



**UNIVERSIDAD NACIONAL DE CÓRDOBA**

**FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS**

**ESCUELA DE GRADUADOS**

***ESPECIALIZACIÓN EN CONTABILIDAD SUPERIOR Y AUDITORÍA***

**CONTABILIDAD DE GESTIÓN EN PYMES DEL SECTOR SALUD.**

**EL CASO DE IMPLANTES QUIRÚRGICOS SA.**

Autores: Cra. Gioda Laura Elízabet

Tutor: Dr. Dapena Juan Lucas

Córdoba, Junio 2021.



CONTABILIDAD DE GESTIÓN EN PYMES DEL SECTOR SALUD. EL CASO DE IMPLANTES QUIRÚRGICOS SA. por Laura Elízabet Gioda se distribuye bajo una [Licencia Creative Commons Atribución-NoComercial 4.0 Internacional](https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/).

## AGRADECIMIENTOS

- A mi tutor Dr. Lucas Dapena Fernández por su predisposición y acompañamiento lo largo del desarrollo de este trabajo final.
- A la Dra. Eliana Werbin, Directora de la Especialidad, por su apoyo constante durante el cursado de la carrera.
- A todo el cuerpo docente, especialmente al Dr. Juan A. Argüello, quien nos guió en la ejecución de este trabajo final estando en todos los detalles.
- A la empresa GSBIO de Implantes Quirúrgicos SA, especialmente a su Presidente Leonardo Venturelli, por brindarme la información necesaria para el desarrollo del trabajo.

## DEDICATORIA

A mi esposo por el apoyo constante en todo lo que emprenda de manera personal y profesional, por alentarme a seguir capacitándome y por su paciencia y tolerancia a lo largo del camino.

## RESUMEN

El objetivo de este trabajo fue determinar la importancia de la aplicación de herramientas de Contabilidad de Gestión en la Pyme Implantes Quirúrgicos SA, para lograr la mejora en la toma de decisiones. La contabilidad de gestión se gestó por una necesidad como consecuencia de los cambios sociales, económicos, tecnológicos que fueron sucediéndose en el mundo a través del tiempo y evolucionó aportando las herramientas necesarias a las nuevas formas de gestión de las organizaciones. El control interno y de gestión son necesarios y debe valorarse para una efectiva gestión. La dirección debe contemplar implementar y mantener un buen sistema de gestión del control para una administración eficiente. Como herramienta de la contabilidad de gestión, el CMI es fundamental para la gestión de una organización. Sin ser un instrumento complejo, se adapta a la necesidad de cada empresa, permite tener factores importantes y decisivos, imprescindibles para la toma de decisiones, plasmados en un mismo lugar: misión, estrategia, objetivos, indicadores, etc. para su posterior medición y control. La contabilidad de gestión, mediante sus herramientas, se constituye entonces en un factor decisivo para guiar a la toma de decisiones a la mejora continua.

- Palabras claves: Cuadro de mando integral. Herramientas de contabilidad de gestión. Control de gestión.

## ABSTRACT

The objective of this work was to determine the importance of the application of Management Accounting tools in the SME Implantes Quirúrgicos SA, to achieve improvement in decision-making. Management accounting was created out of necessity as a consequence of the social, economic, and technological changes that were happening in the world over time and it evolved providing the necessary tools to the new forms of management of organizations. Internal and management control are necessary and must be assessed for effective management. Management should consider implementing and maintaining a good control management system for efficient administration. As a management accounting tool, the BSC is essential for the management of an organization. Without being a complex instrument, it adapts to the needs of each company, it allows to have important and decisive factors, essential for decision-making, reflected in the same place: mission, strategy, objectives, indicators, etc. for subsequent measurement and control. Management accounting, through its tools, then becomes a decisive factor to guide decision-making to continuous improvement.

- Keywords: Balanced scorecard. Management accounting tools. Management control.

## ÍNDICE

INTRODUCCIÓN .....	1
METODOLOGÍA .....	4
1- Estudio exploratorio bibliográfico sobre Contabilidad de Gestión:.....	4
2- Estudio exploratorio bibliográfico sobre control interno y de gestión en Pyme sector salud. ....	4
3- Estudio exploratorio bibliográfico sobre Cuadro de Mando integral. ..	5
4- Estudio descriptivo de la Pyme Implantes Quirúrgicos SA. ....	5
5- Aplicación de lineamientos de contabilidad de gestión aplicada a Implantes Quirúrgicos S.A. ....	6
RESULTADO Y DISCUSIÓN.....	7
1-Estudio exploratorio bibliográfico sobre Contabilidad de Gestión.....	7
ORIGEN Y EVOLUCIÓN.....	8
HERRAMIENTAS DE CONTABILIDAD DE GESTIÓN.....	9
2-Estudio exploratorio bibliográfico sobre control interno y de gestión en Pyme. ....	16
CONTROL INTERNO.....	17
CONTROL DE GESTIÓN.....	21
PYMES Y SISTEMAS DE CONTROL INTERNO.....	25
3-Estudio exploratorio bibliográfico sobre Cuadro de Mando integral. .	27
CARACTERÍSTICAS.....	28
ESTRUCTURA.....	29
4-Estudio descriptivo de la Pyme Implantes Quirúrgicos SA. ....	38
a- Unidad de análisis: área directiva y sectores gerenciales.....	42
b- Variables: .....	42
5-Aplicación de lineamientos de contabilidad de gestión aplicada a Implantes Quirúrgicos S.A. ....	54
CONCLUSIONES. ....	60
BIBLIOGRAFÍA.....	62

## INTRODUCCIÓN

La práctica de la contabilidad tiene indicios de aplicación desde épocas muy antiguas. En un principio podía resumirse en meros cálculos y transacciones, pero a través del tiempo, la globalización ha requerido su evolución, logrando entre otros aspectos, estrategias para optimizar procesos empresariales innovadores, destacando la importancia del control y la gestión; conocida dicha técnica como contabilidad de gestión (Mite Albán, 2018).

Según Morillo M. (2004), numerosas empresas solo utilizan indicadores financieros, como los relacionados con los ingresos obtenidos o costos abatidos, como único elemento para medir su éxito. La información generada entonces es incompleta y muchas veces como consecuencia dichas entidades no logran la sostenibilidad en el mercado. Es entonces cuando la información generada por la Contabilidad de Gestión cobra importancia, ya que, entre otros factores, facilita el proceso administrativo. Además, el autor agrega que dicha información puede ser presentada a los usuarios como indicadores financieros e indicadores no financieros (indicadores cualitativos), resultando éstos últimos en elementos fundamentales para que las organizaciones puedan desarrollar ventajas competitivas y lograr la mejora continua.

