

ESTRUCTURA DE UN MODELO CONTABLE DE DIRECCIONAMIENTO ESTRATÉGICO APLICABLE A LAS PEQUEÑAS Y MEDIANAS EMPRESAS (PYMES)*

María Angélica Farfán Liévano
Universidad del Quindío (Colombia)

RESUMEN:

El presente trabajo presenta la estructura de un modelo contable de direccionamiento estratégico, aplicable a las pequeñas y medianas empresas PYMES, que pretende servir a los usuarios internos de las mismas, en especial al gerente-administrador, estableciendo los parámetros de preparación y presentación que se deben tener en cuenta, para el suministro de información estratégica útil para la toma de decisiones de gestión. Dichos planteamientos se desarrollaron con base en la estructura definida por el grupo GICIC de la Universidad del Quindío, para el análisis de los modelos contables existentes y la formulación de nuevos modelos, luego de identificar a los principales usuarios de la información de las PYMES, sus necesidades de información y las características del entorno en el que se desenvuelven este tipo de empresas, y reconociendo la necesidad de un modelo pensado exclusivamente para el apoyo a la toma de decisiones al interior de las empresas.

PALABRAS CLAVE: PYMES, Modelo contable, Estrategia, Planeación estratégica, contabilidad de direccionamiento estratégico.

ABSTRACT

This paper presents the structure of a model of strategic management accounting, applicable to small and medium enterprises (SMEs), which aims to serve to the internal users of the same, especially the manager-administrator, and it sets the parameters for preparation and presentation that this users must take into account, providing information useful for making strategic management decisions. These approaches were developed based on the defined structure by GICIC group at the University of Quindio, for the analysis of existing accounting models and developing of new models, after identifying the main users of the information on SMEs, their information needs and characteristics of the environment in which these businesses operate, and recognizing the need for a model designed exclusively to support decision making within companies.

KEY WORDS: SMEs, accounting models, Strategy, Strategic planning, strategic management accounting.

INTRODUCCIÓN

Partiendo del hecho que el segmento patrimonial o financiero no es el único segmento de la realidad sobre el que la contabilidad debe informar, sino que existen otros segmentos como lo son la contabilidad gerencial, la contabilidad social, la contabilidad económica o nacional y la contabilidad gubernamental (Chapman 1979 en cita de López Santiso, (2001, 42); García Casella y Rodríguez de

* Trabajo desarrollado como becaria del Programa para la formación de Investigadores Virginia Gutiérrez de Pineda del Departamento Administrativo de Ciencia, Tecnología e Innovación de Colombia COLCIENCIAS.

Ramírez, (2001, 145)), cuyos desarrollos no son tan amplios ni de aplicación tan generalizada como lo es la contabilidad financiera, se establece la necesidad de que los diferentes segmentos cuenten con sus propios modelos y sistemas adecuados a sus objetivos particulares.

Según Mejía et al (2005) “En Colombia aproximadamente el 2% de las empresas cotizan en bolsa de valores, es decir, son empresas grandes y el 98% son pymes, o sea pequeñas y medianas empresas. Las estadísticas mundiales indican que, las pymes representan cerca del 90% de las empresas a nivel universal”, además, como lo expresa Fernández et al (2008, 3-4) “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”

La contabilidad patrimonial o financiera se orienta principalmente a la satisfacción de las necesidades informativas de los usuarios externos a la organización, dejando en un segundo plano la satisfacción de los requerimientos informativos propios de los usuarios internos, especialmente los de los administradores o gerentes, señalados por varios autores como los usuarios más importantes de las pequeñas y medianas empresas PYMES, quienes requieren información útil para la toma de decisiones de gestión, que les permita encaminar a las empresas hacia un crecimiento sostenido, y hacia la competitividad y la excelencia.

A pesar que ya diferentes organismos han emitido regulaciones específicas para este tipo de empresas, siendo las más reconocidas las Directrices de Contabilidad para PYMES (DCPYMES) emitidas por la ONU a través del ISAR-UNCTAD (Conferencia de las Naciones Unidas para el Comercio y el Desarrollo –Grupo Intergubernamental de expertos en estándares internacionales de contabilidad y presentación de Informes) y el IFRS para PYMES emitido por el IASB (Consejo de Estándares Internacionales de Contabilidad), no se satisfacen las demandas informativas de los usuarios de las pymes, pues estas normatividades constituyen versiones abreviadas de los IAS-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.

Es por eso que reconociendo la importancia de este tipo de empresas para la economía mundial y la necesidad de un modelo contable que sirva a los intereses de los usuarios internos primordialmente, se planteó el trabajo denominado “Formulación de la estructura de un modelo contable para pequeñas y medianas empresas PYMES”.

El trabajo se adelantó en diversas fases, siendo la primera una fase de conceptualización y de fundamentación teórica sobre aspectos relacionados a los *modelos* (Tamayo, 1994; Franco, 1996; Gómez, 2007; García Casella, 2002; Machado, 2004; García y Rodríguez, 2001; Mendoza, 2005) y *modelos contables* (Mantilla, 2000; García y Rodríguez, 2001; García Casella, 2002; Machado, 2004; Mendoza, 2005; Gómez, 2007; Mejía et al, 2005; Álvarez et al, 2001); *sistemas* (Tamayo, 1994; Franco, 1996, Catácora, 1997; Mendoza, 2005) y *sistemas contables* (López de Sá, 2007; Catácora, 1997; Gómez, 2007; García y Ramírez, 2001; Mantilla, 2000; García Casella, 2002; Robert y James, 1982; Álvarez et al, 2001; Bertolino et al, 2001; Mendoza, 2005) y por supuesto sobre los aspectos relativos a *las pymes y su contabilidad* (Mantilla, 2007; AAA, 2007; Mejía et al, 2005; Fernandez et al, 2008; Catácora, 1997; Bertolino et al, 2000; Voss, 2005; Bertolino et al, 1999; Fernandez et al, 2005; García y Rodríguez, 2001; Ripoll y Aparisi, 2001; Robert y James, 1982; Aparisi y Ripoll, 2001; Mantilla, 2000).

Posteriormente se realizó un análisis a las Directrices de Contabilidad para Pymes de nivel II y III —Pymes de mayor y menor tamaño, respectivamente— emitidas por la ONU a través del ISAR-UNCTAD y al IFRS para PYMES emitidos por el IASB. Dicho análisis se efectuó conforme a la estructura planteada por el Grupo de Investigación en Contaduría Internacional Comparada GICIC de la Universidad del Quindío, para el análisis de los modelos contables existentes y para la formulación

de nuevos modelos, lo que permitió corroborar la orientación financiera de las mismas y sacar algunas observaciones que sirvieron como insumo para la formulación de la presente estructura.

Se cree que las pymes necesitan desarrollar su contabilidad con especial énfasis en modelos contables de direccionamiento estratégico. La contabilidad de direccionamiento estratégico, 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 usuarios internos a la organización, especialmente del administrador 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.

