



UNIVERSIDAD  
NACIONAL DE CORDOBA



Graduados  
FCE · UNC

**UNIVERSIDAD NACIONAL DE CÓRDOBA**

**FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS**

**ESCUELA DE GRADUADOS**

**ESPECIALIZACIÓN EN CONTABILIDAD SUPERIOR Y AUDITORÍA**

**TRABAJO FINAL DE ESPECIALIDAD**

*“La Contabilidad Gerencial, su relación con el Sistema de Control Interno y su implicancia  
en la ética empresarial”*

**Autor:** Cr. Mariana Beatriz Almada

**Tutor:** Cr. César Gabriel Torres

-2017-



La Contabilidad Gerencial, su relación con el Sistema de Control Interno y su implicancia en la ética empresarial por Mariana Beatriz Almada se distribuye bajo una [Licencia Creative Commons Atribución-NoComercial-CompartirIgual 4.0 Internacional](https://creativecommons.org/licenses/by-nc-sa/4.0/).

## **Agradecimientos**

A todo el cuerpo docente en general de la Escuela de Graduados de la Facultad de Ciencias Económica de la Universidad Nacional de Córdoba, que forman parte de la especialidad.

A mi familia por su incondicionalidad, y mis grandes compañeras de especialidad que me acompañaron en este camino con su apoyo, ayuda, comprensión en todos mis momentos vividos estos últimos años.

## **Resumen**

Las empresas desarrollan actualmente su actividad en un entorno caracterizado por la complejidad y la incertidumbre. En este contexto, las decisiones y acciones realizadas en un área empresarial pueden beneficiar a ésta en perjuicio de otras áreas, debido a las múltiples interrelaciones existentes, por lo que los procesos de decisión no pueden perder de vista el objetivo global de la empresa. La actual concepción de la Contabilidad de Gestión representa un avance notable en este terreno, y sus nuevos enfoques están posibilitando un sistema de información que apoye adecuadamente en cada momento los procesos de adopción de decisiones en la empresa, teniendo en cuenta los dos problemas señalados anteriormente: la complejidad y la incertidumbre, lo que contribuye a que sus resultados se ajusten más a la realidad. En función de los citados aspectos en este documento se aborda la importancia de la Contabilidad Gerencial en las organizaciones en la actualidad para la toma de decisiones, y su relación con un adecuado Sistema de Control Interno, así como sus implicancias en la ética empresarial.

**Palabras claves:** Sistema de Control Gerencial, Planeamiento; Cuadro de Mando Intergral, Control

## **Abstract**

Nowadays, the companies develop their activities in an environment characterized by complexity and uncertainty. In this context, decisions and actions performed in a managerial area can benefit this one but at the same time, they can damage another areas, due to the multiple existing relationships. This is why the decision making cannot miss the global aim of the company. The current conception of Accounting management represents an advance in this area, and its new approaches are making possible an information system that supports adequately the processes of decisión making in the company, taking into account both problems: complexity and uncertainty, which contributes that results adjust more to reality. Based on mentioned aspects there is an approach of the importance of Managerial Accounting in organizations for decisions making, and its relation with a suitable System of Internal Control, as well as its implications in managerial Ethics.

**Keywords:** System of Managerial Control, Planning, balanced scorecard, Control

## ÍNDICE.

<b>I. INTRODUCCIÓN.....</b>	<b>1</b>
<b>II. METODOLOGÍA.....</b>	<b>5</b>
<b>III. RESULTADOS Y DISCUSIÓN.....</b>	<b>8</b>
1. Estudio exploratorio bibliográfico sobre los principales aspectos de la Contabilidad Gerencial.....	8
2. Estudio exploratorio bibliográfico sobre las principales diferencias entre la Contabilidad Financiera y la Contabilidad Gerencial.....	16
3. Estudio exploratorio bibliográfico relativo al Cuadro de Mando Integral, definición y características.....	24
- Procesos de Gestión que facilita el CMI.....	28
- Perspectivas Clásicas del CMI .....	30
- Debilidades del Modelo de CMI.....	33
4. Estudio exploratorio bibliográfico relativo a la importancia de contar con un adecuado Sistema de Control Interno.....	36
- Modelo Contemporáneos de Control Interno.....	40
5. Estudio exploratorio bibliográfico relativo a la ética gerencial aplicada a las empresas actuales.....	44
- Factores que respaldan la necesidad de Ética en la organización.....	50
<b>IV. CONCLUSIONES.....</b>	<b>54</b>
<b>V. BIBLIOGRAFIA.....</b>	<b>57</b>

## I. INTRODUCCIÓN

El presente trabajo pretende profundizar sobre la importancia de la Contabilidad Gerencial en las organizaciones actuales, su relación con un adecuado Sistema de Control Interno y la influencia ética en las personas que dirigen a las mismas.

Las organizaciones tienen que enfrentar grandes y constantes cambios que las obligan a adoptar medidas oportunas para mantener el equilibrio y lograr así asegurar su permanencia en el mercado. Por este motivo, se ha hecho tan necesario que mantengan actualizada la información que requieren para conocer suficientemente cómo ha sido el desempeño de su gestión en cada período y en toda la organización.

La administración tiene como funciones fundamentales, el planeamiento, la organización, la dirección y control. La coherencia y cohesión entre ellas produce una administración eficiente, económica y efectiva de los recursos que emplea para el logro de las metas y objetivos planeados. En tal sentido, se definen las funciones de la administración para centrar el análisis en el control y su vinculación con los riesgos de negocios.

El *planeamiento* es la función mediante la cual la administración establece los objetivos que pretende alcanzar y elige los mejores medios para tal propósito en la búsqueda de su realización como entidad generadora de recursos y de satisfacción ciudadana. Para ello, debe reconocer en la sociedad las necesidades de demanda de bienes y servicios que pudiera atender, analizando los riesgos (amenazas) y ventajas (oportunidades) en el proceso de convergencia entre necesidad (demanda) y satisfacción (oferta), que le permita definir su visión y misión como entidad. El planeamiento es, por consiguiente, tomar decisiones anticipadas de las acciones que se ejecutarán, conforme lo requieran las formas para alcanzar los objetivos.

La *organización*, a cargo de las actividades y su ejecución en una entidad, se define como el conjunto de personas comprometidas en la consecución de objetivos comunes mediante la ejecución de acciones debidamente coordinadas y comunicadas. La organización, para orientar su estructura con relación a las actividades, necesita conocer los lineamientos y directivas que estas deben seguir como representativas del giro del negocio.

La *dirección*, por su parte, es la función de la administración que establece las políticas a través de las cuales se deben llevar a cabo las actividades del negocio. En esa medida, define cómo y para qué se establecen las funciones de la organización, los tipos de sistemas y formas de procedimientos que deben emplearse. La dirección tiene como función primordial guiar, influir, motivar y convencer a los integrantes de la organización para conseguir los objetivos institucionales. Esta función es equiparada con el concepto de liderazgo, puesto que la tendencia moderna de la dirección es poseer la habilidad para influir en las personas que integran la organización en la identificación con los objetivos comunes.

Por último, aparece el *control* como la función de la administración que busca asegurar que las actividades se desenvuelvan tal y como han sido establecidas para cumplir los propósitos de la entidad en el logro de las metas y objetivos planeados. Puesto que el control asume la función de aseguramiento de actividades, ambos se encuentran íntimamente ligados en su operatividad.

En efecto, las actividades, al estar vinculadas a riesgos de no cumplimiento o la posibilidad de errores o desviaciones en su ejecución, tienen en el control la mitigación de esos riesgos mediante acciones de prevención, detección o corrección. (Dextre Flores Del Pozo Rivas 2012)

De esa manera, permiten la continuidad efectiva de los procesos y, sirven además en la evaluación y medición de los resultados de las decisiones tomadas con relación al modelo de

negocio elegido y los objetivos institucionales. Todos los aspectos del desempeño de una institución deben monitorearse y evaluarse en sus tres niveles jerárquicos principales: estratégico, administrativo (o funcional) y operativo» (Amaru 2009, p. 377).

Enfocándonos en ésta última función, considerando la trascendencia que en el mundo contemporáneo ha adquirido el ejercicio de una gestión empresarial eficiente y de alta competitividad, se hace necesaria una estructura tanto financiera como contable y administrativa confiable y segura.

La afirmación antes expuesta, es una tendencia mundial, que al combinarse con nuestra cultura social, económica, jurídica, ética y moral, propicia que se está evolucionando hacia una mayor exigencia en materia de Control Interno para con los dirigentes, quienes deben caracterizarse, en su gestión, por un alto contenido de integridad personal y profesional y por la capacidad de comprender la importancia de diseñar, aplicar y mantener controles internos razonables que les permitan garantizar una gestión transparente y oportuna respecto a la protección del patrimonio y al cumplimiento de los objetivos y cometidos institucionales.

Adicionalmente, relacionando los objetivos y cometidos institucionales, se analizará la influencia de la ética gerencial a los negocios de acuerdo con principios establecidos por sus propias autoridades, los cuales, a su vez, trascienden para lograr una verdadera consideración moral en la acción de los directivos.

Así, está claro para todos los integrantes de la organización que la empresa tiene obligaciones sociales, las cuales trascienden sus funciones económicas, para reconstruir su legitimidad como sistema social; para ello, es necesario comprender que la organización también se conforma por una serie de procesos gerenciales, en relación con los cuales, importa especialmente el de toma de decisiones y su interrelación con el conjunto de elementos que



configuran su constitución y la comprensión de sus finalidades como clave para consolidar su funcionamiento bajo un enfoque ético.(Fernández Pino 2005).

Dentro de este marco, el objetivo de este trabajo es destacar la importancia de la Contabilidad Gerencial en las organizaciones en la actualidad para la toma de decisiones, y su relación con un adecuado Sistema de Control Interno, así como sus implicancias en la ética empresarial.

## **II. METODOLOGIA**

Este trabajo se llevó a cabo en base a estudios exploratorios de carácter bibliográfico y tuvo en cuenta los siguientes ejes temáticos:

### **1. Estudio exploratorio bibliográfico sobre los principales aspectos de la Contabilidad Gerencial**

Se definió el concepto de Contabilidad Gerencial, su evolución y la importancia de la misma para la toma de decisiones estratégicas.

El estudio se llevó a cabo con base en la siguiente bibliografía:

- Anthony, Govindarajan (2003)
- Chacón, G (2007)
- Dapena L(s.f)
- Dos Reis, A M y otros (2013)
- Evia Puerto, M (2006)
- García N y Fregona R (2003)

### **2. Estudio exploratorio bibliográfico sobre las principales diferencias entre la Contabilidad Financiera y la Contabilidad Gerencial.**

Se analizaron las diferencias y la utilidad de la información obtenida de la Contabilidad Financiera en comparación con la Contabilidad de Gestión.

El estudio se llevó a cabo con base en la siguiente bibliografía:

- Albert Díaz, Hernández Torres (2008)
- Dapena L(s.f)
- Evia Puerto, M (2006)
- García N y Fregona R (2003)
- Morillo M (2004)

### **3. Estudio exploratorio bibliográfico relativo al Cuadro de Mando Integral, definición y características.**

Se describieron las principales características y requisitos del mismo, que lo definen como una de las principales herramientas del control estratégico.

El estudio se llevó a cabo con base en la siguiente bibliografía:

- Albert Díaz, M. E.; Hernández Torres, M.(2004)
- Cardenas Saravia (2007)
- Karplan y Norton (Ed 2000)

### **4. Estudio exploratorio bibliográfico relativo a la importancia de contar con un adecuado Sistema de Control Interno.**

Se describió la relación entre los Sistemas de Control Interno y su influencia en la Contabilidad de Gestión.