De acuerdo al contenido generado y expuesto en el informe COSO I, 1992, citado por Dextre Flores y Del Pozo Rivas (2012), se indagó en este trabajo sobre el control interno de gestión. Dicho informe lo define como *“un proceso efectuado por el consejo de administración, la dirección y el resto del personal de una entidad, diseñado con el objeto de proporcionar un grado de seguridad razonable en cuanto a la consecución de objetivos”* y establece 3 categorías en las que se analizará dicho proceso:

- Eficacia y eficiencia de las operaciones



- Fiabilidad de la información financiera
- Cumplimiento de la leyes y normas que sean aplicables”

Para aplicar el trabajo de campo a Implantes Quirúrgicos SA, se identificaron los procesos de acuerdo a los componentes de la estructura del modelo COSO:

1. Ambiente de Control
2. Evaluación de Riesgos
3. Actividades de Control
4. Información y Comunicación
5. Supervisión

Se definió a su vez la importancia de la contabilidad de gestión en la Pyme en estudio, incorporando como herramienta de gestión el Cuadro de Mando Integral, desarrollado en 1992 por los economistas norteamericanos Robert Kaplan y David Norton. El empleo de esta herramienta de gestión estratégica, permitirá con su implementación, relacionar y tener bajo control aquellas medidas que representan las variables claves para dirigir un negocio.

De acuerdo al desarrollo de Kaplan R. y Norton D., citados por Sánchez Vázquez, Vélez Elorza, Araujo Pinzón (2016), el CMI establece 4 perspectivas para una mejor organización y diseño de los objetivos de la organización, que se aplicarán a Implantes Quirúrgicos SA:

- Perspectiva financiera.
- Perspectiva del cliente.
- Perspectiva del proceso interno.

-Perspectiva de innovación y aprendizaje.

Se formuló el mapa estratégico, con los objetivos estratégicos e indicadores dentro de las perspectivas anteriormente fijadas, sin llegar a la implementación, medición que según Castaño B. J., Arias Montoya, L.; Lanzas Duque, A. (2006) ha sido de gran preocupación por líderes empresariales, pero ayudará a lograr las metas fijadas y monitorear la información y los resultados obtenidos para el mejor desempeño en la vida de Implantes Quirúrgicos S.A.

El objetivo de este trabajo fue determinar la importancia de la contabilidad de gestión de la Pyme Implantes Quirúrgicos SA. para lograr la mejora en la toma de decisiones.

## METODOLOGÍA

### **1- Estudio exploratorio bibliográfico sobre Contabilidad de Gestión:**

Se investigó material bibliográfico relacionado con contabilidad de gestión, de acuerdo a los siguientes autores:

- Albert Díaz y Hernández Torres (2004).
- Caldera, Baujín Pérez, Ripoll, Vladimir (2007).
- Dapena y Jaimez (2020).
- Mite Albán (2018).
- Morillo M. (2004).
- Ripoll y Urquidi (2010).

### **2- Estudio exploratorio bibliográfico sobre control interno y de gestión en Pyme sector salud.**

Este estudio se llevó a cabo con el material bibliográfico de los siguientes autores:

- Dextre Flores y Del Pozo Rivas (2012).
- Hernández (2018).
- Pirela (2005)
- Uc Heredia, García Pérez de Lema, Bastida A. (2008).
- Vega de la Cruz y Nieves (2016).

### **3- Estudio exploratorio bibliográfico sobre Cuadro de Mando integral.**

Se analizó para este estudio material de los siguientes autores:

- Castaño B., Arias Montoya y Lanzas (2006).
- Dapena y Jaimez (2020).
- Morillo M. (2004).
- Sánchez Vázquez, Vélez Elorza, Araújo Pinzón (2016).

### **4- Estudio descriptivo de la Pyme Implantes Quirúrgicos SA.**

**a- Unidad de análisis:** área directiva y sectores gerenciales.

**b- Variables:**

1. Estructura organizativa de la empresa.
2. Objetivos, Políticas y Estrategias: análisis de la misión, visión, políticas, estrategias y objetivos.
3. Análisis del entorno mediato e inmediato, interno y externo.
4. Sistemas de Información: generadores de información con los que operan en la empresa incluyendo el sistema administrativo contable.
5. Procesos: Relevamiento de los principales procesos que se llevan a cabo.
6. Control Interno: Relevamiento de controles internos.

**C-Técnica:** El relevamiento se llevó a cabo mediante evaluación documental de Estatuto y manuales de procesos, entrevistas con los responsables/gerentes, directores y presidente de la S.A., e inspecciones visuales.

### **5- Aplicación de lineamientos de contabilidad de gestión aplicada a Implantes Quirúrgicos S.A.**

Para la aplicación se confeccionó un mapa estratégico de la organización, para obtener los objetivos para cada una de las perspectivas. Se formularon los indicadores de gestión correspondientes.

Se analizó material bibliográfico de los siguientes autores:

- Dapena y Jaimez (2020).

## RESULTADO Y DISCUSIÓN

### 1-Estudio exploratorio bibliográfico sobre Contabilidad de Gestión.

La práctica de la contabilidad tiene indicios de aplicación desde épocas muy antiguas. Si bien el origen de la práctica contable se remonta a la época egipcia o romana, es en el siglo XV en que se comienzan a configurar de manera teórica las bases de la misma; el autor fue Fray Luca Paccioli en 1494, mediante su obra "La Summa de Arithmética, Geometría Proportioni et Proportionalitá" en la que se deja plasmada por primera vez el concepto de partida doble.

En un principio podía resumirse en meros cálculos y transacciones pero a través del tiempo la globalización ha requerido su evolución, consiguiendo entre otros aspectos, estrategias para optimizar procesos empresariales innovadores, destacando la importancia del control y la gestión interna: dicha técnica es conocida como contabilidad de gestión (Mite Albán, 2018).

Esta rama de la contabilidad está dirigida a:

- satisfacer necesidades de información de manera interna en la organización, puntualmente sectores gerenciales, directores y mandos medios.
- generar un feedback y posterior control sobre el desempeño de las actividades
- presentar información de manera oportuna para que los usuarios tomen puedan tomar decisiones objetivas sobre el presente y futuro de la organización.
- brindar información, no sólo financiera, sino también no financiera, relacionada a distintos aspectos importantes y necesarios para la toma de decisiones (Dapena y Jaimez, 2020).

## ORIGEN Y EVOLUCIÓN

La contabilidad de gestión surgió en el s. XIX con el objetivo de brindar información a directores y propietarios para un correcto manejo de empresas que fueron evolucionando con el tiempo (Dapena y Jaimez, 2020). Esta nueva práctica contable se sumó a las ya conocidas contabilidad financiera y de costos, pero desempeñando un papel muy importante en el desarrollo organizacional de una empresa con su aplicación, y logrando de acuerdo a Azudin & Mansor (Caldera, Baujín Pérez, Ripoll, Vladimir, 2007) que de la mano del inminente desarrollo de los mercados se obtenga no solo información financiera sino el valor agregado necesario permitiendo control, planeación, pronóstico, integración y gestión para un óptimo desempeño.