Es por eso que se definen cinco informes básicos dentro del modelo contable de direccionamiento estratégico aplicables a las pequeñas y medianas empresas, de los cuales se deriva la estructura del modelo que pretende ser útil al objetivo de vincular a la contabilidad con la estrategia, en la búsqueda del éxito empresarial. Cabe aclarar que para que este éxito sea posible, la empresa debe haber adelantado un adecuado proceso de planeación estratégica que permita visualizar claramente a donde la empresa quiere llegar y lo que está haciendo o lo que hará para lograrlo.

A continuación se presenta la estructura planteada:

A. COMPONENTE GNOSEOLÓGICO

El presente componente recoge los elementos generales, aplicables al desarrollo de cualquier modelo contable específico o propio de un segmento determinado, es decir, contiene los elementos comunes a los que debe supeditarse el desarrollo posterior de un modelo contable particular, además de determinar los principales elementos que conformarían una definición completa de la contabilidad.

A.1. Ubicación de la contabilidad en el campo del conocimiento

La contabilidad es una ciencia aplicada que se vale de la tecnología y de técnicas para llevar sus desarrollos teóricos a la práctica.

Descubre relaciones existentes entre los diferentes elementos e individuos que componen su dominio y desarrolla teorías que sirvan como insumo a los desarrollos tecnológicos, o sea al diseño e implementación de las mejores prácticas para la solución de problemas de los diferentes actores. No se limita a la creación de sistemas contables que procesen unos datos para la presentación de informes útiles, sino que pretende incrementar el cúmulo de conocimientos que permitan un mayor entendimiento de la realidad, una más rápida adaptación al cambio y una mayor capacidad de predecir y prevenir desviaciones en los objetivos inicialmente planteados.

A.2. Identificación del objeto material y formal de estudio

El objeto de estudio de la contabilidad se puede definir como sigue:

La contabilidad tiene como objeto material de estudio, o sea el que puede ser compartido por otras disciplinas, las diferentes relaciones entre los entes económicos y la sociedad, que se encuentran en relación de interdependencia mutua, valorando y dando cuenta de los recursos invertidos, gastados o usufructuados (como en el caso de los recursos naturales) de cualquier naturaleza, no solamente económica, así como de los impactos positivos y negativos de las diversas actuaciones tanto en la entidad como en el entorno y quienes lo integran. La información resultante permitirá corregir desviaciones o problemas surgidos en el curso de la actividad y predecir eventos futuros que puedan poner en riesgo a cualquiera de las partes intervinientes en la actividad.

Su objeto formal de estudio (objeto de estudio propio) está constituido por la búsqueda y aplicación de las mejores formas de reconocimiento, medición y revelación de dichas interrelaciones, en cooperación con otras áreas del conocimiento, para la toma de decisiones que procuren el sostenimiento, crecimiento y la rentabilidad de la entidad así como el bienestar de la sociedad y sostenibilidad de los recursos de manera fiable. La información resultante también es útil a los fines de control y de predicción.

A.3. Formulación del método o los métodos de estudio.

En la creación de teorías que pretendan la explicación de la realidad, de las relaciones entre variables y de los comportamientos de los individuos frente a determinada información, la contabilidad se vale tanto del método deductivo como del inductivo principalmente sin limitarse a estos.

La validez de las hipótesis se juzgará de acuerdo a su capacidad de representar sucesos reales y de prever sucesos futuros.

En la aplicación tecnológica de la contabilidad, o sea en la creación de sistemas artificiales, siguiendo a Bunge, se requiere la consulta de las necesidades de las diferentes partes interesadas para el desarrollo de los mismos de manera equitativa, pruebas pilotos en pequeñas proporciones, socialización de los resultados con las partes interesadas, realizar las correcciones necesarias, implementar en gran proporción y realizar seguimiento constante para determinar su utilidad o su necesidad de cambio o adecuación.

La contabilidad también observa la realidad y los comportamientos de los encargados de la toma de decisiones y los procesa con el fin de emitir posibles guías de acción.

La contabilidad utiliza herramientas y teorías lógicas, matemáticas, estadísticas, informáticas, psicológicas, económicas y administrativas, decisionales, entre otras para sus fines específicos.

A.4. Determinación de la naturaleza de la contabilidad.

La contabilidad es una ciencia social y económica. Social si se tiene en cuenta que se elabora para satisfacer necesidades de personas, por personas y sobre relaciones entre personas; esta información es útil para evaluar el impacto de las acciones de la entidad en ella misma y en la sociedad, así como para poder tomar decisiones anticipadas sobre eventos del futuro. Económica, porque da cuenta de las actividades económicas de un ente o empresa independientemente de si su finalidad es o no el lucro. En síntesis se puede decir que la contabilidad da cuenta de las actividades económicas de una organización que pueden impactar a las personas tanto dentro, como fuera de la organización de manera directa o indirecta.

A.5. Determinación de la función de la contabilidad

Se pueden catalogar como funciones de la contabilidad:

- Diseñar sistemas contables macro y microeconómicos.
- Diseñar herramientas de medición y valoración.
- Observación de eventos ocurridos al interior del ente que puedan incidir positiva o negativamente en él mismo o en sus partes interesadas.
- Observación de eventos (externos) políticos, sociales, económicos, naturales, normativos, etc., que puedan tener una incidencia positiva o negativa en la entidad.

- Procesamiento y transformación de las observaciones en datos contables, no necesariamente cuantitativos, ni necesariamente en términos monetarios.
- Producción de informes relevantes analizados e interpretados, que brinden información a las partes interesadas para la toma de decisiones.
- Comunicar las variaciones de las condiciones dadas en un periodo respecto a un punto de referencia.
- Analizar los resultados en la actividad del ente, respecto a objetivos propuestos.
- Evaluar la utilidad real de la información en su aplicación práctica.

A.6. Determinación del fin genérico

El objetivo principal de la contabilidad es el procesamiento y suministro de información económico-social a las diferentes partes interesadas, acerca de las actividades de la entidad tanto en el pasado, presente y futuro, que permita la explicación, control, predicción y coordinación de hechos, comportamientos y actividades en pro de una adecuada toma de decisiones que contribuyan al cumplimiento de objetivos y metas, sin perjuicio del entorno y de la sociedad y bajo la premisa del bien común. La contabilidad debe proveer a los usuarios una imagen fiel de la realidad.

A.7. Determinación del carácter del conocimiento contable

Tanto el enfoque normativo como el positivo de la contabilidad pueden ser útiles en diversas situaciones. La observación y documentación de cómo se hacen las cosas en la realidad es útil para documentar cuáles son las prácticas de aceptación generalizada, el problema radica en que no siempre los procedimientos generalmente aceptados o utilizados son los mejores y contribuyen de la mejor forma a la solución de problemas.

Es por eso que se considera necesario que la contabilidad sea vista en términos del “deber ser”, pero no un deber ser infundado, sino por el contrario, que sea producto de la identificación de las falencias de los procedimientos desarrollados en la práctica y se valga del método científico y del estudio de diferentes teorías contables y no contables, que puedan ofrecer alternativas de solución de problemas.

