



Artículo de investigación E13A03, Proyecto “Diseño de un sistema contable de direccionamiento estratégico aplicable a las pequeñas y medianas empresas latinoamericanas” - Universidad de Buenos Aires - Conicet. ❖ Recibido: 13.08.2018. Aprobado versión final: 09.02.2019. ❖ JEL: M410. ❖ Pp. 113-132 ❖ doi:10.33571/teuken.v10n15a5

Propuesta de un sistema contable de dirección estratégica para pequeñas y medianas empresas.

Proposal of an accounting system of strategic management for small and medium-sized enterprises.

María Angélica Farfán Liévano
COLOMBIA

Resumen: Se hace una referencia a cómo la contabilidad y la administración trabajan mancomunadamente para el beneficio de la organización. La administración direcciona la actividad de quienes la integran y plantea 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. Se identifican tres 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 en todos los componentes.

Palabras clave: pyme; toma de decisiones internas; contabilidad de dirección estratégica; sistema; contador profesional en los negocios.

Abstract: A reference is made to how accounting and administration work together for the benefit of organization. The administration directs the activity of its members and establishes objectives and goals, of which accounting is responsible for establishing useful measurements for monitoring and subsequent adjustments by the administration. Three components of the strategic management accounting system are identified, which are the strategic, prospective and internal improvement component, and two complementary components that arise from the usually available accounting information, with control being a transversal element in all the components.

Keywords: sme; internal decision-making; strategic management accounting; system; professional accountant in business.



María Angélica Farfán es Contadora Pública de la Universidad del Quindío y Doctora de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires. Becaria doctoral con países latinoamericanos del Consejo Nacional de Investigaciones Científicas y Técnicas - Conicet (Argentina). Becaria del Programa de Jóvenes investigadores e innovadores Colciencias (2009-2010). Presidenta de la Escuela de Formación e Investigación Contable EFIC (2008-2010) y joven investigadora del grupo de Investigación en Contabilidad Internacional Comparada (2007) de la Universidad del Quindío. Autora de varios artículos y trabajos presentados en eventos académicos de Colombia, Ecuador, Perú y Argentina. Actualmente, es profesora del departamento de Ciencias Contables de la Pontificia Universidad Javeriana.

Contacto: m_farfan@javeriana.edu.co ORCID: 0000-0003-2275-8712

Proposta de um sistema de contabilidade de gestão estratégica para pequenas e médias empresas

Resumo: É feita referência a como a contabilidade e a administração trabalham juntas para o benefício da organização. A administração direciona a atividade de seus membros e estabelece objetivos e metas, dos quais a contabilidade é responsável por estabelecer medidas úteis para monitoramento e ajustes subsequentes pela administração. São identificados três componentes do sistema de contabilidade gerencial estratégica, que são o componente estratégico, prospectivo e de melhoria interna, e dois componentes complementares que surgem a partir das informações contábeis normalmente disponíveis, sendo o controle um elemento transversal em todos os componentes.

Palavras-chave: pyme; tomada de decisão interna; contabilidade gerencial estratégica; sistema; contador profissional em negócios.

Introducción

Las pequeñas y medianas empresas (PyME) constituyen uno de los pilares más importantes de la economía mundial, ya que son el componente mayoritario del total de las empresas del mundo y, por lo tanto, tienen una importancia significativa en la creación de empleos y en el PIB de los países. Desafortunadamente, este tipo de organizaciones, en la mayoría de los casos, no posee sistemas contables diseñados por profesionales contables para satisfacer sus necesidades de información interna, que son marcadamente diferentes a los de las empresas de gran tamaño. La información contable de las PyME 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.

A pesar de que se han desarrollado iniciativas en materia contable para las PyME, como las directrices de Contabilidad para PyME de ISAR-UNCTAD (Grupo Intergubernamental de expertos en Normas Internacionales de Contabilidad y Reportes - Conferencia de las Naciones Unidas para el comercio y el desarrollo) y las Normas para PyME de la IASB (Junta de Normas Internacionales de Contabilidad), estas se basan en las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) emitidas para las grandes empresas que, en su totalidad, no responden a las características específicas de este tipo de empresas, ni de los usuarios de información.

Se hace necesario el desarrollo de un sistema que tenga en cuenta las necesidades de información contable de los usuarios internos de las PyME (principalmente aquellas con posibilidades de desarrollo, no negocios de subsistencia) 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.