Du Pont Powder Company (empresa multinacional de origen estadounidense perteneciente a la rama de industria de la química), y General Motors (empresa multinacional de origen estadounidense perteneciente a la rama automotriz) fueron las dos compañías que comenzaron a desarrollar prácticas de contabilidad de gestión, caracterizadas con conceptos como la descentralización vía organización funcional o multidivisional, o el ROI como medida de rendimiento, entre otros (Caldera, Baujín Pérez, Ripoll, Vladimir, 2007).

Du Pont, por su parte fue escenario de la primera integración total de actividades, de manera que lograron que toda la cadena productiva se encontrara en el mismo lugar. Como consecuencia de esta evolución, también lo hicieron los sistemas contables para poder satisfacer las necesidades de información de estas grandes empresas (Dapena y Jaimez, 2020).

Fueron entonces los directivos de dicha compañía quienes crearon la fórmula del ROI (retorno sobre la inversión) que en un principio ayudó a brindar información sobre la medida de éxito de cada unidad operativa.

Posteriormente con el surgimiento de compañías multidivisionales, la fórmula pasó a cumplir dos objetivos claro en función de las tasas del retorno de la inversión, tal como lo mencionan Dapena y Jaimez (2020): asignar capital a nuevas inversiones y financiar necesidades de capital de inversiones ya existentes.

Mencionan los autores, que General Motors por su parte, utilizó la fórmula del ROI cuando la tasa ya había pasado a convertirse en una indicadora que reflejaba la capacidad de los directores de administrar el capital asignado. Además, pasaron a considerarse los mismos directores los responsables de la rentabilidad y retorno de capital de sus áreas.

En los '90, después de años de los primeros indicios de Contabilidad de Gestión existía aún poca evidencia de la práctica de esta técnica contable, y un desajuste entre la teoría y la práctica ya que la primera no se había desarrollado de manera que pudiera influir en la segunda. Es entonces que en las últimas dos décadas se comenzó a observar el crecimiento en la investigación sobre los sistemas de información para la gestión en general (Ripoll y Urquidi, 2010).

## **HERRAMIENTAS DE CONTABILIDAD DE GESTIÓN**

Se mencionan a continuación algunas herramientas utilizadas en el desarrollo de la contabilidad de gestión.

### ➤ SISTEMAS DE INFORMACIÓN

El sistema de información utilizado puede estar integrado en un todo o pueden existir sistemas de información separados, cada uno con sus objetivos, usuarios y criterios de valoración (Ripoll y Urquidi 2010).



La contabilidad de gestión tiene objetivos distintos a la contabilidad financiera; mientras que para la segunda el objetivo es la obtención de los estados financieros, para la primera es suministrar datos relevantes y oportunos para la toma de decisiones a nivel gerencial. La tabla 1 muestra las principales diferencias entre ambas, incluyendo a la contabilidad de costos a la par de la de gestión.

**Tabla 1.**

*Diferencia entre Contabilidad financiera y Contabilidad de costes y de gestión.*

	Contabilidad Financiera	Contabilidad de gestión y de costes
<b>Usuarios</b>	Externos e internos	Solo internos
<b>Objetivos</b>	Imagen fiel	Utilidad
<b>Requisitos principales</b>	Fiabilidad, objetividad y verificabilidad	Relevancia y oportunidad
<b>Carácter de la información</b>	Financiera y agregada	Financiera y no financiera, y detallada
<b>Normalizada/regulada</b>	Sujeta a regulación	No regulada
<b>Se concreta en</b>	Estados financieros formalizados	Múltiples documentos no formalizados
<b>Frecuencia de los informes</b>	Una vez al año	Frecuente (según necesidad de los directivos)

*Nota.* Tomado de Ripoll y Urquidí (2010).

Es por esto que de acuerdo a Ripoll y Urquidí (2010), Kaplan señala que un solo sistema de información no podría satisfacer las necesidades de información de una empresa.

Sin embargo, en la actualidad las organizaciones normalmente operan con un sistema de información único e integrado, pudiendo emitir información necesaria tanto para la contabilidad financiera como la de gestión, ya que la última se prepara con las bases de la primera.

De cualquier manera es necesario aclarar que es fundamental contar con un adecuado sistema de información para la gestión, debiendo satisfacer las necesidades de la gerencia y/o de quienes tomen las decisiones.

De acuerdo a Dapena y Jaimez (2020), los objetivos a los que se debe apuntar con el sistema de información son los siguientes:

- 1) *Complementar los objetivos de corto y largo plazo dentro de la empresa.*
- 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.*
- 3) *Reflejar la información útil para la toma de decisiones en función de la estrategia implementada por la empresa.*
- 4) *Realizar una adecuado feedback de la gestión de la empresa teniendo en cuenta no sólo los aspectos internos sino también analizando las condiciones externas que enfrenta la empresa.*
- 5) *Encadenar todas las actividades de la empresa de manera que se establezca una relación causa efecto entre las mismas.*
- 6) *Permitir que cada trabajador entienda cómo su trabajo contribuye a que la empresa cumpla con sus objetivos.*
- 7) *Reflejar adecuadamente los costos de los servicios y/o productos de la empresa.*

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

➤ CONTABILIDAD DE COSTOS

La importancia de la información suministrada por los sistemas de costos diseñados por la contabilidad de gestión, recae en la facilitación del proceso administrativo en las etapas de: planeación, control y toma de decisiones, por proporcionar dicha información de manera oportuna y sistemática (Morillo M., 2004).

De acuerdo a Ripoll y Urquidi (2010), los objetivos actuales de esta contabilidad se relacionan con la obtención de información de perspectiva a corto plazo, y se mencionan a continuación:

1) calcular los costos de productos o servicios prestados, y el consiguiente resultado de su venta, el cual es el objetivo clásico de la contabilidad de costos. Su perspectiva temporal es fundamentalmente el pasado, sin embargo la información puede valer para el futuro.

2) El control de la gestión de la empresa, evaluándose de forma periódica el cumplimiento de los objetivos establecidos a través de presupuestos, para tomar las decisiones correctoras correspondientes.

3) La toma de decisiones.

➤ PRESUPUESTOS

Mencionan Abernethy y Brownell citados por Ripoll y Urquidi (2010), que los presupuestos son “previsiones cuantitativas sobre el futuro a corto plazo de la empresa”.

La importancia de los mismos de acuerdo a éstos autores, se puede resumir en los siguientes puntos:

- Posibilitan prever el futuro
- Ayudan al control y evaluación la gestión de la empresa para tomar las medidas correctoras pertinentes, a fin de mejorar los resultados de la gestión
- Permiten la planificación de todas las actividades que la empresa debe desarrollar en un período determinado,
- Representan el medio idóneo para la implementación de las estrategias,
- Significan de acuerdo a Abernethy y Brownell el instrumento principal del sistema de contabilidad de gestión y se usa como un medio para la coordinación y transmisión de las prioridades estratégicas
- Son un medio de comunicación entre la alta gerencia y los niveles más bajos de gestión, mencionan Hansen y Van der Stede que permite de acuerdo a Simons un continuo intercambio de conocimientos.