El estudio se llevó a cabo con base en la siguiente bibliografía:

- Informe COSO I, Informe COSO II. (1992, 2004)

- Morillo M. M (2004)
- Plasencia Asorey (2010)
- Rivas Márquez (2011)

##### **5. Estudio exploratorio bibliográfico relativo a la ética gerencial aplicada a las empresas actuales.**

Se describió como se relaciona la ética gerencial en las organizaciones actuales y su influencia al momento de definir objetivos estratégicos.

El estudio se llevó a cabo con base en la siguiente bibliografía:

- Fernández, Pino (2005)
- Hernández, Silvestri, Álvarez (2007)
- Velez, J. (1998)

### III. RESULTADO Y DISCUSIÓN

#### 1. Estudio exploratorio bibliográfico sobre los principales aspectos de la Contabilidad Gerencial

El mundo ha evolucionado, se ha tornado turbulento y las estructuras organizativas son cada vez más complejas, porque, las rápidas y significativas innovaciones tecnológicas aunadas a su facultad para endosarse a cualquier nación y al gradual aumento de la circulación internacional tanto del dinero como de la información, han provocado que las organizaciones de todos los sectores económicos se enfrenten a mayores niveles de incertidumbre y cambio.

En los nuevos entornos empresariales se acortan los ciclos de vida de los productos, los clientes son más exigentes, la competencia es global, las organizaciones se alejan de la producción masiva estandarizada y buscan la individualización masiva, las relaciones entre los agentes se basan en la confianza y el reto está en crear ventajas competitivas maximizando la productividad del capital intelectual. Estas tendencias cambiaron el modo de hacer y organizar los negocios, así como el tipo de información que los directivos requieren para planificar y controlar las operaciones es de sus empresas.

Las organizaciones para alcanzar ventajas competitivas, hoy más que nunca, necesitan una visión sistémica de sí mismas en interacción constante con ese mercado globalizado, estructuras de costos optimizadas, unidades de producción especializadas y la obtención de economías de integración en lugar de economías de escala. De esto se deduce que deberían contar con un sistema de información contable integral, configurado por una contabilidad financiera y una contabilidad de costos, que alimente a los sistemas de control de gestión y, consecuentemente, permita a sus diferentes usuarios internos beneficiarse de información oportuna, pertinente y comparable a fin de que éstos puedan traducir las estrategias diseñadas

para hacer frente al nuevo contexto de los negocios en resultados empresariales. Chacón G (2007).

En tal sentido, Dos Reis y otros (2013) mencionan que de acuerdo con Soutes (2006, p. 9), “Por ‘contabilidad gerencial’ se entiende que es el producto del proceso de producir información operacional y financiera para gestores dentro de una organización.” Conforme Atkinson et al. (2000, p. 36), “es el proceso de identificar, mensurar, reportar y analizar informaciones sobre los eventos económicos de las empresas.”

El Institute of Management Accountants (IMA) emitió, en 1998, un informe denominado “International Accounting Management Practice 1” (IMAP 1) (International Federation of Accountants, 1998). En ese informe, la contabilidad gerencial fue caracterizada en cuatro etapas evolutivas y, a medida que evolucionó, se evidenció la alteración de su posicionamiento en la estructura de las organizaciones, dejando de ser una actividad meramente técnica para tornarse actividad creadora de valor, parte integrante de la gestión, conforme demostrado en la **Tabla 1**

Tabla 1 Etapas Evolutivas de la Contabilidad Gerencial en la estructura de la Organización

Etapas evolutivas	Posición en la estructura organizacional
En la fase 1, antes de 1950, el foco fue la determinación de costes y el control financiero, por medio de la utilización de la tecnología de presupuestado y contabilización de costes.	En la etapa 1, era vista como una actividad técnica necesaria para perseguir los objetivos organizacionales.
En la fase 2, iniciada en 1965, el foco mudó hacia el aprovisionamiento de informaciones para la planificación gerencial y control, por medio de la utilización de tecnologías, como análisis de decisión y contabilidad por responsabilidad.	En la etapa 2, pasa a ser vista como una actividad gerencial, pero en un papel de asesoría, proporcionando información para planificación y control.
En la fase 3, iniciada en 1985, la atención estaba orientada hacia la reducción de los desperdicios de recursos usados en los procesos de negocio, por medio de la utilización de análisis de procesos y tecnologías de gestión de costes.	En las etapas 3 y 4, ha sido vista como parte integrante del proceso de gestión, con informaciones en tiempo real puestas a disposición directamente para administración y con la diferencia entre equipo y gerencia de línea, tornándose progresivamente desenfocada. El foco en la utilización de recursos (inclusive información) para crear valor es parte integrante del proceso de administración en las organizaciones.
En la fase 4, iniciada en 1995, la atención se desplazaba hacia la generación o creación de valor por medio de la utilización eficaz de recursos y del uso de tecnologías, las cuales evalúan los orientadores de valor para el cliente, valor para el accionista e innovación organizacional.	

**Figura 1.** Etapas Evolutivas y Posición de la Contabilidad Gerencial en la Estructura de la Organización de Acuerdo con el Imap 1

Fuente: Adaptado de IMAP 1 (1998)

En efecto y continuando con lo mencionado anteriormente, el especialista Anthony, Robert agrega:

“Control gerencial es pues, el proceso por el cual la gerencia se asegura que los recursos son obtenidos y utilizados en forma efectiva y eficiente para el logro de los objetivos de la organización. El control gerencial tiene relación con el funcionamiento constante de la empresa. Consiste en una secuencia más o menos recurrente de actividades interrelacionadas. Para mejor exposición, estas actividades pueden ser clasificadas en actividades de control y planificación, sin embargo, el proceso es total, es mudo e indivisible, pues ambos tipos de actividades se interrelacionan y se fusionan una con otra.

Este control sirve para que los gerentes se aseguren que toda la información que se ha efectuado se desarrolle en forma eficiente, y efectiva, en el logro de los objetivos de la organización, tiende a ser rítmica, sigue una pauta y es recurrente, mes y año tras año; el cálculo de informaciones necesarias para que el proceso funcione, se recoge a través del sistema de control gerencial, es un sistema total, ya que abarca todos los conceptos de la operación de la empresa.

Según García N y Fregona R (2003), la organización, o la empresa en un sentido particular, tiene como misión lograr sus objetivos y metas. Los recursos humanos son los elementos vivos de las organizaciones y el éxito o fracaso de estas depende del grado de eficiencia con que son manejados dichos recursos combinados con los recursos materiales. El trabajo que implica esta combinación y dirección de los recursos humanos para lograr propósitos específicos se denomina gerencia o gestión.

Definen a la Contabilidad de Gestión en función a lo referido por el Institute of Management Accounting de EEUU diciendo; que es el proceso de identificación, medición, registración,

análisis, preparación, interpretación y comunicación usado por la gerencia para planear, evaluar y controlar dentro de una organización y asegurar el uso apropiado y la responsabilidad de sus recursos.

Dapena (s.f) menciona, en la actualidad lo que se está tratando es de desarrollar un sistema de información que cubra todas las necesidades de información por parte de los gerentes y tomadores de decisiones dentro de la empresa.

Con esta máxima, un sistema de gestión apunta a alcanzar los siguientes objetivos:

***1- Complementar los objetivos de corto y largo plazo dentro de la empresa:***

El sistema de información que provee a los usuarios de esta en la empresa debe apoyar y fomentar la posibilidad de que tanto los objetivos de corto como de largo plazo se encuentren reflejados en dicho sistema, posibilitando así un adecuado monitoreo de la gestión de la empresa no solo en la relación con el corto plazo sino también teniendo en cuenta ciertos indicadores que permitan ir monitoreando la gestión de la empresa en relación con un horizonte de tiempo mucho mayor.

***2- Trascender la perspectiva financiera dentro de la empresa para abarcar toda la gestión de la misma, ya sea utilizando indicadores financieros como no financieros.***

Los indicadores financieros son necesarios dado que proveen información de un aspecto importante el financiero, pero no son suficientes para realizar una adecuada gestión de la firma. Es necesario empezar a incorporar más información a la que actualmente se presenta a los gerentes y demás usuarios de la misma toma de decisiones porque con la existente no se llega a presentar una adecuada situación de la empresa en cuanto a su posicionamiento, sus fortalezas y debilidades, su imagen ante el cliente, su operatividad, etc.



***3- Reflejar información útil para la toma de decisiones en función de la estrategia implementada por la empresa.***

Se puede decir que lo importante no es la cantidad sino la calidad. Se debe reunir la información realmente útil para la toma de decisiones. Para cumplir esto hay que tener en cuenta estos siguientes puntos claves:

- La necesidad de información la determinan los usuarios de la misma
- Esta información debe permitir monitorear la estrategia adoptada.

***4- Realizar un adecuado feedback de la gestión de la empresa teniendo en cuenta no solo aspectos internos sino también analizando las condiciones que enfrenta la empresa.***

Para esto necesitamos proveer también a los tomadores de decisiones de información referente a la posición de la empresa en el mercado y en la región donde compite, es decir, información referente al medio con el cual la empresa interactúa. La periodicidad con la que se presenta esta información dependerá de las características propias de cada actividad y servirá para perfeccionar el proceso de toma de decisiones por parte de los usuarios de la misma.

En lo que refiere al feedback interno a la empresa, es importante la oportunidad del mismo de manera de poder realizar cualquier tipo de acción correctiva en el menor tiempo posible, como así también que la información provista en dicho feedback se corresponda para un adecuado análisis de gestión de la empresa.

***5- Encadenar todas las actividades de la empresa de manera que se establezca una relación causa efecto entre las mismas.***

Implica clasificar cómo es que las distintas actividades realizadas por los distintos sectores de la empresa van a contribuir a que la empresa cumpla sus objetivos estratégicos mediante la implementación y correcto seguimiento de la estrategia aplicada para tal efecto. Lo importante

es bajar la estrategia hasta el menor nivel operativo de manera que todos los empleados sepan lo que tienen que hacer y como su trabajo va a influir para que la empresa cumpla sus objetivos.

**6- *Permitir que cada trabajador entienda como su trabajo contribuye a que la empresa cumpla sus objetivos.***

Este punto se relaciona con el anterior, considerando que si un empleado entiende como sus actividades se articulan dentro de la empresa y sabe que es lo que tiene que hacer para aumentar su productividad, logrará entender su trabajo como un todo, cuando y que actividades se pueden realizar de otra manera que sea mejor, contribuyendo a lograr los objetivos del departamento y por lo tanto de la empresa.

**7- *Reflejar adecuadamente los costos de los servicios y/o productos de la empresa.***

Las tareas en reflejar adecuadamente los costos a los productos y/o servicios es una de las más importantes por el sistema de gestión de la empresa. El poder conocer los costos reales es una ventaja competitiva en la actualidad. Ante una mala determinación de costos, la empresa se encuentra en situación complicada ya que puede tomar decisiones equivocadas en cuanto a mezcla de productos, introducir, mantener o retirar productos del mercado etc.

En la actualidad están surgiendo nuevas metodologías de costeo que buscan determinar el costo de los productos con la mayor exactitud posible teniendo en cuenta las características de los procesos productivos, en donde los ciclos de vida de los productos se han acortado enormemente, la competencia es cada vez mayor, existen nuevas tecnologías, los costos indirectos, gastos generales, gastos de investigación y desarrollo, gastos de comercialización, etc, son la porción más importante del costo de un producto.