El principal usuario interno es el propietario administrador, quien necesita información relevante y oportuna para apoyar el sostenimiento y crecimiento empresarial, e información útil para la toma de decisiones económicas y no económicas de carácter estratégico, y con fines de control. Según Farfán (2016), dentro de sus requerimientos se podrían señalar los siguientes:

- Información complementaria a la financiera.
- Ayuda en la implementación de estrategias.
- Planeamiento y control táctico.
- Mediciones cuantitativas no monetarias y cualitativas.
- Mayor nivel de desagregación.
- Adecuación a las necesidades de toma de decisiones.

La propuesta que aquí se presenta resume las funciones que debe cumplir el sistema de contable, sus componentes y algunas herramientas relacionadas usadas por la contabilidad de gestión.

Se comparte la visión de la contabilidad como una ciencia fáctica, cultural, social y aplicada (García, 1995), aunque se reconoce la existencia de otras visiones que la consideran una tecnología social o una técnica. Se sustenta esta posición en los siguientes aspectos:

Se sustenta la posición de ciencia porque es posible la identificación de un objeto formal propio, la utilización de métodos científicos y la existencia de rigor teórico. No se considera únicamente una Tecnología Social, ya que su fin no es únicamente utilitarista, además, existen fundamentos contables desarrollados dentro de la misma disciplina por lo que es posible identificar en la Contabilidad, una parte doctrinaria desarrollada científicamente, y otra parte orientada a fines prácticos específicos. (...) 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 (Panario y Farfán, 2012: 176).

En la contabilidad se reconoce la existencia de, al menos, cinco segmentos, que son: patrimonial o financiero, gerencial, social, macroeconómico y gubernamental (García y Rodríguez, 2001), que comparten, o al



menos deben compartir, los planteamientos de la teoría general de la contabilidad y, además, tener sus propios planteamientos adecuados a sus fines particulares, por lo que cada segmento diseña sus modelos y sistemas propios.

Esta propuesta se centra en el segmento contable gerencial o de gestión, aunque ampliando el foco más allá del control de costos o el control presupuestario, ya que han surgido una gran cantidad de técnicas y herramientas que buscan un mayor 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.

La contabilidad ha avanzado para convertirse en un sistema integral de información y comunicación que 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 externos de la organización.

La contabilidad de dirección estratégica hace parte del segmento contable gerencial. Pajuelo (2008) la señala como una nueva tendencia en contabilidad de gestión y el Observatorio Iberoamericano de Contabilidad de Gestión (1989) indica que interviene en tres procesos básicos de la alta dirección:

1. *Diagnóstico permanente y evolutivo de la organización:*
 - Análisis del ámbito externo: determinación de las oportunidades y amenazas que presenta el entorno en cada momento.
 - Análisis interno: identificación de las fuerzas y debilidades de la empresa en cada uno de los segmentos de actividad.
 - 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

Como se verá más adelante, estas son funciones en las que el contador profesional en negocios tiene cada vez más injerencia, pues se busca que esté más involucrado en la creación de valor y en informar adecuadamente cómo el valor es creado en cada organización como apoyo a la toma de decisiones.



Contabilidad y administración: análisis de su relación

La administración se encarga de la planeación, organización, dirección, control y toma de decisiones en las organizaciones y la contabilidad se constituye en un sistema que suministra la información para que los usuarios mejoren el aprovechamiento de los recursos y los distribuyan de acuerdo a las necesidades específicas de la organización. Es decir, la contabilidad apoya la administración en cada una de sus etapas.

La contabilidad gerencial o administrativa se define como un sistema de información que contribuye a atender las necesidades de la administración, para lo cual 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) expresan que:

(...) 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 (p. 8).

Este ensamblaje de prácticas tiene por objetivo satisfacer las necesidades de información múltiples derivadas de la mayor complejidad de las operaciones empresariales como lo señalan López y Rodríguez (2003):

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. (p.13).

Se concibe 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):

(...) 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 (p. 170).



Al afirmar que la contabilidad utiliza el trasfondo específico de otros campos, se puede decir que la contabilidad gerencial utiliza un trasfondo específico (datos, hipótesis, teorías) tomadas de la administración.

No se comparte la posición de que la contabilidad depende de la administración, como lo menciona el profesor López Santiso (2001: 158), quien 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. Por el contrario, 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 por contadores, economistas y administradores en una constante retroalimentación.

Tanto la contabilidad como la administración pueden considerarse dos importantes subsistemas del sistema empresarial, que se interrelacionan entre sí y con otros subsistemas (Biondi, 1997: 3).

