comprender cabalmente los aspectos del mercado, del negocio en sí, de las formas de la competencia, de los inconvenientes y ventajas que subyacen en la condición de empresario PYME, de la posibilidad real de adquirir nuevos conocimientos más especializados, etcétera.” (Irigoyen, 2008, 18)

Refiriéndose a las capacidades, este autor señala que la sola capacidad técnica, es decir, la destreza y habilidad para producir un bien, no alcanza para transformar el mismo en un producto y ponerlo en el mercado de forma rentable.

Es necesario cultivar dichas capacidades para poder adecuarlas a los retos de las innovaciones.

Por último, las limitaciones a la información son casi una constante en las pequeñas y medianas empresas, pues son evidentes sus desventajas con respecto a las grandes empresas, en lo que concierne a la oportunidad cantidad, acceso y calidad de la información.

El proceso de planeación estratégica, inicia con la elaboración de un diagnóstico estratégico, que básicamente consiste en una serie de pocos pasos interrelacionados sucesivamente, sobre la base de respuestas a cuestiones tales como:

- Cómo se percibe hoy a la empresa y como se desea que sea en el futuro (es decir la visión);

- Un posicionamiento adecuado en el contexto micro y macro en que se mueve la empresa, determinando las amenazas, oportunidades, fortalezas y debilidades; y

- Cuáles son los mercados en que actúan aquellos a los que eventualmente se desea acceder

De igual forma, debe considerarse con especial cuidado en contexto micro y macro de la PYME y su grado de adaptabilidad. Del análisis de las amenazas, oportunidades, fortalezas y debilidades, que pueden sintetizarse en una matriz F.O.D.A., surgen las oportunidades estratégicas, las más fuertes ofensivamente (resultantes de la combinación de oportunidades y fortalezas) y la posición más débil, que resulta de la interacción entre amenazas y debilidades.

Las organizaciones en general persiguen como propósitos fundamentales la creación de valor, su captación (es decir convertir ese valor en un bien “propio”) y su sostenimiento en el tiempo proyectándolo hacia el futuro. Es importante que cada vez más, las PYMES se enfoquen a la creación de valor y este trabajo pretende ser una herramienta de apoyo en este propósito.

En síntesis, un adecuado proceso de Planificación consta de las siguientes fases: (Fiqueprón, 2004, 104)

“a) Etapa Analítica: se efectúa un análisis interno y externo de la empresa y el negocio.
b) Etapa Filosófica: se definen la Visión, Misión, Valores y Políticas.
c) Etapa Operativa: se establecen los objetivos a alcanzar y los programas de acción.

d) Etapa de Control: desarrollo del organigrama y diseño de los procedimientos de control.

Fiqueprón (2004, 100) menciona algunas de las estrategias adecuadas para las PYMES familiares.

- Aprovechar mercados menores, mercados regionales, mercados declinantes y/o maduros que son descartados por las grandes empresas, nichos de mercado o mercados en surgimiento.

- Aprovechar su nivel de adaptación al cliente en sus servicios o productos.

- Todas las estrategias que se basen en un diferenciamiento del producto producido por la atención personalizada que pueden brindar.

- Aprovechar la rápida capacidad de respuesta que diferencia a estas empresas de una grande.

La elaboración de planes estratégicos es una herramienta necesaria e imprescindible en el mundo actual, aún en los casos en que deba llevarse a cabo con limitación de información o de recursos como en el caso de las PYMES. Esto requiere una comunicación y un compromiso permanente de todos los integrantes de la organización.

A continuación se definirán algunos de los principales elementos de la planeación estratégica:

La misión

La misión determina el porqué y el para qué de la existencia de una empresa. La misión es la razón de ser de la organización y en ella se establece el compromiso organizacional con los beneficiarios de su accionar (clientes/usuarios/sociedad) y se resaltan los elementos que hacen que esa empresa se diferencie de las demás que se dedican a un mismo campo, delimitando su alcance. Una adecuada misión debe estar redactada de forma tal que en ella se evidencie cuáles son los productos o servicios que ofrece la empresa, quiénes son sus clientes objetivo, cuál es la finalidad que se pretende alcanzar, las fortalezas y en general los elementos que permitan a cualquier persona dentro o fuera de la organización tener un conocimiento general sobre la empresa.

La visión

La visión indica la visualización realista que tienen los miembros de la empresa sobre ella en el futuro, si ejecuta de la mejor manera posible las

estrategias planteadas. Indica la forma en que se debe actuar para que esa visualización se convierta en realidad, así como establece cómo la empresa quiere ser vista y reconocida por la sociedad en el futuro.

Las estrategias

Son la definición de cómo la empresa aprovechará sus fortalezas (internas) y las oportunidades (externas), teniendo en cuenta la situación actual y las situaciones futuras esperadas, que le permite establecer las acciones específicas para el cumplimiento de su misión y visión.

Los objetivos

Son la descripción de los resultados a largo plazo que la empresa busca alcanzar, en relación con su misión, su visión y sus estrategias. Son el punto de partida para dirigir la actividad de la empresa, así como el parámetro para la evaluación de la gestión, estableciendo cuáles son las prioridades y permitiendo la coordinación de cada elemento de la organización para su logro efectivo.

Las metas

Son resultados que la empresa se propone alcanzar en un lapso inferior a un año con el fin de que con su cumplimiento se llegue a la consecución de los objetivos de largo plazo y al desarrollo de la o las estrategias. Las metas constituyen la base para la asignación de los recursos a las diferentes actividades y componentes de la organización.

La implementación y mantenimiento de las estrategias, será medido por medio del seguimiento a los objetivos y metas planteados previamente.

7.2. FUNCIONES DEL SISTEMA CONTABLE DE DIRECCIONAMIENTO ESTRATÉGICO Y HERRAMIENTAS DE GESTIÓN DE APOYO

Rueda y Arias (2009, 258-259) indican las principales funciones que debe cumplir la información proporcionada por el sistema contable del ente para la toma de decisiones y la importancia de la generación de información para la gestión, de este modo:

> "La información de largo plazo para la toma de decisiones estará encaminada al monitoreo del cumplimiento de la planeación estratégica, en lo concerniente a la visión y desarrollo de objetivos estratégicos. La información contable deberá permitir establecer el nivel de crecimiento de la compañía, mediante la definición y comparación de los resultados, así como la detección de los factores de éxito y los factores críticos para la compañía…

> …La información de mediano plazo definirá la productividad de los procesos dentro de la organización, al establecer la relación beneficio/ costo de los procedimientos, recursos y tiempos desarrollados en la operación. La información contable deberá revelar el costo de las decisiones tomadas en estas actividades y los beneficios generados en ellas. De tal suerte, que el análisis de la información permita tener un mejoramiento continuo a lo largo de la cadena de valor…
>
> …Por último, la información de corto plazo deberá responder a la toma de decisiones inmediatas como respuesta a situaciones inherentes al día a día de la operación, a imprevistos o a contingencias no calculadas. De esta manera, la información contable deberá ser ágil y certera, para minimizar los costos y riesgos de las reacciones inmediatas. La generación de información de gestión debe convertirse en un insumo de vital importancia para sistemas de inteligencia de información, como el conjunto de fuentes y procedimientos que utilizan los directivos para obtener información diaria sobre los acontecimientos del entorno de la empresa (Kotler&Keller, 2006).”

Este trabajo se centra en estructurar una propuesta que permita la toma de decisiones estratégicas y su seguimiento, con énfasis en la información para el largo y mediano plazo, monitoreando el cumplimiento de la planeación estratégica de una forma sencilla, identificando aspectos favorables y no favorables dentro y fuera de la organización, comparando resultados entre lo pretendido y lo realizado, entre distintos periodos e incluso con organizaciones similares o ejemplares, en la búsqueda del mejoramiento continuo tanto de los procesos internos, como de los bienes y servicios prestados por una PYME.

Como sumario de todo lo que se ha tratado a lo largo de esta tesis, a continuación se presentará un listado con las principales funciones a las que el sistema debe responder agrupadas en cinco componentes de acuerdo a la similitud de sus fines y uno transversal a todos que es el componente de control.

Las funciones identificadas en los tres primeros componentes requieren nueva información para la toma de decisiones estratégicas por parte de las PYMES y sus usuarios internos, que no se encuentra dentro de los informes contables publicados habitualmente por lo que se propondrán tres nuevos informes. Los componentes 4 y 5 contienen algunas funciones necesarias para una adecuada toma de decisiones por parte de los usuarios internos para fines estratégicos y de gestión, que se pueden satisfacer con información tomada de los informes contables existentes.

1. **Componente de dirección estratégica:** es el que concentra aquellas funciones relativas al análisis de la situación pasada, actual y futura de la PYME, la evaluación de la situación interna y externa, las acciones a implementar para el cumplimiento de la misión y visión, la definición de estrategias a implementar, así como la definición de objetivos y roles.

2. **Componente prospectivo:** este componente mira la realidad futura con el fin de anticiparse a ella en el presente, incorpora la definición de diferentes escenarios para la estrategia elegida, objetivos e iniciativas estratégicas, mediante la formulación de hipótesis sobre situaciones posibles y tiene en cuenta cómo el entorno micro y macro puede impactar en los diferentes escenarios.

3. **Componente de mejoramiento interno:** en este componente se encuentran las funciones directamente relacionadas con los procesos de mejora, progreso, avance y perfeccionamiento de la PYME y de las actividades que la conforman. Incluye aquellas funciones tendientes a incrementar la eficiencia, la calidad, la identificación de las actividades de valor y aquellas que no lo generan y todas aquellas que contribuyan a un estado permanente de mejora continua.

4. **Componente financiero:** este componente se centra en el análisis de los principales informes contables financieros, sus funciones son principalmente determinar la situación y evolución patrimonial del ente, los resultados, los costos, los cambios en el flujo de efectivo y el valor agregado. Esta información financiera tradicional, será complementada con las mediciones no financieras derivadas de los demás componentes.

5. **Otros datos cuantitativos y cualitativos:** en este componente se agregan aquellas funciones que proporcionan datos cuantitativos y cualitativos adicionales a los generados en los demás componentes, como pueden ser otros porcentajes, indicadores y comparativos que la entidad estime necesarios.

Componente de control transversal a los componentes 1 a 5: las funciones de control se refieren a la medición, verificación, comparación con patrones establecidos de los objetivos y metas a nivel de actividades, procesos o unidades empresariales, para corroborar que se estén alcanzando los resultados esperados o para implementar acciones correctivas de ser el caso.

La tabla siguiente desglosa las funciones de cada componente y propone una serie de herramientas y técnicas seleccionadas entre las que fueron tratadas en el capítulo seis, que se considera pueden aportar al cumplimiento de dichas funciones. Así, cada componente del sistema se relaciona con estas herramientas, pudiendo tomar de ellas elementos tanto conceptuales como prácticos o procedimentales para su estructuración. Se buscará reducir la complejidad de algunas de estas herramientas, que al menos inicialmente, fueron diseñadas para ser implementadas en grandes organizaciones, tomando su esencia para los fines para los que se desarrollaron, pero pensando en la implementación de cada componente en las PYMES de la realidad, sin costos excesivos, pero aportando beneficios en cuanto al mejoramiento de la cantidad y calidad de la información

para la toma de decisiones, del conocimiento básico del negocio, el mercado, la competencia, los riesgos y las oportunidades, haciendo que la toma de decisiones sea más racional y que los recursos disponibles por la empresa tengan una mejor disposición de acuerdo a los objetivos a alcanzar.

Componentes del sistema de direccionamiento estratégico, funciones y herramientas útiles para la elaboración de los informes.

COMPONENTE	FUNCIONES	HERRAMIENTAS RELACIONADAS	
1. COMPONENTE DE DIRECCIONAMIENTO ESTRATÉGICO	Gestión de objetivos Análisis situación pasada, actual y futura y del ámbito interno y externo a la org. Identificación de variables estratégicas Definición del proceso estratégico (acciones) Medición de la actuación empresarial (estrategias, objetivos y metas)	Planeación estratégica Análisis de la cadena de valor Gestión de Indicadores	CONTROL
2. COMPONENTE PROSPECTIVO	Identificación de escenarios Análisis del entorno, administración de la incertidumbre Proyección de escenarios futuros (objetivos, niveles y roles) Planificación de actividades, presupuestación Identificación de las diferencias entre datos presupuestados y reales	Planeación estratégica Presupuestos flexibles Gestión de escenarios BSC	
3. COMPONENTE DE MEJORAMIENTO INTERNO	Mejoramiento de la eficiencia Determinación de costos más competitivos y su utilidad para la gestión Apoyo a las decisiones operativas y comerciales Identificación de la cadena de valor ampliada de la organización Incorporación de costos de oportunidad y ‘ costos de capital Identificación, valoración y gestión de riesgos	Costeo basado en Actividades Control estratégico de costos BSC Benchmarking Just in time Mejora Continua TQM Cadena de valor Gestión de Indicadores	

COMPONENTE	FUNCIONES	HERRAMIENTAS RELACIONADAS	CONTROL
3. COMPONENTE DE MEJORAMIENTO INTERNO	Gestión de los inventarios		
	Gestión de calidad de productos y servicios y de la satisfacción de los clientes/usuarios		
	Eliminación de actividades y procesos que no generen valor, así como de gastos innecesarios, despilfarros y cuellos de botella		
	Construcción de alianzas estratégicas		
	Promoción del mejoramiento continuo		
	Evaluación de desempeños		
	Control de las decisiones, su ejecución y sus resultados, implementar correctivos		

Funciones extraídas de información contable habitualmente disponible

COMPONENTE	FUNCIONES	HERRAMIENTAS RELACIONADAS	
COMPONENTE FINANCIERO PARA LA TOMA DE DECISIONES INTERNAS	Análisis de la Situación Patrimonial	Informes financieros básicos Indicadores financieros Costeo basado en actividades	CONTROL
	Análisis de la Evolución Patrimonial		
	Análisis de los Resultados		
	Análisis de la costos de actividades, funciones o unidades de operación		
	Análisis de los cambios en el efectivo		
	Rotación efectivo		
	Cobertura del costo de capital, generación del valor añadido e incremento del valor		
OTROS DATOS CUANTITATIVOS Y CUALITATIVOS	Proporcionar otros porcentajes e indicadores	Indicadores Benchmarking	
	Generar datos comparativos y establecer sus relaciones		
	Intangibles no reconocidos dentro de la información financiera		

Tabla 12: Funciones y clasificación de los Sistemas Contables de Gestión y de Dirección estratégica.

Fuente: Elaboración propia basada en lo planteado en los capítulos 1 a 6 del presente trabajo.

INFORMES PROPUESTOS PARA LOS COMPONENTES 1 A 3: DIRECCIONAMIENTO ESTRATÉGICO, PROSPECTIVO Y MEJORAMIENTO INTERNO

7.3.1. COMPONENTE DE DIRECCIONAMIENTO ESTRATÉGICO

Matriz DOFA Competitivo

Por medio de esta matriz la PYME realizará un diagnóstico de su situación interna y externa a raíz de sucesos pasados y presentes, para lo cual identifica cuáles son sus fortalezas y debilidades (ámbito interno) y sus oportunidades y amenazas (ámbito externo) en aspectos clave para la organización. Se propone que también sean tenidas en cuenta en el análisis, las fortalezas, debilidades, oportunidades y amenazas sobre cada una de las fuerzas competitivas señaladas por Porter (1980, 19-20) —participantes potenciales, compradores, sustitutos, proveedores y competidores— que fueron tratadas en el capítulo 4 y sus riesgos relacionados —riesgo de nuevas empresas, poder de negociación de los proveedores y de los compradores, amenaza de productos sustitutos y rivalidad con los competidores actuales. Esto permitirá a la organización reflexionar de una manera sencilla sobre su posición competitiva, de manera que las estrategias que se establezcan partan de su situación actual para que sean realistas, objetivas, medibles y alcanzables.

El conjunto de estrategias resulta de cotejar las fortalezas con las oportunidades y amenazas, y las debilidades con las oportunidades y amenazas. De esta manera las estrategias resultantes se pueden resumir en:

Estrategias FO: aquellas que surgen con el fin de aprovechar las oportunidades externas teniendo en cuenta las posibilidades dadas por las fortalezas internas. De esta manera se produce una potenciación de los aspectos positivos tanto internos como externos, por lo que este tipo de estrategias debe también buscar mantener las fortalezas existentes y generar nuevas. Son el primer grupo de estrategias con impacto positivo.

Estrategias FA: Aquellas que buscan aprovechar las fortalezas internas para hacer frente a las amenazas externas existentes y generar planes de contingencia.

Estrategias DO: En este grupo de estrategias se establecen planes de mejoramiento que contribuyan a que las debilidades puedan ser mitigadas por el aprovechamiento de las oportunidades existentes.

Estrategias DA: Este grupo de estrategias se genera para tratar los riesgos de la materialización de posibles amenazas tratando también las debilidades internas de la compañía.

Las estrategias así generadas permiten que la PYME maximice el valor de las capacidades que la distinguen de sus rivales, establezca una guía sobre cómo va a competir (elección de su estrategia genérica), que acciones ofensivas y defensivas contra las 5 fuerzas competitivas está en capacidad de tomar y a partir de allí defina los objetivos, metas y políticas necesarias para su ejecución y consecución de ventajas competitivas.

Este análisis ayuda a responder las preguntas planteadas por Porter para la definición de estrategias ¿Qué hace la empresa actualmente? ¿Qué sucede en el ambiente? ¿Qué debería hacer la empresa?

De esta manera se da respuesta a las funciones identificadas dentro del componente estratégico indicadas en la tabla 7.1: análisis de la situación pasada, actual y futura y del ámbito interno y externo a la organización, identificación de variables estratégicas, definición del proceso estratégico (acciones) y gestión de objetivos y metas.