#### ➤ INDICADORES FINANCIEROS / NO FINANCIEROS

Morillo M. (2004) señala que las empresas planifican a modo de prevención y adaptación a cambios externos e internos de la organización, para la fijación de objetivos, programas, y la contribución a la motivación del personal al facilitar la comunicación y la coordinación de las operaciones y actividades programadas.

Ramirez citado por Morillo M. (2004) menciona que durante todas las fases de la toma de decisiones, la información suministrada por la contabilidad de gestión es de suprema importancia. Los indicadores toman importancia

en la etapa final de la toma de decisiones. Al advertir un problema, se proponen y seleccionan alternativas; y para la etapa de la puesta en práctica de las mismas y realizar un correcto seguimiento, es cuando se necesitan los mismos, a fin de obtener el mayor provecho de los recursos.

Los indicadores no financieros son recopilados por los encargados de líneas de las áreas funcionales de la cadena de valor interna de la empresa. Deben establecerse de manera sencilla para una mejor interpretación de resultados y utilización para lograr mejora continua de la organización.

Es común encontrar resistencia a su uso debido a que suele ser complicado establecer relaciones con resultados económicos; es por eso que se recomienda comunicar a todos los miembros de la organización para lograr el compromiso de todos (Morillo M., 2004)

Para la contabilidad de gestión son tan importantes los indicadores financieros como los no financieros. Ambos se valoran con la herramienta Cuadro de Mando Integral.

Se desarrollará con amplitud este tema en la metodología 3.

### ➤ CUADRO DE MANDO INTEGRAL

El Cuadro de Mando Integral o Balanced Scorecard es una herramienta de control de gestión estratégico, que contribuye a alinear los esfuerzos de cambio en torno a la estrategia planteada (Albert Díaz y Hernández Torres, 2004). Fue desarrollado por Robert Kaplan y David Norton en 1992 para dar respuesta a un mejor monitoreo de la implementación de la estrategia empresarial y que resultó necesario al incorporar indicadores no financieros, además de los ya utilizados financieros (Dapena y Jaimez, 2012).

El CMI establece 4 perspectivas para una mejor organización y diseño de los objetivos de la organización, que se aplicarán a Implantes Quirúrgicos SA:

- Perspectiva financiera.
- Perspectiva del cliente.
- Perspectiva del proceso interno.
- Perspectiva de formación y crecimiento.

Esta herramienta se desarrollará en profundidad en la metodología 3.

#### ➤ NUEVAS TÉCNICAS DE GESTIÓN EN LA ACTUALIDAD

Como consecuencia de las limitaciones de los sistemas tradicionales para enfrentar los cambios que se han producido en el entorno y por lo tanto en sistemas organizativos de las empresas, han surgido nuevas técnicas, prácticas o herramientas según Kaplan, citado por Ripoll y Urquidí, 2010.

Las técnicas más utilizadas en la actualidad, de acuerdo a los autores arriba mencionados, se determinaron después de encuestas en 70 países de todos los continentes, dando como resultado lo siguiente que la media de utilización de las mismas es la siguiente:

- 1) Planificación estratégica (88%)
- 2) CRM (Customer Relation Management) (84%)
- 3) Segmentación de clientes (82%)
- 4) Benchmarking (81%)

- 5) Outsourcing (77%)
- 6) Reingeniería de procesos (69%)
- 7) Gestión del conocimiento (69%)
- 8) Cuadro de mando integral (66%)
- 9) tq Management (64%)

Más allá de que con esos porcentajes se puede apreciar por cuál herramienta se inclinan más o menos las organizaciones, se puede advertir que no hay una que se considere como la más eficiente y completa que represente una solución por si misma (Ripoll y Urquidi, 2010).

En síntesis, la contabilidad de gestión se gestó por una necesidad como consecuencia de los cambios sociales, económicos, tecnológicos que fueron sucediéndose en el mundo a través del tiempo. No existe una sola forma de implementar la contabilidad de gestión, por lo que cada organización adopta la técnica que funcione en su organización y proporcione la información necesaria para la toma de decisiones y la mejora continua. El mundo evolucionó y así también lo tuvo que hacer la contabilidad para aportar las herramientas necesarias a las nuevas formas de gestión de las organizaciones.

## **2-Estudio exploratorio bibliográfico sobre control interno y de gestión en Pyme.**

## CONTROL INTERNO

El control interno fue definido por el COSO (The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission), como: un proceso, ejecutado por el consejo de directores, la administración y otro personal de una entidad, diseñado para proporcionar seguridad razonable con miras a la consecución de objetivos en las siguientes categorías:

- Efectividad y eficiencia de las operaciones
- Confiabilidad en la información financiera
- Cumplimiento de las leyes y regulaciones aplicables (Dextre Flores y Del Pozo Rivas; 2012)

Pirela, 2005 afirma que el máximo responsable de llevar a cabo el trabajo del control interno es la gerencia. Menciona también que el mismo se considera la base sobre la cual descansa la confiabilidad de un sistema administrativo y contable, mediante el cual se determina si existe o no una seguridad razonable en las operaciones reflejadas de los estados financieros y administrativos.

El control interno puede ser contable o administrativo. El primero tiene como objetivo salvaguardar los activos y asegurar la fiabilidad de los registros financieros. Los mismos deben diseñarse de manera tal que brinden seguridad razonable y que faciliten la preparación de los estados financieros de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados. El segundo, el control administrativo, está relacionado con normas y procedimientos correspondientes a la eficiencia operativa y adhesión a políticas aprobadas por los niveles de dirección de la empresa, mediante la elaboración y aplicación de técnicas de dirección y verificación de sistemas de información que contribuyen al mejoramiento de las funciones internas de la organización (Pirela; 2005).



### ➤ OBJETIVOS DEL CONTROL INTERNO

Los objetivos que debe perseguir el control interno de acuerdo a Pirela, 2005 son:

- Garantizar la eficacia, eficiencia y economía de las operaciones de la organización, promoviendo y facilitando la correcta ejecución actividades establecidas.
- Proteger los recursos de la organización, administrándolos adecuadamente ante riesgos potenciales que los puedan afectar.
- Velar por que todas las actividades y recursos de la organización estén dirigidos al cumplimiento de los objetivos preestablecidos.
- Garantizar oportunamente la correcta evaluación y seguimiento de la gestión de la organización.
- Asegurar la oportunidad, claridad y confiabilidad de los registros e información que respaldan la gestión de la organización.
- Definir y aplicar medidas para corregir y prevenir los riesgos, detectando las desviaciones que puedan comprometer el logro de los objetivos programados.
- Garantizar que el sistema de control interno disponga de sus propios mecanismos de verificación y evaluación.
- Velar por que la organización disponga de instrumentos y mecanismos de planeación, para el diseño y desarrollo organizacional.