La interdisciplinaria exige una nueva comprensión de la realidad compleja y métodos y enfoques apropiados para abordarla, 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 y la construcción de nuevos esquemas y modelos donde se utilicen conocimientos compartidos, etc. (Ortiz, 2009: 193).

La aplicación e implementación de muchas de las herramientas utilizadas por la contabilidad de gestión está en cabeza, principalmente, de la administración y corresponde a su campo, pero la sistematización, análisis, procesamiento de información y producción de informes para la toma de decisiones es de la 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.

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 la búsqueda de prácticas más efectivas.



En este sentido, Mattessich (2002: 367) se refiere a la ciencia de la administración como “(...) un esfuerzo interdisciplinario, un intento de fusionar las ramas de varias ciencias sociales con las de la ingeniería, la matemática y la filosofía.” Y se hace la siguiente pregunta: “¿Debería considerarse a la contabilidad como una de las ciencias administrativas?” Llegando a la conclusión de que “(...) algunas áreas de la ciencia de la administración se hallan tan estrechamente vinculadas a la contabilidad que resulta difícil excluir a nuestra disciplina de este nuevo movimiento interdisciplinario.”

El autor considera que la operación del modelo contable puede requerir del conocimiento y las herramientas ofrecidas por la ciencia de la administración, aunque acepta que los contadores -como profesionales- no necesariamente como individuos- han fracasado en acompañar el progreso de la administración, y en aceptar principios que les permitan crear estados contables relevantes para las decisiones gerenciales y de inversión (Mattessich, 2002: 376).

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. Mientras la contabilidad valora el estado y circulación de la riqueza tanto cuantitativa como cualitativamente para producir los informes a los que haya lugar (Mejía et al., 2014), la administración planifica, organiza, dirige y controla los recursos con base en información derivada de la contabilidad y otras fuentes. En ambos casos la contabilidad siempre un recurso fundamental.

En este sentido, cabe señalar la siguiente apreciación de García Casella (2001): “la contabilidad estudia todos los fenómenos que ocurren en las organizaciones con la intención de ir brindando información sobre el cumplimiento de las metas organizacionales, no exclusivamente económicas y no exclusivamente de forma cuantitativa” (p.126).

Sistema contable de direccionamiento estratégico para las PyME

En concordancia con lo establecido en el acápite anterior que presenta la relación entre la contabilidad y la administración, y de cómo trabajan mancomunadamente para el beneficio de la organización, la propuesta que aquí se sintetiza 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 para 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.

En la concepción tradicional de la contabilidad de gestión se consideran 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 PyME. Según Farfán (2016), algunas de estas herramientas son:

- Control estratégico de costos.
- Costeo y gestión basados en actividades (ABC).
- Presupuestos.
- Cuadro de Mando Integral.
- Evaluación Comparativa (Benchmarking).
- Justo a Tiempo.
- Six sigma.
- Gestión de la calidad total (TQM).
- Indicadores.
- Gestión de escenarios.

Un adecuado planeamiento estratégico que defina 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 PyME.

Se identifican tres componentes propios del sistema contable de dirección estratégica, que son el componente estratégico, prospectivo y de mejoramiento interno, y dos componentes complementarios (financiero y otros datos cuantitativos y cualitativos), que surgen de la información contable habitualmente disponible, siendo el control un elemento transversal en todos los componentes.



Cada componente tiene asociado un conjunto de funciones que se toman en cuenta en el diseño de la propuesta y 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, cada uno de los componentes y funciones correspondientes.

El componente de direccionamiento estratégico concentra funciones relativas al análisis de la situación pasada, actual y futura de la organización en sus aspectos internos y externos, con miras a la toma de decisiones sobre la elección de estrategias susceptibles de ser aplicadas por la empresa, teniendo en cuenta sus condiciones propias, objetivos y roles.

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. 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 puede impactar los diferentes escenarios.

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.

Estos componentes complementan la información financiera generada por la empresa y los demás datos cuantitativos o cualitativos que se produzcan. El seguimiento y control es transversal a cada uno de los componentes.

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, y sus riesgos asociados, señaladas por Porter (1980): participantes potenciales, compradores, sustitutos, proveedores y competidores (riesgo de nuevas empresas, poder de negociación de los proveedores y compradores, amenaza de productos sustitutos y rivalidad entre competidores existentes).