La gestión de los objetivos planteados se realiza mediante los cuadros que aparecen después del Análisis DOFA Competitivo[17].

[17] La idea original de las matrices desarrolladas dentro de este componente corresponden a la metodología utilizada por la Universidad del Quindío en Colombia para la implementación del Modelo Estándar de Control Interno MECI con algunas simplificaciones, proceso dentro del cual participé como miembro del equipo de implementación a cargo del Dr. Carlos Alberto Montes Salazar, durante el año 2009. La inclusión del análisis de las fuerzas competitivas para la construcción de un análisis DOFA competitivo, corresponden al autor de la presente tesis.

ANÁLISIS DOFA COMPETITIVO		FORTALEZAS	DEBILIDADES
OPORTUNIDADES		ESTRATÉGIAS FO	ESTRATÉGIAS DO
AMENAZAS		ESTRATÉGIAS FA	ESTRATÉGIAS DA

Tabla 13: Estructura para elaborar Matriz DOFA competitiva
Fuente: Elaboración propia con base en Metodología de implementación del Modelo Estándar Control Interno, Universidad del Quindío, Colombia

OBJETIVOS ESTRATEGICOS	PESO ESPECÍFICO	INICIATIVAS ESTRATEGICAS	INDICADOR	META

Tabla 14. Tabla de objetivos estratégicos, iniciativas estratégicas e indicadores
Fuente: Elaboración propia con base en Metodología de implementación del Modelo Estándar Control Interno, Universidad del Quindío, Colombia

Los objetivos estratégicos que se definan mediante el análisis DOFA competitivo, se ponderan de acuerdo a su prioridad de manera que su sumatoria sea el 100% y aparezcan con mayor peso específico aquellos que tienen más importancia en el contexto de la propia empresa.

De los objetivos estratégicos se derivan las iniciativas estratégicas, es decir, aquellos programas que van a ayudar al logro de los objetivos estratégicos. Cada iniciativa será evaluada de manera particular para determinar su impacto económico (Retorno sobre la inversión, punto de equilibrio, TIR, etc.). Estos temas no serán desarrollados dentro del alcance de este trabajo, pero en la realidad, debe tenerse en cuenta los métodos con los que se evalúa cualquier proyecto de inversión, así como la disponibilidad de recursos de diferente índole existentes para tal fin.

A cada iniciativa se le asigna un indicador o serie de indicadores que serán utilizados para medir la evolución de la iniciativa estratégica hacia la meta deseada. La siguiente ficha contiene información importante para clarificar el propósito del indicador, a que objetivo estratégico contribuye, su fórmula, la frecuencia de la medición, responsable y otra información importante para la medición actual y mediciones futuras.

FICHA DE CADA INDICADOR

TIPO	
PROCESO	
NOMBRE DEL INDICADOR	
PROPÓSITO DEL INDICADOR	
OBJETIVO ESTRATÉGICO	
META	
FÓRMULA	
FRECUENCIA	
FUENTE DE DATOS	
RESPONSABLE	
QUE HACE	
OBSERVACIONES	

7.3.2. COMPONENTE PROSPECTIVO

Se considera relevante que uno de los componentes del sistema contable de direccionamiento estratégico para las PYMES sea el componente prospectivo, teniendo en cuenta que una adecuada toma de decisiones, sobre todo aquellas de carácter estratégico debe apoyarse en información sobre el pasado, presente y futuro de la organización, siendo el componente prospectivo el que provee buena parte de la información sobre el futuro.

Los estados financieros prospectivos se confeccionan a imagen y semejanza de los estados financieros de cierre de ejercicio y, si bien su marco conceptual está pensado principalmente para otorgar información a los usuarios externos a la organización, en este trabajo defendemos su utilidad para la toma de decisiones por parte de usuarios internos.

Muñoz (2011, pp. 12-14) resalta la importancia que la información de tipo prospectivo tiene para los directivos de las organizaciones, que son el principal usuario interno cuya toma de decisiones se espera apoyar, ya que:

1. Mejora la calidad de la información
2. Mejora la credibilidad
3. Apoya la gestión interna
4. Promueve la acción de las personas
5. Mejora la gestión de la información lo que redundara en un proceso de toma de decisiones más sólido y un efectivo y metódico control de gestión.
6. Ayuda a definir esquemas de financiamiento a largo plazo
7. Mide la evolución futura de la empresa

Con respecto al apoyo a la gestión interna, Muñoz (2011, 13) expresa que “En general asumimos que para los usuarios internos la información está siempre disponible, sin embargo ocurren con frecuencia dos situaciones típicas recurrentes: si no se requiere, no está disponible, es decir se genera a partir del pedido y habrá que esperar hasta tanto se elabore; la segunda cuestión refiere al contenido y la metodología. Cada vez que se solicita, sin reglas que la enmarquen, puede elaborarse y presentarse información prospectiva de manera distinta sin causas o motivos validos que lo ameriten. Una metodología que garantice la uniformidad, contenidos mínimos, periodicidad, criterios aplicados, exposición de supuestos y criterios sobre los que se han elaborado, formas básicas y mínimas de exposición, entre otros puntos, generará un adecuado ordenamiento y una mayor eficiencia en su manejo”.

Ya se había tratado este punto con anterioridad, al hablar de la presunción de que la gerencia tiene en todo momento información al alcance de sus necesidades, pero nos adherimos a la opinión de Muñoz en contrario, resaltando

que es necesario establecer ciertas metodologías que permitan realizar mediciones periódicas sobre bases homogéneas y se defina qué información se requiere o apoya en mayor medida la gestión de la entidad.

El mismo autor destaca que resultara importante hacer mayor hincapié para incorporar estos conceptos en empresas de menor tamaño, que por lo general conviven aceptando disponer de menos información que la posible y muchas veces justifican esta situación o por una menor exigencia oficial o por la creencia de no necesitar más que la disponible.

La información contable prospectiva se basa en hipótesis y supuestos hipotéticos que proyecta el emisor en relación con los riesgos que puede enfrentar dentro de los próximos 12 meses o ciclo operativo. Los estados financieros prospectivos suministran información sobre la situación financiera, el resultado y los flujos de efectivo y muestra los resultados de la gestión de los recursos que se obtendrá los próximos 12 meses o ciclo operativo, por los administradores.

Para su elaboración se tienen en cuenta aquellos hechos o sucesos que hagan prever la ocurrencia de un riesgo significativo, las causas de las principales incertidumbres y la situación macro y microeconómica prevista con respecto al mercado, oferta, demanda, aspectos financieros, competidores, proveedores, clientes, problemas operativos y tecnología y recursos disponibles, muchos de estos aspectos identificados previamente en la matriz DOFA competitiva desarrollada en el primer componente.

Es en este segundo componente donde se analiza el impacto de diferentes escenarios previstos por la empresa, para la estrategia elegida. Por lo tanto, el componente prospectivo incorpora la estrategia a los estados financieros sobre el futuro próximo.

La información contable prospectiva debe respetar el principio de confidencialidad, preservando externamente las estrategias diseñadas hasta un punto en que no se debilite la competitividad de la empresa. También es necesario que el beneficio generado por la preparación de esta información supere los costos de su preparación. Dentro de la presente tesis se considera que son significativos los beneficios que este tipo de información tiene de manera integrada con el componente estratégico y de mejoramiento continuo, para una mejor toma de decisiones que redundarán en el fortalecimiento y crecimiento de las empresas de menor tamaño.

Viegas y Pérez (2011, p. 59) consideran necesario analizar los siguientes puntos, como punto de partida para la elaboración de información contable prospectiva:

a) “las contingencias sobre cuestiones que no han concluido en sus efectos al cierre del ejercicio,

b) las estimaciones de vida útil de los bienes,
c) las consiguientes depreciaciones,
d) la apreciación de que los bienes destinados a la venta o a la producción llegarán a tener ese destino y
e) la necesidad de determinar los valores límites mediante la proyección del flujo futuro de fondos"

Se requiere de una tasa de descuento para determinar el valor actual de los pagos o ingresos futuros. Al respecto Viegas y Pérez (2011, p. 47-49) expresan: "La definición de la tasa de descuento aparece como un elemento nuevo. Resulta adecuado usar la tasa a la que accede la empresa, en lugar de la tasa de mercado cuya estimación es extremadamente subjetiva… Se deberá aceptar, en consecuencia, que la financiación a la que accede una empresa es la mejor posible para sí, buscando situarse en una posición de "optimo relativo" en la mezcla de sus pasivos y de su capital"

Los literales a, b, c, d y e recién señalados y la obtención de la tasa de descuento son cuestiones que corresponden al componente financiero de la empresa, pero que serán utilizados para el planteamiento del modelo prospectivo. Asimismo la información obtenida en el componente estratégico propuesto (componente 1) ayuda a dilucidar información importante para la preparación de la información prospectiva.

Viegas y Perez (2011, 81) indican que se combate la incertidumbre revelándola, de manera que haya una anticipación a los hechos y la empresa pueda prepararse ante distintas posibilidades. "Con el análisis de sensibilidad se trata de fijar los límites dentro de los cuales el cambio en una variable afecta en forma más significativa. De tal manera, se podrán dejar de lado aquellos rangos que tengan baja influencia, pudiendo a ciertos niveles desestimar la incertidumbre. Por ejemplo, una organización con bajo nivel de endeudamiento presentará menor riesgo y tendrá menor sensibilidad en sus resultados frente a cambios en la tasa de interés, respecto a otra que tenga un nivel de compromisos elevado". Es de recordar que una de las funciones identificadas dentro de este componente, es precisamente la administración de la incertidumbre.

Para indagar acerca de los distintos escenarios planteados para la estrategia elegida, es imprescindible conocer la situación actual de la organización en todos sus aspectos: productivos, recursos humanos posición en el mercado, situación económica y financiera, de gestión, logísticos. Identificando las fortalezas y debilidades en cada uno de ellos, lo que fue planteado dentro del análisis DOFA Competitivo que integra el componente estratégico del sistema.

Viegas y Perez plantean la prospección de los escenarios futuros, a partir de la productividad de sus recursos. La rentabilidad del negocio se mide a través de la tasa de rentabilidad del activo (ROA) sin dejar de lado otros indicadores, tales como la rentabilidad sobre los recursos propios (ROE, return on equiity). El

ROA, será utilizado como polea de tracción" y el ROE surgirá de acuerdo al modo en que se pueda adecuar la mezcla de financiamiento.

Estos autores proponen algunas situaciones para ejemplificar los cambios en las variables de su propuesta de acuerdo a diferentes cuestiones (Viegas y Perez, 2011, 86-87):

1. "Un cambio en las ventas, ya sea por el precio o por las cantidades modificará la cifra de créditos. Por otra parte, una variación en el plazo concedido a los clientes, podría generar una modificación en las cantidades vendidas. En ambos casos variarán las necesidades de caja, a su vez al modificar el activo, cambiará la rentabilidad de los recursos totales.

2. Una alteración en los costos de producción, además de generar mayores necesidades de activo, puede provocar cambios en los resultados, ya sea por una variación del margen o por una alteración de las cantidades vendidas.

3. La oscilación en los flujos de ingresos o egresos de fondos, generará distintas necesidades de caja.

4. Una modificación en los precios y cantidades vendidas, provocará cambios en los resultados y en las necesidades de capital de trabajo."

A continuación se presenta el modelo A que es el modelo simplificado propuesto por Viegas y Perez (2011, pp. 18-20) cuya herramienta en Excel puede modificarse para efectuar el ingreso de datos, cambiando los valores de acuerdo a la realidad propia. Este y dos modelos más (B y C) [18], se encuentra disponible en www.osmarbuyatti.com. Estos modelos buscan reflejar la interacción entre las variables para observar las causas de los impactos económico-financieros de diversas situaciones para la toma de decisiones y la implementación de medidas correctivas cuando sea necesario.

La propuesta A puede ser utilizada cuando no se requiere un grado importante de detalle sobre las variables involucradas. Una PYME puede elegir el

[18] En palabras de los autores Viegas y Perez (2011, 17) el modelo A es de pocas variables, que supone un comportamiento homogéneo de los distintos productos. Mientras que el B realiza la apertura para dos tipos de existencias. En tanto que el C, trabaja con la misma cantidad de productos que el anterior, pero realizando un desglose por componentes de los costos. La empresa debe escoger el modelo que se adecue de mejor manera a sus características y de ser necesario, puede operar con mayor cantidad de artículos insertando columnas y copiando las fórmulas con la precaución de modificar las celdas que contengan valores del stock.

modelo más adecuado de acuerdo a sus características propias. Se presenta el modelo A, a modo de ejemplo.

Aplicación práctica del modelo A en la planilla de cálculo (Viegas y Perez, 2011, 101-102)

> "Los pasos a seguir son los siguientes:
>
> 1. cargar los valores correspondientes a la situación actual, los cuales están marcados con x. los mismos se comportarán como parámetros ya que permanecerán constantes en todo el análisis de sensibilidad posterior.
>
> 2. A partir de una hipótesis sobre el escenario considerado, se introducirán los números correspondientes a las variables. Hay que tener en cuenta, que en función a las limitaciones apuntadas, debe estimarse un promedio ponderado de precios y cantidades.
>
> Como información de salida, se produce la demanda inicial de fondos (que después se modifica), el ROA y los 4 estados básicos, sobre los cuales se podrá realizar el análisis económico-financiero pertinente.
>
> A partir de allí, se puede repetir el paso 2, incorporando nuevas cifras, tantas veces como hipótesis se hayan considerado. Debiéndose prestar atención, sobre todo en aquellas variables que presenten un mayor grado de sensibilidad o impacto frente a los cambios analizados".

Se presenta a continuación el ejemplo planteado por Viegas y Pérez en su herramienta informática, el primer cuadro realiza un análisis de sensibilidad del impacto de diferentes variables o escenarios, es decir, los cambios en los valores de diferentes variables, modifican la información de salida y los estados contables prospectivos.

costo ventas variable	pc	1,83	
gastos variables	ov	0,017	
costo ventas fijo	cf	22.000	x
gastos fijos	of	20.000	x
precio venta	pv	2,4	
cantidades	q	130.000	
plazo cobranza	ac	50	
coeficiente IVA	ci	1,21	
periodo	p	365	x
plazo stock	as	95	
proveedores saldo anterior	para	27.150	x
precio venta anterior	pva	2,5	x
costo vtas. variable anterior	pca	1,82	x
gastos variables anteriores	ova	0,02	x
cantidades anteriores	qa	100.000	x
plazo stock anteriores	asa	90	x
plazo cobranzas anteriores	aca	40	x
activo no corrientes	anc	270.000	x
plazo pago proveedores	ap	45	
activo anterior		356.452	x
incrmento activo	a	36.986	x
saldo fondos anterior	ca	3.000	x
incremento proveedores	e	8.339	
otras deudas anteriores	oda	29.302	x
incremento otras deudas	od	9.005	
intereses anteriores	i	1.979	x
alícuota impuesto ganancias	m	0,35	
distribución resultados	d	12.000	
nueva tasa interés	z	0,1	
préstamos anteriores		20.000	x
aporte capital	c	0	
patrimonio neto anterior		280.000	x

Margen s/vtas	Créditos	Bs.cambio	Fondos	Rotación	Proveedores	Préstamos	ROA
0,10	51.715	67.645	4.078	0,79	35.489	14.438	0,076
EBIT			16.900	Demanda inicial de efectivo			
29.890							ROE
							0,060

ESTADO DE SITUACION PATRIMONIAL			
Activo		Pasivo	
Activo cte.		Pasivo cte	
Caja y bcos.	4.078	Proveedores	35.489
Créditos	51.715	Ds.fisc.ysoc.	38.307
Bs.cambio	67.645	Préstamos	34.438
tac	123.438	tpc	108.235
Activo no cte		Pasivo no cte.	
Bs.uso	270.000		
tanc	270.000	tpc	
total activo	393.438	total pasivo	108.235
		Patrimonio neto	285.204
		total	393.438
ESTADO DE RESULTADOS			
Ventas	312.000		
Costo vtas	-259.900		
Ganancia bta.	52.100		
Gastos	-22.210		
Ebit	29.890		
Intereses	-3.423		
Imp.ganancias	-9.264		
Ganancia neta	17.204		

ESTADO DE EVOLUCIÓN PATRIMONIO NETO		
Patrimonio neto inicial	280.000	
Aportes capital	0	
Distribución resultados	-12.000	
Resultado ejercicio	17.204	
Patrimonio neto final	285.204	
ESTADO DE FLUJO DE EFECTIVO		
Saldo inicial	3.000	
Saldo final	4.078	
Diferencia	1.078	
Actividades operativas		
	2.063	
Actividades inversión		
Actividades financiación		
Préstamos	14.438	
Aporte cap.	0	
Intereses	-3.423	
Dist.restdos.	-12.000	
	-985	
Diferencia	1.078	

Por ejemplo, si una empresa PYME, en el análisis realizado en el primer componente, determina que de, acuerdo a sus fortalezas, oportunidades, debilidades y amenazas de manera general, y con respecto a las 5 fuerzas competitivas, puede asumir una estrategia genérica de enfoque o concentración para aprovechar algún mercado específico, regional, en surgimiento, o descartado por las grandes empresas, definirá una serie de objetivos e iniciativas estratégicas sobre los cuales se plantearán diferentes escenarios a evaluar en el componente prospectivo, teniendo en cuenta hipótesis probables. Así, puede esperarse que ante la apertura de un nuevo mercado, se incrementen las necesidades de capital, se produzcan variaciones en el nivel de ventas, de créditos, de los flujos de ingresos y egresos y se afecte la rentabilidad positiva o negativamente. Diferentes hipótesis sobre los escenarios permitirán elegir aquellos más favorables para la empresa.