***8- Presentar información que permita una adecuada evaluación de la gerencia de la empresa.***

Este punto toma relevancia cuando la propiedad de la empresa y la administración de la empresa no se desempeñan a la vez manejando la misma. A los propietarios de la empresa les interesa saber cómo se han desempeñado los gerentes a cargo de la conducción de la misma en un periodo de tiempo dado y para eso deben tener algún sistema de información que les permita corroborar los objetivos que se han planteado en un comienzo y el grado en el cual se han alcanzado los mismos.

A modo de conclusión, se menciona la opinión de Evia Puerto, M (2006) sobre el futuro de la Contabilidad Gerencial; el papel de la contabilidad administrativa es el de proporcionar soporte a la toma de decisiones de la empresa, ésta es su razón de ser; su utilidad se verá demostrada en la medida en que se logre su principal objetivo. La contabilidad gerencial se enfoca básicamente al futuro de la organización; por ello, es indispensable establecer la relación de la contabilidad gerencial con el proceso administrativo.

La administración del sistema o los subsistemas requiere a los gerentes de distinto nivel tomar decisiones y resolver problemas. Existen riesgos potenciales e incertidumbre, que son el producto del medio ambiente interno y externo de la empresa, y que es necesario tomar en consideración antes de tomar una decisión. Para reducir la incertidumbre se acude a la información, de aquí la importancia de contar con un sistema de información diseñado eficientemente para lograr ese propósito

Por lo anterior, consideramos que la contabilidad gerencial conservará e incrementará en el futuro su grado de relevancia como elemento fundamental en la administración organizacional, pero no únicamente como un sistema de registro transaccional, sino como un mecanismo de control de la administración estratégica. Los contadores administrativos deben

estar preparados para hacer frente a este cambio en el paradigma en el marco teórico de la disciplina.

Kaye (2001) enuncia que el contador gerencial está tomando un rol emergente en la formulación, desarrollo e implementación de estrategias de información al interior de las organizaciones; en su opinión, los contadores gerenciales se han adaptado a la tecnología de la información y han estado activos en la explotación de sistemas de procesamiento de datos desde la introducción de los mismos.

Las habilidades administrativas, aunadas al conocimiento de los sistemas de información, formarán poderosas herramientas que permitirán la participación del contador gerencial en el desarrollo de estrategias de información, generando información de mayor calidad para la toma de decisiones.

En conclusión y alineado a lo mencionado anteriormente, la importancia de la Contabilidad Gerencial radica en ocuparse de las necesidades de la organización que opera en contextos dinámicos y competitivos, trascendiendo el horizonte de información que proporciona la contabilidad financiera, enfocándose en el uso eficiente y eficaz de los recursos de la organización con el objeto de agregarle valor a la organización, a sus productos, a sus procesos, para sus clientes, proveedores, etc, es decir que nace para cubrir las limitaciones de la Contabilidad financiera.

La Contabilidad Gerencial emerge desde el interior de cada organización, alineada y vinculada a la misión, visión y estrategia de la misma, permite flexibilizarse e ir transformando sus estructuras jerárquicas, combinar estrategias que sirvan de soporte a los objetivos de la organización; eliminar la dispersión con otras organizaciones, proveedores y clientes, experimentar en busca del conocimiento de sus propias capacidades esenciales y su

identidad con las apropiadas cadenas de valor, integrando en forma simultánea sus sistemas de información, y salir de su dependencia de las usuales formas control financiero.

Resaltando su objetivo de planear, evaluar y controlar las operaciones y la posibilidad de flexibilizarse a las necesidades de los usuarios internos de las organizaciones, se destaca su importancia para la toma de decisiones. Un adecuado Sistema de Contabilidad Gerencial, permite generar indicadores, reportes, e información apropiados a las necesidades de cada dirección, esto incluye, indicadores que permiten tener un mejor control en la medición de los resultados para ser comparados con estándares fijados previamente en la etapa de planificación, permitiendo realizar un análisis desde identificar un problema, desvío, definirlo, proponer alternativas de solución, hasta ponerla en marcha y poder realizar un adecuado seguimiento

Para finalizar, podemos decir que una empresa utiliza la contabilidad para determinar los planes operativos en el futuro, para revisar los resultados anteriores y para comprobar las funciones actuales del negocio, orientándose a tres objetivos; conocer cuáles son los costes de la compañía; por otro, servir de apoyo a la toma de decisiones tomando como base esta información y, por último, facilitar el proceso de control y planificación.

## **2. Estudio exploratorio bibliográfico sobre las principales diferencias entre la Contabilidad Financiera y la Contabilidad Gerencial.**

Mucho se ha discutido acerca de lo que se entiende por "contabilidad". En nuestros días, la contabilidad se conceptualiza como un sistema de procedimientos de registro de las consecuencias económicas de las operaciones que realiza una empresa. Podemos decir que la gran mayoría de las operaciones que realiza una entidad (de cualquier tipo) son susceptibles

de ser cuantificadas en términos económicos y, por ende, originan modificaciones en la situación financiera y patrimonial de las organizaciones. Todas las transacciones que lleva a cabo un negocio que sean susceptibles de ser expresadas en unidades monetarias deberán ser objeto de registro contable.

Tradicionalmente, la contabilidad se ha conceptualizado en forma casi exclusiva como un sistema de registro en donde se conserva con detalle todas las operaciones que ha llevado a cabo el negocio; por medio de estos registros, a través de procedimientos de adición y análisis, se pueden obtener informes precisos y detallados acerca de la situación financiera y los resultados de la empresa. Por ello, se dice que la contabilidad es una herramienta para apoyar la toma de decisiones empresariales debido a que, al ser un mecanismo creado básicamente para proveer información, contribuye a despejar el nivel de incertidumbre asociado con el proceso de elección de cursos de acción.

Se acostumbra dividir, en forma primaria, a la técnica contable en dos grandes vertientes: la contabilidad financiera y la contabilidad administrativa (Contabilidad de Gestión). Ambas coexisten en el interior de las organizaciones, interactuando en forma constante.

La contabilidad financiera tiene como principal característica su sujeción a criterios normativos en cuanto a la forma en la que debe ser elaborada. Estos requerimientos son dictados por instituciones gubernamentales y por organismos profesionales, los cuales enuncian cuáles serán las normas mínimas que deberán cumplir los registros contables para asegurar sus características de calidad y comparabilidad.

En contraposición, la contabilidad administrativa no está sujeta, a ningún tipo de normatividad. Es por ello que los sistemas de contabilidad administrativa pueden ser creados

a la medida de las organizaciones, respondiendo a las demandas específicas de cada una en particular. Evia Puerto, M (2006)

Puede decirse que el objetivo final de la contabilidad financiera es proporcionar una visión integral de las modificaciones sufridas en el volumen y composición del patrimonio de una entidad a lo largo de un determinado periodo, como consecuencia de las transacciones que la misma lleve a cabo y de los imponderables a los que esté sujeta. De esta forma, presenta los resultados de una entidad como un todo y sujeta a determinados criterios normativos.

Por su parte, la contabilidad administrativa permite evaluar funciones aisladas del negocio y los resultados de determinadas acciones particulares emprendidas por la empresa. Contempla, asimismo, la predicción de los resultados contables y financieros de la entidad. Evia Puerto, M (2006)

Como se menciona precedentemente, existen diferencias significativas entre la contabilidad elaborada para la gerencia y la contabilidad que tiene como propósito la elaboración de estados contables publicados. Estas pueden considerarse algunas de las fallas que ocasiona que la contabilidad financiera no resulte lo suficiente efectiva al momento de tomar decisiones dentro de la compañía.

García N y Fregona R (2003) mencionan las siguientes:

*Necesidad:* La contabilidad externa que genera los estados contables publicables tiene un carácter obligatorio desde el punto de vista legal. Debe hacerse un esfuerzo para recolectar datos que satisfaga los requerimientos de las normas contables vigentes dictadas ya sea por la Comisión Nacional de Valores, por los organismos impositivos y por otras reparticiones públicas de control, sin tener en cuenta que este tipo de información le sirve a la gerencia o

no. Respecto a la Contabilidad Gerencial, ningún organismo exterior especifica qué tipo de tratamiento debe ser provisto para esta finalidad. Siendo optativa no hay ningún punto de referencia para determinar la cantidad de información que desea la gerencia siempre y cuando su valor, definido por el usuario, exceda el costo de proporcionarla.

Propósito: El propósito de la contabilidad externa es producir estados contables para usuarios externos. Cuando los estados contables han sido elaborados, este propósito ha sido cumplido. La información contable de carácter gerencial, por otro lado, es solo un medio para un fin, y el fin son las funciones de planeamiento, coordinación, y control de la gerencia.

Usuarios: Los usuarios de la información externa (distintos a los gerentes) son esencialmente un grupo “anónimo”, En las grandes sociedades anónimas los gerentes no conocen personalmente a muchos de los accionistas, prestamistas, y otros que utilizan la información de los estados contables. Además, las necesidades de información de la mayoría de esos usuarios externos no reciben individualmente la información que a ellos les gustaría recibir. Por contraste, los usuarios de la información contable gerencial son perfectamente conocidos e identificados. El número de tales usuarios internos generalmente es relativamente pequeño respecto con los usuarios externos. Las necesidades de información de los usuarios internos son bien conocidas porque el que elabora esa información, el contador interno, solicita dichas necesidades cuando diseña o revisa el sistema contable gerencial.

La estructura Subyacente: Como bien sabemos, la contabilidad externa se confecciona sobre la base del modelo contable fundamental, **Activo = Pasivo + Patrimonio Neto**. En la contabilidad gerencial existen otras estructuras que en algunos casos toman la misma forma que en la contabilidad externa, pero proporcionando otros resultados.



La orientación con respecto al tiempo: Los registros contables y los informes contables para uso externo proporcionan la historia financiera de una organización. Los asientos se efectúan una vez que los elementos se producen. Aunque la información contable financiera es utilizada para la elaboración de planes futuros, la información misma es histórica. La contabilidad gerencial incluye, en su estructura formal, datos que representan estimaciones de planos futuros, como así también información referente al pasado.

El contenido de la información: Los estados contables que son el producto final de la contabilidad externa incluyen fundamentalmente información monetaria. La contabilidad gerencial trata con información y no monetaria. Aunque las cuentas en sí mismas contienen datos monetarios, mucha de la información que proporciona a contabilidad gerencial es no monetaria. Esta información muestra cantidades de materiales, como así también costo de mano de obra, unidades de producción, como así también el total de ventas.

La precisión de la información: La gerencia necesita información rápidamente, y a menudo esto se hace sacrificando alguna precisión. Así, en la contabilidad gerencial, las aproximaciones son a menudo tal útiles, o quizá más útiles, que los datos elaborados tarde, aunque precisos. Las aproximaciones utilizadas en la contabilidad gerencial son mayores que las producidas en la contabilidad externa.

La frecuencia de la información: Las sociedades anónimas, publican solo anualmente información detallada, y trimestralmente con menor cantidad de detalle. Por contraste, los informes de contabilidad gerencial, son publicados mensualmente para evaluar el desempeño gerencial y los informes para ciertas actividades pueden ser semanales, diarios, o por hora.

La oportunidad de la información: Debido a las necesidades de una mayor precisión y un examen de los auditores externos, más el tiempo requerido para su publicación, los informes contables externos son distribuidos varias semanas después del cierre del periodo contable. La Comisión Nacional de Valores de la República Argentina, ha fijado como plazo máximo 60 días después del cierre para aquellas sociedades que cotizan sus acciones en el mercado de valores. Por contraste, los informes contables para la gerencia son publicados dentro de un periodo que generalmente no supera los 15 días con respecto al fin de mes, y plazos menores para los otros tipos de informes semanales o diarios.