**Cuadro 1.** Estructura para elaborar Matriz DOFA competitiva

Análisis DOFA Competitivo		Fortalezas	Debilidades
O P O R T U N I D A D E S		Estrategias FO	Estrategias DO
A M E N A Z A S		Estrategias FA	Estrategias DA

Fuente: Elaboración propia con base en Metodología de implementación del Modelo Estándar de Control Interno, Universidad del Quindío, Colombia. (2017).

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 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 con su situación actual. El conjunto de objetivos estratégicos suma el 100% asignando a cada uno un porcentaje mayor o menor de acuerdo con su importancia y prioridad.



**Cuadro 2.** Objetivos estratégicos, iniciativas estratégicas e indicadores

Objetivos Estratégicos	Peso Específico	Iniciativas Estratégicas	Indicador	Meta

Fuente: Elaboración propia con base en Metodología de implementación del Modelo Estándar Control Interno, Universidad del Quindío, Colombia. (2017).

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 contar con un seguimiento a través de indicadores. El cuadro 3 presenta los elementos esenciales para la formulación de indicadores y su posterior seguimiento.

Cuadro 3. Ficha de cada indicador

Tipo	
Proceso	
Nombre del indicador	
Propósito del indicador	
Objetivo estratégico	
Meta	
Fórmula	
Frecuencia	
Fuente de datos	



Responsable	
Qué hace	
Observaciones	

Fuente: Elaboración propia con base en Metodología de implementación del Modelo Estándar Control Interno, Universidad del Quindío, Colombia. (2017).

El componente 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 con 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.

Este componente analiza el impacto de diferentes escenarios previstos por la empresa para la estrategia elegida. Incorpora la estrategia a los estados financieros sobre el futuro próximo. Con el análisis de sensibilidad se trata de fijar los límites dentro de los cuáles el cambio en una variable afecta de forma más significativa.

Tabla 1. Modelo A¹

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	
Coefficiente IVA	ci	1,21	
Periodo	p	365	x
Plazo stock	as	95	
Proveedores saldo anterior	para	27.150	x

¹ Es el modelo simplificado propuesto por Viegas y Pérez (2011: 18-20), cuya herramienta en Excel puede modificarse para realizar el ingreso de datos cambiando los valores de acuerdo con la realidad propia.



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
Incremento 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

Fuente: Viegas y Pérez (2011: 18-20).

El componente de mejoramiento interno provee un conjunto de indicadores. Se considera adecuado en el marco de una pequeña y mediana empresa. Es 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. Kaplan y Norton (2004) 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 del grado de cumplimiento de la meta planteada para cada indicador en la realidad. Este informe incluye:

- Objetivos e indicadores de la gestión de las relaciones con proveedores.
- Objetivos e indicadores para que los procesos sean más eficientes en la producción de bienes y servicios.
- Objetivos e indicadores de Distribución de productos y servicios a los clientes.
- Objetivos e indicadores representativos de la Gestión del Riesgo.
- Vinculación con los objetivos de la perspectiva del cliente.
- Vinculación con los objetivos de la perspectiva financiera.
- Vinculación con los objetivos de la Perspectiva de aprendizaje y crecimiento.

Esta información cuantitativa y cualitativa se alinea con los objetivos de la empresa y fortalece la organización 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 cumple con las funciones de un sistema contable de dirección estratégica, especialmente pensado para ofrecer información útil a los usuarios internos de las PyME, 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. La visión estratégica y hacia el futuro de las organizaciones es un motor importante que permite fijar objetivos y metas medibles para 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 físicos, económicos y de personal debidamente capacitado.

Este trabajo sintetiza, brevemente, un mecanismo simplificado para encaminar a las PyME 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.

El contador profesional en las PyME como apoyo a la creación de valor

La profesión contable se está involucrando más activamente en las discusiones que pretenden mejorar las herramientas para satisfacer las demandas actuales de información. Organismos como IFAC (Federación Internacional de Contadores), ACCA (Asociación de Contadores Públicos Certificados) e IASB (Junta de Normas Internacionales de Contabilidad) están participando de las discusiones que analizan el futuro de los reportes corporativos. Por esto se desprende también la necesidad de que los contadores adquieran competencias para preparar, revelar y analizar la información que sirva de apoyo a la toma de decisiones.