Siendo así el carácter del conocimiento contable no es excluyente.

B. COMPONENTE DE IDENTIFICACIÓN CONTEXTUAL (SEGUNDO COMPONENTE)

B.1. Características del entorno.

A continuación se presentan una serie de características que permiten comprender el entorno de las pequeñas y medianas empresas pymes y su importancia para la economía mundial:

“Las Microempresas y las Pymes son actores estratégicos en el crecimiento de la economía, la transformación del aparato productivo nacional, y el mejoramiento de la posición competitiva del país. Además, estos segmentos empresariales contribuyen a reducir la pobreza y la inequidad, al ser alternativas de generación de empleo, ingresos y activos para un gran número de personas.

Entre las características más relevantes de las Microempresas, se destacan: i) Sus altos niveles de informalidad, ii) Sus bajos niveles de asociatividad, iii) La estrechez de los mercados a los que dirigen sus productos, iv) El bajo nivel tecnológico y de formación de sus recursos humanos, y v) El limitado acceso al sector financiero.” CONPES (2007, 2-3)

“De acuerdo a la CEPAL[†] 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 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[...].”(Fernández et al. 2008, 3-4).

“En Colombia las PYMES representan el 94% de los negocios del país y el 33% de la población ocupada”. (Ley 812 de 2003, en cita de Mejía y Arango 2005, 171)

“Las Pymes presentan una serie de características que limitan su desarrollo, entre las que se destacan: i) Su baja capacidad de innovación, ii) El bajo uso de tecnologías de información y comunicaciones (TICs), iii) El limitado acceso a financiamiento adecuado, iv) Los problemas para la comercialización de sus productos y la obtención de insumos, y v) La limitada participación en el mercado de la contratación pública.” CONPES (2007, 5)

Según Voss (2005, 132-134), la mayor parte de las pymes:

- 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.
- Las funciones gerenciales claves son desempeñadas por los principales accionistas o socios.
- Tienen un número reducido de accionistas o socios.
- La organización está estructurada con pocos niveles jerárquicos.
- Los puestos claves en el ámbito gerencial son asignados a personas de confianza sin privilegiar su capacidad para desempeñar eficientemente la función asignada.

B.2. Identificación de los usuarios de la información.

Diferentes autores señalan los principales usuarios de información proporcionada por la contabilidad de gestión denominada en este trabajo contabilidad de direccionamiento estratégico, como el tipo de contabilidad aplicable a las pequeñas y medianas empresas. Para el cumplimiento del objetivo de la presente estructura, se concluye que los principales usuarios son:

- **Propietario-administrador:** Es el usuario primordial para las PYMES, 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. (Díaz, 2006; Belkaoui, 1992; 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,

[†] Comisión Económica para América Latina y el Caribe

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

- **Sindicatos y Organizaciones Empresariales:** Debido a que son mediadores en el mercado del trabajo. Se da una relación en lo referente a condiciones de higiene, seguridad de los empleados, y condiciones de contratación. (Muñoz, 2003,31; *Belkaoui*, 1992, 111; Sirgy (2002, citado por García Fronti, 2006, 73); Fronti de García, en cita de García, 2005, 87)

B.3. Identificación de las necesidades de información.

Necesidades de información del Propietario-administrador

- 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
- Información de carácter cualitativo cuya inclusión no es posible en un modelo de contabilidad de tipo financiero. Esta información no se limita a la explicación del contenido de los estados financieros mediante notas a los mismos, sino a información mucho más completa y profunda.
- Información procedente de la organización y de su entorno competitivo

Necesidades de información de los empleados, sindicatos y otros usuarios internos interesados.

- 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
- Información motivadora y precisa
- 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) señala 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”. Las necesidades aquí mencionadas son suplidas en mayor medida por la contabilidad financiera.

B.4. Objetivos de la información contable.

La información contable gerencial o de direccionamiento estratégico, tiene por objetivo principal suministrar a los usuarios internos de la organización, en especial al propietario-

administrador, información útil y oportuna para la toma de decisiones estratégicas y de gestión, que permitan el desarrollo y mantenimiento de ventajas competitivas dentro de la empresa que la encaminen hacia el éxito y crecimiento.

Como objetivos secundarios pero igualmente importantes, se pueden mencionar los siguientes:

- Medir y representar el desvío entre los objetivos planteados y lo realmente ejecutado para tomar las medidas preventivas o correctivas necesarias.
- Suministrar información estratégica relativa a los costos del producto o servicio que permita la formulación de estrategias de diferenciación de costos y su gerenciamiento.
- Evaluar y controlar la empresa integralmente.
- Predecir eventos futuros.
- Resaltar el enfoque empresarial hacia la satisfacción del cliente.

B.5. Determinación del tipo de normalización

Se propone que sea el estado quien establezca los parámetros para la elaboración de informes contables de direccionamiento estratégico, para que paulatinamente sean de aplicación generalizada. Por lo tanto se requiere tanto del apoyo financiero como de la asesoría a los empresarios de las pymes por parte de los entes del gobierno como parte de una estrategia económica nacional.

Cabe destacar que para la elaboración de cualquier tipo de regulación es muy importante la participación de todas las partes interesadas en la misma o stakeholders, por lo tanto es posible clasificar el tipo de normalización como gubernamental-sociocontextual, en donde es el estado quien regula pero con la participación de todos los actores en la elaboración de la regulación.

B.6. Determinación de la Escuela, doctrina o tradición a la que se adscribe la normalización.

La contabilidad de direccionamiento estratégico para las pymes no se desarrolla por medio del consenso de grupos interesados como en el caso de la escuela anglosajona, sino que se busca organizar un cuerpo de conocimientos de diferentes áreas, de manera que puedan contribuir al desarrollo de las pequeñas y medianas empresas mediante el apoyo a la estrategia para el logro de los objetivos basándose en un método científico.

Su preocupación fundamental no es el registro de los hechos, sino el análisis de los factores que pueden afectar de manera positiva o negativa la adecuada gestión interna de las pymes y su acertada toma de decisiones, que ya desde 1520 Diego del castillo citado por López de Sá (2003) consideraba la información contable como “fuente de guía en la gestión de las empresas”. Por lo tanto se puede realizar la adscripción a la escuela Europeo-continental de la contabilidad, ya que como lo expresa el profesor López de Sá (2003, 76) “El reconocimiento de la necesidad de especulación intelectual sobre los acontecimientos ocurridos en razón de la transformación de la riqueza de las empresas humanas, fue el tema central de los intelectuales europeos del área contable, desde el nacimiento de las doctrinas científicas”.

B.7. Determinación del tipo de orientación de la normalización contable

La información contable de direccionamiento estratégico debe ser orientada por principios. Esto se hace mediante la determinación de los elementos conceptuales que contribuyen a la realización del objetivo u objetivos. De acuerdo a esos principios definidos, cada empresa establece la mejor manera de cumplir los objetivos del modelo y sus objetivos propios de acuerdo a sus características y requerimientos, tomando mayor relevancia el juicio profesional de la persona encargada de la

implementación.