Al respecto de las diferencias entre la contabilidad tradicional y la contabilidad de gestión, el Dr. Juan Lucas Dapena (s.f) también destaca:

Información Financiera: La información contable que se presenta a los usuarios de la misma está demasiado centrada en indicadores financieros, debiéndose esto a que dicha se desprende de los estados contables en su mayoría y no es necesario realizar actividades adicionales para obtenerla. Esto no quiere decir que estos indicadores, como toda aquella información financiera de la firma no sean necesaria para un correcto manejo de la firma, dado que tanto en el nivel operativo como a largo plazo, es por medio de indicadores financieros que se toman decisiones y se puede realizar una correcta evaluación de la gestión de la firma.

Lo que aquí recalca es que centrarnos exclusivamente en la información financiera para realizar una correcta gestión no es suficiente.

Morillo M. M (2004) también hace referencia a la diferencia entre la contabilidad tradicional y las necesidades gerenciales mencionando que los informes contables tradicionales proporcionan información limitada sobre el desempeño del negocio, por cuanto aportan

resultados históricos o futuros, pero no informan si lo que se está haciendo se hace bien o mal, es decir, no informan sobre los factores que causan el desempeño, tampoco indican los pasos necesarios para sobrevivir y crecer en un entorno competitivo, tal es el caso de los estados financieros presupuestados, reportes de variaciones, Estado de Resultados e informes de flujo de caja, entre otros.

Los gerentes buscan información sobre factores clave para el éxito, ya que un juego no se gana sólo observando el tablero de los resultados, sino con cada uno de los movimientos durante el juego (Shank y Govindarajan, 1998), es decir, estudiando el cómo se hacen las cosas. Además las medidas de ejecución financiera pueden potenciar un excesivo énfasis en los resultados a corto plazo; según Sallenave (1995) las utilidades son un indicador engañoso pues no considera los efectos fiscales, tampoco la cantidad de fondos necesarios para generar las mismas, aun cuando algunas otras medidas financieras sí consideran estos aspectos, el desempeño global de la empresa depende de innumerables factores, por ello es recomendable fiarse también de las evaluaciones cualitativas tales como calidad de la administración, innovaciones, tasa de productividad, tasa de innovación y otras.

Dadas las limitaciones involucradas en el uso único de indicadores financieros, se hace necesario el uso de indicadores no financieros. Actualmente muchas organizaciones complementan la información interna con información externa y con información no financiera, afianzándose en el Sistema Balanceado de Indicadores (Balanced Score Card), incluyendo medidas tanto de resultados financieros, como de satisfacción al cliente, innovación, calidad, tiempo de respuesta, etc. Morillo M. M (2004)

Como resumen podemos decir que al nombrar estas diferencias surge la pregunta de cómo hacer para que por medio de un sistema de información contable, se satisfagan todas las

necesidades de información de los usuarios de la misma y se realice una mejor toma de decisiones.

Una de las herramientas más destacadas para un adecuado Sistema de Gestión se desarrolla en el siguiente punto.

En resumen, la Contabilidad financiera junto con la Contabilidad de gestión constituye dos ramas importantes de la Contabilidad, surgidas ambas de la necesidad de especialización y cumplimiento de fines claramente definidos.

Los gerentes buscan información sobre factores clave para el éxito, estudiando el cómo se hacen las cosas, con una visión centrada en el largo plazo, considerando que el desempeño global de la organización no depende de medidas financieras sino que se requiere una evaluación cualitativa de diferentes aspectos.

Como conclusión, la contabilidad debe ser integral, debe tener el control de cada uno de los aspectos que componen una empresa, la contabilidad es la base para toda operación y movimiento de una empresa, los impuestos se calculan con base a los reportes financieros, al igual que la dirección se vale del análisis financiero y de indicadores no financieros para hacer sus proyecciones y presupuestos.

La contabilidad no solo registra los hechos ya sucedidos en la empresa, sino que con base a esos mismos hechos, se proyecta hacia el futuro, la contabilidad nos dice como han sucedido las cosas y por ende nos dará una luz de cómo serán en un futuro, permitiendo prever y adelantar los hechos futuros.

Si bien, los fines, usuarios, horizontes temporales de ambas tipos de contabilidades sean diferentes, la contabilidad de gestión se nutre de la contabilidad financiera, y nace de la

misma. Esto no quiere decir que la Contabilidad Financiera y de Gestión se traten en forma aislada, la contabilidad de gestión parte de la contabilidad financiera y se retroalimentan mutuamente para garantizar la fiabilidad de la información, su comparación y su relevancia.

### **3 .Estudio exploratorio bibliográfico relativo al Cuadro de Mando Integral, definición y características.**

Como consecuencia del desarrollo de la Contabilidad Gerencial, Control de Gestión y la importancia de la contabilidad en la toma de decisiones estratégicas, se necesita del conocimiento de algunas herramientas que le pueden ayudar en este proceso.

Para ello, se establecen políticas, principios y procedimientos, que propendan al desarrollo de la iniciativa, la creatividad y la responsabilidad de todos los jefes y trabajadores con el objetivo central de incrementar al máximo la eficiencia y competitividad de la empresa.

Durante el proceso surgen inconvenientes que dificultan el alcance de los resultados previstos, como los que se describen a continuación según los definen Albert Díaz, M. E.; Hernández Torres, M.(2004):

- No se tienen en cuenta las estrategias de la empresa en el proceso, como guías que marcan el rumbo a seguir y le dan sentido de orientación, observándose unas tendencias de visión a corto plazo, donde la urgencia del día a día desplaza a lo estratégico.
- No se involucran a todos los trabajadores en el proceso o se involucran de una manera formal y no son otros que los trabajadores los que llevan a cabo este proceso con su saber, su querer hacer y su poder hacer, después se observa como resultado, organizaciones con el proceso de perfeccionamiento empresarial aprobado y que no han llevado acabo los cambios y con los mismos o más problemas que tenían antes.

- Han abordado el proceso con un enfoque funcional tanto en la etapa de diagnóstico como en la de elaboración de soluciones, lo que trae consigo que las diferentes subdivisiones luchen por el alcance de los resultados de su área y se olviden de que todos existen con único objetivo que es crear valor para el cliente y la sociedad y que se deben integrar para el logro de los resultados finales de la organización.

El Cuadro de Mando Integral (CMI) es una herramienta que contribuye a la solución de estas problemáticas, que contribuye a alinear los esfuerzos de cambio en torno a la estrategia planteada.

#### Características principales:

- Está compuesto por indicadores de control sobre la red de los procesos críticos.
- Mide los resultados de la actuación con indicadores financieros y no financieros de los factores claves que influirán en los resultados del futuro, derivados de la visión y estrategia de la organización
- Proporciona una valiosa herramienta para que los empleados puedan comprender la situación de la Empresa
- Aporta información útil para desarrollar continuamente aquellos indicadores de control que más rápidamente le permitirán a la Empresa alcanzar sus metas
- Prepara la base para discutir la forma en que cada individuo puede contribuir a cumplir con la visión de la Empresa
- Puede facilitar el aprendizaje como individuo o como Empresa.

Según menciona Cardenas Saravia (2007), el CMI aporta una solución a esta problemática ya que ofrece un método más estructurado de selección de indicadores y esto permite que se produzca una mejor adaptación dentro de la gestión de la empresa como herramienta de apoyo, aporta su versatilidad y adecuación.

En el proceso de diseño del CMI resulta tan importante conocer qué modelo de negocio reflejan los indicadores, como entender con precisión el significado de dichos indicadores.

Los indicadores financieros son limitados en sus señales informativas dado que sólo explican las consecuencias del pasado de la organización, y, por tanto, sólo permiten gestionar “a posteriori” de los acontecimientos, es decir, miden resultados y no causas.

Las medidas financieras, en contadas ocasiones, proporcionan a los directores toda la información que necesitan para tener éxito en las decisiones estratégicas. Depender únicamente de indicadores financieros implica, en la mayoría de los casos, adoptar un enfoque basado en el corto plazo y, por tanto, puede obstaculizar el reconocimiento de las oportunidades a largo plazo o el enfrentamiento a las amenazas del futuro.

Para poder gestionar en el entorno actual en el que se desenvuelven las empresas, es preciso disponer de indicadores que informen “a priori” de lo que más tarde reflejarán los indicadores financieros.

Asimismo, para poder actuar de forma proactiva en la organización es por este motivo, se aboga por un sistema de control más global, basado en la selección de aquella información que se considere más relevante para asegurar el logro de los objetivos y que mejor refleje el grado en el que éstos se están alcanzando.

Estos cambios se centran en la adaptación de los sistemas de información a un entorno de mayor incertidumbre y complejidad, dando lugar a la aparición y consolidación de uno de los instrumentos de control que, actualmente, tiene más relevancia: el Cuadro de Mando Integral.

La información de gestión, y los sistemas de información contable que la sustentan, deben tener la capacidad de generar información de carácter predictivo. De esta forma, a los instrumentos de gestión y control de las entidades se les pide que aporten informaciones financieras y no financieras que ayuden a los responsables de tomar decisiones a tener una mayor capacidad de alcance, tanto en lo que se refiere al horizonte temporal como a la calidad de la decisión.

La implementación del CMI, debe lograr consensuar la estrategia y disponer de una visión conjunta de cómo llegar a ejecutarla. La búsqueda de relaciones causa-efecto en el modelo de negocio que se pretende implantar permite intercambiar opiniones, hecho que enriquece la visión del negocio de cada directivo, y llegar a un consenso de cómo alcanzar los objetivos.

De esta forma, se consigue el compromiso de toda la organización, dado que todas las personas que la integran dirigen sus esfuerzos en la misma dirección

En definitiva, el CMI se configura como un instrumento de gestión estratégica, que no sólo incluye indicadores financieros de la actuación pasada, sino que complementa estos indicadores con medidas de los inductores de actuación futura.

En opinión de sus creadores Kaplan y Norton, 1997, p.23, “el Cuadro de Mando Integral es más que un sistema de medición táctico u operativo. Las empresas innovadoras están utilizando el Cuadro de Mando como un sistema de gestión estratégica para gestionar su



estrategia a largo plazo, están utilizando el enfoque de medición del Cuadro de Mando para llevar a cabo procesos de gestión decisivos de:

### Procesos de Gestión que facilita el CMI

#### *1-Aclarar y traducir o transformar la visión y la estrategia.*

A través del mismo proceso de implementación del CMI es posible aclarar y traducir la misión y la estrategia en términos manejables para toda la organización y establecer los objetivos para alcanzarla, dado que en este proceso participan, o al menos, así debería de ser, la mayoría de los miembros de la organización.

Como consecuencia de este proceso, las posibles dudas son aclaradas, se consigue el consenso y las diversas opiniones que puedan existir alcanzan un mayor grado de uniformidad. Una vez establecidos los objetivos y las estrategias todos los miembros de la organización podrán conocer la vinculación de las acciones estratégicas con la visión y la misión, y la repercusión de su contribución. Cardenas Saravia (2007)

#### *2-Comunicar y vincular los objetivos e indicadores estratégicos.*

Los indicadores incluidos en el CMI deben permitir controlar las acciones que llevan hacia la concreción de los objetivos. De esta forma, permite comunicar claramente en términos prácticos los objetivos y vincularlos entre sí mediante relaciones causa-efecto.