El Comité de Contadores Profesionales en Negocios (PAIB) de la IFAC proporciona liderazgo y orientación sobre asuntos relevantes relacionados con los contadores profesionales en los negocios y los entornos de negocios en los que trabajan. El Comité PAIB se centra en múltiples áreas temáticas: los roles, el dominio y las competencias de los contadores en los negocios; gobernabilidad y ética, sostenibilidad y responsabilidad corporativa, gestión y control de riesgos, gestión financiera y de rendimiento; e informes.

Estos roles están siendo cada vez más relevantes en grandes organizaciones, pero no tanto en las PyME. La idea es que, desde su formación, los contadores públicos se preparen para ser asesores de negocios, independientemente de si su actividad se realiza en una gran empresa o en empresas de menor tamaño.

El documento de la IFAC (2015a) *Creating value with integrated thinking: The Role of Professional Accountants* señala que el contador debe estar



preparado para los cambios en el modelo de negocio, estrategia y la reasignación de recursos. La función más importante del contable es mostrar cómo se crea valor y facilitar su comprensión.

Un nuevo concepto fundamental para los contadores profesionales es el pensamiento integrado, que ayuda a asegurar que la administración interna y la información que se reporta externamente está conectada con la realidad de la estrategia de la organización y se alinea de una mejor manera con la toma de decisiones internas.

Para los nuevos profesionales contables es necesario considerar cómo la información sobre los asuntos que afectan la creación de valor es capturada y comunicada, de manera que soporte los procesos internos y las decisiones. La mejora en la incorporación del pensamiento integrado en las organizaciones es parte de las nuevas funciones del contador.

Debe ampliarse el entendimiento de cómo los capitales (financieros y no financieros) se interrelacionan entre sí y pueden afectar el rendimiento financiero y el valor creado o destruido para los proveedores de capital y otras partes interesadas. También debe asegurarse que los temas que involucran a las personas, procesos y sistemas se encuentren mejor conectados, e identificar riesgos y oportunidades externas en un entorno de cambio constante.

La administración de riesgos es una parte integral del proceso de toma de decisiones. Los procesos de presupuestación deben ser reestructurados para reflejar la planeación integrada. Debe proveerse información acerca de cómo la organización crea valor y cómo usa y afecta varios capitales.

Estas funciones hacen parte del contador “competente y versátil” que puede desarrollar funciones de liderazgo, operativas, de control de dirección y comunicaciones contable y de las partes interesadas, y puede actuar como creador de valor, facilitador de valor, informante de valor o conservador de valor, convirtiéndose así en impulsores del éxito sostenible en las organizaciones. (IFAC, 2015b). La profesión contable requiere de contadores competentes y versátiles en todo tipo de organización, y unas de las más beneficiadas de que los contadores participen en estos procesos son las PyME, que contarían con un apoyo fundamental para identificar e informar la forma en que estas organizaciones generan valor y toman decisiones.

Conclusiones

El estudio fue exploratorio-descriptivo 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. El resultado final tiene un carácter 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.

Este trabajo se centró en PyME con perspectivas de crecimiento. Un sistema contable de direccionamiento estratégico contribuye 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 casos 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.

El usuario interno de las PyME, principal beneficiario de la información generada por un sistema contable de direccionamiento estratégico es el propietario-administrador, ya que este sistema 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.

Entendiendo que la comunicación es un proceso administrativo fundamental para la transmisión de información desde y hacia los centros de decisión, se considera 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 las PyME.

La administración valora las decisiones de acuerdo 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 estratégico, táctico y operativo.



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 PyME y su seguimiento, que apoyen la generación de ventajas competitivas sostenibles.

Los contadores públicos pueden encontrar en este sistema una herramienta que les permita ser más conscientes de las cuestiones relativas a la estrategia de los negocios y a la forma en la que crean valor, por lo que se alinea con los planteamientos de la IFAC acerca de los contadores profesionales en los negocios, para que también los contadores de las PyME participen como creadores, facilitadores, preservadores y reportantes de valor, y contribuyan a preformar la realidad de las organizaciones, en las que se desempeñan, de manera positiva.