C. COMPONENTE TÉCNICO-CONCEPTUAL (TERCER COMPONENTE)

C.1. Elementos de los estados contables.

Se toman como elementos de los estados contables, a cada una de las partes que los conforman y que pueden ser sujetos de medición y seguimiento. Siendo así se establecen los siguientes elementos dentro de la contabilidad de direccionamiento estratégico:

- A. Estrategia: “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)
- B. Eficiencia: Es la productividad en la utilización de los recursos del proceso para el logro de los objetivos, esto quiere decir hacer más con menos o iguales recursos.
- C. Eficacia: Se refiere al grado en el que se han cumplido los objetivos planteados.
- D. Efectividad: Es la sumatoria de eficacia y eficiencia. Un proceso efectivo es finalmente el que cumple con el objetivo de la mejor manera posible para satisfacer los requerimientos de las partes interesadas.
- E. Costo: El costo es el importe monetario de los recursos consumidos para la elaboración de un bien o para la prestación del servicio. Los elementos del costo son:
 - Materia prima
 - Mano de obra directa
 - Costos indirectos de fabricación
- F. Relaciones con proveedores: “Uno de los objetivos de las relaciones efectivas con los proveedores es reducir el “costo total de adquisición” total. Este objetivo representa el costo total de adquirir bienes materiales y servicios” (Kaplan y Norton, 2004,98).
- G. Eficiencia en la producción de bienes y servicios: “En el centro del tema de la gestión de operaciones están los procesos eficientes con capacidad de respuesta y de alta calidad que producen los bienes y servicios usados por los clientes de la organización” (Kaplan y Norton, 2004,102).
- H. Distribución de productos/servicios a los clientes: “Este objetivo realmente es la versión última de reducir el costo total de trabajar con proveedores. Como en los anteriores procesos de proveedores y operación, los objetivos típicos de los procesos de distribución incluyen el costo, la calidad y el desempeño en tiempo de la empresa” (Kaplan y Norton, 2004,103).
- I. Capital humano: El capital humano se puede definir como el conjunto de habilidades, conocimientos, experiencias y actitudes propias de las personas que conforman una organización y que aportan para el desarrollo efectivo de las actividades empresariales.
- J. Capital organizacional: Son aquellos elementos intangibles internos propios de una empresa, que se ponen en práctica para la mejora y optimización de los procesos y actividades empresariales. Kaplan y Norton (2004) lo clasifican en: Liderazgo, cultura, alineación y trabajo en equipo, aunque no se limita a estos.

- K. Capital de información: “El capital de información es la disponibilidad de los sistemas de información, las aplicaciones y la infraestructura tecnológica requeridas para soportar la estrategia. Consiste en sistemas, bases de datos, y redes que hacen que la información y el conocimiento estén disponibles para toda la organización y únicamente tendrá valor en la medida en que ayude a la consecución de la estrategia, es decir, debe estar alineado estratégicamente” (Enriques et al, 2001).
- L. Riesgo: “El riesgo se define como la posibilidad de ocurrencia de cualquier evento (interno o externo), que pueda afectar a una empresa, ocasionándole pérdidas que disminuya la capacidad para lograr sus objetivos estratégicos y generar valor para los accionistas, dueños, grupos de interés o beneficiarios”(Montes, 2009, 33)
- M. Proceso: Un proceso es un conjunto de actividades interrelacionadas que transforman recursos de cualquier naturaleza, para la obtención de un producto o servicio.
- N. Actividad: Una actividad es un conjunto de tareas que se hacen con un fin determinado que para el caso empresarial es la elaboración de bienes o la prestación de servicios, sin limitarse a las propias del proceso productivo.

C.2. Criterios de reconocimiento de los elementos de la información contable

Debe reconocerse un elemento en los estados contables de direccionamiento estratégico siempre y cuando:

- Se encuentre vinculado con la estrategia o estrategias planteadas por la empresa y permita establecer su grado de cumplimiento.
- Sea materialmente significativo, o sea que su inclusión u omisión pueda afectar la toma de decisiones de gestión.
- Sea factible realizar seguimiento permanente.

C.3. Criterios de medición-valoración.

La medición puede hacerse en términos cuantitativos (monetarios y no monetarios) y en términos cualitativos. Para la implementación de una contabilidad de direccionamiento estratégico, se pueden resaltar las siguientes formas de medición.

Medición Cuantitativa Monetaria

Para el caso de la medición en el estado de costos, se pueden tomar los valores con base al método de costo histórico, definido este por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros del IASB (2009a, 77) en su párrafo 100:

“*Costo histórico.* Los activos se registran por el importe de efectivo y otras partidas pagadas, o por el valor razonable de la contrapartida entregada a cambio en el momento de la adquisición. Los pasivos se registran por el valor del producto recibido a cambio de incurrir en la deuda o, en algunas circunstancias (por ejemplo en el caso de los impuestos), por las cantidades de efectivo y otras partidas equivalentes que se espera pagar para satisfacer la correspondiente deuda, en el curso normal de la operación”

Monetariamente se puede realizar una medición de los valores ejecutados respecto a los presupuestados como se indica a continuación:

Presupuestado contra ejecutado: Es posible la comparación entre los costos estipulados dentro de un presupuesto y los realmente utilizados en un periodo determinado con el fin de verificar el correcto gerenciamiento de los costos de la empresa. La desviación puede expresarse en valores monetarios o por medio de la determinación de porcentajes.

Medición Cuantitativa no monetaria

Cuando se trata de medición cuantitativa no monetaria se pueden determinar valores absolutos (numéricos) o relativos (porcentajes).

Planeado contra ejecutado: En la contabilidad de direccionamiento estratégico es importante la determinación anticipada de lo que la empresa espera lograr. Este es el patrón de referencia que se tendrá en cuenta para comparar lo que realmente se logro contra lo esperado, con el fin de determinar desviaciones positivas o negativas o el simple cumplimiento con lo planeado. Las desviaciones son positivas en el caso en el cual lo real supere lo esperado o negativas cuando lo real esté por debajo de la meta planteada. Esta información es útil para la toma de decisiones correctivas y preventivas.

Disponibilidad estratégica (medición de intangibles): Es el grado medido en porcentaje en el que un activo intangible contribuye a la implementación de una estrategia determinada. Mientras mayor sea la disponibilidad estratégica de un activo intangible, más rápidamente dicho activo se convertirá en efectivo mediante el apoyo a la estrategia.

Medición de los riesgos: Los riesgos luego de identificados y descritos, se califican primero determinando la frecuencia con la que el riesgo se haya materializado o sea probable que se materialice en las condiciones actuales durante un periodo dado. Esta frecuencia puede ser calificada como alta 3, media 2, baja 1, aunque pueden establecerse otros valores intermedios si se quiere. En segundo lugar se determina el impacto que la materialización del riesgo ha tenido o puede tener en los objetivos estratégicos empresariales que puede ser de igual forma un impacto alto 3, medio 2, bajo 1. La calificación del riesgo está dada por la multiplicación del impacto por la frecuencia.