### ➤ CARACTERÍSTICAS DEL CONTROL INTERNO

Según Cepeda, citado por Pirela, 2005, el control interno se ejecuta dentro de la empresa tomando en consideración las siguientes características:

- La responsabilidad de establecer, mantener y perfeccionar el sistema de control interno, que debe adecuarse a la naturaleza, la estructura y la misión de la organización, corresponde a la máxima autoridad de la organización. Es la Dirección la que planifica, organiza y dirige las acciones para tener una seguridad razonable de que los objetivos serán alcanzados. Es también quién establece y mantiene una cultura de la Organización
- Es función de la auditoría interna, evaluar de manera independiente la eficacia, efectividad y aplicabilidad del sistema de control interno de la organización. Es una actividad de apoyo al Directorio y a las Gerencias a quien les propone recomendaciones para mejorarlos.
- El control interno debe diseñarse para prevenir errores y fraudes. De cualquier manera no existe control interno sin fallas.
- Los mecanismos de control se deben encontrar en todas las normas y procedimientos de la organización.
- El control interno es inherente al desarrollo de las actividades de la organización.

#### ➤ ESTRUCTURA DE CONTROL

El modelo COSO, describe la estructura de control mediante cinco componentes que forman parte de un diseño de control que es establecido por los responsables de la administración de una organización, de acuerdo a sus objetivos.

Los cinco componentes de la estructura de control, establecidos en el Informe Coso, 2005 citado por Dextre Flores y Del Pozo Rivas; 2012, son:

- **AMBIENTE DE CONTROL:** corresponde a la organización y su comportamiento, incluyendo a la gente como esencia de cualquier negocio, sus atributos individuales, incluyendo la integridad, los valores éticos y la competencia (todos los niveles jerárquicos desde la alta dirección hasta los niveles más bajos) y el ambiente en el que operan. Tanto la estructura de control como la cultura del mismo en el ambiente, deben ser formuladas por la organización de manera que todo esté en concordancia con sus los fines y objetivos de la misma.
- **VALORACIÓN DE LOS RIESGOS:** la organización debe advertir los riesgos y enfrentarlos. Al desarrollar las actividades, se ejecutan operaciones y procesos. En cada uno de ellos están presentes los riesgos; es por eso que la entidad debe establecer los mecanismos necesarios para: identificar, analizar y administrar los riesgos. ¿De qué manera? Analizando y valorando los factores de riesgo, pueden establecerse mecanismos de control mediante el modelo adoptado que disminuya los riesgos y sirva a los intereses de la organización.
- **ACTIVIDADES DE CONTROL:** son las políticas y procedimientos que se establecen para verificar que las acciones impuestas por la administración para manejar los riesgos, están siendo aplicadas efectivamente. Siempre en pos del logro de los objetivos planteados de la organización. ¿Cómo lograrlo? Los manuales de sistemas y procedimientos cumplen esa función, ya que relacionado a las actividades a desarrollar en la entidad, están vinculados los controles que aseguran la realización de las mismas en cada etapa.
- **INFORMACIÓN Y COMUNICACIÓN:** Los sistemas de información permiten la comunicación y coordinación de sus integrantes de manera efectiva y eficiente dentro de la organización. Es por ésto, que los sistemas de información y comunicación se interrelacionan. ¿Cómo? Permitiendo que el personal capture e intercambie la información necesaria para administrar, dirigir y controlar las

operaciones. Una organización bien informada significa una organización que está atenta al desenvolvimiento de actividades, desempeños, acontecimientos, logros y riesgos potenciales.

- **MONITOREO:** debe monitorearse el proceso total y se deben considerar hacer las modificaciones necesarias. Se hace referencia a la supervisión que la administración hace sobre la eficacia del control. ¿Cómo? Mediante un organismo que le informe a la administración si el control se cumple y si se aseguran las actividades. Como consecuencia, la entidad podrá ajustar o reformular de ser necesario, algún componente del control.

#### ➤ AUDITORÍA INTERNA

La auditoría interna desempeña su tarea como supervisora y asesora del sistema de control interno, para el alcance de los objetivos propuestos por la organización. Vela en representación del gobierno corporativo de la misma, constituyendo un mecanismo de seguridad para tener certeza sobre la confiabilidad de su control interno, su diseño y su funcionamiento (Hernández;2018)

La auditoría interna está integrada al sistema de control interno en las organizaciones. Entre sus funciones están la de evaluar y controlar cómo funciona el control establecido por otros. Las organizaciones deben ser las primeras encargadas de la autogestión y autoevaluación de su sistema, partiendo del modelo COSO (Hernández;2018).

### **CONTROL DE GESTIÓN**

El control, al aplicarse a los distintos procesos que existen en una organización, se puede denominar de diversas maneras: de gestión,

administrativo, financiero, de calidad, de producción, empresarial, interno. El objetivo es similar: verificar lo planificado, medir y comparar, detectar desviaciones y establecer medidas correctivas.

Numerosos autores encuentran al control, como función de la gestión empresarial.

De acuerdo a Vega de la Cruz y Nieves, 2016, el Control de Gestión puede considerarse como la función de analizar el cumplimiento del proceso administrativo, haciendo hincapié fundamentalmente en la etapa del control del mencionado proceso. El análisis del proceso administrativo permite evaluar y comprender el cumplimiento del control en las organizaciones.

Agregan los autores que el Control de Gestión es responsabilidad de la Alta Dirección. Comienza con el control de sus propias gestiones por lo que no puede ser considerado como un instrumento para ser aplicado hacia afuera.

Con respecto a su aplicación, el menor nivel de jerarquía en la que aplicará este tipo de control, se relacionará al grado de descentralización, el alcance del mismo, y el grado de poder con el que cuenten dichos niveles.

#### ➤ OBJETIVOS DEL CONTROL DE GESTIÓN.

Algunos autores como Gámez Iglesias y Hernández Torres, citado por Vega de la Cruz y Nieves, 2016, mencionan que el principal objetivo del control de gestión es la *verificación del plan*, contemplando también la verificación de instrucciones y principios para el óptimo logro del cumplimiento de los objetivos de la organización.

Por otra parte los autores antes mencionados consideran la *rectificación de errores* como su papel esencial, señalando debilidades, detectando

desviaciones e impidiendo el desarrollo de errores, lo que hace de este proceso un desarrollo continuo e infinito.

*El control de gestión debe estar orientado a los resultados* ya que son la síntesis de una adecuada integración de técnicas, herramientas y métodos de manera efectiva. Debe estar encaminado a la evaluación final de determinadas áreas o funciones (Vega de la Cruz y Nieves; 2016).

Los resultados a conseguir a los que debe orientar el control de gestión, no deben estar solo asociados a un valor económico, sino al *producto final de un conjunto de procesos*. Deben lograrse con efectividad, ya que se debe apuntar a que no sólo se logren adecuados resultados, sino maximizar los beneficios y minimizar los costos (Vega de la Cruz y Nieves; 2016).