Los indicadores actúan como señales de alerta para aquéllos cuyas acciones repercuten en los valores que éstos alcanzan, de tal forma, que pueden impulsar acciones inmediatas para corregir las desviaciones, crear foros de discusión alrededor de los temas sensibles, acudir a

expertos con el fin de solucionar actuaciones delicadas y crear situaciones propicias de trabajo en grupo para la solución de conflictos. Cardenas Saravia (2007)

*3-Planificar, establecer objetivos y alinear las iniciativas estratégicas.*

Como ya hemos señalado el CMI crea una estructura coherente de estrategias, objetivos, metas e indicadores que permite construir un plan estratégico muy dinámico con un sistema de medición estrechamente relacionado con los objetivos vinculados a la estrategia.

*4-Aumentar el feedback y formación estratégica.”*

El CMI permite establecer un mecanismo de comprobación y retroalimentación sobre las hipótesis que sirvieron de base para crear las propias estrategias y hacer correcciones a través del establecimiento de relaciones del desempeño individual de los que contribuyen en ellas y el seguimiento en la asignación de los recursos utilizados para su consecución. El cuestionamiento constante sobre las estrategias es necesario, dado que las organizaciones se desenvuelven en entornos muy cambiantes e inestables.

La formación estratégica implica aprender en el diseño de las propias estrategias y aprender a pensar estratégicamente en la formulación de los objetivos, en el establecimiento de las relaciones causa-efecto, en la identificación de indicadores, en la traducción de la estrategia en términos operativos, en las discusiones en torno a la visión y la misión, así como en el análisis de las fortalezas, debilidades, oportunidades y amenazas de la organización.

Como consecuencia de todo lo anterior, se crearán mecanismos de consenso, se potenciará el trabajo en equipo, se descubrirá cómo interpreta la estrategia cada uno de los miembros de la organización y los aportes individuales al pensamiento colectivo, se creará una sinergia en el

establecimiento de iniciativas estratégicas en todos los niveles, y, en definitiva, contribuirán a la formación estratégica de la organización y de los individuos que la componen.

Para ello, el CMI trata de traducir la misión y la estrategia explícita de una organización, en un amplio conjunto de medidas de actuación para la creación de valor, organizadas coherentemente bajo cuatro perspectivas diferentes, que son como los ámbitos en que supuestamente se divide la empresa, para realizar este trabajo. Las cuatro perspectivas clásicas, son:

#### Perspectivas Clásicas del CMI

*a-La perspectiva financiera, que trata de analizar la estrategia desde la dimensión del propietario-inversionista,*

*b-La perspectiva del cliente, que analiza la percepción de la empresa por parte del cliente.*

*c-La perspectiva de los procesos internos, que trata de buscar la excelencia en los procesos internos.*

*d-La perspectiva del aprendizaje y crecimiento, que dirige la atención hacia aquellos recursos que son clave para innovar y mejorar.*

El proceso continuo centrado en el Cuadro de Mando Integral combina las cuatro perspectivas. De esta forma, la visión de la entidad se hace explícita y compartida, se comunica en términos de metas e incentivos que se usan para centrar el trabajo, asignar recursos y concretar planes de acción. Por tanto, en cada paso el CMI sirve como un medio de comunicación.

En cuanto a los elementos relacionados con el diseño del CMI, entendemos que el punto de partida está en la razón de ser de la organización, esto es, su misión. A partir de aquí, se define el objetivo global a alcanzar a largo plazo o visión de negocio, y que, en definitiva, va ser el eje de impulso de la propia estrategia empresarial en la que se definen, de una forma más detallada, los distintos objetivos a través de las diferentes perspectivas enlazados en una cadena causa-efecto y que confluyen en la propia visión del negocio.

De esta forma, y una vez que se identifican las variables fundamentales que diferencian a la organización en su entorno competitivo, es decir, los factores clave de éxito, habrá que definir los objetivos estratégicos o propósitos específicos que se pretenden conseguir y que conforman el conjunto del plan estratégico, instrumentalizado a través del diseño del denominado mapa estratégico.

Estos objetivos se materializarán en una serie de iniciativas, es decir, actividades, programas o proyectos que contribuyen a su logro. Todo este proceso de planificación de la gestión estratégica, siguiendo la metodología del CMI, debe desarrollarse en paralelo junto a un proceso de control y seguimiento de la estrategia encabezado también, en este caso, por la misión y visión de la organización.

Para ello, es preciso que, previamente, se hayan delimitado las distintas dimensiones desde las que se puede analizar el desempeño estratégico, es decir, las perspectivas del CMI, identificando en cada una de ellas una serie de indicadores que permitan evaluar en que medida se están logrando los objetivos estratégicos propuestos y, para lo cual, se utiliza como guía de actuación las relaciones causa-efecto que existen entre dichos objetivos, las iniciativas planteadas y los indicadores propuestos.

Por consiguiente, el CMI, exige organizar los diferentes estadios del negocio en perspectivas. Las cuatro perspectivas clásicas del CMI (perspectiva financiera, perspectiva del cliente, perspectiva de los procesos internos y perspectiva del aprendizaje y crecimiento) ofrecen una estructura intuitiva, aplicable a un gran número de empresas para organizar el modelo de negocio y estructurar los indicadores y la información.

Sin embargo, no hay que olvidar que la prioridad en cualquier modelo o herramienta de gestión estratégica debe ser precisamente la utilidad y la adaptación a los requerimientos específicos de la organización.

De esta forma, retomando la opinión de Cardenas Saravia (2007), el CMI ha evolucionado hasta dar más importancia a la capacidad de ejecutar, implantar y seguir una estrategia que a la calidad de la estrategia en sí misma. Este es un fenómeno nuevo y contrastado, e incluso se llega a considerar la aplicación de la estrategia como el factor más importante en la valoración de una empresa y de su Gestión.

En consecuencia, el éxito en el diseño e implantación del CMI depende esencialmente de cuatro aspectos fundamentales: de la definición de la estrategia, de la selección de mediciones, del proceso de creación y de la filosofía que se trata de comunicar a través del CMI.

Estos factores, si no se adecuan a las características de la organización y a la cultura empresarial subyacente se convertirán en limitaciones o debilidades del modelo y no será posible consolidar al CMI como un modelo de gestión estratégico.

Así pues, a continuación se realiza una síntesis de las posibles debilidades de dicho modelo

## Debilidades del Modelo de CMI

### •*Visión parcial de la organización.*

Si en la definición de la estrategia y su posterior concreción en objetivos específicos no se tienen en cuenta las distintas dimensiones del negocio, se perdería la cualidad integradora del CMI. En este sentido, no es posible establecer fórmulas teóricas aplicables a todas las organizaciones en el diseño y estructura del CMI; es preciso realizar un esfuerzo de adaptación muy importante con el objetivo de observar a la organización desde todas las vertientes -perspectivas del CMI- que, en función de la naturaleza del negocio, son esenciales para la consecución de la estrategia.

### •*Enfoque generalista de la estrategia.*

En relación con la estrategia podría ocurrir que ésta sea demasiado genérica y que, por tanto, no exista un enfoque hacia las unidades de negocio de la organización que permita traducir de forma operativa los objetivos estratégicos. Al mismo tiempo, si no existe una cadena de relaciones causa-efecto claramente definida que conecte las diferentes perspectivas y objetivos definidos, el CMI no dejará de ser un conjunto de indicadores que no aclarará el camino a seguir para lograr la visión del negocio.

### •*Exceso o defecto de las mediciones seleccionadas.*

En relación con las mediciones seleccionadas, tanto el exceso como el defecto puede conducir a socavar la estrategia de la organización. Demasiadas medidas podrían dar lugar a una inoperancia del modelo en el seguimiento diario de la actuación empresarial. Si, además, estas medidas se centran en indicadores financieros no existirá el equilibrio buscado entre

objetivos a corto plazo y largo plazo, dado que éstos últimos deberían ser medidos con indicadores no financieros fundamentalmente.

•*Falta de compromiso por parte de la dirección.*

En relación con el proceso de creación del CMI, si la dirección no está comprometida con dicho proceso la posibilidad de éxito en la implantación del modelo es muy pequeña dado que no existe un liderazgo a nivel gerencial que respalde la filosofía esencial del CMI y que sería responsable fundamental de definir la visión de la organización.

De la misma forma, si son pocos los miembros de la organización que colaboran en el diseño, otra de las utilidades del CMI quedaría mermada dado que desde su gestación se trata de alinear los objetivos estratégicos con las operaciones diarias de la organización en su conjunto, y esto no es posible si no existe una visión compartida de dicha estrategia y de los indicadores seleccionados para su seguimiento.

•*Falta de equilibrio en las funciones de control-comunicación del CMI.*

Si la filosofía que se trata de implantar con la construcción de un CMI está más próxima al concepto de “control” que al de “comunicación” de la estrategia, el modelo ya nace con una carga negativa para la organización. Es decir, si en lugar de buscar el consenso para dar cabida a las iniciativas de los empleados para alcanzar los objetivos, el CMI se utiliza para “dictar órdenes” de ejecución en tiempo y forma, se fracasaría en el objetivo de impulsar a la organización de una forma positiva hacia una visión compartida y comprendida por todos sus miembros.

En consecuencia, se debe tratar de buscar un equilibrio entre la función de control y de comunicación, ambas complementarias en el marco del CMI.

•*Estaticidad del CMI.*

Como ya han señalado algunos autores críticos con los planteamientos teóricos del CMI, si este modelo “propone un conjunto de indicadores permanentes y rígidos restarán flexibilidad y capacidad de adaptación en el análisis de la gestión” Blazquez, (2000, p. 5). Para evitar la estaticidad del CMI los indicadores seleccionados deben estar soportados por un conjunto de bases de datos integradas que permitan un tratamiento de la información con una metodología de análisis en constante revisión y actualización, con el objetivo de adaptar los elementos que lo componen a las circunstancias cambiantes del negocio, tanto a nivel interno como externo.

Por lo tanto, es fundamental que el modelo teórico de Kaplan y Norton, se adecue a las características de la organización reconociendo en el diseño la naturaleza, la cultura, el estilo de dirección y la diversidad de las relaciones interpersonales de la organización.

En este sentido, uno de los fundamentos teóricos del modelo que considera el seguimiento de la estrategia desde los distintos ámbitos desde los que se puede observar el negocio, es decir, las “perspectivas”, se convierte en un condicionante esencial en el éxito del CMI.

Aunque la estructura del modelo y los elementos que en él se reconocen, no garantizan su éxito, consideramos que la previa definición de misión, visión y perspectivas, junto con las personas vinculadas al proyecto pueden consolidar al CMI como un modelo teórico sólido flexibilizado fundamentalmente a través de las “perspectivas” de la organización.

En resumen podemos mencionar, que el sistema de medición de una organización afecta muchísimo el comportamiento de la gente, tanto del interior como del exterior de la organización. Si las empresas han de sobrevivir y prosperar en la competencia de la era de la



información, han de utilizar sistemas de medición y de gestión, derivados de sus estrategias y capacidades.

En conclusión el cuadro de mando es una herramienta de información dentro de las organizaciones, facilita la toma de decisiones y planes de acción dentro de las distintas áreas, es por ello necesario que la información contenida y resumida en el mismo, sea lo más adecuada, relevante y precisa posible, dando una visión general de la situación de la empresa.