Referencias bibliográficas

1. BIONDI, Mario. (1997). Tratado de Contabilidad Intermedia y Superior. 5ª ed. Buenos Aires: Ediciones Macchi. 136 pp.
2. FARFÁN, María Angélica. (2016) Diseño de un sistema contable de direccionamiento estratégico aplicable a las pequeñas y medianas empresas latinoamericanas (Tesis doctoral). Universidad de Buenos Aires, Buenos Aires. Disponible en Internet: <https://bit.ly/2G7Nquj> Consultado: 5.02.2018.
3. GARCÍA, Carlos Luis. (1995). Naturaleza de la Contabilidad. Revista Contabilidad y Auditoría, Vol. 3, Nº 5. Pp. 12-37. Buenos Aires: Universidad de Buenos Aires.
4. GARCÍA, Carlos Luis y RODRÍGUEZ, Carlos. (2001). Elementos para una Teoría General de la Contabilidad. Buenos Aires: La Ley. 305 pp.
5. HABERMAS, Jurgen. (1985). Conciencia moral y acción comunicativa. Barcelona: Península. 200 pp.
6. International Federation of Accountants - IFAC (2015a). Creating value with integrated thinking. The role of professional accountants. Disponible en Internet: <https://bit.ly/2GcrqyJ> Consultado: 12.12.2017.



7. International Federation of Accountants - IFAC (2015b) Competente y Versatil. Disponible en Internet: <https://bit.ly/2XVHT4r> Consultado: 27.12.2017.
8. KAPLAN, Robert Samuel y NORTON, David Paul. (2004). Mapas estratégicos. Convirtiendo los activos intangibles en resultados tangibles. 2ª ed. Barcelona: Ediciones Gestión 2000. 500 pp.
9. LÓPEZ, Horacio (2001). Contabilidad, Administración y Economía: su relación epistemológica. 1ª ed. Buenos Aires: Ediciones Macchi. 190 pp.
10. LÓPEZ, María 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, N° 15. Pp. 1-15.
11. LORCA, Pedro y GARCÍA, Julita. (2003). ¿Cómo avanzar en la investigación empírica en Contabilidad de Gestión? Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión, Vol. I, N° 2. Pp. 1-16.
12. MATTESSICH, Richard. (2002). Contabilidad y métodos analíticos: Medición y proyección del ingreso y la riqueza en la microeconomía y en la macroeconomía. 2ª ed. Buenos Aires: Ediciones La ley. 486 pp.
13. MEJÍA, Eutimio, MONTES, Carlos Alberto, MORA, Gustavo. y MONTILLA, Omar de Jesús. (2014) Teoría tridimensional de la contabilidad. Versión 2.0. Revista Libre empresa, N° 22. Pp. 95-120.
14. Observatorio Iberoamericano de Contabilidad de Gestión (1989). El marco de la contabilidad de gestión. Madrid. Disponible en Internet: <https://bit.ly/2NVpsc8> Consultado: 23.01.2018.
15. ORTIZ, José Joaquín. (2009) Fronteras de la investigación contable-financiera económica: autonomía e interdisciplinariedad. Revista Facultad de Ciencias Económicas: Investigación y Reflexión, Vol. XVII, N° 1. Pp. 179-194. Bogotá: Universidad Militar Nueva Granada.
16. PAJUELO, María Luisa (2008). Evolución de la investigación en Contabilidad de gestión. Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión, N° 2. Pp. 1-25.
17. PANARIO, María Marta y FARFÁN, María Angélica (2012). La Contabilidad ¿ciencia o tecnología social? debates inconclusos. Evolución de la investigación en Contabilidad de gestión. Revista Contabilidad y Auditoría. Investigaciones en teoría contable, Vol. 18, N° 36. Pp. 149-186. Buenos Aires: Universidad de Buenos Aires.
18. PORTER, Michael Eugene. (1980). Estrategia Competitiva. Técnicas para el análisis de los sectores industriales y de la competencia. 9ª ed. Buenos Aires: Editorial Rei Argentina S.A. 395 pp.
19. 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, N° 1. Pp. 159-174. Bogotá: Universidad Militar Nueva Granada.

20. Universidad del Quindío. (2017). Modelo de Control Interno-MECI. Oficina Asesora de Control Interno. Disponible en Internet: <http://portal.uniquindio.edu.co/ninos/loader.php?lServicio=FAQ&lFuncion=viewPreguntas&id=81#a1089>. Consultado: 12.02.2018
21. VIEGAS, Juan Carlos y PÉREZ, Jorge Orlando. (2011) Confección de estados financieros prospectivos y control de auditoría. 1ª ed. Buenos Aires: Editorial Osmar D. Buyatti. 206 pp.

Para citar
este artículo:

FARFÁN, María Angélica. (2019). Propuesta de un sistema contable de dirección estratégica para pequeñas y medianas empresas. Teuken Bidikay, Vol. 10, No 15. Pp. 113-132. Medellín: Politécnico Colombiano. doi:10.33571/teuken.v10n15a5