Semaforización: Más que un método de medición, puede definirse como una representación visual del estado de un elemento determinado mediante colores.

Medición cuantitativa-cualitativa

Indicadores: Son instrumentos para la medición tanto cuantitativa como cualitativa del grado de cumplimiento con las metas y objetivos planteados en un aspecto determinado de un proceso o de una empresa vista globalmente, así como los cambios acaecidos a través del tiempo.

C.4. Unidad de medida.

Un modelo de contabilidad de direccionamiento estratégico no puede limitarse a que la única unidad de medida sea la moneda funcional, pues se requiere de otro tipo de medidas no monetarias. Siendo así se mencionan las siguientes unidades de medida, utilizadas en diferentes estados contables:

- a. Moneda funcional: La moneda funcional de una entidad es la moneda del entorno económico principal en el que opera dicha entidad.
- b. Unidades físicas: Aquella información cuantitativa de carácter no monetario
- c. Unidades de tiempo: La información expresada en fracciones de tiempo (horas, minutos, segundos), por ejemplo en el cálculo de la eficiencia en la elaboración de un bien o la

prestación de un servicio, en el tiempo de respuesta a solicitudes de clientes, etc.

- d. Impacto: En el caso de la contabilidad de direccionamiento estratégico especialmente utilizado para la calificación de riesgos en cuanto al impacto de los riesgos a los objetivos estratégicos aunque pueden medirse otro tipo de impactos.
- e. Frecuencia: En cuanto a la medición de riesgos, se refiere a la frecuencia en la que se han materializado o se espera se materialicen en un lapso de tiempo determinado. También es posible medir la frecuencia de un proceso, de un control, de la compra de insumos, de capacitaciones etc.

C.5. Concepto de capital.

Capital físico: Si “se adopta un concepto físico del capital, que se traduce en la consideración de la capacidad productiva, el capital es la capacidad operativa de la entidad basada, por ejemplo, en el número de unidades producidas diariamente”. IASB (2009a, 102)

Capital humano: El capital humano se puede definir como el conjunto de habilidades, conocimientos, experiencias y actitudes propias de las personas que conforman una organización y que aportan para el desarrollo efectivo de las actividades empresariales.

Capital organizacional: Son aquellos elementos intangibles internos propios de una empresa, que se ponen en práctica para la mejora y optimización de los procesos y actividades empresariales. Kaplan y Norton (2004) lo clasifican en: Liderazgo, cultura, alineación y trabajo en equipo, aunque no se limita a estos.

Capital de información: “El capital de información es la disponibilidad de los sistemas de información, las aplicaciones y la infraestructura tecnológica requeridas para soportar la estrategia. Consiste en sistemas, bases de datos, y redes que hacen que la información y el conocimiento estén disponibles para toda la organización y únicamente tendrá valor en la medida en que ayude a la consecución de la estrategia, es decir, debe estar alineado estratégicamente” (Enriques et al, 2001). Este tipo de capital es también llamado capital estructural (Malgioglio et al, 2002, 14)

C.6. Concepto de mantenimiento del capital.

Mantenimiento del capital físico: “Bajo este concepto se obtiene ganancia sólo si la capacidad productiva en términos físicos (o capacidad operativa) de la entidad al final del periodo (o los recursos o fondos necesarios para conseguir esa capacidad) excede a la capacidad productiva en términos físicos al principio del periodo, después de excluir las aportaciones de los propietarios y las distribuciones hechas a los mismos durante ese periodo”. IASB (2009a, 78)

Mantenimiento del capital humano y organizacional: Definido como la capacidad de la empresa de mantener el personal existente con las características necesarias en conocimientos, experiencias, relaciones personales, etc., para la adecuada implementación de las estrategias planteadas y el mantenimiento de la capacidad operativa. Para mantener el capital humano es necesaria una adecuada administración del talento humano y que existan estrategias encaminadas a la capacitación de los empleados en los conocimientos necesarios para su adecuado desempeño, la motivación, los incentivos y la creación de sentido de pertenencia para con la empresa.

El mantenimiento del capital organizacional está muy ligado a las personas desde las que dirigen hasta las que ejecutan, por lo tanto el mantenimiento y mejoramiento del capital organizacional debe estar a la cabeza del administrador pero debe coordinarse con todos los miembros de la empresa y depende mucho de las políticas implementadas para el mantenimiento del capital humano lo que

mejorará el clima organizacional.

Mantenimiento del Capital de la información: El capital de la información se ha mantenido si, al finalizar un periodo se posee la misma o mayor infraestructura tecnológica, de aplicaciones y sistemas de información -no necesariamente tecnológicos- que al iniciarse el mismo, para el adecuado funcionamiento de la empresa y la ejecución de las estrategia planteadas para el periodo actual y para el siguiente.

En general puede señalarse que cada empresa identificará sus fortalezas con el fin de mantenerlas y potencializarlas a lo largo del tiempo.

C.7. Informes contables a preparar

Como insumo fundamental para la preparación de los informes, se requiere la previa definición de la planeación estratégica organizacional donde se definan la misión, visión, objetivos, metas y estrategias de la empresa. De igual forma, se requiere de la definición y documentación de los procesos y actividades de la misma.

Bajo el concepto de contabilidad de direccionamiento estratégico, los informes y estados contables primordiales a preparar por las pequeñas y medianas empresas, son los siguientes:

1. Informe de indicadores de eficiencia, eficacia y efectividad por procesos

Este informe refleja la relación del proceso con la estrategia, que debe estar planteada en el objetivo del proceso; permite visualizar la contribución de este proceso al desarrollo de la estrategia, por medio de la medición de la eficiencia, eficacia y efectividad en el cumplimiento del objetivo del proceso para el logro de la estrategia.

2. Estado de costos e información proveniente de la implementación de un sistema de costos basado en actividades ABC.

El estado de costos es el estado que muestra la integración y cuantificación de la materia prima, la mano de obra y los costos indirectos, necesarios para el desarrollo del producto o servicio que constituye el objeto social de la empresa, con el fin de determinar su costo total y unitario derivado del proceso de transformación. Por lo tanto este estado contiene el consolidado de los costos requeridos en el periodo sobre el que se informa para producir los bienes o servicios de los cuales se derivan los ingresos principales de la entidad.

Se considera importante la información sobre el proceso de implementación de un sistema de costos basado en actividades, ya que este sistema:

- Permite determinar las actividades que agregan valor a la empresa
- Los costos se distribuyen a las actividades y el costo de las actividades a los objetos de costo, mediante inductores cuidadosamente seleccionados de acuerdo a la relación de causalidad entre costo-actividad y actividad-objeto.
- Existe una mejor asignación de los costos indirectos
- Permite un mejor monitoreo de los costos lo que contribuye a la toma de decisiones estratégicas.