Esta herramienta considera aspectos no solo cuantitativos, sino también cualitativos, por lo que para su elaboración hay que ser conscientes de su importancia en la toma de decisiones, seleccionando cuidadosamente los indicadores que sean más útiles y claros para que su lectura sea fácil y rápida.

El objetivo de cualquier sistema de medición debe ser motivar a todos los directivos y empleados para llevar a cabo la estrategia del negocio con éxito. Las empresas que pueden traspasar su estrategia a sus sistemas de mediciones son más capaces de ejecutarla, porque pueden comunicar sus objetivos y sus metas. Esta comunicación hace que los directivos y empleados se centren en los inductores críticos, permitiéndoles alinear los procesos, las actividades, las iniciativas y las acciones con la consecución de los objetivos estratégicos.

#### **4. Estudio exploratorio bibliográfico relativo a la importancia de contar con un adecuado Sistema de Control Interno.**

El control es un factor clave en lo logro de los objetivos generales de las organizaciones por ello debe ser oportuno, económico, seguir una estructura orgánica, debe tener una ubicación estratégica, revelar tendencias y situaciones. En la vida real, un gran volumen de las decisiones administrativas está basado en información de tipo contable. Estas decisiones

varían desde asuntos como adquisiciones de inventarios hasta mejorar la estructura de costos y gastos de la empresa.

Es por ello que se perfila un tipo de control organizacional dirigido precisamente a regular el funcionamiento de las actividades operacionales que se desarrollan en el día a día de una empresa, este se conoce con el nombre de “Control Interno”.

El control interno desde hace mucho tiempo ha sido reconocido como fundamental e indispensable en la actividad empresarial y en la práctica de la auditoría. Este reconocimiento surgió paulatinamente en las primeras épocas de práctica de la profesión de auditor, de acuerdo a la manera en que los estos fueron descubriendo que en la práctica pocas veces es necesario examinar todas las transacciones para lograr sus objetivos.

Así mismo, el control interno tiene como propósito principal el minimizar las desviaciones y riesgos, permitiendo anticiparse en lo posible a la detección de alteraciones a lo establecido. Es por ello que su importancia radica en que permiten a la gerencia hacer frente a la rápida evolución del entorno económico y competitivo, así como a las exigencias y prioridades cambiantes de los clientes, adaptando su estructura para asegurar el crecimiento futuro.

Considerando la trascendencia que en el mundo contemporáneo ha adquirido el ejercicio de una gestión empresarial eficiente y de alta competitividad, se hace necesaria una estructura tanto financiera como contable y administrativa confiable y segura. Rivas Márquez (2011)

En tal sentido Plasencia Asorey (2010) menciona que, el control es inherente a la actividad humana desde todos los tiempos, de manera que ha evolucionado desde la simple necesidad de seguridad individual o colectiva hasta la imperiosidad de verificar el cumplimiento de los objetivos preestablecidos y sus acciones resultantes.

Así pues, ya a finales del siglo XIX, como consecuencia del importante crecimiento operado dentro de las empresas, se demostró la importancia de implantar sistemas de control interno.

Según evidencian Mantilla y Blanco (2005: 26-29), existen tres generaciones de control interno:

Primera generación: esta etapa de control interno se basó en acciones empíricas, a partir de procedimientos de ensayo y error. Esta generación, si bien es obsoleta aún tiene una fuerte aplicación generalizada. La principal causa de su insistente aplicación se debe en buena parte a la carencia de profesionalización de quienes tienen a su cargo el sistema de control interno. Dicha etapa estuvo fuertemente relacionada con los controles contables y administrativos.

Segunda generación: Esta etapa se encuentra marcada por el sesgo legal. Se logran imponer estructuras y prácticas de control interno, especialmente en el sector público, pero desafortunadamente dio una conciencia distorsionada de este, al hacerlo operar muy cerca de la línea de cumplimiento (formal) y lejos de los niveles de calidad (técnicos).

Se da como centro de atención la evaluación del control interno como el medio para definir el alcance de las pruebas de auditoría. Por ende, el control interno comprende el plan de organización y el conjunto de métodos y procedimientos que aseguren que los activos están debidamente protegidos, que los registros contables son fidedignos y que las actividades de la entidad se desarrollan eficazmente según las directrices señaladas por la administración;

Tercera generación: Actualmente centra esfuerzos en la calidad derivada del posicionamiento en los más altos niveles estratégicos y directivos, como requisito que garantiza la eficiencia del control interno.

Es aquí donde se reconoce el fruto de los esfuerzos originados por COSO hacia los años 90's, los cuales han sido complementados por los nuevos direccionamientos estratégicos, el ascenso en la escala organizacional y, reforzados por los alcances de la Sarbanes-Oxley Act de 2002.

En la última década los controles internos han tomado una orientación dirigida de manera prioritaria a fomentar la eficiencia, reduciendo el riesgo en la consecución de los objetivos, ayudan a asegurar la confiabilidad de la información financiera y la de gestión, a proteger los recursos, y a cumplir las leyes, reglamentos y cláusulas contractuales aplicables.

Coopers & Lybrand (1997:04), Define al control interno desde el punto de vista del modelo COSO así: “un proceso integrado a los procesos, y no un conjunto de pesados mecanismos burocráticos añadidos a los mismos, efectuado por el consejo de la administración, la dirección y el resto del personal de una entidad, diseñado con el objeto de proporcionar una garantía razonable para el logro de objetivos”.

La seguridad a la que aspira solo es la razonable, en tanto siempre existirá el limitante del costo en que se incurre por el control, que debe estar en concordancia con el beneficio que aporta; y, además, siempre se corre el riesgo de que las personas se asocien para cometer fraudes.

Al respecto, de una orientación meramente contable, el Control Interno pretende ahora garantizar:

- Efectividad y eficiencia de las operaciones.
- Confiabilidad de la información financiera.
- Cumplimiento de las leyes y normas que sean aplicables.
- Salvaguardia de los recursos.

Con base a esta definición entonces, el control interno es una serie de acciones concatenadas y realizadas por todos los miembros de la entidad, orientados a la consecución de las metas organizacionales, a prevenir la pérdida de recursos, a asegurar información financiera confiable y que la empresa cumpla con las leyes y regulaciones aplicables. Resalta la idea de que el control interno efectivo solo puede ayudar a la organización a lograr sus objetivos más no asegura el éxito organizacional.

Asimismo, Lazcano, citado por Quevedo y Ramírez (2006: 47) define el control interno desde el punto de vista de este modelo así: “El control incluye aquellos elementos de una organización (recursos, sistemas, procesos, cultura, estructura y metas) que tomadas en conjunto apoyan al personal en el logro de los objetivos de la entidad. Estos objetivos pueden referirse a una o más de las siguientes categorías:

- Efectividad y eficiencia de las operaciones;
- Confiabilidad de los reportes internos o para el exterior;
- Cumplimiento con las leyes y reglamentos aplicables así como con las políticas internas”.

#### Modelos Contemporáneos de Control Interno: Fundamentos Teóricos

A partir de la década de los noventa, los nuevos modelos desarrollados en el campo del control, están definiendo una nueva corriente del pensamiento, con una amplia concepción sobre la organización, involucrando una mayor participación de la dirección, gerentes y personal en general de las organizaciones a nivel mundial.

Los modelos COSO, COCO s y MICIL son los más adoptados en las empresas del continente americano. (A los fines del ese trabajo solo analizaremos aspectos principales del modelo COSO)

El denominado informe COSO (Committee of Sponsoring organizations) comisionado por los cinco organismos profesionales financieros más importantes de los Estados Unidos, fue definido en 1992; tras cinco años de estudio y discusión, surgiendo un nuevo marco conceptual del control interno con el objetivo fundamental de integrar las diversas definiciones y conceptos vigentes para este momento.

- A nivel organizacional, se realza la necesidad de que la alta dirección y el resto de la organización comprendan cabalmente la trascendencia del control interno, la incidencia del mismo sobre los resultados de su gestión, el papel estratégico a conceder a la auditoría y esencialmente la consideración del control como un proceso integrado a las operaciones de la empresa y no como un conjunto de reglas
- A nivel normativo, pretende plantear y normas rígidas, compuesto por mecanismos burocráticos. Una referencia conceptual común a nivel de auditoría interna, externa, en los ámbitos académicos o legislativos, lo cual hasta ahora resultaba complejo, dada la multiplicidad de definiciones y conceptos divergentes que han existido sobre control interno.

De acuerdo al marco integrado de control interno COSO (Modelo COSO), el control interno consta de cinco categorías o componentes que la administración diseña y aplica para proporcionar una seguridad razonable de que sus objetivos de control se llevaran a cabo de manera adecuada. Estos componentes son:

1. Ambiente de Control; es la actitud general de sus administradores y empleados hacia la importancia del control interno. Consiste en acciones, políticas y procedimientos que reflejan las actitudes generales de los altos niveles de la administración, directores y propietarios de una entidad en cuanto al control interno y su importancia para la organización, tiene gran influencia en la manera como se estructuran las actividades de una empresa, se establecen los objetivos y se valoran los riesgos. Un efectivo ambiente de control puede ayudar a mitigar la probabilidad de irregularidades, así como un ambiente de control débil puede reducir la efectividad de otros componentes de control interno.
2. Evaluación de los Riesgos; sirve para describir el proceso con que los ejecutivos identifican, analizan y administran los riesgos de negocio que puede enfrentar una empresa y el resultado de ello. Mantilla (2005: 39) comenta que el significado de la valoración de riesgos se orienta en la siguiente idea: “La valoración de riesgos es la identificación y análisis de los riesgos relevantes para la consecución de los objetivos, formando una base para la determinación de cómo deben administrarse los riesgos.
3. Actividades de Control; Son las políticas y procedimientos que ayudan a asegurar que se están llevando a cabo las directrices administrativas. Se establecen con el propósito de garantizar que las metas de la empresa se alcancen.
4. Información y comunicación; La información acerca del ambiente de control, la evaluación de los riesgos y los procedimientos de control y la supervisión son necesarios para que los administradores puedan dirigir las operaciones y garantizar que sean puesto en práctica las normativas legales, reglamentarias y de información. Este componente de control interno, se refiere a los métodos empleados para identificar, reunir, clasificar, registrar e informar acerca de las operaciones de la entidad y para conservar la contabilidad de los activos relacionados

5. Monitoreo, se refieren a la evaluación continua o periódica de calidad del desempeño del control interno, con el propósito de determinar qué controles están operando de acuerdo con lo planeado y que se modifiquen según los cambios en las organizaciones

Es decir que las empresas trazaran objetivos anuales encaminados a la eficiencia y eficacia de las operaciones, la confiabilidad de la información financiera, el cumplimiento de las leyes y la salvaguarda de los recursos que mantiene. Identificarán y evaluarán los riesgos que pongan en peligro la consecución de estos objetivos; trazarán actividades de control para minimizar el impacto de estos riesgos; y activarán sistemas de supervisión para evaluar la calidad de este proceso. Todo lo anterior, con el sostén de un ambiente de control eficaz, y retroalimentado con un sistema de información y comunicación efectivo. Plasencia Asorey (2010)

A finales del año 2014, en el Marco de Control denominada COSO II, se establecen nuevos conceptos, se amplía la visión del riesgo a eventos negativos o positivos, o sea, a amenazas u oportunidades; a la localización de un nivel de tolerancia al riesgo; así como al manejo de estos eventos mediante portafolios de riesgos.