Este componente atiende las funciones identificadas en el componente prospectivo de la tabla 7.1: identificación de escenarios y su proyección, administración de la incertidumbre, planificación de actividades de presupuestación y la posterior evaluación y establecimiento de las diferencias entre los valores presupuestados y los que ocurrieron en la realidad.

7.3.3. COMPONENTE DE MEJORAMIENTO INTERNO

La Contabilidad a lo largo de su historia, ha tenido como uno de sus principales fines el control sobre la actividad económica desarrollada por la empresa. Debido a los cambios que día a día se dan en el entorno organizacional y a la mayor complejidad de las operaciones de las empresas atribuibles en gran medida a la competencia, se incrementa el nivel de incertidumbre, por lo que se hace necesario incorporar a la Contabilidad un instrumento de control mucho más completo que el simple control financiero realizado en base a la contabilidad tradicional.

El denominado cuadro de mando integral (CMI) o Balanced Scorecard aparece como una alternativa de respuesta a estas nuevas necesidades, ofreciendo información valiosa a los directivos de las empresas para **"**reducir la incertidumbre, mejorar el proceso de toma de decisiones y modificar las consecuencias de una decisión tomada anteriormente" (Aparisi y Ripoll, 2001**,** 120).

Para esto es necesario ampliar la visión de la Contabilidad como simple representación económica o monetaria de la actividad de una empresa, para empezar a preparar y presentar una información mucho más amplia y analítica, que incluya también información de carácter cualitativo, que se alinee con los objetivos que la empresa quiere alcanzar. De aquí parte la posibilidad y la viabilidad de que la contabilidad de direccionamiento estratégico para las PYMES incluya este tipo de análisis.

Si la contabilidad de direccionamiento estratégico incluye dentro de su alcance la presentación de información como la ofrecida por el Balanced Scorecard y los contadores se capacitan en el uso de esta y otras herramientas que rompan con el estigma en el que los tiene la sociedad de simples procesadores de información numérica y monetaria, seguramente será notorio el avance y crecimiento de las empresas en las que se presten estos servicios profesionales, por medio de la generación de valor agregado.

Las universidades juegan un papel muy importante para que los nuevos profesionales estén capacitados en este tipo de competencias ya que como lo expresa Mantilla (2000, 45): "La planeación estratégica y el mejoramiento de procesos son lo más crítico para el éxito de la compañía. Estas actividades de trabajo son raramente enseñadas en el currículo universitario de contaduría"

En base a lo anterior, se propone dentro de la contabilidad de direccionamiento estratégico para las PYMES, en su componente de

mejoramiento interno, el informe denominado **informe de indicadores de gestión de operaciones,** que constituye un compendio de información de carácter operativo de gran utilidad para la toma de decisiones por parte de los administradores y gerentes, además de otros posibles usuarios internos interesados, complementando los dos primeros componentes que estaban más orientados a la toma de decisiones estratégicas, su elección y seguimiento, con información que permita el monitoreo de los principales aspectos que hacen a la calidad de los procesos, bienes y servicios y a la implementación del fundamento de la mejora continua.

La propuesta de este informe se realizó con base en los indicadores de la perspectiva de los procesos internos, específicamente los establecidos para los procesos de gestión de operaciones propuestos por Kaplan y Norton (2004, 95-117) que a nuestro entender son un pilar fundamental en cualquier organización e incluyen la cadena de valor extendida (desde proveedores hasta los clientes):

1. Desarrollar y sostener relaciones con proveedores.
2. Producir bienes y servicios.
3. Distribuir y entregar productos y servicios a los clientes
4. Gestionar el riesgo.

Se considera que por las limitaciones de las PYMES y teniendo en cuenta la relación costo beneficio, este conjunto de indicadores son los de mayor relevancia y pueden aplicarse con relativa facilidad en este tipo de empresas constituyéndose en un insumo importante para que los empresarios tomen decisiones que tengan en cuenta la orientación al cliente, la calidad de los productos y servicios y la excelencia en sus procesos, lo que contribuirá al crecimiento sostenido y al incremento de la rentabilidad para el grupo de empresas que constituye la mayoría de empresas en el mundo.

Adicionalmente, la estructura empresarial de la mayoría de las PYMES está conformada por un área encargada de la producción o prestación del servicio que constituye su objeto social, a la cabeza de un gerente-administrador que en muchos casos es el mismo propietario, en la que no existe una amplia estructura jerárquica ni desagregación de funciones, así, puede señalarse que la gestión de operaciones es muy relevante a nivel de las pequeñas y medianas empresas, sin descartar que este conjunto pueda ser ampliado a medida que la organización crezca en tamaño y complejidad.

Kaplan y Norton establecen también la alineación de los procesos de gestión de operaciones con los objetivos de cada una de las perspectivas que conforman el Balanced Scorecard: perspectiva del cliente, perspectiva financiera y perspectiva de aprendizaje y crecimiento, formulando unos indicadores específicos de la gestión de operaciones en cada una de las mencionadas perspectivas, lo que conlleva a que estos indicadores no sean ratios aislados sino que se integren

a un todo organizado y se puedan establecer relaciones con facilidad dentro del mapa estratégico[19] propio de la gestión de operaciones.

La periodicidad con que la empresa presente sus diferentes informes de propósito especial, es decidida a su interior conforme a sus características y necesidades propias, así como por el grado en que la información suministrada contribuirá al desarrollo de la estrategia o estrategias planteadas inicialmente.

A los objetivos e indicadores que siguen se les adicionan las columnas de "Meta" y "Real", pues es mucho más sencillo visualizar si lo planeado o visualizado por la empresa, ha sido realmente lo ejecutado, con el fin de tomar las medidas y decisiones respectivas. Otra columna que podría suministrar información comparativa importante podría ser la de periodos pasados, por lo menos el inmediatamente anterior, con el fin de visualizar la evolución de un indicador a lo largo del tiempo y la efectividad de las medidas tomadas para que el indicador real se acerque cada vez más a la meta, que también debe ser cada día más pretenciosa.

Cabe aclarar que los indicadores aquí señalados son solamente una base para que cada empresa diseñe su informe de indicadores de gestión de operaciones teniendo en cuenta aquellos que le brindan una mayor utilidad para sus propósitos particulares, por lo tanto no constituyen una camisa de fuerza sino que algunos pueden ser omitidos u otros adicionados según corresponda.

19 Entiéndase el mapa estratégico como una representación general de las relaciones de causa y efecto entre las cuatro perspectivas del Balanced Scorecard, de manera mucho más desagregada, que proporciona una manera uniforme y coherente de describir la estrategia de modo que se puedan establecer y gestionar objetivos e indicadores.

Lo anterior se representa en el siguiente gráfico:

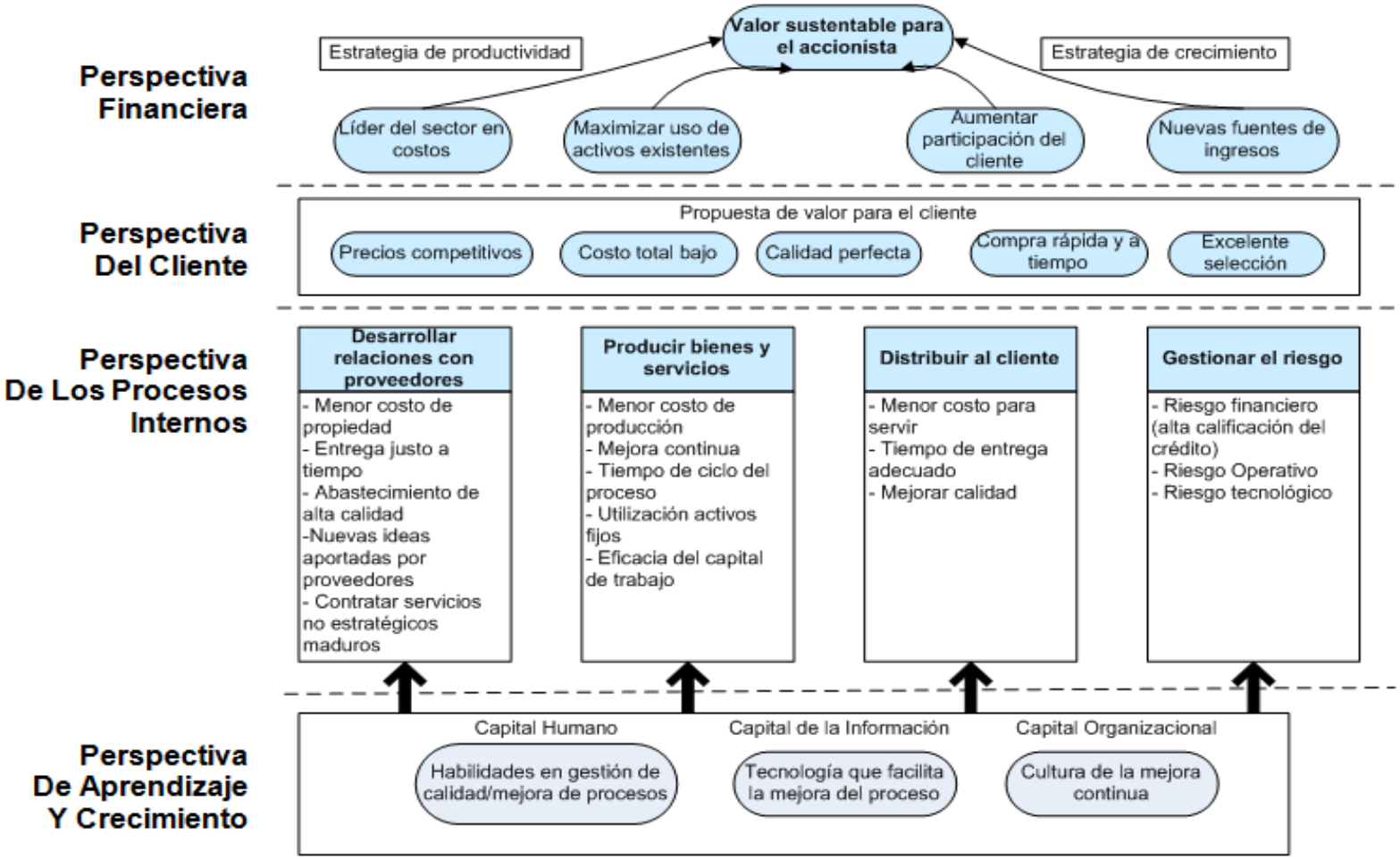


Grafico # 5: Plantilla del mapa estratégico de la gestión de operaciones **Fuente:** Kaplan y Norton (2004, 97)

EMPRESA LOS ALPES LTDA.
INFORME DE INDICADORES DE GESTIÓN DE OPERACIONES
(PARA EL PERIODO XX A YY)

- **Objetivos e indicadores de la gestión de las relaciones con proveedores**

Objetivos	Indicadores	Meta	Real
Disminuir el costo de la propiedad	- Costo (en función de actividades) de adquirir materiales y servicios (incluye costo de hacer pedidos, recibir, inspeccionar, almacenar y hacer frente a defectos). - Costo de compra como porcentaje del precio total de compra. - Clasificación de proveedores: calidad, entrega, costo.	-	-
Lograr servicio de proveedores justo a tiempo	- Tiempo de espera desde que se hace el pedido hasta su recepción. - Porcentaje de entregas puntuales. - Porcentaje de pedidos fuera de plazo. - Porcentaje de pedidos entregados directamente por los proveedores al proceso de producción.	-	-
Desarrollar proveedores de alta calidad	- Partes defectuosas en pedidos entrantes. - Porcentaje de proveedores calificados para hacer entregas sin inspección previa. - Porcentaje de pedidos perfectos recibidos.		-
Usar ideas nuevas de los proveedores	- Número de innovaciones propuestas por proveedores.	-	-
Lograr asociación con proveedores	- Número de proveedores que proporcionan servicios directamente a los clientes.	-	-
Contratar externamente productos y servicios no centrales y maduros	- Número de relaciones con contratación externa. - Desempeño comparado (benchmarking) de socios contratados externamente	-	-

- **Objetivos e indicadores para que los procesos sean más eficientes en la producción de bienes y servicios**

Objetivos	Indicadores	Meta	Real
Reducir el costo de producir bienes/servicios	- Costo (en función de actividades) de los principales procesos operativos. - Costo por unidad de producción (para organizaciones con productos homogéneos). - Gastos de marketing, venta, distribución y administración como porcentaje de los costos totales.	-	-
Mejorar los procesos continuamente	- Número de procesos con mejoras sustanciales. - Número de procesos eliminados por ineficaces o por falta de valor agregado. - Porcentaje de defectos en partes por millón. - Porcentaje de rendimiento. - Porcentaje de desechos y desperdicios - Costo de inspección y comprobación - Costo total de calidad (prevención evaluación, falla interno, falla externo)	-	-
Mejorar la capacidad de respuesta del proceso	- Tiempo de ciclo (desde el comienzo de producción hasta el producto terminado). - Duración del proceso (tiempo durante el que el producto realmente se procesa)[20] - Eficiencia del proceso (relación entre duración del proceso y tiempo de ciclo)	-	-
Mejorar la capacidad utilizada de los activos fijos	- Porcentaje de utilización de la capacidad. - Fiabilidad del equipo (porcentaje de tiempo disponible para la producción) - Número y porcentaje de fallas. - Flexibilidad (gama de	-	-

[20] Un tiempo de ciclo es el tiempo total requerido desde el comienzo de la producción hasta la finalización de los productos. El tiempo del proceso representa el tiempo que realmente se necesita para procesar, excluyendo los tiempos de espera, movimiento y preparación. Por ejemplo, el tiempo de ciclo necesario para la aprobación de una hipoteca podría ser de veintiocho días, pero el tiempo real de procesamiento durante ese periodo de veintiocho días es de solo 40 minutos.

	productos/servicios que los procesos pueden producir y entregar)		
Mejorar eficiencia del capital de trabajo	- Días de inventario, rotación de inventario. - Días de ventas en cuentas por cobrar. - Porcentaje de existencias agotadas - Ciclo operativo (días de cuentas por cobrar más días de inventario menos días de cuentas por pagar)	-	-

- **Objetivos e indicadores de Distribución de productos y servicios a los clientes**

Objetivos	Indicadores	Meta	Real
Reducir el costo del servicio	- Costo ABC de almacenamiento y entrega a clientes. - Porcentaje de clientes atendidos por canales de bajo costo de servicio, por ej., pasar clientes de transacciones manuales y telefónicas a electrónicas.	-	-
Entrega responsable a los clientes	- Tiempos de espera desde el pedido a la entrega. - Tiempo de terminación del producto servicio hasta que esté listo para ser usado por el cliente. - Porcentaje de entregas a tiempo.	-	-
Mejorar la calidad	- Porcentaje de artículos entregados sin defectos. - Número y frecuencia de quejas de los clientes.	-	-

- **Objetivos e indicadores representativos de la Gestión del Riesgo**

Objetivos	Indicadores	Meta	Real
Gestionar el riesgo financiero/mantener la alta calidad crediticia.	- Porcentaje de deudas incobrables. - Porcentaje de cuentas por cobrar incobrables. - Exposición o pérdidas por fluctuaciones de tasas de interés, tipo de cambio o precio de	-	-

	commodities. - Obsolescencia y deterioro del inventario. - Relación entre deuda y capital propio. - Relación de la cobertura de intereses - Meses de nómina en efectivo		
Gestionar riesgo operativo.	- Acumulación de pedidos - Porcentaje de capacidad de pedidos en marcha y acumulados.	-	-
Gestionar riesgo tecnológico	- Clasificación tecnológica de productos y procesos comparados con la competencia.	-	-

- **Vinculación con los objetivos de la perspectiva del cliente**

Objetivos	Indicadores	Meta	Real
Reducir el costo para el cliente; aumentar la utilidad del cliente	- Precio en relación con la competencia. - Costo de propiedad del cliente. - Rentabilidad para el cliente de los productos y servicios de la propia empresa.	-	-
Entregar al cliente productos y servicios con cero defecto	- Porcentaje de defectos experimentado por clientes. - Número de incidentes de garantía y reparaciones en el campo.	-	-
Entregar productos a tiempo	- Porcentaje de entregas puntuales. - Tiempo de espera para el cliente (desde pedido a entrega) - Porcentaje de pedidos perfectos (productos y servicios sin defectos entregados en el lugar adecuado en el momento preciso)	-	-
Ofrecer selección excelente	- Índice de ofertas de productos o servicios que miden el porcentaje de necesidades de los clientes cubiertas. - Porcentaje de pérdida por ventas por no tener inventario.	-	-

- **Vinculación con los objetivos de la perspectiva financiera**

Objetivos	Indicadores	Meta	Real
Convertirse en líder de costos de la industria.	- Costo por unidad, en comparación con la competencia. - Porcentaje de reducción anual en costos por unidad de producción. - Porcentaje de variación contra el costo presupuestario. - Gastos generales, comerciales y administrativos por unidad de producción o por región.	-	-
Maximizar el uso de los activos existentes.	- Relación ventas/activo. - Relación de rotación de inventario - Libre flujo de caja. - - Eficiencia de la inversión (VAN de nuevos proyectos con respecto a la inversión total). - Relación entre producto y desarrollo con la capacidad disponible. - Porcentaje de facturas pagadas a tiempo.	-	-
Aumentar participación en las compras de los clientes actuales.	- Porcentaje de aumento de negocios con clientes actuales.	-	-
Aumentar ingresos provenientes de nuevos clientes.	- Ingresos monetarios por adquisición de nuevos clientes.	-	-

- **Vinculación con los objetivos de la Perspectiva de aprendizaje y crecimiento**

Objetivos	Indicadores	Meta	Real
Desarrollar habilidades en gestión de calidad y mejora de procesos.	- Porcentaje de empleados capacitados en técnicas de gestión de calidad. - Porcentaje de empleados con conocimientos y capacitación en gestión en función de actividades (ABM), justo a tiempo y teoría de las restricciones.	-	-
Cultura de mejora continua	- Encuestas de empleados sobre cultura de mejora continua y conocimientos compartidos.	-	-

	- Número de nuevas ideas de mejora del proceso. - Porcentaje de sugerencias hechas por los empleados y adoptadas para mejorar el proceso. - Número de ideas para mejorar la calidad y los procesos compartidas entre múltiples unidades dentro de la organización. - Mejoras de desempeño como resultado de sugerencias y acciones de empleados (ahorros de costo, reducción de defectos, mejora de rendimientos, reducciones de los tiempos del proceso).		