Estos dos elementos pueden ser perfectamente usados por la administración para la definición e implementación de estrategias, especialmente relacionadas con la reducción de costos como fuente de ventajas competitivas.

3. Informe de indicadores de gestión de operaciones

Este informe parte de la utilización de los indicadores propuestos por Kaplan y Norton (2004, 95-117), propiamente en la perspectiva de los procesos internos y dentro de ella en los procesos correspondientes a la gestión de operaciones:

- 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.

Permite visualizar si lo planeado por la empresa, ha sido realmente lo ejecutado en cada uno de los procesos, con el fin de tomar las medidas y decisiones respectivas.

La utilidad de este informe radica también en la alineación que presenta 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 ayuda a que la empresa tome decisiones en relación con la estrategia en las cuatro perspectivas claves del éxito empresarial, partiendo de una adecuada gestión de operaciones.

4. Informe de disponibilidad estratégica

Este informe propuesto por Kaplan y Norton (2004, 252-260), permite la medición de los activos intangibles, que son los responsables de la creación sostenida de valor y crecimiento empresarial. Esta medición se hace mediante el concepto de disponibilidad estratégica que es un concepto análogo al de liquidez, que indica que mientras mayor sea la disponibilidad estratégica de un activo intangible determinado, más rápidamente dicho activo se convertirá en efectivo. La disponibilidad estratégica se entiende como la medición de la disponibilidad de determinado activo intangible para el desarrollo de una estrategia fijada.

5. Informes de administración de riesgos empresariales

La información sobre los riesgos que afecten directa o indirectamente a una empresa, ayuda en gran medida a la administración para conducir a la organización hacia el éxito.

La información contable deber incluir dentro de su alcance la presentación de informes sobre el nivel de exposición al riesgo de la entidad, los controles seleccionados para hacerles frente y la medición de la efectividad de estos controles mediante un monitoreo continuo y permanente.

Según Montes (2009, 155) Un sistema de administración de riesgos se desarrolla a través de los siguientes pasos:

- Definición del contexto estratégico
- Identificación de riesgos
- Análisis de riesgos
- Evaluación de riesgos
- Tratamiento de riesgos

D. COMPONENTE TÉCNICO-PROCEDIMENTAL (CUARTO COMPONENTE)

D.1. Requisitos (características) de la información

Un requisito es una condición necesaria para algo, en el caso particular de la contabilidad de direccionamiento estratégico se refiere a las condiciones que debe poseer la información contable para responder al objetivo principal de ser útil a la administración para la toma de decisiones de gestión y para la evaluación y formulación de estrategias que encaminen a la empresa hacia el crecimiento y la competitividad.

Se piensa que la denominación de “característica” no es la más adecuada en este caso pues al hablar de una característica se refiere a algo propio o específico que permite diferenciar una cosa de otra y este no es el caso de las denominadas características cualitativas, pues al final resultan siendo requisitos que debe contener la información para contribuir al adecuado desarrollo del objetivo y no unas cualidades particulares que distinguen determinada información de otros tipos.

Siendo así se establecen los siguientes requisitos de la información contable:

- *Empresa en marcha*

La entidad debe encontrarse en condiciones de normal funcionamiento y prever que seguirá en marcha dentro del futuro próximo, pues no tiene sentido confeccionar una información de gestión para una empresa que tenga que cesar sus actividades en el futuro cercano.

- *Equilibrio entre costo y beneficio*

Los beneficios provenientes de la confección e interpretación de la información deben superar los costos de suministrarla. Dichos beneficios pueden ser más visibles a mediano o largo plazo, caso en el cual los costos de la preparación de la información podrían visualizarse como una inversión de la cual se esperan a este plazo unos beneficios importantes.

El IASB (2009a), establece el equilibrio entre el costo y el beneficio como una restricción a la información relevante y fiable, por ser un proceso de juicios de valor en el que no siempre quienes disfrutan de los beneficios de determinada información son quienes asumen los costos de su preparación. Por el contrario en la contabilidad de direccionamiento por ser la información orientada a la satisfacción de las necesidades informativas de los usuarios internos, se cree que la evaluación de costo-beneficio puede ser más objetiva, ya que se realiza en relación con la o las estrategias para el beneficio de la empresa como tal y no de las personas, aunque sean ellas quienes tomen las decisiones, por lo que se considera un requisito.

- *Relevancia*

La información es relevante cuando es importante y necesaria para una adecuada toma de decisiones por parte de los usuarios interesados en ella y por lo tanto cuando es incorporada tiene la capacidad de ayudar a los usuarios al desarrollo de sus objetivos.

- *Fiabilidad*

La información es fiable cuando sus usuarios pueden confiar en que la información suministrada representa fielmente el estado de la empresa o de lo que se pretende representar y que se encuentra libre de sesgo o prejuicio conservando su carácter de objetividad.

- *Comprensibilidad*

La información debe tener la capacidad de ser entendida por los usuarios para los que se confecciona y deben explicarse con una mayor profundidad aquellos aspectos que puedan tener una mayor dificultad para ser comprendidos, aunque se parte de la premisa de que los usuarios interesados tienen los conocimientos suficientes para poder analizar la información presentada y tomar decisiones en base a ella.

- *Comparabilidad*

La comparabilidad se refiere a la capacidad de la información de ser confrontada con la generada por otras organizaciones de características similares o con la generada internamente en periodos anteriores. Para la contabilidad de direccionamiento estratégico la comparación con otras organizaciones puede hacerse en relación con aspectos globales y de fondo que puedan ser útiles a los usuarios internos, mas no de forma, pues esta información proviene de adentro y por lo tanto cada empresa es quien define y adecúa el modelo de acuerdo a sus características y necesidades informativas.

La comparabilidad entre periodos proporciona a la empresa la capacidad de evaluar su comportamiento a lo largo del tiempo con fines de control y de predicción.

- *Oportunidad*

Debe disponerse de la información adecuada en el momento preciso, para lo cual cada empresa decidirá la periodicidad con la que presentará sus informes de manera que el suministro de información se realice en el momento en el que se necesite.

D.2. Determinación de los criterios de presentación de la información contable.

- Cada partida importante debe presentarse por separado
- Debe identificarse claramente cada componente de los estados contables
- Debe presentarse información contable de direccionamiento estratégico por lo menos una vez al año
- Una entidad mantendrá la presentación y clasificación de los estados contables de manera uniforme de un periodo a otro con fines de comparabilidad. No obstante si se hace alguna modificación se explicarán las causas que llevaron a ello y como dicho cambio puede llegar a afectar la comparabilidad de la información entre periodos.
- Los estados e informes contables deben estar plenamente identificados con el nombre de la empresa informante, el nombre del informe y el periodo para el que se presenta.

- *Informe de indicadores de eficiencia, eficacia y efectividad por proceso*

- Es necesaria la presentación y enumeración de las estrategias que la empresa de ha propuesto cumplir en un periodo determinado.
- Debe presentarse dentro de este informe la desviación entre la meta de cumplimiento y lo que realmente sucedió.
- Este informe indicará la eficiencia, eficacia y efectividad en el cumplimiento del objetivo de cada proceso en relación con la estrategia.