A modo de conclusión, podemos decir, que un adecuado Sistema de Control Interno es parte importante de una entidad bien organizada, pues garantiza la salvaguarda de los bienes y hace confiables los registros y resultados de la contabilidad, que resultan indispensables para la buena marcha de cualquier organización, grande o pequeña. Quien pretenda obtener resultados de eficiencia, eficacia y economía en la gestión de su organización, no puede ignorar la planeación y aplicación de un Sistema de Control Interno con los requerimientos necesarios para lograr dichos objetivos.

Son muchos los beneficios que reporta la implementación de un adecuado Sistema de Control Interno a través de sus componentes y con variados matices: un cambio en la mentalidad de



los directivos y todos los trabajadores en cuanto al alcance, el enfoque y los objetivos del mencionado control y las responsabilidades de todos para con el sistema; mejor organización del trabajo, al quedar establecidos los manuales de organización y el diseño de cada puesto laboral; disposición de indicadores para evaluar el desempeño de cada área funcional y cada puesto de trabajo; posibilidad de diseñar actividades de control según las características de cada entidad y adecuadas al resultado de una identificación y evaluación de sus riesgos, así como contribución al autocontrol y fortalecimiento de la autoridad y el liderazgo

En conclusión, el control es un factor clave en lo logro de los objetivos generales de las organizaciones por ello debe ser oportuno, económico, seguir una estructura orgánica, debe tener una ubicación estratégica, revelar tendencias y situaciones

Un adecuado Sistema de Información Gerencial, debería completarse con un adecuado Sistema de Control Interno, considerando que un gran volumen de decisiones está basado en información de tipo contable. En este contexto, un confiable control interno tiene como propósito principal el minimizar las desviaciones y riesgos, permitiendo anticiparse en lo posible a la detección de alteraciones a lo establecido. Por ello su importancia radica en que permiten a la gerencia asegurar una mayor efectividad y eficiencia de las operaciones y obtener mayor confiabilidad de los reportes internos e información interna obtenida que luego tendrán en consideración para la toma de decisiones

##### **5. Estudio exploratorio bibliográfico relativo a la ética gerencial aplicada a las empresas actuales.**

De acuerdo a los mencionado por Fernández, Pino (2005) los principales cambios que afectan directamente el desarrollo y comportamiento de las empresas se relaciona con el

reforzamiento de sus sistemas de valores y principios éticos para distinguir radicalmente su actuación y ventajas competitivas en el mercado (Francés1999).

Tal como lo ha escrito Vélez (1998) el ethos de la organización se trata de rasgos culturales que la empresa mediante su actuación en el mercado como entidad económica que interviene en un sistema comercial dinámico muy exigente va inscribiendo como parte de su forma de ser y actuar en el tiempo, que describe su personalidad y que la distingue frente a otras así comparten o no su misma especialidad.

Por supuesto, esta visión implica que el ethos es un concepto en el cual debemos incluir las definiciones de lo bueno y lo malo que distinguen el modo de funcionar de la empresa como organización competitiva y rentable. En este sentido, se comprende que el ethos de la organización debe visualizarse como el conjunto de rasgos definitorios que socialmente ha construido la empresa en su desempeño comercial y económico, exteriorizando sus hábitos, costumbres, virtudes, vicios y los actos bajo los cuales los gerentes y empresarios se desenvuelven según su sistema de preferencias para posicionarse y lograr los resultados planificados en su mercado objetivo.

Como entidad que se desenvuelve en un sistema cambiante, es comprensible que ese sistema de preferencias que define la filosofía y ética gerencial de la organización esté en constante evolución y se cristalice como resultado de sus prácticas cotidianas.

En otras palabras, no es un propósito si no un cauce, un marco donde la organización se va reforzando y actualizando en el tiempo a través del los hábitos y los actos cotidianos.

Cabe destacar que el término ethos muestra el lado positivo de los valores y creencias que los integrantes toman como referencia para saber qué es lo deseable y lo preferible en la

organización frente a problemas concretos. Pero, debemos recordar que tiene existencia como idea, que el ethos es sólo el nombre para un sistema de preferencias que los integrantes asumen como criterio para orientar sus acciones y como modelo para la interacción cotidiana en el marco de la acción empresarial.

Por lo tanto, se define al concepto de la filosofía y ética gerencial de la organización para referirnos al modo de ser, al modelo de organización que se define en el nivel del control intrínseco del sistema social para orientar la conducta de sus integrantes.

Por consiguiente, su contenido emerge y se respalda por los hechos que distinguen el funcionamiento normal de la empresa ante sus clientes, proveedores y competidores, es decir, por las prácticas cotidianas que realiza ante su mercado de competencia. Trata, pues, de su carácter moral y funcional, de sus rasgos culturales y no de un diseño formal o propuesta estratégica.

Para complementar, cabe destacar que existen otros puntos de vista tratados sobre el ethos de la organización. En este sentido, Vélez(1998)también menciona que la ética gerencial se puede asumir como una ciencia normativa de las acciones humanas realizadas por los integrantes de la organización, estableciendo los valores y principios sobre su modo de actuar, las guías para consolidar la razón de ser de la empresa, reconocidas a la luz natural de la experiencia e inteligencia que a diario se registra a partir de su desempeño social y mercantil, para que se desenvuelva como es debido, con el fin de alcanzar su valor supremo y de realizar todo aquello para lo cual existe.

Por lo expuesto, comprendemos que el objeto de la ética gerencial lo constituyen los propios actos humanos que realizan los integrantes de la empresa para consolidar sus procesos y

objetivos, no el aspecto de su misma entidad física, en su realidad ontológica o en su naturaleza comercial, sino en su carácter moral.

Respecto a los factores que influyen en la ética de las organizaciones, cabe mencionar, la urgencia de recuperar la confianza en la gestión empresarial y en la actuación de sus integrantes se constituyó en uno de los principales factores que motivó a gerentes y empresarios a asumir la ética como fundamento gerencial. Este primer factor impulsó la necesidad de reconstruir la credibilidad de las organizaciones que no exhibían valores organizacionales para distinguir su modo de actuar y su competencia para satisfacer las expectativas del público.

Pero además, en la actualidad es evidente que la concepción de la empresa cambia sustancialmente de un momento a otro, desde entenderla como el terreno de hombres sin escrúpulos, movidos exclusivamente por el afán de lucro, hasta considerarla como una institución socioeconómica que tiene una seria responsabilidad moral con la sociedad, argumento que se constituye en el tercer factor determinante del ethos de la organización.

La presentación de este factor se comprende por cuanto la empresa es una organización que tiene un tipo de entidad que se extiende en pasado, presente y futuro y que no se reduce a la suma de sus miembros; a su vez, como entidad ha de cumplir unas funciones y debe asumir claras responsabilidades sociales, lo cual significa que tiene que tomar decisiones morales competentes. Esto no quiere decir que la responsabilidad de los individuos se diluya en la del conjunto de la empresa, si no que la ética no es sólo individual, si no también corporativa y comunitaria.

De hecho, en una época como la nuestra, en la que retos como los ecológicos exigen ir más allá de la ética personal del deber y asumir que los colectivos son responsables de las consecuencias de sus acciones, el paso del deber personal a la responsabilidad colectiva y la corporativa, está dado. Esta situación nos muestra que hoy, más que ayer, está surgiendo un mundo empresarial en el que empieza a esclarecerse que no sólo los individuos deben ser moralmente responsables, sino también las empresas.

La ética es pues indispensable para reconstruir el tejido de una sociedad, argumento que conforma para los expertos el cuarto factor que indica la necesidad de remoralizar las unidades económicamente productivas bajo una visión impregnada de responsabilidad social.

Como complemento de esta perspectiva, para consolidar la ética de las organizaciones se debe contar con otro factor indispensable representado por la competencia al management, mediante la cual los empresarios y los gerentes asumen su rol central de agentes sociales responsables en el mundo de los negocios.

En este sentido, Cortina (1996) señala que el manager es uno de los personajes centrales de la sociedad postcapitalista, por cuanto una de las formas de comprender la sociedad de esta época consiste precisamente en imaginarla de acuerdo con la responsabilidad que son capaces de asumir sus integrantes según sus respectivos roles.

Al respecto, podemos agregar que para la ética gerencial el manager es una persona clave porque tiene claros los objetivos que se propone alcanzar y desarrolla una gran habilidad para imaginar y crear medios que le permitan alcanzarlos bajo valores definidos. Está dotado de iniciativa, imaginación y capacidad innovadora, jamás queda anclado en las soluciones ya

conocidas, sino que, con un prodigioso instinto de adaptación, imagina posibilidades nuevas, pero todas ellas en cuadradas en un marco de negociación y no de conflicto.

Entonces, si consideramos la empresa como una organización con ética gerencial, entonces es preciso poner énfasis en otro factor elemental para su consolidación: el directivo, pieza capaz de interrelacionar el conjunto de elementos que configuran el proceso de constitución de la organización y la comprensión de sus finalidades, sobre todo clave para comprender los procesos de toma de decisión.

Esta centralidad de la figura del directivo dará paso al nacimiento de toda una moral de la excelencia, que lo llevará a identificar en múltiples ocasiones su ideal de satisfacción con efectos multiplicadores para el sistema organizacional y el entorno empresarial, para lo cual, deberá intentar constantemente la perfección en su trabajo, logrando desarrollarlo con cero defectos, hasta precisamente conseguir la excelencia.

Por consiguiente, actualmente el individualismo moderno explica que la empresa requiera ser vista igualmente como una comunidad que propone a sus miembros un mundo de valores y de sentido, es decir, que fundamenta su modo de actuar y de pensar sobre la base de un identidad, un sentido de pertenencia, unos valores compartidos, una tarea común, un bien común que no difiere del de cada uno de los miembros, e incluso un sentido de excelencia, que por cierto, el individualismo es incapaz de considerar.

Todo ello va componiendo la llamada cultura corporativa, en la que el yo concreto se siente integrado, empezando por la comunidad familiar a la que pertenecen cada uno de sus integrantes y continuando por las corporaciones de las que somos miembros (empresa, universidad, asociación de vecinos, entre otras).

En efecto, hoy se requiere de empresas que tengan por meta en realidad satisfacer necesidades sociales sin engaños, dentro de un marco moral de respeto a los derechos de consumidores, empleados y proveedores, y si está diseñada según este esquema y lo demuestra con su funcionamiento, las decisiones que tomen quienes trabajen en ella serán correctas desde un punto moral sin necesidad de esfuerzos y sacrificios; pero, si el diseño y funcionamiento de la empresa es otro, si pone el beneficio económico a corto plazo por delante de la satisfacción de las necesidades de los consumidores o del respeto a los derechos de las personas, entonces quienes en el seno de ella quieran tomar decisiones moralmente correctas habrán de comportarse de manera heroica, jugándose incluso en ocasiones el puesto de trabajo.

En resumidas cuentas, los factores que respaldan la necesidad del ethos de la organización podemos mencionar los siguientes:

Factores que respaldan la necesidad de Ética en la organización:

- *Es un modo de resolver moralmente conflictos de acción.*

La necesidad de considerar distintos cursos de acción y llegar a decisiones justificadas en el mundo de los negocios pondrían en primer término ese modo de entender la reflexión moral, que es el de ayudar a determinar los términos de la discusión y a llegar a acuerdos justificados, que se puedan compartir y cuyas decisiones puedan ser tenidas como racionales. Por tanto, la reflexión ética se entiende como un análisis de la argumentación que permite tomar mejores decisiones y llegar a acuerdos, por lo cual es necesario atender a tres elementos:

- a) el proceso de toma de decisiones,
- b) los sistemas de producción y mantenimiento,

c) la cultura, la cual en relación con la ética gerencial significa especialmente que la interacción y las relaciones humanas presentes en las organizaciones como comunidades morales tienen precisamente un valor moral, que en ellas hay solidaridad, en el sentido de que existe una unidad que prevalece frente a los conflictos y a los desacuerdos.