Notas

Las notas del presente informe deben contener las diferencias más significativas entre las metas planteadas y lo que realmente sucedió al interior de la empresa, resaltando cuando una expectativa sea superada o cuando por el contrario se aleje en gran medida de lo previsto; de igual forma deben establecerse las causas de dichas diferencias y establecer las medidas que se deben tomar con los respectivos responsables de su ejecución además de indicar el plazo en el que estas medidas deben ser implementadas.

Las funciones propias del componente de mejoramiento interno mencionadas en la tabla 7.1, se ven contempladas por el informe de gestión de operaciones propuesto. Cada indicador atiende a un objetivo, así por ejemplo la función de mejoramiento de la eficiencia, se refleja en los objetivos lograr servicio de proveedores justo a tiempo, mejoramiento de la capacidad utilizada, el mejoramiento de procesos y mejorar la eficiencia del capital de trabajo.

La gestión de costos se tiene en cuenta en los objetivos de disminuir el costo de la propiedad, disminuir el costo de producción de bienes y servicios y disminuir el costo del servicio.

Todo el conjunto de indicadores apoya las decisiones operativas y comerciales. Se identifica la cadena de valor ampliada de la organización con indicadores que comprenden el proceso productivo desde las relaciones con los proveedores, hasta la distribución a los clientes.

El seguimiento a la gestión de la calidad y la satisfacción de las necesidades de los clientes/usuarios, comienza con el objetivo de contar con proveedores de calidad, la mejora de los procesos, el seguimiento a los indicadores propios de calidad y la vinculación con los objetivos de la perspectiva de orientación al cliente del mapa estratégico de la gestión de operaciones. Todo esto va de la mano con la función de promoción del mejoramiento continuo.

Se promueven las alianzas estratégicas, especialmente en el objetivo de lograr alianzas con proveedores y en la contratación externa de algunos productos o servicios.

Todo el conjunto de indicadores señalados en el informe de gestión de operaciones, contribuye a realizar un seguimiento y control de las decisiones tomadas, su ejecución y resultados con el fin de fortalecer los resultados positivos e implementar los correctivos necesarios en caso contrario. El control de las decisiones y operaciones de la empresa sirve para comunicar, motivar y evaluar a todos los integrantes de la misma.

CONCLUSIONES DEL CAPÍTULO 7

Este capítulo comprende la propuesta resultante de los análisis y estudios realizados en los capítulos anteriores.

En primer lugar, en concordancia con lo establecido en el capítulo 3, que trataba la relación entre la Contabilidad y la Administración y de cómo trabajan mancomunadamente para el beneficio de la organización, la propuesta vincula a estas dos disciplinas teniendo en cuenta que la administración direcciona la actividad de quienes la integran y plantean objetivos y metas de los cuales la Contabilidad se encarga de establecer mediciones útiles para su seguimiento y posteriores ajustes por parte de la administración. La Contabilidad es un medio de comunicar la situación pasada, actual o futura de la organización a diferentes usuarios internos y externos, este trabajo se centra principalmente en los usuarios internos.

Es por esto que se considera que un adecuado planeamiento estratégico donde se definan la misión, visión, estrategias, objetivos y metas organizacionales, constituye un punto de partida fundamental para los análisis posteriores a realizar por el sistema contable de dirección estratégica para las PYMES.

Luego se identifican 3 componentes propios del sistema contable de dirección estratégica que son el componente estratégico, prospectivo y de mejoramiento interno y dos componentes complementarios que surgen de la información contable habitualmente disponible, siendo el control, un elemento transversal necesario en todos los componentes.

Cada componente tiene asociado un conjunto de funciones que se toman en cuenta en el diseño de la propuesta y en la información resultante en cada componente. Además, se indica un conjunto de herramientas propias de la Contabilidad de Gestión, que se relacionan y apoyan bien sea conceptual, técnica o procedimentalmente a cada uno de los componentes y sus funciones correspondientes.

El componente de direccionamiento estratégico concentra funciones relativas al análisis de la situación pasada, actual y futura de la organización es sus aspectos internos y externos, con miras a la toma de decisiones sobre elección de estrategias, susceptibles de ser aplicadas por la empresa teniendo en cuenta sus condiciones propias.

El componente prospectivo trata de evaluar los escenarios futuros identificados para la implementación de la estrategia o estrategias definidas en el primer componente, de manera que se pueda reducir la incertidumbre y realizar una adecuada planeación y presupuestación de las actividades necesarias para la ejecución de la estrategia.

Y el componente de mejoramiento interno agrupa las funciones relacionadas con el mejoramiento continuo, calidad, eficiencia y actividades de valor para la empresa, siendo la parte del sistema orientada a resultados principalmente de mediano plazo mientras que los dos primeros que evalúan los aspectos estratégicos pueden ser de más largo plazo.

El primer componente está integrado por una Matriz DOFA competitiva que realiza un diagnóstico de la situación interna y externa de la organización, identificando las fortalezas, debilidades, amenazas y oportunidades en aspectos clave para la organización, además de incluir en el análisis interno y externo, un análisis de las cinco fuerzas competitivas señaladas por Porter (1980).

De este análisis surge un conjunto de posibilidades estratégicas resultantes de cotejar las fortalezas (internas) con las oportunidades y amenazas (externas) y las debilidades (internas) con las oportunidades y amenazas (externas), por lo cual, estas posibilidades estratégicas se basan en la realidad de la empresa y el entorno en el momento de la evaluación, lo que permite visualizar también los aspectos positivos y negativos para definir una estrategia genérica y las acciones ofensivas y defensivas posibles contra las cinco fuerzas competitivas.

Se seleccionan una serie de objetivos estratégicos, a los que la empresa dará prioridad de acuerdo a su situación actual. El conjunto de objetivos estratégicos suman el 100% asignando a cada uno un porcentaje mayor o menor de acuerdo a su importancia y prioridad.

Cada objetivo tiene asociada una o varias iniciativas estratégicas, que son programas que la empresa propone con el fin de lograr el objetivo estratégico. Estas iniciativas deben ser medibles y se les realiza seguimiento por medio de indicadores. Se adjunta un cuadro con algunos elementos primordiales para la formulación de indicadores y su posterior seguimiento.

El segundo componente que es el prospectivo, visualiza el efecto de la estrategia genérica definida y los objetivos estratégicos planteados, introduciendo una serie de hipótesis en uno de los modelos propuestos por Viegas y Pérez (2011) para la realización del análisis de sensibilidad de cada

una de ellas. En este trabajo se refirió el modelo A que es el más simplificado, para que la empresa introduzca sus propios datos y modifique las variables de acuerdo a las diferentes hipótesis que plantee para cada escenario, lo que necesariamente va a modificar la información de salida, para ofrecer un panorama general del impacto especialmente financiero de cada alternativa y esta información apoye la decisión sobre cuál es el mejor camino para ejecutar la estrategia.

El tercer componente que es el de mejoramiento interno, provee un conjunto de indicadores que se considera adecuado en el marco de una pequeña y mediana empresa, tomado del conjunto de indicadores de gestión de operaciones del mapa estratégico de Kaplan y Norton (2004), que comprende indicadores sobre las relaciones con proveedores, la producción de los bienes y servicios, la distribución y entrega de bienes y servicios a los clientes y la gestión del riesgo. Estos indicadores forman parte de la perspectiva de los procesos internos del cuadro de mando integral. Estos autores proponen también un grupo de indicadores específicos que se vinculan con las demás perspectivas del cuadro de mando integral –perspectiva financiera, perspectiva del cliente y perspectiva de aprendizaje y crecimiento. Para el informe se agrega una columna de meta real que permite una visualización inmediata sobre el grado de cumplimiento de la meta planteada para cada indicador en la realidad.

Esta información cuantitativa y cualitativa, se alinea con los objetivos de la empresa y fortalece a la organización internamente al evaluar indicadores de mejora continua en la cadena de valor ampliada, es decir desde los proveedores hasta los clientes.

Se considera que esta propuesta:

1. Cumple con las funciones planteadas en la tabla 7.1. para un sistema contable de dirección estratégica, especialmente pensado para ofrecer información útil a los usuarios internos de las PYMES, sin incurrir en costos excesivos y con beneficios para el establecimiento y seguimiento de estrategias, que se plantean teniendo en cuenta las condiciones reales y actuales tanto internas como externas a la organización.

2. El sistema se apoya en conceptos y tendencias provenientes de varias de las herramientas de Contabilidad de Gestión tratadas en el capítulo anterior, en una interrelación permanente entre la Contabilidad y la Administración.

Se considera que la visión estratégica y hacia el futuro de las organizaciones es un motor importante que les permite fijarse objetivos y metas medibles que les ayuden a sostenerse en el tiempo, avanzar y crecer.

De igual forma, este sistema está pensado como una herramienta para anticiparse a situaciones que pueden ocurrir en el futuro y pueden llegar a

desestabilizar a las empresas, por lo que apoya el manejo de la incertidumbre y de los riesgos.

Las grandes empresas están habituadas a trabajar con este tipo de información y cuentan con sistemas complejos para su administración por ser de mayor complejidad y contar con mayor cantidad de recursos.

Esta propuesta pretende ser un mecanismo simplificado para encaminar a las PYMES a la preparación y utilización de este tipo de información, a pesar de sus posibles limitaciones de recursos económicos, humanos, de infraestructura o de otra índole, apoyando la preparación de información de calidad, para que la toma de decisiones se realice sobre mejores fundamentos y se dispongan los recursos existentes para la consecución de los objetivos y el logro de las estrategias.

CONCLUSIONES

CONCLUSIONES

Este trabajo se centró en las pequeñas y medianas empresas latinoamericanas con perspectivas de crecimiento, para ayudarlas por medio de un sistema contable de direccionamiento estratégico, a un mejor aprovechamiento de las oportunidades existentes, la definición de estrategias, su seguimiento y control y la generación de información para la toma de decisiones internas y de mejoramiento continuo.

El término PYME engloba una amplia gama de estructuras empresariales, desde las microempresas de autoempleo que en muchos ejercen en la informalidad, hasta aquellas con perspectivas de alto crecimiento comúnmente conocidas como “gacelas”. Si bien se tocan algunos aspectos relativos a las microempresas, estas no son el objetivo principal de este trabajo.

Se habla de PYMES latinoamericanas ya que se consideran ciertos factores comunes entre las PYMES de la región, que son marcadamente diferentes de las PYMES de otras regiones como Norte América y Europa.

“En promedio, las pymes de América Latina alcanzan niveles de productividad relativos inferiores a los que registran países seleccionados de la OCDE. Por ejemplo, las empresas pequeñas de la región tienen de 16% a 36% de la productividad de las empresas grandes, mientras que las pequeñas empresas en los países europeos alcanzan entre 63% y 75% de la productividad de las empresas grandes. Las discrepancias en productividad inciden sobre las brechas salariales, lo que reviste consecuencias importantes sobre la distribución del ingreso y la desigualdad dentro de la región… En la distribución de empresas por tamaño en América Latina, al igual que en la OCDE, las pymes representan aproximadamente 99% del total de empresas. Esta distribución subraya la importancia de las pymes dentro del contexto productivo y su potencial como agente de cambio estructural.” (Cepal, 2012, 49-50)

Este tipo de empresas tienen ventajas respecto a las de mayor tamaño como su mayor adaptación, especialización flexible, toma de decisiones más rápidas, adaptabilidad a mercados de menor demanda y especialización de procesos.

También se pueden destacar como debilidades la aversión al riesgo, el control centralizado, la inadecuada planificación, actividades directivas deficientes, problemas de financiación, costos altos y baja inversión en investigación y desarrollo.

El termino PYME, usualmente delimitado por criterios cuantitativos tales como el nivel de ingresos, el número de empleados, monto del capital, número de propietarios o cantidad de transacciones, son claramente disimiles aún entre países de la región, lo que dificulta la comparabilidad y la definición de criterios cuantitativos genéricos.

Algunas características cualitativas son utilizadas también para distinguir entre el grupo de empresas consideradas PYME y las que no.

Este trabajo presenta una propuesta de clasificación del universo empresarial, en el cual se agrupan las empresas en cuatro niveles de acuerdo a una serie de características cualitativas.

Cabe recordar dicha clasificación en la cual se reestructura la propuesta de ISAR-UNCTAD en las DCPYMES (Directrices de Contabilidad para Pequeñas y medianas empresas) en donde se realizaba una caracterización de carácter cualitativo en tres niveles, por lo que la presente toma algunos de estos elementos, los complementa y agrega un cuarto nivel aplicable a las microempresas:

- Nivel I: En este nivel se incluiría las grandes empresas cuya información contable financiera debe prepararse y presentarse conforme a los IFRS plenos. La información contable administrativa como la presentada a nivel de segmentos o líneas de producto es de gran importancia para este tipo de empresas. La implementación de una Contabilidad de direccionamiento estratégico se realiza en gran escala y su implementación y mantenimiento puede ser más complejo por el volumen y la complejidad de las actividades empresariales.

- Nivel II: Compuesto por las empresas catalogadas como medianas empresas, que no participen en mercados públicos, ni sean catalogadas como económicamente significativas en su país de origen, pero que tengan mejores prácticas administrativas y mayores perspectivas de crecimiento que las más pequeñas. Podrían incluirse en este nivel aquellas empresas exportadoras de bienes o servicios, ya que este hecho seguramente les exigirá una infraestructura mayor, óptimas condiciones de calidad de sus productos y la preparación de información conforme a estándares internacionales. Este tipo de empresas podrían llevar su Contabilidad financiera conforme al IFRS para PYMES propuesto por IASB, ya que cuentan con una mejor estructura y mayores recursos tanto económicos como intelectuales, complementándolo con la aplicación de un sistema de Contabilidad de direccionamiento estratégico, para ofrecer una mayor información útil a la gestión.

- Nivel III: Conservando el nivel III de la Propuesta de ISAR-UNCTAD, está compuesto por entidades pequeñas, que principalmente

generan información de carácter legal y para autoridades administrativas. Este tipo de empresas desarrolla una actividad económica que puede llegar a ser sostenible en el tiempo pero con una visión de mercado mucho más local. Muchas de estas empresas no logran superar su primer año de actividades. No tienen perspectivas amplias de crecimiento ni conocimientos administrativo-contables profundos, además cuentan con pocas fuentes de financiación, por lo que el Estado debe jugar un papel importante en cuanto a asesoramiento, capacitación y estrategias de acceso a capital. Estas empresas requieren un sistema contable financiero sencillo y de bajo costo que les permita un control sobre los recursos y sobre los resultados, y además les suministre información orientada a usuarios externos como el estado con fines impositivos y los acreedores. Internamente es necesaria la implementación de sistemas contables de direccionamiento estratégico que tengan en cuenta las características propias de cada empresa y apoye a sus principales usuarios internos para que incorporen la toma de decisiones estratégicas a su cultura, basados en información contable y no contable, cuantitativa y cualitativa, para ampliar sus perspectivas de crecimiento.

- Nivel IV: en este nivel se pueden clasificar las empresas catalogadas como microempresas o pequeños negocios, que tienen pocas transacciones y de baja complejidad, que no requieren de un sistema contable complejo pues sus requerimientos de información son mínimos, por lo cual se necesita la elaboración de una información financiera básica sin tener que sujetarse a ningún sistema contable preestablecido, que pueda suministrar la eventual información que requieran usuarios externos, con el fin de determinar el beneficio de la actividad desarrollada y efectuar un control sobre los recursos. La implementación a pequeña escala de un sistema contable de direccionamiento estratégico que direccione a la microempresa y la ayude a crecer es posible, siempre y cuando no sean únicamente negocios de subsistencia, que no son objeto de este trabajo.

Posteriormente, se procedió a identificar a los principales usuarios internos de las PYMES. Si bien los usuarios a la organización continúan siendo relevantes, este trabajo se dirige a la toma de decisiones por parte de los usuarios internos quienes tienen un lugar secundario en otros segmentos contables como el patrimonial o financiero.

Se verificó que incluso aquellas propuestas orientadas específicamente hacia las PYMES, como las DCPYMES de la ONU y el IFRS para PYMES del IASB, buscan la satisfacción de las necesidades informativas de los usuarios externos a la organización como inversores y acreedores, sin dar relevancia a las necesidades informativas del propietario-administrador, que aunque también soporta sus decisiones en la información financiera, requiere información adicional y específica para ampliar su perspectiva sobre el negocio.

Por lo tanto, el usuario interno de las pymes, principal beneficiario de la información generada por un sistema contable de direccionamiento estratégico es el propietario-administrador, ya que este sistema le proporciona información importante para la toma de decisiones especialmente a aquellas de carácter estratégico, y operativo respecto a aspectos de mejora continua principalmente, tanto de los procesos como de los bienes y servicios. Esta información no siempre es expresada en términos cuantitativos ni monetarios.