La integración es fundamental en el proceso del sistema de control de gestión ya que le permitirá a la organización (Vega de la Cruz y Nieves; 2016):

- aprender a introducir criterios y especificaciones en sus sistemas de gestión
- satisfacer a sus clientes mediante una gestión eficaz y eficiente de todos los recursos existentes.
- utilizar de manera óptima los recursos así como su relación con la calidad, contemplando variables como la cantidad, el tiempo, lugar, así como la comunicación y relaciones humanas.

#### ➤ CARACTERÍSTICAS DEL CONTROL DE GESTIÓN

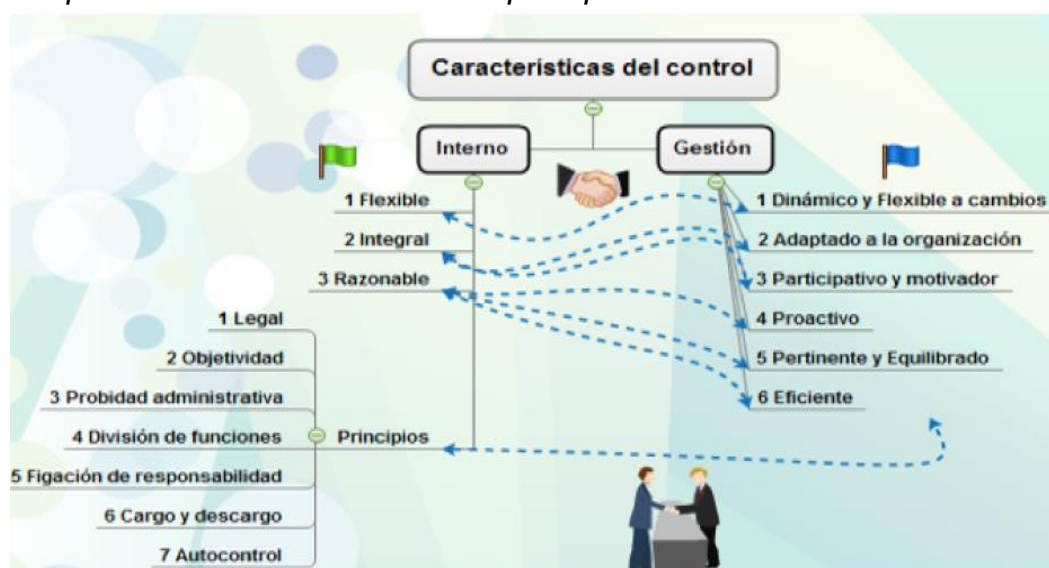
Nogueira Rivera citado por Vega de la Cruz y Nieves; 2016, menciona características fundamentales que debe tener todo sistema de control de gestión:

- Dinámico y flexible ante los cambios que pudieran surgir.
- Adaptado a cada situación concreta en todos los niveles jerárquicos y áreas de la organización.
- Participativo y motivador; debe promover y liberar las potencialidades y capacidades creativas de los miembros de la organización. También debe ser impulsor de las buenas prácticas organizacionales y de las relaciones humanas entre sus miembros.
- Previsor de posibles eventos y acontecimientos futuros, dirigiéndose hacia la mejora continua de la organización.
- Pertinente y equilibrado; debe lograr un adecuado balance entre la imagen corporativa y sus resultados productivos.
- Eficiente en el uso de los recursos disponibles.

En la tabla 2 se visualizan de manera acotada y en comparación las características del control interno y control de gestión, que anexa un grupo de ellas al control interno.

**Figura 1.**

*Comparación de las características principales del Control.*



*Nota.* Tomado de Vega de la Cruz y Nieves (2016).

## **PYMES Y SISTEMAS DE CONTROL INTERNO.**

En el país existen más de 650.000 de pequeñas y medianas empresas (PYMES) actualmente, que representan el 99,6% del total de unidades económicas y aportan casi el 70% del empleo, el 50% de las ventas y más del 30% del valor agregado.

La globalización de los mercados y el cambio tecnológico están motivando a estas empresas a desarrollar sistemas de control de gestión en sus organizaciones, debido principalmente a la fuerte competencia que se presenta en la actualidad (Uc Heredia, García Pérez de Lema, Bastida A.; 2008).

Las PYMES deben sostener sus ventajas competitivas para hacer frente a los desafíos que se les presentan. Es por eso que surge la necesidad de:

- establecer mecanismos de control de su gestión que les permita conseguir un correcto equilibrio de su crecimiento y rentabilidad.
- incrementar su capacidad innovadora.

Vega de la Cruz y Nieves, 2016, recalcan la importancia de la implementación de Sistemas de Gestión, y de control de gestión, que les permitan a estas organizaciones:

- garantizar la preservación del medioambiente, la salud e integridad física y mental de los trabajadores
- lograr transparencia y eficiencia en la gestión económica.



Agregan Uc Heredia, García Pérez de Lema, Bastida A, 2008 que dichos sistemas además de proveer una preciada fuente de información a las empresas, les advierten sobre riesgos y les permiten alcanzar sus objetivos.

En la actualidad, sostienen Vega de la Cruz y Nieves, 2016, que para mantenerse en el mercado, las PYMES han desarrollado e implementado este tipo de sistemas. Su reto es ser mejores y que los sistemas de control de gestión les permitan entre otras cosas satisfacer tanto las exigencias de los clientes y partes interesadas, y de mejorar los niveles de eficiencia y eficacia.

La intervención del control en el desenvolvimiento de las actividades que realizan las organizaciones para alcanzar los objetivos previstos, constituye entonces su actividad principal, ya que busca asegurar que las operaciones y procesos se desarrollen de manera segura, continua y confiable. (Dextre Flores y Del Pozo Rivas; 2012).

En síntesis, control de gestión y control interno están estrechamente vinculados ya que el segundo constituye una herramienta que posibilita la gestión del primero.

Las entidades en la actualidad deben enfrentarse a encaminar sus actividades a la consecución de los objetivos planteados, en un contexto dinámico con constantes cambios. Es necesario entonces que se valore la importancia del control y que esté presente en todos los niveles de las organizaciones.

Como herramienta fundamental para una efectiva gestión, la dirección debe contemplar implementar y mantener un buen sistema de gestión del control, ya que ayudará a guiar la organización dentro de la administración eficiente

de sus recursos, al logro de los resultados esperados fortaleciendo a la entidad dentro del ambiente cambiante.

### **3-Estudio exploratorio bibliográfico sobre Cuadro de Mando integral.**

La medición de la Gestión ha sido de gran preocupación para diversas organizaciones a lo largo del tiempo. Con el objetivo de mostrar sus resultados, logros en su administración y poder monitorearla, las mismas han implementado y adoptado diferentes modelos para llegar a cumplir con las metas programadas (Castaño B., Arias Montoya, Lanzas; 2006).