- *Costeo basado en actividades y estado de costos*

- Deben ser identificables las actividades propias de la cadena de valor

- Deben indicarse cuales fueron los inductores primarios -los que distribuyen los recursos a las actividades- y secundarios -los que distribuyen el costo de las actividades a los objetos de costo- seleccionados y el porqué de esta selección.
- En el estado de costo deben presentarse el importe de cada uno de los elementos del costo -Materias primas, Mano de obra y Costos indirectos-
- Deben presentarse el valor de los inventarios al inicio y al final del periodo, de productos en proceso y productos terminados.

- *Informe de indicadores de gestión de operaciones*

La empresa presentará un conjunto de indicadores para cada uno de los siguientes elementos:

- Gestión de las relaciones con proveedores
- Producción de bienes y servicios
- Distribución de productos y servicios a los clientes
- Gestión del riesgo

De igual forma presentará una serie de indicadores que permitan visualizar:

- La vinculación con los objetivos de la perspectiva del cliente
- La vinculación con los objetivos de la perspectiva financiera
- La vinculación con los objetivos de la perspectiva de aprendizaje y crecimiento.

- *Informe de disponibilidad estratégica*

Debe presentarse por separado la disponibilidad estratégica del capital humano, el capital organizacional y el capital de la información, y dentro del capital organizacional presentar la disponibilidad estratégica en cuanto al liderazgo, la cultura, la alineación y el trabajo en equipo, identificando claramente las metas establecidas y la disponibilidad real.

- **Informe de administración de riesgos**

En los informes de administración de riesgos empresariales debe ser claramente identificable la siguiente información:

- Alineación de las actividades, procesos y subprocesos con los objetivos estratégicos empresariales
- Tablas de calificación de los riesgos en cuanto al impacto sobre los objetivos estratégicos y en cuanto a la frecuencia en que estos riesgos se han materializado o se espera se materialicen durante un periodo dado.
- Matriz de descripción de riesgos por actividad, identificando el riesgo, su descripción, qué o quién lo genera, sus causas y efectos.
- Calificación de los riesgos=impacto por frecuencia. Controles a implementar de acuerdo a la calificación
- Mapa de riesgos donde se determina el nivel de riesgo por actividad, sub proceso, proceso y macro proceso si lo hay, representando el nivel de riesgo mediante semaforización
- Plan de implementación de controles donde se describe el control elegido, la forma de implementarlo, el responsable y los métodos de seguimiento.

D.3. Determinación de los criterios de revelación de la información contable.

La entidad revelará:

- Los principales elementos de la planeación estratégica de la empresa, necesarios para contextualizar los informes presentados y evaluar la dirección hacia la que se dirige la empresa.
- Información necesaria y relevante para la comprensión de los estados contables, que no se encuentre dentro del cuerpo de los mismos, como por ejemplo información externa o del mercado que pueda afectar la toma de decisiones.
- Ampliación de algún elemento en particular contenido en la información contable, que ofrezca una mayor comprensión del mismo y mejore la toma de decisiones, como por ejemplo la explicación cuantitativa y cualitativa de una desviación significativa entre lo planeado y lo realizado.

• **Revelaciones sobre el informe de eficiencia, eficacia y efectividad por proceso**

Las notas del el informe de eficiencia, eficacia y efectividad por proceso deben contener las diferencias más significativas entre las metas de cumplimiento con el objetivo del proceso antes planteadas y el cumplimiento real, resaltando las causas de dichas diferencias y señalando las medidas para corregir las desviaciones en los tres niveles: E1 Eficiencia, E2 Eficacia y E3 Efectividad. Es posible la inclusión de información comparativa entre periodos para una mejor visualización de la evolución del cumplimiento del objetivo del proceso en relación con las estrategias.

• **Revelaciones sobre el sistema de costos ABC y el estado de costos**

Es necesario especificar que el sistema de costos elegido es el de costeo basado en actividades, ya que la asignación de costos bajo este sistema, se alinea con los demás informes de la contabilidad de direccionamiento estratégico y contribuye al desarrollo de la estrategia empresarial. De igual forma es necesaria la explicación del por qué de los inductores primarios y secundarios seleccionados y cualquier información adicional tendiente a mejorar la comprensión de la estructura de costos de la empresa.

• **Revelaciones sobre el informe de indicadores de gestión de operaciones**

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

• **Revelaciones sobre el informe de disponibilidad estratégica**

Las notas deben contener las medidas a adoptar por la organización, para incrementar el coeficiente de disponibilidad estratégica en el caso en que la semaforización señale un nivel de alerta (amarillo) o un nivel problema (rojo) por la insuficiencia de determinado intangible para cumplir con las estrategias organizacionales y con las metas planteadas.

BIBLIOGRAFÍA

- AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION, (AAA), COMITÉ DE ESTÁNDARES FINANCIEROS (2007): “Estándares para la contabilidad y los informes financieros de entidades privadas”. En: Revista internacional Legis de Contabilidad y Auditoría # 30.
- APARISI CAUDELI, A.; RIPOLL FELIU, V. (2001): “Los sistemas de información estratégica en ambientes competitivos”. En Revista Legis del Contador # 5.
- BARFIELD, J.T.; RAIBORN, C.A.; KINNEY, M.R. (2005): *Contabilidad de Costos: Tradiciones e innovaciones*. Cengage Learning Editores.
- BELKAOUI, A.R. (1992): *Accounting Theory*. Reino Unido: Hartcourt Brace.
- BERTOLINO, G.; MILETI, M.; VÁSQUEZ, C.; VERÓN, C. (1999): “Los informes contables de las pymes: hacia su redefinición”. Argentina, Cuartas Jornadas "Investigaciones en la Facultad" de Ciencias Económicas y estadística, Universidad Nacional del Rosario.
- BERTOLINO, G.; MILETI, M.; VÁSQUEZ, C.; VERÓN, C.; JUDAIS, A. (2000): “Los informes contables de las pymes: orientación al Usuario”. Argentina, Quintas Jornadas "Investigaciones en la Facultad" de Ciencias Económicas y estadística, Universidad Nacional del Rosario.
- BLANCO IBARRA, F. (2003): *Contabilidad de costes y analítica de gestión para las decisiones estratégicas*. Bilbao: Ediciones Deusto.
- CATÁCORA, C.F. (1997): *Sistemas y procedimientos Contables*. Caracas: McGraw-Hill.
- CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE COLOMBIA (2000): *Ley 590 de 2000*. Bogotá: Diario Oficial.
- CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE COLOMBIA (2004): *Ley 905 de 2004*. Bogotá: Diario Oficial.
- CONSEJO DE ESTÁNDARES INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD IASB (2006): *Norma Internacional de Contabilidad nº 1. Presentación de Estados Financieros*.
- CONSEJO DE ESTÁNDARES INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD IASB (2009a): *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros*.
- 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 Foundation Publications Department.
- 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 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.
- DEPARTAMENTO ADMINISTRATIVO DE LA FUNCIÓN PÚBLICA DAFP (2006): *Modelo Estándar de Control Interno MECI: Manual de Implementación*. Bogotá D.C.: DAFP.
- ENRRIQUES DE RIVERA, S.M.; MARTÍNEZ, M.E.; 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 2001
- FERNANDEZ, A.R.; MARTÍN, O.D.; NANNINI, M.S.; VASQUES, C.M. (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.
- FERNÁNDEZ, A.R.; MARTÍN, O.D.; NANNINI, M.S.; VASQUES, C.M.; GONZÁLEZ, S. (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.