Se determino que la Contabilidad y la Administración son ciencias sociales interrelacionadas, mas no dependientes. Mientras que la Teoría de la Administración describe cómo se comportan los seres humanos en grupos organizados, teniendo en cuenta su racionalidad limitada, la Teoría Contable, establece cómo, por qué y para qué realiza la actividad contable, de manera que se mejore el conocimiento de la realidad por parte de los usuarios para una mejor fundamentada toma de decisiones.

Los procesos administrativos son procesos decisorios que direccionan y coordinan la actividad de los miembros de una organización; la Contabilidad genera información para el seguimiento de los objetivos y metas planteadas por cada unidad dentro de la organización.

Entendiendo que la comunicación es un proceso administrativo fundamental para la transmisión de información desde y hacia los centros de decisión, se considera a la Contabilidad como un medio de comunicación eficaz. Un sistema contable de direccionamiento estratégico busca comunicar aquellos aspectos relevantes para la organización que no son comunicados por los demás segmentos contables, proporcionando elementos para la fijación de estrategias, objetivos estratégicos y metas y para hacerlas llegar adecuadamente a los integrantes de la PYME.

La Administración valora las decisiones de acuerdo su relación con los fines organizacionales, siendo la Contabilidad el medio de medición y valoración que permite visualizar los efectos que diferentes alternativas pueden tener.

La Contabilidad se vincula con la estrategia ya que contribuye a la evaluación de su grado de cumplimiento, monitoreando el cumplimiento de objetivos y metas en los niveles estratégicos, tácticos y operativos. También se incorpora la estrategia empresarial en la preparación de información contable prospectiva, para analizar el impacto que diferentes escenarios tienen sobre la estrategia y sus posibles resultados, de manera que se elijan aquellos escenarios que resulten más favorables.

El sistema contable de direccionamiento estratégico se adscribe al segmento de la Contabilidad Gerencial. La toma de decisiones en una organización está directamente relacionada con la definición previa de estrategias, políticas y planes de acción. El sistema propuesto promueve pasar de un patrón

de toma de decisiones intuitivo o basado en poca información a uno más racional, aun teniendo en cuenta las posibles limitaciones existentes. Este sistema apoya el proceso de toma de decisiones estratégicas en las PYMES y su seguimiento, que apoyen la generación de ventajas competitivas sostenibles.

El segmento contable gerencial ha evolucionado desde la Contabilidad de Costos, la generación de información con fines de control, coordinación y planeamiento, hasta la incorporación de los procesos estratégicos.

Si bien la información contable interna, sobretodo aquella de carácter operativo, es confeccionada al interior de cada entidad de acuerdo a sus requerimientos propios, a medida que avanzan los tiempos y se producen cambios en el entorno, se generan nuevas formas de hacer y de procesar la información.

Como parte de esta evolución, este trabajo busca incorporar a este segmento formas nuevas y adaptables a las particularidades de cada PYME, para procesar la información de carácter estratégico y de mejoramiento continuo. Por ser información de carácter interno no se considera ni necesaria, ni recomendable su regulación. Se busca identificar una serie de parámetros orientativos que puedan ajustarse a la realidad de cada PYME y se alimente de sus propios datos y análisis.

La Contabilidad de Gestión ha incorporado una amplia gama de herramientas administrativas dentro de su campo de acción, aunque estas son usadas principalmente por empresas de tamaño y recursos considerables, generando objetivos y metas susceptibles de ser medidos por la Contabilidad.

La implementación de estas herramientas y la información que generan puede abarcar cierta complejidad para las PYMES, por lo cual, en este trabajo se pretende hacer una simplificación, incorporando dentro del sistema, información relacionada con la planeación estratégica, el análisis de la cadena de valor, el apoyo a los presupuestos, el cuadro de mando integral, la gestión de escenarios futuros, la administración de los costos, el mejoramiento continuo y la filosofía de calidad total, el enfoque de justo a tiempo, la gestión de indicadores y la comparación (benchmarking) con información histórica de la empresa, con sus competidores o con empresas que sean ejemplares en sus procesos, productos y servicios de los que pueda resultar información útil para la toma de decisiones en la PYME, su fortalecimiento interno y la incorporación, ejecución y seguimiento de las decisiones estratégicas.

Todo este recorrido, ha permitido llegar a la construcción de una propuesta de un sistema contable de direccionamiento estratégico para las PYMES, que parte de la necesidad de un adecuado planeamiento estratégico como punto de partida.

La propuesta consta de tres componentes propios y dos componentes complementarios que surgen de la información contable habitualmente disponible.

Cada componente tiene asociado un conjunto de funciones que el resultado final de la propuesta busca cumplir, e indica algunas herramientas de las usadas por la Contabilidad de Gestión relacionadas, de las cuales se tomaran elementos conceptuales y/o procedimentales.

Los componentes son:

6. **Componente de dirección estratégica:** es el que concentra aquellas funciones relativas al análisis de la situación pasada, actual y futura de la PYME, la evaluación de la situación interna y externa, las acciones a implementar para el cumplimiento de la misión y visión, la definición de estrategias a implementar, así como la definición de objetivos y roles.

7. **Componente prospectivo:** este componente mira la realidad futura con el fin de anticiparse a ella en el presente, incorpora la definición de diferentes escenarios para la estrategia elegida, objetivos e iniciativas estratégicas, mediante la formulación de hipótesis sobre situaciones posibles y tiene en cuenta cómo el entorno micro y macro puede impactar en los diferentes escenarios.

8. **Componente de mejoramiento interno:** en este componente se encuentran las funciones directamente relacionadas con los procesos de mejora, progreso, avance y perfeccionamiento de la PYME y de las actividades que la conforman. Incluye aquellas funciones tendientes a incrementar la eficiencia, la calidad, la identificación de las actividades de valor y aquellas que no lo generan y todas aquellas que contribuyan a un estado permanente de mejora continua.

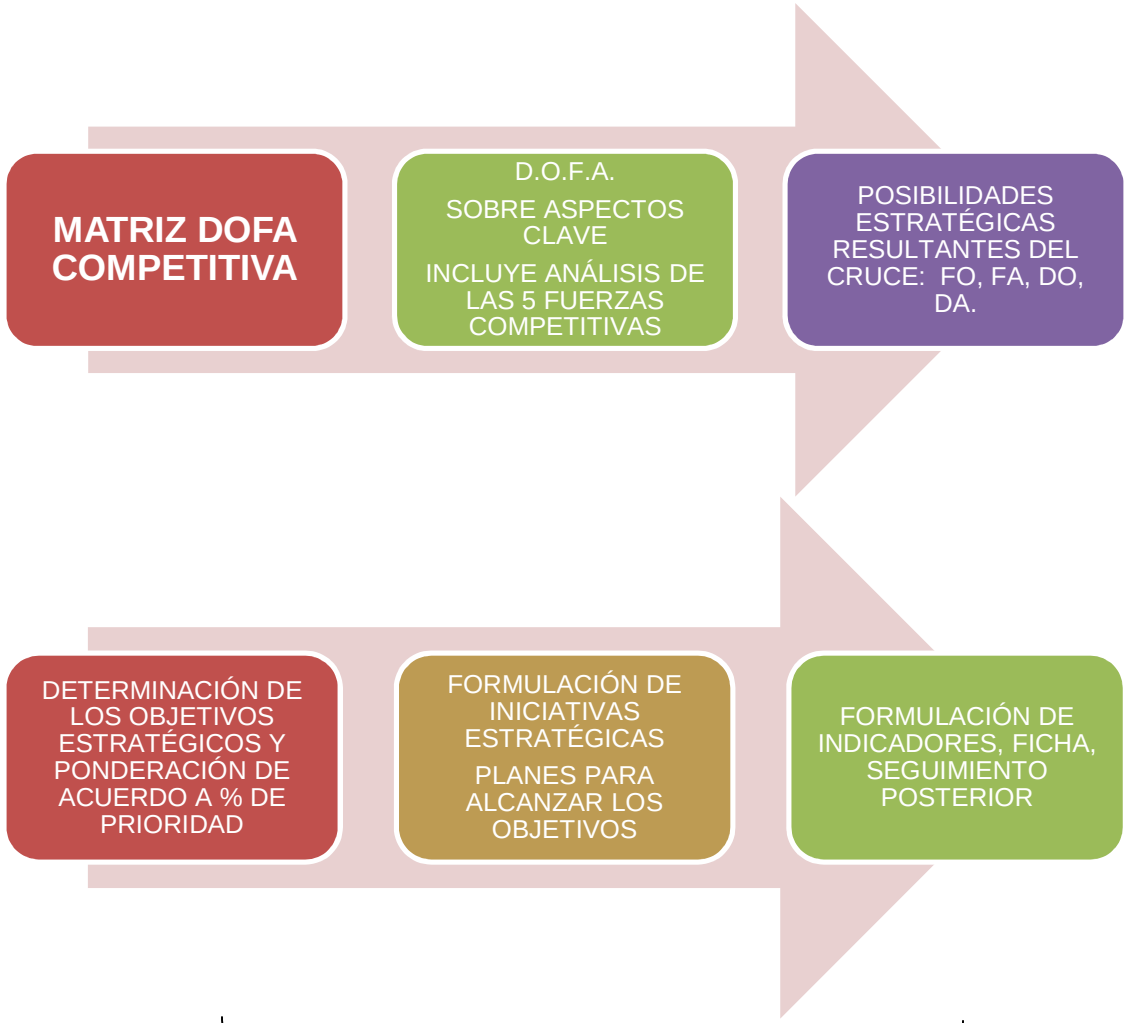
9. **Componente financiero:** este componente se centra en el análisis de los principales informes contables financieros, sus funciones son principalmente determinar la situación y evolución patrimonial del ente, los resultados, los costos, los cambios en el flujo de efectivo y el valor agregado. Esta información financiera tradicional, será complementada con las mediciones no financieras derivadas de los demás componentes.

10. **Otros datos cuantitativos y cualitativos:** en este componente se agregan aquellas funciones que proporcionan datos cuantitativos y cualitativos adicionales a los generados en los demás componentes, como pueden ser otros porcentajes, indicadores y comparativos que la entidad estime necesarios.

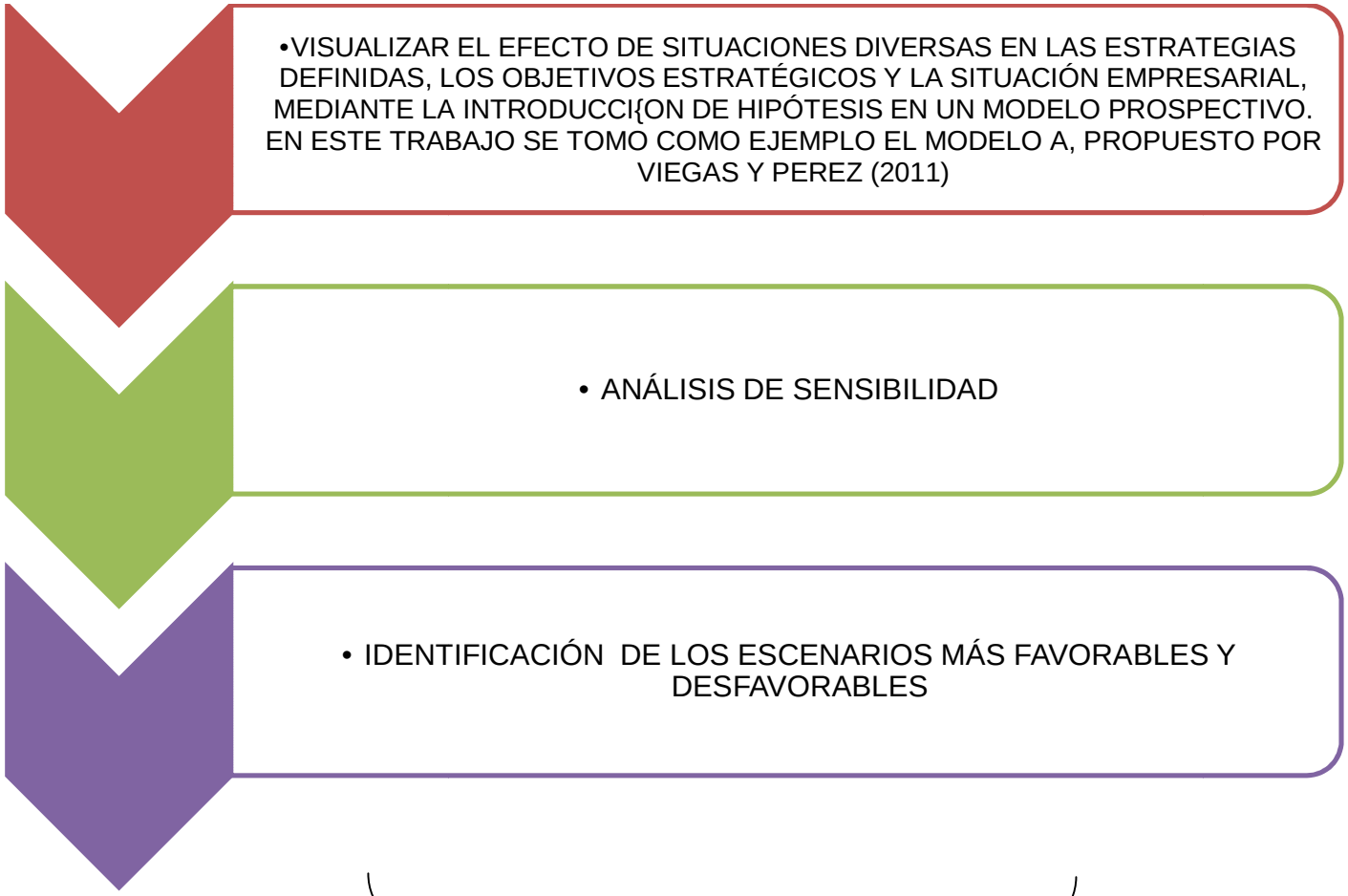
Componente de control transversal a los componentes 1 a 5: las funciones de control se refieren a la medición, verificación, comparación con patrones establecidos de los objetivos y metas a nivel de actividades, procesos o unidades empresariales, para corroborar que se estén alcanzando los resultados esperados o para implementar acciones correctivas de ser el caso.

A continuación se representa gráficamente y de manera sintética el contenido del sistema para los componentes 1 a 3:

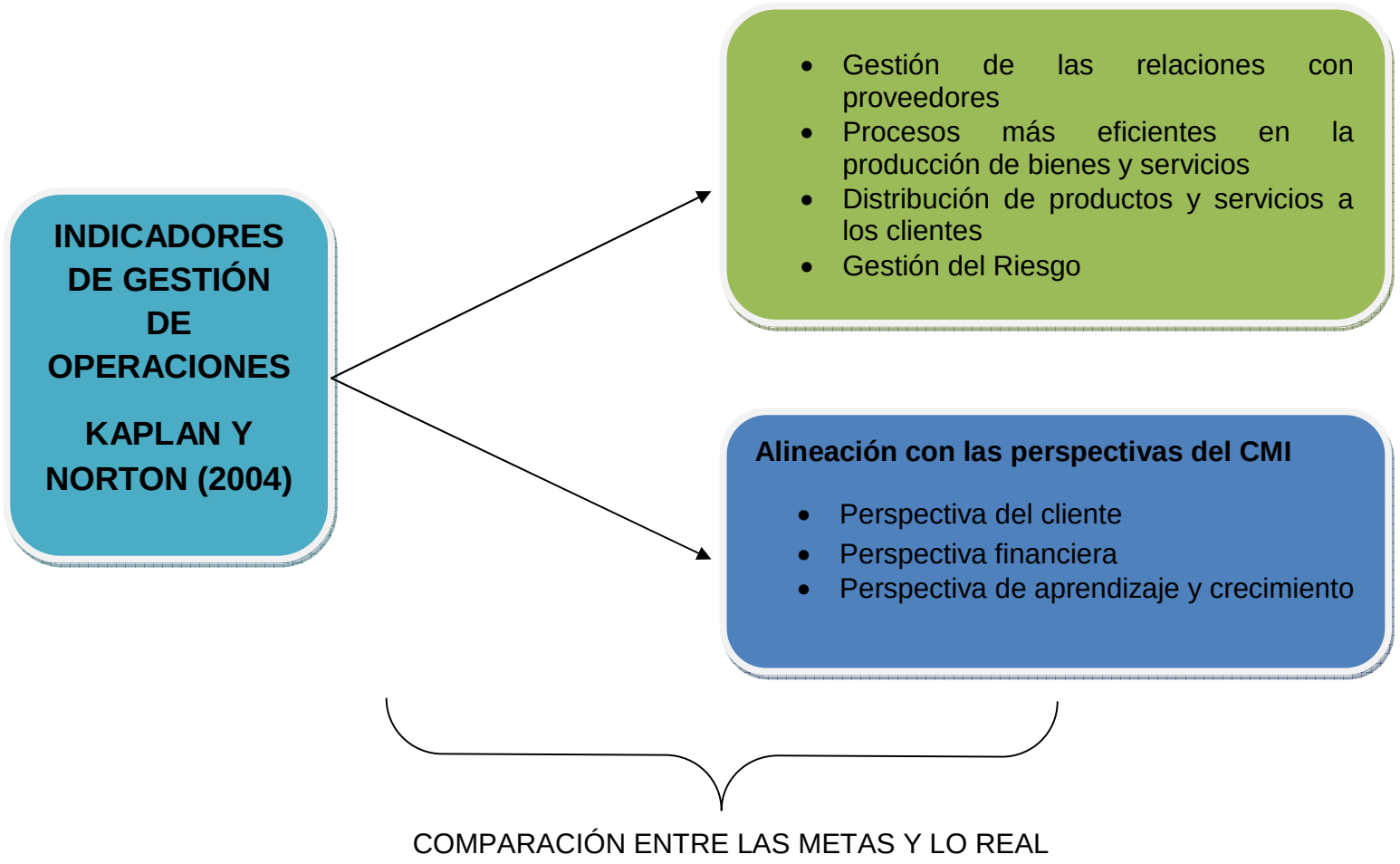
1ER COMPONENTE-DIRECCIONAMIENTO ESTRATÉGICO