El Cuadro de Mando Integral o Balanced Scorecard (CMI de ahora en más) aparece en 1992 de la mano de Robert S. Kaplan y David P. Norton, como una herramienta de control de gestión estratégico, que contribuye a alinear los esfuerzos en torno a la estrategia planteada. Citando a Kaplan y Norton, de acuerdo a Sánchez Vázquez, Vélez Elorza, Araujo Pinzón, 2016, la utilidad del CMI radica en *el momento de desarrollar objetivos operativos para la comunicación de la misión y estrategia de la empresa, así como en la medición del grado de consecución de éstas, proponiendo convertir la estrategia en un conjunto de medidas de actuación que permiten su traducción y gestión.*

En el ámbito empresarial actualmente, se lo considera una importante herramienta ampliamente utilizada para evaluar los resultados de las organizaciones (Sánchez Vázquez, Vélez Elorza, Araujo Pinzón; 2016).

El CMI ha sido implementado por muchas organizaciones desde los años '90. Se considera un sistema de información que permite tener las medidas y variables claves para dirigir un negocio, relacionadas y bajo control

(Sánchez Vázquez, Vélez Elorza, Araujo Pinzón; 2016). Necesario para la toma de decisiones y la mejora continua.

De acuerdo a Dapena F. y Jaimez, 2020, el equilibrio del CMI se demuestra en la combinación de indicadores de resultado y de desempeño que a su vez son financieros y no financieros. Todos, agrupados según cuatro perspectivas dentro de la estructura de un mapa estratégico que permite visualizar las relaciones establecidas.

## **CARACTERÍSTICAS**

Como características principales de esta importante herramienta de gestión se pueden mencionar:

1. el sistema de información estratégico está orientado a los objetivos de la organización ya sea de corto o largo plazo (Dapena F. y Jaimez; 2020).
2. se constituye en un documento simple que contempla una serie de indicadores que permiten reflejar el desempeño de la empresa (Dapena F. y Jaimez; 2020), derivados de la visión y estrategia de la organización permitiendo que los empleados puedan comprender la situación de la empresa (Albert D. y Hernández T.; 2004).
3. distribuye los indicadores de desempeño en grupos o perspectivas con coherencia e interrelación entre ellos, orientados al logro de la estrategia de la empresa (Dapena F. y Jaimez; 2020).
4. aporta información útil que permite facilitar el aprendizaje como individuo o como empresa, y además visualizar la forma en que cada individuo puede contribuir al logro de los objetivos (Albert D. y Hernández T.; 2004).

## ESTRUCTURA

Los elementos que componen  
el CMI son tres:



- **Mapa Estratégico**

EL mapa estratégico es el marco en el que se desarrollan y combinan los demás elementos, que representan el pensamiento de la organización; es *un documento visual que representa los objetivos estratégicos de la organización como una serie de relaciones causa-efecto* (Dapena F. y Jaimez; 2020). Permite que las interrelaciones entre cada perspectiva a través de los indicadores sean identificadas y representadas gráficamente (Pérez L. y García Á.; 2014).

Un mapa estratégico efectivo es aquel que parte desde la perspectiva de innovación y aprendizaje, pasando por la de crecimiento (o procesos internos) en segundo lugar y de clientes en tercer lugar, finalizando por la perspectiva financiera. Partiendo desde la primer perspectiva mencionada se logra determinar desde el primer momento las habilidades críticas y experiencias necesarias que la organización posee y necesita para conseguir el valor agregado. Este enfoque permite una mejor alineación para e implementación estratégica (Dapena F. y Jaimez; 2020).

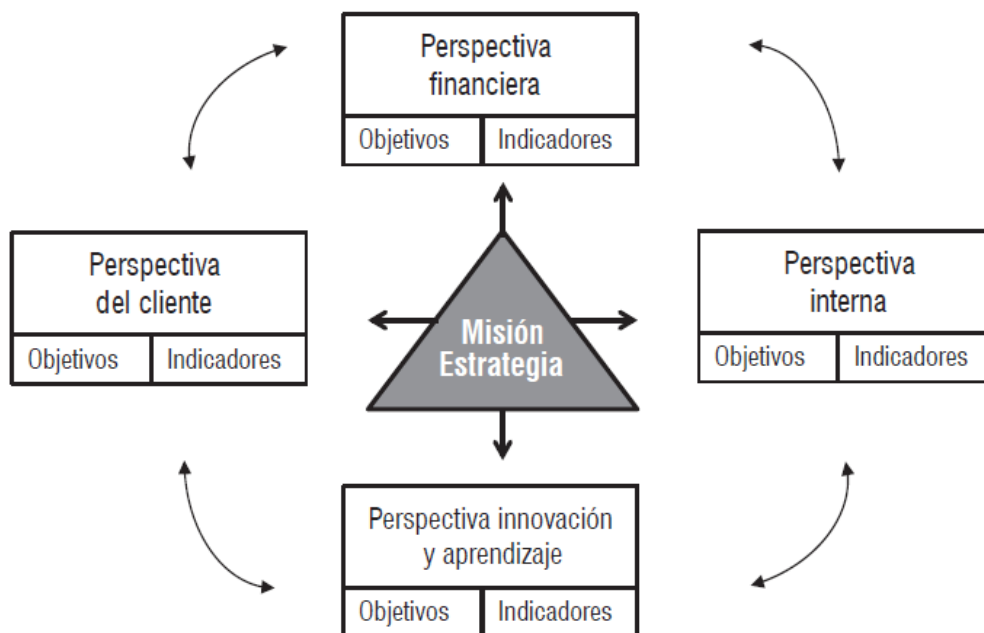
Citando a Slagmulder, Verwiere y Dewettneck, adhieren los autores Dapena F. y Jaimez, 2020 que el mapa estratégico se constituye en una excelente herramienta para lograr alinear los objetivos de toda la

organización, valorarlos y comunicar los disparadores claves del desempeño.

- **Perspectivas**

La información del CMI se estructura en cuatro perspectivas para una mejor organización y diseño de los objetivos de la organización, factores e indicadores: perspectiva financiera, perspectiva del cliente, perspectiva interna y perspectiva de innovación y aprendizaje.

**Figura 2.**  
*Perspectivas del BSC*



*Nota.* Tomado de Sánchez Vázquez, Vélez Elorza, Araujo Pinzón (2016).