- FRANCO RUIZ, R. (1996): *Reflexiones contables: Teoría, educación y moral*. Armenia: Ed. Investigar.
- GARCÍA CASELLA, C.L. (2000). *Curso Universitario de Introducción a la Teoría Contable*. (1er Tomo). Buenos Aires: Economizarte.
- (2001): “La contabilidad directiva: Una perspectiva multicultural”. En: *Cruzando Fronteras: Tendencias de Contabilidad Directiva para el Siglo XXI*. León (España).
- (2001): *Curso Universitario de Introducción a la Teoría Contable*. (2do tomo) Buenos Aires: Economizarte.
- (2002): El Problema del Uso de modelos en la Contabilidad. En *Revista Legis de contabilidad y auditoría* # 12.
- (2005): *El Concepto Científico de la Contabilidad y su influencia en la Contabilidad Social*. Buenos Aires. Ediciones cooperativas. 2005
- GARCÍA CASELLA, C.L.; RODRÍGUEZ DE RAMÍREZ, M.C. (2001): *Elementos para una teoría general de la contabilidad*. Buenos Aires. Editorial la Ley.
- GARCÍA FRONTI, I. (2006): *Responsabilidad Social Empresarial*. Buenos Aires: Edición.
- GÓMEZ VILLEGAS, M. (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.
- HORNGREN, C.T.; DATAR, S.M.; FOSTER, G. (2007): *Contabilidad de costos: Un enfoque gerencial*. México: Pearson Education.
- ISAR UNCTAD. *Directrices de Contabilidad para PYMES*. Versión electrónica. <http://www.unctad.org/Templates/Search.asp?intItemID=1942&lang=3&frmSearchStr=isar&frmCategory=doc§ion=whole>
- 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.; NORTON, D.P. (2004): *Mapas estratégicos. Convirtiendo los activos intangibles en resultados tangibles*. Barcelona: Ediciones Gestión 2000.
- LÓPEZ DE SÁ, A. (2003): “Bases de las escuelas europea y norteamericana frente a la cultura contable y la propuesta neopatrimonialista”. En *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría* # 13.
- (2007): “Doctrinas, escuelas y nuevas razones de entendimiento para la ciencia contable”. En *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría* # 30.
- LOPEZ SANTISO, H. (2001): *Contabilidad, administración y economía: Su relación epistemológica*. Buenos Aires: Ediciones Macchi.
- MACHADO, R.M.A. (2004): “Modelos contables y realidad. Una aproximación conceptual a su relación”. En: *Revista Lúmina* N° 5. Universidad de Manizales.
- MALGIOGLIO, J.M.; CARAZAY, C.; SUARDI, D.; BERTOLINO, G.; DÍAZ, T.; FERNÁNDEZ, A.; MANCINI, C.; NANNINI, S.; TAPIA, A.; VÁZQUEZ, C. (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, S.A. (2000): “Información gerencial para la generación de valor”. En *revista Legis del Contador* # 1.
- MANTILLA BLANCO, S.A. (2002): “Tendencias y escenarios en contabilidad financiera”. En: *Revista Legis del contador* N° 11.
- MANTILLA BLANCO, S.A. (2007): “IFRS para pymes: Una situación en proceso de solución”. En: *Revista internacional Legis de Contabilidad y Auditoría* # 29.

- MEJIA SOTO, E.; ARANGO MEDINA, D. (2005): *Directrices Internacionales para la Contabilidad e Información Financiera para las PYMES – DCPYMES*. Armenia: Universidad del Quindío.
- MEJÍA SOTO, E.; MONTES SALAZAR, C.A.; MORA ROA, G. (2007): *Perspectivas de la regulación contable Internacional para pymes*. Armenia: Editorial Universitaria de Colombia Ltda.
- MILANES MONTERO, P.; TEXEIRA QUIRÓS, J. (2005): “La PYME ante la reforma contable: El dilema utilidad-comparabilidad”. En: Revista Partida Doble n° 170.
- MONTES SALAZAR, C.A. (2009): *Administración de Riesgos Empresariales*. Armenia: Editorial Universitaria de Colombia.
- MUÑOZ MERCHANT, A. (2003): *Fundamentos de Contabilidad*. Madrid. Editorial Ramón Areces.
- 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.
- PUIG DE TRAVI, C. (2005): “La especialidad de la auditoria de las pequeñas y medianas empresas”. En: Revista Partida Doble, n° 69.
- RIPOLL FELLIÚ, V.; APARISI CANDELI, J.A. (2001): “Estudio sobre la evolución histórica de la contabilidad de gestión”. En revista Legis del contador # 7.
- ROBERT, N.A.; JAMES, S.R. (1982): *Principios Contables*. Buenos aires. El ateneo.
- TAMAYO Y TAMAYO, M. (1994). *Diccionario de la Investigación científica*. México: Editorial Limusa S.A.
- TUA PEREDA, J. (1995): *Lecturas de Teoría e Investigación Contable: La evolución del concepto de contabilidad a través de sus definiciones*. Medellín, Colombia: División Editorial “CIJUF”.
- VOSS, J. (2005): “El futuro de las normas contables y de auditoría en Argentina”. En: Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría, n° 22.
- WIRTH, M.C. (2001): *Acerca de la ubicación de la Contabilidad en el campo del conocimiento*. Buenos Aires, Argentina: Editorial la ley.

María Angélica Farfán Liévano



Contador Público Universidad del Quindío (Colombia). Doctoranda de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires, orientación Contabilidad. Actualmente Becaria Postgrado Tipo I con países latinoamericanos del Consejo Nacional de Investigaciones Científicas y Técnicas CONICET (Argentina). Becaria del Programa de Jóvenes investigadores e innovadores “Virginia Gutiérrez de Pineda” del Departamento Administrativo de Ciencia, Tecnología e Innovación de Colombia COLCIENCIAS (2009-2010). Presidente Escuela de Formación e Investigación Contable EFIC (2008-2010) y miembro del grupo de Investigación en Contabilidad Internacional Comparada desde el año 2007, ambos grupos pertenecientes a la Universidad del Quindío. Autora de varios artículos para revistas indexadas y trabajos presentados en Congresos, Simposios, Seminarios y otros eventos propios de la Profesión Contable en Colombia y Argentina.