2DO. COMPONENTE-PROSPECTIVO



3ER. COMPONENTE- MEJORAMIENTO CONTINUO



COMPONENTES 1,2 Y 3

ESTOS TRES COMPONENTES PROMUEVEN EL FORTALECIMIENTO INTERNO DE LA PYME EN TODA SU CADENA DE VALOR AMPLIADA (DESDE LOS PROVEEDORES HASTA LOS CLIENTES)

SUMINISTRA INFORMACIÓN ÚTIL PARA LA TOMA DE DECISIONES ESTRATÉGICAS Y DE MEJORAMIENTO CONTINUO Y SU SEGUIMIENTO PARA LA GENERACIÓN Y MENTENIMIENTO DE VENTAJAS COMPETITIVAS

Se considera que:

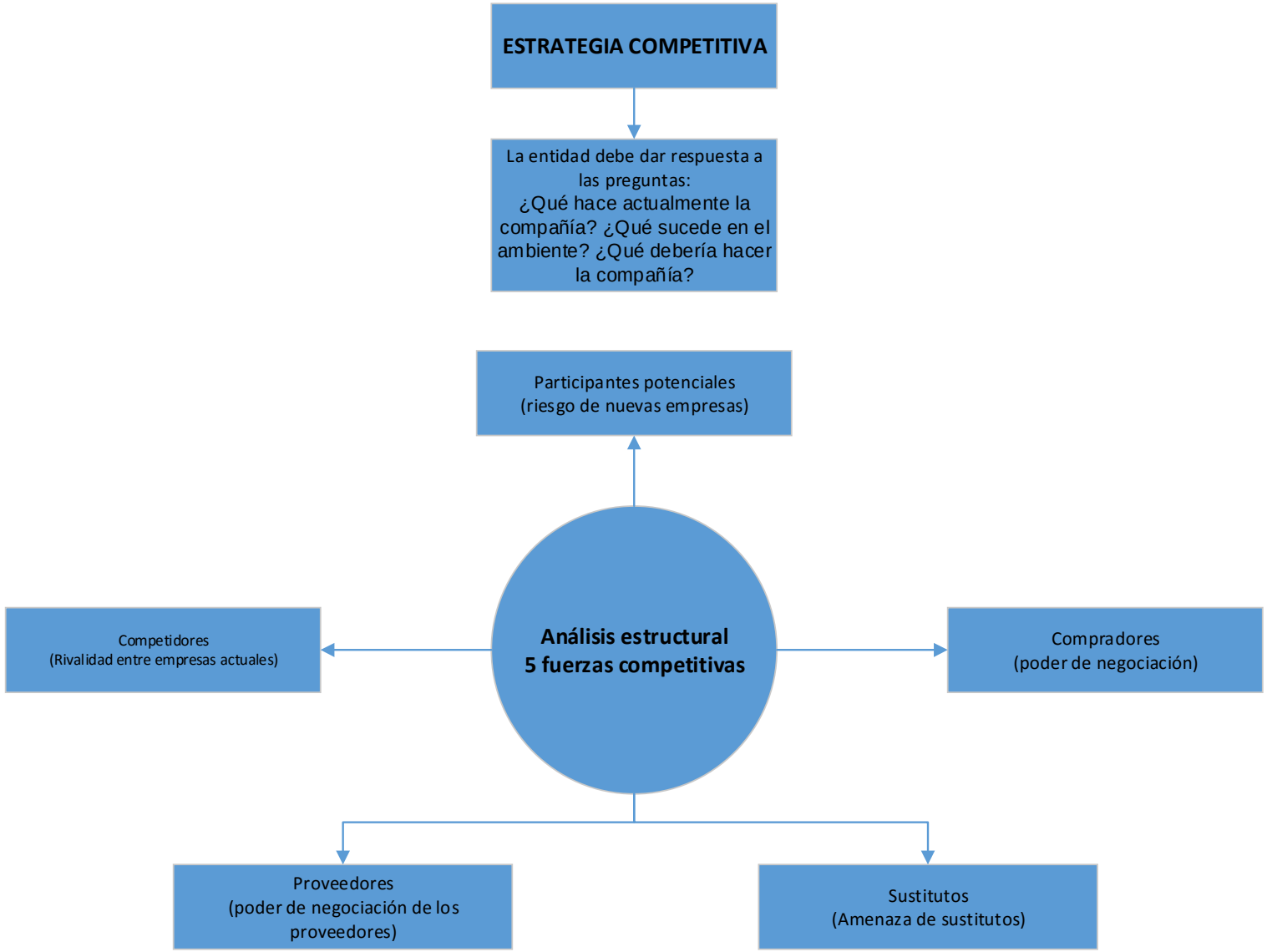
- El sistema planteado es fácilmente comprensible
- Cumple con las funciones determinadas dentro de cada componente
- No incurre en costos excesivos, mas se considera que puede aportar beneficios para el establecimiento y seguimiento de estrategias, que tengan en cuenta las condiciones reales tanto internas, como externas de la PYME, lo que a mediano y largo plazo, se espera que impacte positivamente en su rentabilidad y crecimiento
- Busca reducir la incertidumbre proveniente de los acontecimientos futuros
- Busca incorporar dentro de las PYMES la cultura de la planeación estratégica y encaminarlas a la preparación y presentación de información estratégica y de mejoramiento continuo, que amplíe la base sobre la cual los propietarios-administradores de las PYMES tomen sus decisiones, y se realice una mejor disposición de los recursos existentes para alcanzar las metas, objetivos y estrategias.
- No es un sistema que funcione de manera aislada, sino que complementa la información contable de gestión que se genera día a día y la información contable financiera principalmente orientada a usuarios externos, a fin de ampliar la visión y el conocimiento sobre el negocio del encargado de tomar las decisiones en la PYME.
- Cumple con el criterio de sistema ya que es un conjunto de elementos y componentes con características propias, correspondientes a la realidad, que se interrelacionan para construir una unidad para el logro de los fines establecidos.

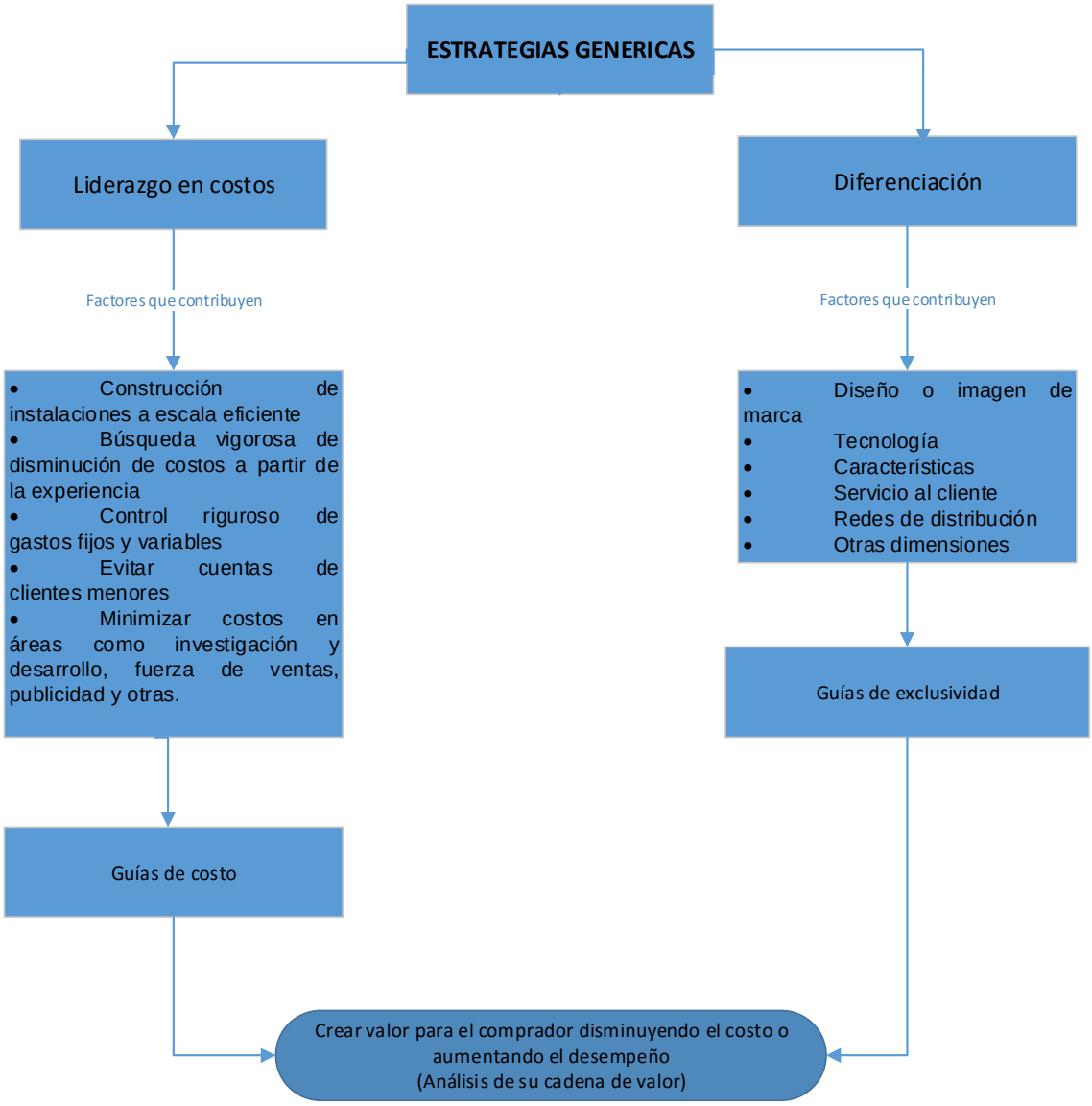
El alcance del presente trabajo llegó hasta la elaboración de la propuesta, sin haber realizado una implementación práctica para determinar su efectividad en empresas reales para el logro de los fines propuestos, lo que requeriría de un tiempo amplio de capacitación, implementación, seguimiento y evaluación, que exceden el tiempo de presentación de la presente tesis y que no se encontraba incluido dentro del alcance del trabajo. Sin embargo se considera que la propuesta presentada tiene validez teórica y fue realizada siguiendo el método científico.

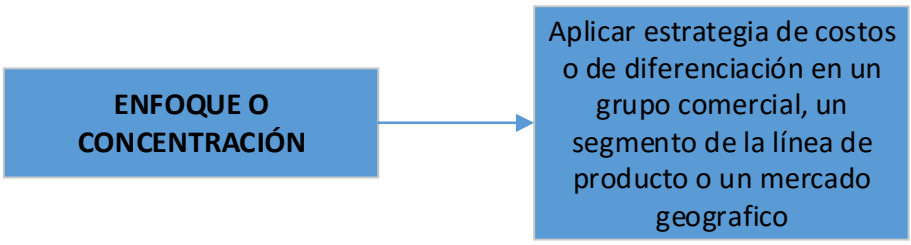
ANEXO

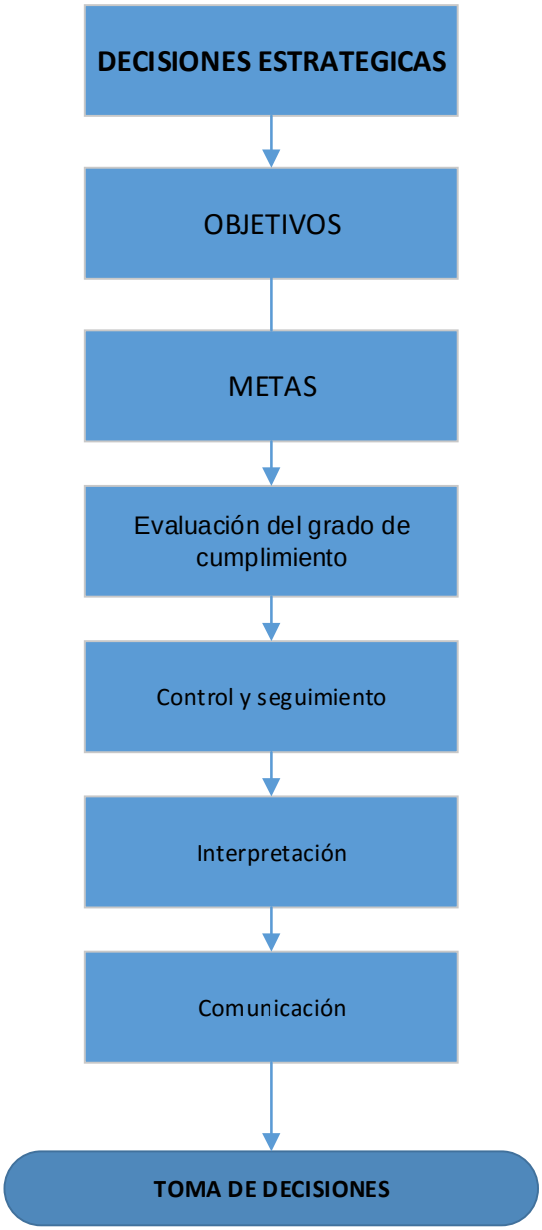
ANEXO: CUADROS GUÍA PARA IMPLEMENTAR EL CONCEPTO DE ESTRATEGIA, ELEMENTOS Y DECISIONES ESTRATÉGICAS EN LAS PYMES.

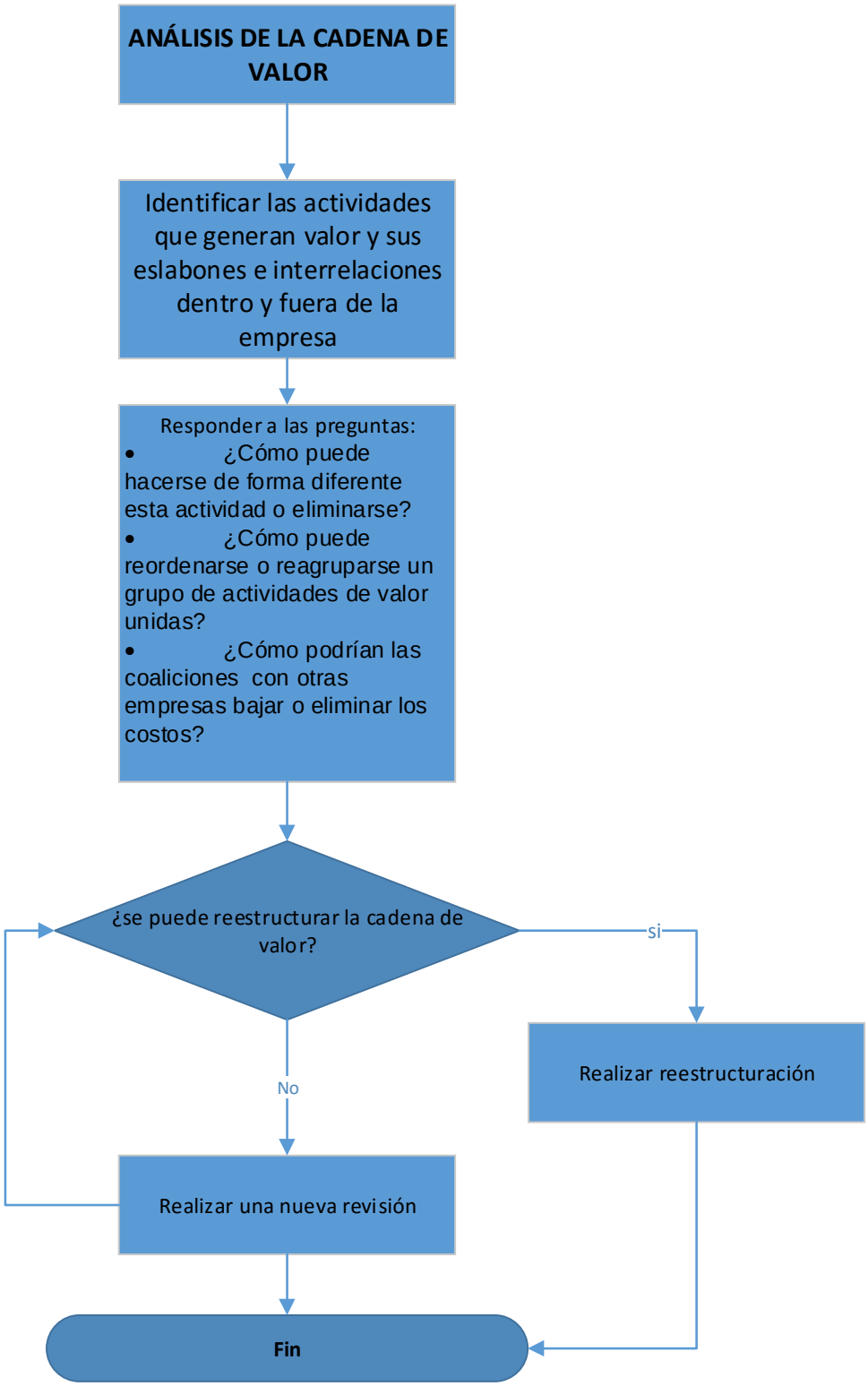
Comprendiendo la complejidad y extensión del concepto de estrategia, los elementos que hay que tener en cuenta para implementar una estrategia efectiva y las decisiones estratégicas correspondientes, tratados con detalle en el capítulo 4, con los siguientes diagramas se pretenden sintetizar las ideas más relevantes sobre el tema, con el fin de facilitar a las PYMES la incorporación paulatina de estos conceptos dentro de su actividad empresarial y que a su vez, sirvan como base para implementar el sistema que se propondrá en el presente escrito.