En definitiva, las organizaciones son agentes morales, porque pueden considerar cursos de acción alternativos, elegir uno u otro y justificar la decisión apelando a normas apropiadas de conducta.

• *Se perfecciona a partir de las relaciones externas e internas de la empresa.*

La ética gerencial según Gélinier (1994) citado por Cortina (1996) se perfecciona con las relaciones externas que establece la empresa con sus clientes, proveedores y competidores, entre otros agentes, al igual que a partir de las relaciones internas entre los integrantes de su mismo sistema organizacional, incluyendo a sus dirigentes.

Por consiguiente, se trata de destacar los valores positivos que permiten optar por un modelo de cooperación frente a un modelo de conflicto. Aquí entran con pleno sentido los llamados códigos de conducta, que hoy en día están cobrando auge, no sólo en las empresas, sino en otros tipos de instituciones y actividades.

• *Integra la ética de la dirección y la gestión.*

Desde esta perspectiva, se trata de aplicar la ética gerencial a los negocios de acuerdo con principios establecidos por sus propias autoridades, los cuales, a su vez, trascienden para lograr una verdadera consideración moral en la acción de los directivos. Así, está claro para todos los integrantes de la organización que la empresa tiene obligaciones sociales, las cuales



trascienden sus funciones económicas, para reconstruir su legitimidad como sistema social; para ello, es necesario comprender que la organización también se conforma por una serie de procesos gerenciales, en relación con los cuales, importa especialmente el de toma de decisiones y su interrelación con el conjunto de elementos que configuran su constitución y la comprensión de sus finalidades como clave para consolidar su funcionamiento bajo un enfoque ético.

•*Forma parte del contexto empresarial.*

Como parte fundamental para definir y distinguir la actuación de la empresa, según García (1994) citado por Cortina (1996), la ética gerencial cuenta con los siguientes elementos:

- a) La gerencia, la cual es un sistema de valores con potenciales que han de aflorar a través de una cultura corporativa.
- b) La empresa, la cual se redefine desde sus finalidades y, por tanto, desde los valores que la identifican.
- c) Lo ético es una exigencia de los sistemas abiertos, a partir de los cuales el hombre necesita normas de comportamiento que descansen en los valores de la organización. Tales normas encarnadas en la conducta componen una cultura empresarial.
- d) Lo ético es rentable, porque reduce costos de coordinación en la empresa y posibilita la identificación de los integrantes con la corporación bajo el enfoque de una motivación diferente.
- e) La cultura propia de la empresa permite diferenciarla frente a los competidores.

f) Clara concepción del papel del directivo, que se identifique con la empresa y que tenga capacidad para integrar hombres.

Son rasgos que van componiendo sin duda lo que llamamos una cultura empresarial, expresiva de una ética gerencial, y conviene recordar que su contenido se produce en el mundo mismo de la organización, tal como se configura a la altura de nuestro tiempo y en él hemos ido descubriendo estos rasgos que nos permiten comprenderla mejor y orientarla moralmente.

En resumen, podemos concluir que el mundo está cambiando y es algo a lo que no podemos ser indiferentes; por esta razón, es lógico y sensato suponer que la mayoría de las empresas proactivas y de los esquemas gerenciales están igualmente respondiendo con la misma velocidad y fuerza a estos cambios, soportándolos de acuerdo con una renovada visión de sus principios y acciones.

#### **IV. CONCLUSIONES**

La importancia de la Contabilidad Gerencial radica en ocuparse de las necesidades de la organización que opera en contextos dinámicos y competitivos, trascendiendo el horizonte de información que proporciona la contabilidad financiera, enfocándose en el uso eficiente y eficaz de los recursos de la organización con el objeto de agregarle valor a la organización, a sus productos, a sus procesos, para sus clientes, proveedores, etc, es decir que nace para cubrir las limitaciones de la Contabilidad financiera.

La Contabilidad Gerencial emerge desde el interior de cada organización, alineada y vinculada a la misión, visión y estrategia de la misma, permite flexibilizarse e ir transformando sus estructuras jerárquicas, combinar estrategias que sirvan de soporte a los objetivos de la organización; eliminar la dispersión con otras organizaciones, proveedores y clientes, experimentar en busca del conocimiento de sus propias capacidades esenciales y su identidad con las apropiadas cadenas de valor, integrando en forma simultánea sus sistemas de información, y salir de su dependencia de las usuales formas de control financiero.

Resaltando su objetivo de planear, evaluar y controlar las operaciones y la posibilidad de flexibilizarse a las necesidades de los usuarios internos de las organizaciones, se destaca su importancia para la toma de decisiones. Un adecuado Sistema de Contabilidad Gerencial, permite generar indicadores, reportes, e información apropiados a las necesidades de cada dirección, esto incluye, indicadores que permiten tener un mejor control en la medición de los resultados para ser comparados con estándares fijados previamente en la etapa de planificación, permitiendo realizar un análisis desde identificar un problema, desví, definirlo, proponer alternativas de solución, hasta ponerla en marcha y poder realizar un adecuado seguimiento

Lo mencionado anteriormente no implica la Contabilidad Financiera y de Gestión se traten en forma aislada, la contabilidad de gestión parte de la contabilidad financiera y se retroalimentan mutuamente para garantizar la fiabilidad de la información, su comparación y su relevancia.

Actualmente los gerentes buscan información sobre factores claves para el éxito, estudiando el cómo se hacen las cosas, con una visión centrada en el largo plazo, considerando que el desempeño global de la organización no depende de medidas financieras sino que se requiere una evaluación cualitativa de diferentes aspectos

Respecto a lo anterior, el Cuadro de Mando Integral es una herramienta de información dentro de las organizaciones, facilita la toma de decisiones y planes de acción dentro de las distintas áreas, considera aspectos no solo cuantitativos, sino también cualitativos, es por ello necesario que la información contenida y resumida en el mismo, sea lo más adecuada, relevante y precisa posible, dando una visión general de la situación de la empresa.

Este sistema de gestión desarrollado dentro de un marco confiable de control interno, minimizaría las desviaciones y riesgos, permitiendo anticiparse en lo posible a la detección de alteraciones a lo establecido, permitiendo a la gerencia asegurar una mayor efectividad y eficiencia de las operaciones y obtener mayor confiabilidad de los reportes internos e información interna obtenida que luego tendrán en consideración para la toma de decisiones

Para concluir, si consideramos a la empresa como una organización con ética gerencial, entonces, se debe considerar factor clave al “director” quien es capaz de interrelacionar un

conjunto de elementos que configuran el proceso de constitución de la organización y la comprensión de sus finalidades y quien participa en el proceso de toma de decisiones. Es el quien dará nacimiento a una moral, la cual tendrá efectos multiplicadores para el sistema organizacional y el entorno empresarial.

Hoy se requiere de empresas que tengan por meta en realidad satisfacer necesidades sociales sin engaños, dentro de un marco moral de respeto a los derechos de consumidores, empleados y proveedores, y si está diseñada según este esquema y lo demuestra con su funcionamiento, las decisiones que tomen quienes trabajen en ella serán correctas desde un punto moral sin necesidad de esfuerzos y sacrificios

Así está claro para todos los integrantes de la organización que la empresa tiene obligaciones sociales, las cuales trascienden sus funciones económicas, para ello, se debe comprender, que la organización está conformada por procesos gerenciales, en relación a los cuales importa especialmente el de toma de decisiones y su interrelación con el conjunto de elementos que configuran sus constitución y la comprensión de sus finalidades como clave para consolidar su funcionamiento bajo un enfoque ético.

## V. BIBLIOGRAFÍA

- **Anthony, Robert y Govindarajan, Vijay.** (2003). *Sistemas de Control de Gestión*. Mc Graw Hill. Madrid.
- **Albert Díaz, M. E.; Hernández Torres, M.**(2004). *El Cuadro de Mando Integral para la implementación y control estratégico. Experiencias..* pp.59-63
- **Albert Díaz, M.E; Hernández Torres, M.** (2008) *Sistema de Control de Gestión para la Integración Estratégica.. Ingeniería Industrial*, vol. XXIX, núm. 1, pp. 19-23.
- **Cárdenas Saravia T.** (2007) *Cuadro de Mando Integral como una Herramienta de Planificación Estratégica Perspectivas*, núm. 19, pp. 75-92.
- **Chacón G.** (2007) *La Contabilidad de Costos, los Sistemas de Control de Gestión y la Rentabilidad Empresarial. Actualidad Contable Faces*, vol. 10, núm. 15, pp. 29-45.
- **Committe of Sponsorong Organizations** (1992, 2004) *Informe COSO I, Informe COSO II.*
- **Cortina, A.** (1996). *Ética de la Empresa*. Edit. Trotta, Madrid.
- **Dapena (s.f).** *Contabilidad Gerencial*
- **Dextre Flores J C; Del Pozo Rivas R S** (2012) *¿Control de gestión o gestión de control? Contabilidad y Negocios*, vol. 7, núm. 14, pp. 69-80.
- **Dos Reis, A M y otros** (2013) *Utilización de Artefactos de Contabilidad Gerencial en las Sociedades Cooperativas Agropecuarias de Minas Gerais y su Relación con Porte y Desempeño Financiero Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, vol. 7, núm. 4,

octubre-diciembre, 2013, pp. 356-372 – Academia Brasileira de Ciências Contábeis  
Brasília, Brasil

- **Evia Puerto, M (2006)** ¿Es la contabilidad administrativa una herramienta útil para desarrollar la competitividad de las empresas? Contaduría y Administración, núm. 219, mayo-agosto, 2006, pp. 146-166 Universidad Nacional Autónoma de México Distrito Federal, México.
- **Fernández E, Pino L.** (2005) Filosofía y ética gerencial para las empresas del siglo XXI Telos, vol. 7, núm. 1, pp. 37-50.
- **García Norbeto y Fregona, Rosana** (2003) Contabilidad Gerencial. Advocatus.
- **Kaplan, Robert S. y Norton, David P.** (2000) Cuadro de Mando Integral (The Balanced Scorecard). Ediciones Gestión 2000. 2ª Edición. Barcelona, España.
- **Rivas Márquez, G (2011)** Modelos contemporáneos de control interno. Fundamentos teóricos- Observatorio Laboral Revista Venezolana, vol. 4, núm. 8, julio-diciembre, 2011, pp. 115-136 -Universidad de Carabobo -Valencia, Venezuela
- **Morillo M. M** (2004) Indicadores No Financieros de la Contabilidad de Gestión: Herramienta del Control Estratégico Actualidad Contable Faces, vol. 7, núm. 8, pp. 70-84.
- **Plasencia Asorey C.** (2010) El Sistema de Control Interno: garantía del logro de los objetivos. Medisan vol. 14, núm. 5, pp. 586-590.
- **Rivas Márquez, G(2011)**Modelos contemporáneos de control interno. Fundamentos teóricos. Observatorio Laboral Revista Venezolana, vol. 4, núm. 8, julio-diciembre, 2011, pp. 115-136

- **Vega-de la Cruz, L. O; Nieves-Julbe, A. F** (2016) Procedimiento para la Gestión de la Supervisión y Monitoreo del Control Interno. **Ciencias** Holguín, vol. XXII, núm. 1, pp. 1-19.
  
- **Velez, J.** (1998). Ética y Filosofía Gerencial. Colección Loyola, Bogotá.