ESTRATEGIA COMPETITIVA
La entidad debe dar respuesta a las preguntas:
¿Qué hace actualmente la compañía? ¿Qué sucede en el ambiente? ¿Qué debería hacer la compañía?
Participantes potenciales
(riesgo de nuevas empresas)
Competidores
(Rivalidad entre empresas actuales)
Análisis estructural
5 fuerzas competitivas
Compradores
(poder de negociación)
Proveedores
(poder de negociación de los proveedores)
Sustitutos
(Amenaza de sustitutos)


ESTRATEGIAS GENERICAS
Liderazgo en costos
Diferenciación
Factores que contribuyen
Factores que contribuyen
• Construcción de instalaciones a escala eficiente
• Búsqueda vigorosa de disminución de costos a partir de la experiencia
• Control riguroso de gastos fijos y variables
• Evitar cuentas de clientes menores
• Minimizar costos en áreas como investigación y desarrollo, fuerza de ventas, publicidad y otras.
• Diseño o imagen de marca
• Tecnología
• Características
• Servicio al cliente
• Redes de distribución
• Otras dimensiones
Guías de exclusividad
Guías de costo
Crear valor para el comprador disminuyendo el costo o aumentando el desempeño
(Análisis de su cadena de valor)


ENFOQUE O CONCENTRACIÓN
Aplicar estrategia de costos o de diferenciación en un grupo comercial, un segmento de la línea de producto o un mercado geografico


DECISIONES ESTRATEGICAS
OBJETIVOS
METAS
Evaluación del grado de cumplimiento
Control y seguimiento
Interpretación
Comunicación
TOMA DE DECISIONES


ANÁLISIS DE LA CADENA DE VALOR
Identificar las actividades que generan valor y sus eslabones e interrelaciones dentro y fuera de la empresa
Responder a las preguntas:
• ¿Cómo puede hacerse de forma diferente esta actividad o eliminarse?
• ¿Cómo puede reordenarse o reagruparse un grupo de actividades de valor unidas?
• ¿Cómo podrían las coaliciones con otras empresas bajar o eliminar los costos?
¿se puede reestructurar la cadena de valor?
si
No
Realizar reestructuración
Realizar una nueva revisión
Fin

BIBLIOGRAFIA

BIBLIOGRAFÍA

AIC. (2012) Guía de Información Financiera para las micorempresas. Asociación Interamericana de Contabilidad. Disponible en: http://www.mediafire.com/view/?9nsl2dpi608kn4b Fecha de Consulta: 10 de mayo de 2013

AKTOUF, Omar. Visión crítica de la teoría de la Gestión estratégica. En: Teuken Bidkay, Revista Latinoamericana de investigación en organizaciones, ambiente y sociedad # 01 (2010).

ALMEIDA DA SILVA Paula Danyelle, DOS SANTOS OdilaneiMorais y DE SOUSA FERREIRA Aracéli Cristina. (2007). Apercepção dos docentes quantoàspráticas de contabilidade estratégica: umestudo comparativo. En: Revista Contabilidade&Finanças – USP, núm. 44, pp. 44-59

ALVARES, Mariano y DURAN LIMA, José. Manual de la micro, pequeña y mediana empresa: una contribución a la mejora de los sistemas de información y el desarrollo de las políticas públicas. San Salvador: Deutsche Gesellshaft. 2009.

AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION, (AAA), COMITÉ DE ESTÁNDARES FINANCIEROS. (2007). "Estándares para la Contabilidad y los informes financieros de entidades privadas". Revista internacional Legis de Contabilidad y Auditoria # 30.

APARISI CAUDELI, J.A. y RIPOLL FELIU, V. (2001a) "Los sistemas de información estratégica en ambientes competitivos". Revista Legis del Contador # 5.

APARISI CAUDELI, J.A. y RIPOLL FELLIÚ, V. (2001b). "Estudio sobre la evolución histórica de la Contabilidad de gestión". Revista Legis del contador # 7.

ARIZA BUENAVENTURA, E. D. (2002). "La Interdisciplinariedad Contable como clave de su supervivencia social", Cuadernos de Administración Universidad del Valle, n° 28, diciembre, p. 67-86.

ATKINSON, Anthony; KAPLAN, Robert; ELLA MAE, Matsumura y MARK YOUNG, S. (2012). Management accounting: information for decision-making and strategy execution. Sixth edition. Pearson Education Limited. England.

BARFIELD, Jesse T; RAIBORN, Cecily A; KINNEY, Michael R. (2005) *Contabilidad de Costos: Tradiciones e Innovaciones.*Cengage Learning Editores.

BELKAOUI, Ahmed Riahi. (1993). *Accounting Theory*. Reino Unido: HartcourtBrace.

BERTOLINO, Gisela; MILETI, Mabel; VASQUEZ, Claudia y VERÓN, Carmen. (1999). "Los informes contables de las PYMES: hacia su redefinición". Argentina, Cuartas Jornadas *"Investigaciones en la Facultad" d*e Ciencias Económicas y estadística, Universidad Nacional del Rosario.

BERTOLINO, Gisela; MILETI, Mabel; VASQUEZ, Claudia; VERÓN, Carmen y JUDAIS, Alberto. (2000) "Los informes contables de las PYMES: orientación al Usuario". Argentina, Quintas Jornadas *"Investigaciones en la Facultad" d*e Ciencias Económicas y estadística, Universidad Nacional del Rosario.

BIDART, Jorge Adolfo El presupuesto en la empresa. Metodología de un caso práctico. Ediciones Macchi. 1981

BIONDI, M. (1997). Tratado de Contabilidad Intermedia y Superior, Buenos Aires, Ediciones Macchi, Quinta Edición

BIONDI, M. (2002) "Bases teóricas para la preparación de información contable proyectada o prospectiva" Proyecto E017 Primer informe de avance Año 2001) Buenos Aires: Ediciones Cooperativas

BLANCO IBARRA, Felipe. (2003). *Contabilidad de costes y analítica de gestión para las decisiones estratégicas*. Bilbao: Ediciones Deusto.

BLANCO IBARRA, Felipe. Una proyección de la Contabilidad de Dirección Estratégica en la promoción inmobiliaria. En Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión # 4 Vol. II (2004)

BREALEY, Richard y STEWART, Myers. Principios de finanzas corporativas. Madrid: McGraw Hill, 1993.

BREALEY, Richard; STEWART, Myers y MARCUS Alan. Fundamentos de finanzas corporativas. México: McGraw Hill, 2005.

BUNGE, M. (1989): La investigación Científica, España, Ed. Ariel Methodos.

CAÑIBANO, L. (1975 y 1997): Teoría actual de la Contabilidad. Madrid España, Ediciones ICE. ISBN: 84-7085-086-5.

CASCARINI, Daniel C. Acerca de la evolución de la Contabilidad de Costos y el paso a la Contabilidad de gestión: aspectos vinculados con la enseñanza y la aplicación profesional en nuestro país. En Revista Costos y Gestión # 70 (2008)

CASTELLANO, Nélida (2002). T.Q.M. : gestión de calidad total [S.l.] : Universidad Nacional de Córdoba. Facultad de Ciencias Económicas, [ISBN950-33-0322-2]

CATÁCORA, C., Fernando. (1997). *Sistemas y procedimientos Contables*. Caracas: Mcgraw – Hill.

CEPAL. Comisión Económica Para Latinoamerica y el Caribe (2012) Perspectivas económicas de América Latina 2013 POLÍTICAS DE PYMES PARA EL CAMBIO ESTRUCTURAL. OCDE / CEPAL

CONSEJO DE ESTÁNDARES INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD IASB. (2009a).*Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros*. London: IASC FoundationPublicationsDepartment.

CONSEJO DE ESTÁNDARES INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD IASB. (2009b). *NIIF para las PYMES: Norma Internacional de Información Financiera para las Pequeñas y medianas empresas.* London: IASC FoundationPublicationsDepartment.

CONSEJO DE ESTÁNDARES INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD IASB. (2009c). NIIF para las PYMES*: Norma Internacional de Información Financiera para las Pequeñas y*

medianas empresas, Fundamentos de las conclusiones. London: IASC Foundation Publications Department.

CONSEJO DE ESTÁNDARES INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD IASB (2012) Norma Internacional de Información Financiera (NIC) # 38 Activos Intangibles. London: IASC Foundation Publications Department.

CONSEJO MEXICANO PARA LA INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO DE NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA, A. C. CINIF. (2004) "Reglas Vs. Principios". Revisa Ejecutivos de Finanzas.

CONSEJO NACIONAL DE POLÍTICA ECONÓMICA Y SOCIAL (CONPES). (2007). *Documento # 3484: Política nacional para la transformación productiva y la promoción de las micro, pequeñas y medianas empresas: un esfuerzo público-privado.* Departamento Nacional de Planeación de Colombia. En línea. http://www.huila.gov.co/documentos/C/CONPES3484de2007.pdf . Fecha de consulta: 30/07/2010

CORPORACIÓN FINANCIERA INTERNACIONAL (IFC). Guia informativa de banca PYME, servicios de asesoría de IFC/ acceso al financiamiento. Washington D.C.: IFC grupo del Banco Mundial. 2009.

CUERVO TAFUR, Joaquin (2001) Control estratégico de costos. En: Revista Contaduría Universidad de Antioquia # 39.

CUERVO TAFUR, Joaquin y OSOSRIO AGUDELO, Jair. (2007). *Costeo basado en actividades –ABC– Gestión basada en actividades –ABM–.* Bogotá: ECOE Ediciones.

DEPARTAMENTO ADMINISTRATIVO DE LA FUNCIÓN PÚBLICA DAFP. (2006). *Modelo Estándar de Control Interno MECI: Manual de Implementación.* Bogotá D.C.: DAFP. En línea. http://portal.dafp.gov.co/form/formularios.retrive_publicaciones?no=579 . Fecha de consulta: 15/11/2010

DE SOUZA BARROS, Luana Paula. (2008) Estudo comparativo na área de contabilidade gerencial entre Brasil, México e Espanha.. Universidade do Estado do Rio de Janeiro Centro de CiênciasSociaisFaculdade de Administração e Finanças.

DE SOUZA, Marcos Antonio y LISBOA, Lázaro Plácido (2003). Práticas de contabilidade gerencial adotadas por subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais. En: Revista Contabilidade&Finanças – USP, núm. 32. pp. 40-57.

DIAZ, Hernando. (2006). *Contabilidad General, Enfoque Práctico con Aplicaciones Informáticas*. México: Pearson. Segunda Edición.

D'ONOFRIO, Paula Alejandra. (2014) Impactos ambientales de la agricultura: enfoques desde el sistema de información contable. Tesis Doctoral, Universidad de Buenos Aires.

ENRRIQUES DE RIVERA, S. M.; MARTINEZ, M. E. y ROMERO FRAGA, N. "La información: un activo intangible que puede generar valor en las organizaciones." El caso de una Institución Pública de prestación de servicios de salud (En línea) www.alafec.unam.mx/asam_cuba/ponencias/costos/costos03.doc fecha de consulta enero 6 de 2011

FARFÁN LIEVANO, María Angélica. Análisis del IFRS para PYMES y propuesta de un modelo contable alternativo para pequeñas empresas. Ponencia presentada en el XIX Congreso Colombiano y VII Encuentro Colombo-venezolano de Contadores públicos. Agosto de 2010.

FERNÁNDEZ PIRLA, J. M. (1974). Teoría Económica de la Contabilidad, Madrid, Ediciones ICE, Octava edición

FERNANDEZ, Analía Raquel; MARTÍN, Oscar Daniel; NANNINI, María Susana; VASQUES, Claudia Mónica y GONZALEZ, Sergio. (2005). "Aplicación del método empírico en el proyecto replanteo de los informes contables de las PYMES para terceros ". Posadas: Trabajo presentado en el 11º Encuentro Nacional de Investigadores del Área Contable.

FERNANDEZ, Analía Raquel; MARTÍN, Oscar Daniel; NANNINI, María Susana y VASQUES, Claudia Mónica. (2008). "Necesidad de recaracterización de las PYMES como paso previo a la emisión de normas contables diferenciales". Montevideo: Trabajo presentado en las III Jornadas Universitarias Internacionales de Contabilidad.

FIQUEPRÓN, Sergio. (2004). *PYMES familiares, nuestro futuro.* Buenos Aires: Dunken.

FOWLER NEWTON, Enrique (2011). Cuestiones contables fundamentales. Buenos Aires: Ed. La Ley, 5ta. Edición.

FRANCO RUIZ, Rafael. (1996) *Reflexiones contables: Teoría, educación y moral*. Armenia: Investigar.

FREZATTI, F., BRAGA DE AGUIAR, A. y GUERREIRO, R. (2007). "Diferenciações entre a contabilidade financeira e a contabilidade gerencial: uma pesquisa empirica a partir de pesquisadores de vários países". En: Revista Contabilidade & Finanças – USP, Vol. 18, núm. 44. pp. 9-22

FREZATTI, Fábio. (2005) Management Accounting Profile of Firms Located in Brazil: a Field Study. En: BrazilianAdministrationReview v. 2, n. 1, art. 5, p. 73-87.

FREZATTI, Fábio, DE AGUIAR, Andson Braga y REZENDE, Amaury José (2007). Relacionamento entre atributos da contabilidade gerencial e satisfação do usuário. En: RAM – revista de administração Mackenzie Volume 8, n. 2, p. 128-161.

FRONTI DE GARCIA, L. CHAVES, O, PAHLEN R, VIEGAS, J.C. (1996) "Contabilidad: Pasado, Presente y Futuro". Editorial La Ley 1ra edición.

GALINDO LUCAS, Alfonso. El tamaño empresarial como factor de diversidad. En linea en:http://www.eumed.net/libros/2005/agl3/index.htm Fecha de consulta: 13 de Febrero de 2013

GARCÍA CASELLA, Carlos Luís.

- (1995): "Naturaleza de la Contabilidad", Revista Contabilidad y Auditoría, Año 3 Nº 5, mayo, p. 12-37. Facultad de Ciencias Económicas – Universidad de Buenos Aires Instituto de Investigaciones Contables "Profesor Juan Alberto Arévalo Buenos Aires, Argentina. ISSN 1515-2340.

- (2000). *Curso Universitario de Introducción a la Teoría Contable.*(1er Tomo). Buenos Aires: Economizarte.

- (2001). *Curso Universitario de Introducción a la Teoría Contable.*(2do tomo) Buenos Aires: Economizarte.

- (2001). "La contabilidad directiva: una perspectiva multicultural". Cruzando Fronteras: Tendencias de Contabilidad Directiva para el Siglo XXI. León (España).

- (2002). "El Problema del Uso de modelos en la Contabilidad". Revista Legis de contabilidad y auditoría # 12.

- (2004): "La ciencia Contabilidad y su vinculación con otras ciencias a raíz de sus cualidades epistemológicas", Revista Contabilidad y Auditoría, Año 10, Número 19, junio, p.15-27. Facultad de Ciencias Económicas – Universidad de Buenos Aires, Instituto de investigaciones Contables "Profesor Juan Alberto Arévalo Buenos Aires, Argentina. ISSN 1515-2340.

- (2005). *El Concepto Científico de la Contabilidad y su Influencia en la Contabilidad Social*. Buenos Aires. Ediciones cooperativas.

- (2006): "La Contabilidad y una fabrica de ladrillos, Revista Contabilidad y auditoría, Año 12, Número 23, junio. Facultad de Ciencias Económicas – Universidad de Buenos Aires. Instituto de Investigaciones Contables "Profesor Juan Alberto Arévalo Buenos Aires, Argentina. ISSN 1515-2340.

- (2013) Algunas relaciones entre la Contabilidad, la Administración y la Economía. Documentos de trabajo de Contabilidad Social Año 6 Nº1. FCE-UBA

GARCÍA CASELLA, Carlos Luis y RODRÍGUEZ DE RAMÍREZ, María del Carmen. (1991) Un sistema de Información Contable Integrado para aplicar a las PYMES. Revista Alta Gerencia- Año I tomo I N° 3, Diciembre.

GARCÍA CASELLA, Carlos Luis y RODRÍGUEZ DE RAMÍREZ, María del Carmen. (2001). *Elementos para una teoría general de la contabilidad.* Buenos Aires. La ley.

GARCÍA FRONTI, Inés. (2006). *Responsabilidad Social Empresarial.* Buenos Aires: Edición.

GAUDINO, Ovidio. (2000). Just in Time JIT. Buenos Aires. Ediciones Nueva Técnica S.R.L

GUERREIRO, Reinaldo, FREZATTI, Fábio y CASADO,Tânia. Em busca de ummelhorentendimento da contabilidade gerencial através da integração de conceitos da psicologia, cultura organizacional e teoria institucional. Revista Contabilidade&Finanças – USP, EdiçãoComemorativa, p. 7 – 21.

GINER FILLOL, Arturo; PONTET UBAL, Norma y RIPOLL FELIU, Vicente. La contabilidad de gestión y el tratamiento de la información en la Autoridad Portuaria de Valencia. En Revista Contaduria Universidad de Antioquia # 52 (enero julio de 2008) pp. 47 -59)

GINER FILLOL, Arturo, PONTET UBAL, Norma y RIPOLL FELIU, Vicente.

(2008) Accounting management and technology information: empirical evidence from the Port Authority of Valencia. En: Revista de Gestão da Tecnologia e Sistemas de Informação Vol. 5, No. 3, p. 469-482.

GOMEZ VILLEGAS, Mauricio. (2007). "Comprendiendo las relaciones entre los sistemas contables, los modelos contables y los sistemas de información contables empresariales".

(Conferencia) en memorias XVII congreso colombiano de Contadores públicos y encuentro contable latinoamericano. Medellín.

GONÇALVES, Márcia. (2008). A Gestão Estratégica De Custos Como Diferencial Competitivo Nas Empresas. En: Administração e Negócios. Documento en línea disponible en: **http://www.webartigos.com/artigos/a-gestao-estrategica-de-custos-como-diferencial-competitivo-nas-empresas/4770/#ixzz2OBq2agBG** Fecha de consulta: 15 de noviembre de 2014

GONZÁLEZ, P. Y BERMÚDEZ, T. (2008). Una aproximación al modelo de toma de decisiones usado por los gerentes de las micro, pequeñas y medianas empresas ubicadas en Cali, Colombia desde un enfoque de modelos de decisión e indicadores financieros y no financieros. *Contaduría Universidad de Antioquia*, *52*, 131-154.

GRECO, Carlos (2004). Dirección estratégica. Universidad Nacional de Quilmes, Bernal [Prov. de Buenos Aires] :[ISBN987-9173-56-2]

GUAIPATIN, Carlos. Observatorio MIPYME: Compilación estadística para 12 países de la Región. New York: Banco Interamericano de Desarrollo BID (2003)

GUTIERREZ HIDALGO, (2005) Fernando. "Evolución histórica de la contabilidad de costes y gestión (1885-2005)" DE COMPUTIS Revista Española de Historia de la Contabilidad#No. 2. PP. 100-122

HERRSCHER, E. G. (2002). Contabilidad y Gestión. Un enfoque sistémico para la acción, Buenos Aires, Macchi Grupo editor S.A.

HORNGREN, Charles T., DATAR, Srikant M., y FOSTER George. (2007). *Contabilidad de costos: un enfoque gerencial*. México: Pearson Education.

IFC Corporación Financiera Internacional. (2009). Guía informativa de banca PYME. Pensilvania, Banco Mundial

IRIGOYEN, Horacio A. (2008). *Planificación estratégica nuevos conceptos de aplicación en PYMES*. Buenos Aires: Aplicación Tributaria.

ISAR UNCTAD. *Directrices de Contabilidad para PYMES.* Versión electrónica. http://www.unctad.org/Templates/Search.asp?intItemID=1942&lang=3&frmSearchStr=isar+&frmCategory=doc&section=whole . Fecha de consulta: 01/06/2010

TD/B/COM.2/ISAR/9 y Corr.1, 20 de abril de 2000
TD/B/COM.2/ISAR/12, 16 de julio de 2001
TD/B/COM.2/ISAR/16, 8 de agosto de 2002a
TD/B/COM.2/ISAR/16/Add.1, 9 de agosto de 2002b
TD/B/COM.2/ISAR/16/Add.2, 9 de agosto de 2002c
TD/B/COM.2/ISAR/16/Add.3, 9 de agosto de 2002d
TD/B/COM.2/ISAR/16/Add.4, 9 de agosto de 2002e

KAPLAN, R. S. Y NORTON, D. P. (1996) el Balanced Scorecard: traduciendo la estrategia en acción. BOSTON: Harvard Business Press

KAPLAN, Robert S y NORTON, David (1997) El cuadro de mando integral. Barcelona: Gestión 2000

KAPLAN, Robert S y NORTON, David P. *Mapas estratégicos. Convirtiendo los activos intangibles en resultados tangibles*. Barcelona: Ediciones Gestión 2000. 2004

LAVOLPE, Antonio. Los sistemas de costos y la contabilidad de gestión: pasado, presente y futuro. En Revista Costos y Gestión # 55 (Marzo de 2005).

LIBERMAN Leonardo, TERRENA Hooper y HUTCHINGS, Kate (2010) Toward a Model of Understanding Strategic Decision-Making in Micro-Firms: Exploring the Australian Information Technology Sector. Journal of Small Business Management 2010 48(1), pp. 70–95

LÓPEZ DE SÁ, Antonio.

- (1992). Teoria geral do conhecimento contábil. Belo Horizonte: Edição IPAT-UNA
- (2003). "Bases de las escuelas europea y norteamericana frente a la cultura contable y la propuesta neopatrimonialísta". Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría # 13.
- (2007). "Doctrinas, escuelas y nuevas razones de entendimiento para la ciencia contable". Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoria # 30.

LOPEZ SANTISO, Horacio. (2001). *Contabilidad, administración y economía: su relación epistemológica.* Buenos Aires: Ediciones Macchi.

LÓPEZ, Victoria y RODRÍGUEZ, Lázaro (2003). Un caso de interdisciplinariedad en teoría de la contabilidad: los cambios contables desde el enfoque cognitivo-lingüístico. Revista encuentros multidisciplinares Nº 15, septiembre-diciembre. Madrid

LORCA, pedro y GARCÍA, Julita (2003) ¿Cómo avanzar en la investigación empírica en Contabilidad de Gestión? Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión VOLUMEN I Nº 2 JULIO-DICIEMBRE

LUHMANN, NIKLAS (1991). SISTEMAS SOCIALES. LINEAMIENTOS PARA UNA TEORÍA GENERAL. MÉXICO DF; UNIVERSIDAD IBEROAMERICANA Y ALIANZA EDITORIAL.

MACHADO, M. A. (2004). "Modelos contables y realidad. Una aproximación conceptual a su relación". Revista Lúmina Nº 5. Universidad de Manizales.

MACHADO R., Marco Antonio. Causas de las irregularidades contables y sus efectos en el desarrollo de la profesión de la regulación a la planificación hacia la construcción de política contable para contribuir al desarrollo nacional. Asociación Interamericana De Contabilidad AIC. XXVI Conferencia Interamericana De Contabilidad. Salvador de Bahía, Brasil, octubre de 2005.

MALGIOGLIO, José María; CARAZAY, Cristina; SUARDI, Diana; BERTOLINO, Gisela; DÍAZ, Teresa; FERNÁNDEZ, Analía; MANCINI, Carina; NANNINI, Susana; TAPIA, Alejandrina y VÁZQUEZ, Claudia. (2002). "Distintos enfoques del capital intelectual". Instituto de Investigaciones Teóricas y Aplicadas, Escuela de Contabilidad. Ponencia presentada en Séptimas Jornadas "Investigaciones en la Facultad" de Ciencias Económicas y Estadística.

MANTILLA BLANCO, Samuel Alberto.

- (2000). “Información gerencial para la generación de valor”. Revista Legis del Contador # 1.

- (2002). “Tendencias y escenarios en contabilidad financiera”. Revista Legis del Contador Nº 11.

- (2007). “IFRS para PYMES: una situación en proceso de solución”. Revista internacional Legis de Contabilidad y Auditoría # 29.

MARTÍNEZ ECHEVARIA, Miguel A. (2005). *Dirigir empresas: de la teoría a la realidad*. Madrid. EUNSA

MARTINEZ RAMOS, Miguel. (2004) Change in the logistics Management style through performance indicators: a case study. En: International Journal of Logistics Research and Applications: A Leading Journal of Supply Chain Management. Volume 7, Issue 4, pages 313-324.

MATTESSICH, R. (2002): Contabilidad y Métodos Analíticos; Medición y proyección del ingreso y la riqueza en la microeconomía y en la macroeconomía, traducción Rodríguez de Ramírez y García Casella. Buenos Aires Argentina, Editorial La Ley.

MEINVILLE, Julio (1953) Conceptos Fundamentales de la Economía. Buenos Aires, ed. Nuestro tiempo.

MEJIA SOTO, Eutimio y ARANGO MEDINA, Deisy. (2005). *Directrices Internacionales para la Contabilidad e Información Financiera para las PYMES – DCPYMES*. Armenia: Universidad del Quindío.

MEJÍA SOTO, Eutimio; MONTES SALAZAR, Carlos Alberto y MORA ROA, Gustavo. (2007). *Perspectivas de la regulación contable Internacional para PYMES*. Armenia: Editorial Universitaria de Colombia Ltda.

MEJÍA SOTO, Eutimio; MONTES SALAZAR, Carlos Alberto y MORA ROA, Gustavo. (2013) Identificación del objeto de estudio de la contabilidad. Revista Libre Empresa, volumen 10 # 1 enero-junio pp- 51 – 70.

MERCOSUR. Resolución # 90/93. Políticas de apoyo a las micro, pequeñas y medianas empresas del Mercosur. Versión electrónica en http://www.mercosur.int/msweb/Normas/normas_web/Resoluciones/ES/Res_90_93_Polit.apoyo%20micro%20peque%C3%B1as%20y%20med.emp.del%20Merc._Acta_04_93.PDF. Fecha de consulta 20 de diciembre 2012.

MILANES MONTERO, P. y TEXEIRA QUIRÓS, J. (2005). “La PYME ante la reforma contable: el dilema utilidad-comparabilidad”. Partida Doble Nº 170.

MINTZBERG, Henry, AHLSTRAND, Bruce y LAMPEL, Joseph. (2008) *Safari a la estrategia una visita guiada por la jungla del management estratégico*. Buenos Aires: Granica

MONTES SALAZAR, Carlos Alberto. (2009). *Administración de Riesgos Empresariales*. Armenia: Editorial Universitaria de Colombia.

MONTESINOS JULVE, V. (1978): "Formación histórica, corrientes doctrinales y programas de investigación de la contabilidad" en Revista Técnica Contable. 30, p. 285-294

MUÑOZ MERCHANT, Ángel. (2003). *Fundamentos de Contabilidad*. Madrid. Ramón Areces.

MUÑOZ BERNAT, Oscar Santiago (2011) Consideraciones para el uso de información interna en la elaboración de estados prospectivos, Revista Contabilidad y Decisiones año 3 2011. Universidad católica de Córdoba.

NOA, Alfredo (2010) La información contable para las estrategias empresariales: un instrumento para la innovación, Edición electrónica gratuita. Texto completo enwww.eumed.net/libros/2010f/851/ Fecha de consulta: Julio 25 de 2014.

OBSERVATORIO IBEROAMERICANO DE CONTABILIDAD DE GESTIÓN. El marco de la contabilidad de gestión. (1989) Versión electrónica en http://www.observatorio-iberoamericano.org/paises/spain/01.htm . Fecha de consulta 20/02/11.

ORGANIZACIÓN DE COOPERACIÓN Y DE DESARROLLO ECONÓMICO (OCDE). Las pequeñas y medianas empresas: tecnología y competitividad. Madrid: Ed. Mundi prensa. 1995

ORGANIZACIÓN INTERNACIONAL DEL TRABAJO (OIT). Panorama laboral 2008 America Latina y el Caribe. Lima: OIT/Oficina regional para America Latina y el Caribe. 2009

ORTIZ BOJACÁ, J. J. (2009) "Fronteras de la investigación contable-financiera económica: autonomía e interdisciplinariedad" Revista Facultad de Ciencias Económicas: Investigación y Reflexión, Universidad Militar Nueva Granada, Vol. XVII (1), Junio, p. 179—194.

PAJUELO MORENO, Maria Luisa. Evolución de la investigación en contabilidad de gestión. En: Revista Latinoamericana de Contabilidad de Gestión #12 (julio-diciembre de 2008)

PORTER, M. (1980). *Estrategia Competitiva. Técnicas para el análisis de los sectores industriales y de la competencia.* Moreno, Buenos Aires: Editorial Rei Argentina S.A. edición

PORTER, M. (1991). *Ventaja Competitiva. Creación y sostenimiento de un desempeño superior.* Moreno, Buenos Aires: Editorial Rei Argentina S.A.

PYHRR, Peter (1974) cómo presupuestar sobre una base de cero. Biblioteca Harvard de Administración de Empresas: fascículo Nº 47 Buenos Aires : Consejo Técnico de Inversiones

PUIG DE TRAVI, C. (2005). "La especialidad de la auditoria de las pequeñas y medianas empresas". Partida Doble, Nº 169.

RAMÓN JERÓNIMO, Juan Manuel, ÁLVAREZ-DARDET ESPEJO, María Concepción y NARANJO GIL, David (2008). Shared management information in buyer/supplier relationships: its usefulness and its influence on continuity expectations. En Revista de Contabilidad- Spanish Accounting Review Vol. 10 N° 2. Pp 75-102.

RIBEIRO, João A. y SCAPENS, Robert W. (2006) Management Accounting and Power: a Contested Relationship. Faculdade de Economia, Universidade do Porto. CETE Centro de Estudos de Economia Industrial, do Trabalho e da Empresa

RIVERA ARRUBLA Yaismir Adriana, BARRIOS ALVAREZ, Claudia (2008). El papel de los sistemas contables administrativos (SCA) en la ordenación espacio temporal de las prácticas sociales en las organizaciones modernas. En Revista Contaduría Universidad de Antioquia #52 . pp 63-83.

ROBERT N., Antony y JAMES S., Reece. (1982).*Principios Contables.* Buenos aires. El ateneo.

RODRÍGUEZ, Leonardo. (2001) La contabilidad de gestión. *Revista contaduría universidad de Antioquia, No 38 (marzo),* pp. 136-145.

RUEDA, Gabriel. (2011) Contabilidad para la equidad y la inclusión social:propuestas para una investigación interdisciplinaria a largo plazo**.** Revista Facultad de Ciencias Económicas: Investigación y Reflexión, vol. XIX, núm. 1, junio, pp. 159-174,Universidad Militar Nueva Granada, Colombia

RUEDA, Gabriel y ARIAS, Martha (2009) Los sistemas de información contable en la administración estratégica organizacional. Revista Cuadernos de Contabilidad Volumen 10 # 27, Bogotá, Colombia. julio-diciembre pp. 247-268

SAAVEDRA GARCIA, Maria Luisa, HERNANDEZ CALLEJAS, Yolanda y MORENO, Heriberto. Caracterización de las MPYMES en Latinoamérica: Un Estudio Comparativo. En: Revista Internacional la Nueva Gestión Organizacional. Año 4 # 7. (julio-diciembre de 2008)

SALGADO CASTILLO, Jorge Andres. La contabilidad de gestión en Iberoamerica: posibilidades de construcción de tendencias y dialogo académico. En: Revista Latinoamericana de Contabilidad de Gestión #16 (julio-diciembre de 2010)

SANCHEZ VASQUEZ, J. M.; VELEZ ELORZA, M. L. y RAMON JERONIMO, J. M. (2009). "Uso de los sistemas de contabilidad de gestión: Evidencia empírica en relaciones interorganizativas". Revista Española de Financiación y Contabilidad AECA, Vol XXXVIII # 141.

SANCHEZ VASQUEZ, J. M.; VELEZ ELORZA, M. L. y CAÑIBANO A. (2008). "Efectos del establecimiento unilateral de sistemas de contabilidad de gestión en la confianza inter-organizativa: un estudio con PYMES". Revista Internacional de la Pequeña y Mediana Empresa Vol. I, n. º 1

SANTOS Galas, Eduardo y RODRIGUES PONTE, Vera Maria. (2006) O *balancedscorecard*e o alinhamento estratégico da tecnologia da informação: umestudo de casos múltiplos. En: Revista Contabilidade&Finanças – USP, núm. 40. pp. 37-51.

SCALI, Jorge y TAPIA.Gustavo (2010) Tablero de comando en las PYMES Buenos Aires: Omicron System.

SIMON, Hebert (1962). El comportamiento Administrativo. Madrid: Editorial Aguilar.

SMOLJE, Alejandro Rubén. Glosario de nuevas técnicas de gestión (parte 1). En Revista Costos y Gestión # 63 vol.XVI. (Marzo de 2007)

SMOLJE, Alejandro Rubén. Glosario de nuevas técnicas de gestión (parte 2). En Revista Costos y Gestión # 65 vol. XVII. (Septiembre de 2008)

TAMAYO Y TAMAYO, Mario (1994). Diccionario de la Investigación científica. México: editorial Limusa S.A.

TUA PEREDA, Jorge (1995.). *Lecturas de Teoría e Investigación Contable: La Evolución del Concepto de Contabilidad A Través de sus Definiciones.* Medellín, Colombia: División Editorial "CIJUF".

VIEGAS, J. C. y PÉREZ, J. O. (2011) Confección de estados financieros prospectivos y control de auditoría. CABA: Editorial Osmar D. Buyatti.

VIEGAS, J. C. y PÉREZ, J. O. (2012) Modelo para la confección de información financiera prospectiva. Fundamentos de las conclusiones de la NIIF 13. CABA: Editorial Osmar D. Buyatti.

VON BERTALANFFY, Ludwig (1976). Teoría General de los sistemas. Fundamentos, desarrollo, aplicaciones. México D.F. Fondo de Cultura Económica.

VOSS, J. (2005). "El futuro de las normas contables y de auditoría en Argentina". Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría, Nº 22.

WATSON, Gregory (1995). Benchmarking estratégico: aprenda a medir el funcionamiento de su empresa con respecto a las mejores del mundo. Buenos Aires, Ed. Vergara

WIRTH, María Cristina. (2001). *Acerca de la ubicación de la Contabilidad en el campo del conocimiento.* Buenos Aires, Argentina: La ley.

WESTERFIELD, Randolph; ROSS, Stephen y JAFFE, Jeffrey. Finanzas corporativas. México: McGraw Hill, 2005.