*Cada perspectiva es indispensable para visualizar la empresa como un todo. Los indicadores se relacionan entre sí mediante un sistema de*

*vínculos o asociaciones causa-efecto que “relatan” la estrategia (Sánchez Vázquez, Vélez Elorza, Araujo Pinzón; 2016).*

Los autores adhieren también que el diseño de la información asociada en estos cuatro grupos permite que no sólo se puedan recoger indicadores de resultados más objetivos y cuantificables, sino que también permite que los mismos se combinen de manera equilibrada con indicadores de proceso o inductores de actuación. *Permite visualizar la información necesaria para posibilitar un conocimiento claro del desempeño claro de la empresa, a partir de las relaciones establecidas en el mapa estratégico (Dapena F. y Jaimez; 2020).*

Se puede entender la relación causa-efecto entre las diferentes dimensiones de la organización con el ejemplo de que se obtendrán buenos resultados económico-financieros (perspectiva financiera) logrando la satisfacción del cliente (perspectiva del cliente), que sólo se conseguirá con una mejora de los procesos de la organización (perspectiva interna), mejora que será posible con un alto nivel de motivación de los empleados capacitados y con los medios necesarios para poder ejecutar los procesos con calidad (perspectiva de innovación y aprendizaje) (Albert D. y Hernández T.; 2004).

Cada una de las perspectivas responden a cuatro interrogantes básicos (Sánchez Vázquez, Vélez Elorza, Araujo Pinzón; 2016) y serán explicadas a continuación en las siguientes tablas:

**Tabla 4.**  
*Perspectivas e interrogantes*

## PERSPECTIVA FINANCIERA

*¿Cómo debe aparecer la empresa ante sus accionistas/inversores para tener éxito financiero?*

Compuesta principalmente por indicadores de resultados relacionados a las decisiones estratégicas tomadas en las otras perspectivas (Sánchez Vázquez, Vélez Elorza, Araujo Pinzón; 2016), su objetivo principal es reflejar el interés de sus propietarios (Dapena F. y Jaimez; 2020)

De acuerdo a Sánchez Vázquez, Vélez Elorza, Araujo Pinzón, 2016, las medidas y objetivos financieros juegan un doble papel:

- Definen la actuación financiera que se espera de la estrategia
- Sirven como objetivos y medidas finales de todas las demás perspectivas.

## PERSPECTIVA DEL CLIENTE

*¿Cómo debe aparecer la empresa ante sus clientes para alcanzar su misión?*

Describe cómo se crea valor para los clientes. Permite además medir las propuestas de valor añadido, o sea aquellos atributos que las empresas proveen a través de sus productos y servicios, para crear fidelidad y satisfacción en los segmentos de clientes seleccionados, que luego les serán entregados. Ésta es la clave para desarrollar objetivos e indicadores para esta perspectiva (Sánchez Vázquez, Vélez Elorza, Araujo Pinzón; 2016).

## PERSPECTIVA INTERNA

*¿En qué debe la empresa ser excelente para satisfacer a accionistas/inversores y clientes?*

De acuerdo a Slagmulder, Verwiere y Dewettneck, citados por Dapena F. y Jaimez; 2020, *esta perspectiva se enfoca en identificar aquellos procesos que contribuyen en mayor medida a la creación de una propuesta de valor distintiva para la organización.* Define los procesos claves de la cadena de valor que entregan a los clientes soluciones a sus necesidades, considerándose la base de sustento para alcanzar los objetivos plantados y que posteriormente, dichos objetivos se conformarán en el patrón para evaluar el nivel de desempeño (Sánchez Vázquez, Vélez Elorza, Araujo Pinzón; 2016).

## **PERSPECTIVA DE INNOVACIÓN Y APRENDIZAJE**

*¿Cómo mantendrá la empresa su capacidad, mejorando y cambiando para conseguir lograr su misión?*

Es considerada el fundamento para formular el mapa estratégico de la organización (Dapena F. y Jaimez; 2020).

Mediante esta perspectiva se miden las capacidades de los empleados, de los sistemas de información, y el clima organizacional, identificando la infraestructura que la empresa debe construir para lograr una mejora y crecimiento a largo plazo y pueda generar valor (Sánchez Vázquez, Vélez Elorza, Araujo Pinzón; 2016).

*Nota.* Elaboración propia con información tomada de Sánchez Vázquez, Vélez Elorza, Araujo Pinzón (2016).



De acuerdo a Dapena F. y Jaimez, 2020 estas cuatro perspectivas no deben ser estáticas, ni deben considerarse en su totalidad en todo CMI, sino que deben adecuarse a las necesidades de información de cada organización.

- **Indicadores**

Los indicadores claves de desempeño o KPIs, por sus siglas en inglés (Key performance Indicators) en palabras de Fernandez, citado por Dapena F. y Jaimez, 2020, *son el medio con el que se cuenta para visualizar si se están cumpliendo o no los objetivos estratégicos*. Permiten no solo monitorear el desempeño sino detectar problemas potenciales.

Estos indicadores pueden ser de resultado (miden la consecución del objetivo estratégico explicando lo que ha pasado) o de desempeño (miden el resultado de las acciones que permiten la consecución) (Dapena F. y Jaimez; 2020), y a su vez pueden ser financieros o no financieros.

Kaplan y Norton en el desarrollo de su tarea investigativa, estaban convencidos de que los modelos de gestión empresarial basados en indicadores financieros, se encontraban completamente obsoletos. Es por eso que con el CMI desarrollado lograron una herramienta de gran valor, que radica en la integración de indicadores financieros y no financieros en perspectivas que se complementan, relacionados en un esquema que permite entender: la conexión entre sus elementos, la coherencia con la estrategia y la visión de la organización (Castano B., Arias Montoya., Lanzas., 2006).

Muchas organizaciones en la actualidad advierten que su éxito no puede ser medido únicamente mediante nivel de ingresos y/o costos (Morillo M.,

2004) por ejemplo, de manera cuantitativa que es la posibilidad que ofrecen los indicadores financieros. Al existir una brecha temporal entre la confección y presentación de este tipo de indicadores y la toma de decisiones (Dapena F. y Jaimez; 2020), la información no es oportuna. No carecen de utilidad este tipo de indicadores pero es necesario combinarlos con indicadores cualitativos que permitan reflejar eventos que no pueden ser medidos financieramente.

Los indicadores cualitativos, los no financieros, se constituyen en grandes aliados de empresas interesadas en mejorar continuamente y desarrollar ventajas competitivas (Morillo M., 2004).

El ejemplo de tipos de indicadores que deben encontrarse en un sistema eficiente de información, son de acuerdo a Horngren, Foster y Datar citados por Morillo M. (2004):

- **Financiero/Interno:** nivel de ingresos, total de activos, total de costos, utilidades, e índices de rentabilidad, son los generados normalmente por la contabilidad financiera y de costos.
- **Financiero/ Externo:** valor de mercado de las acciones, tasas de interés, costo del dinero o fuentes de financiamiento alternas, generados en su mayoría por el gerente financiero.
- **No Financiero/ Interno:** nivel de ventas por empleado, número de accidentes, tiempo de atención de clientes, ambiente y motivación laboral, o número de innovaciones
- **No Financiero/ Externo:** nivel de satisfacción de los clientes o disminución de ventas por distribuidor.

#### USO DE INDICADORES NO FINANCIEROS.

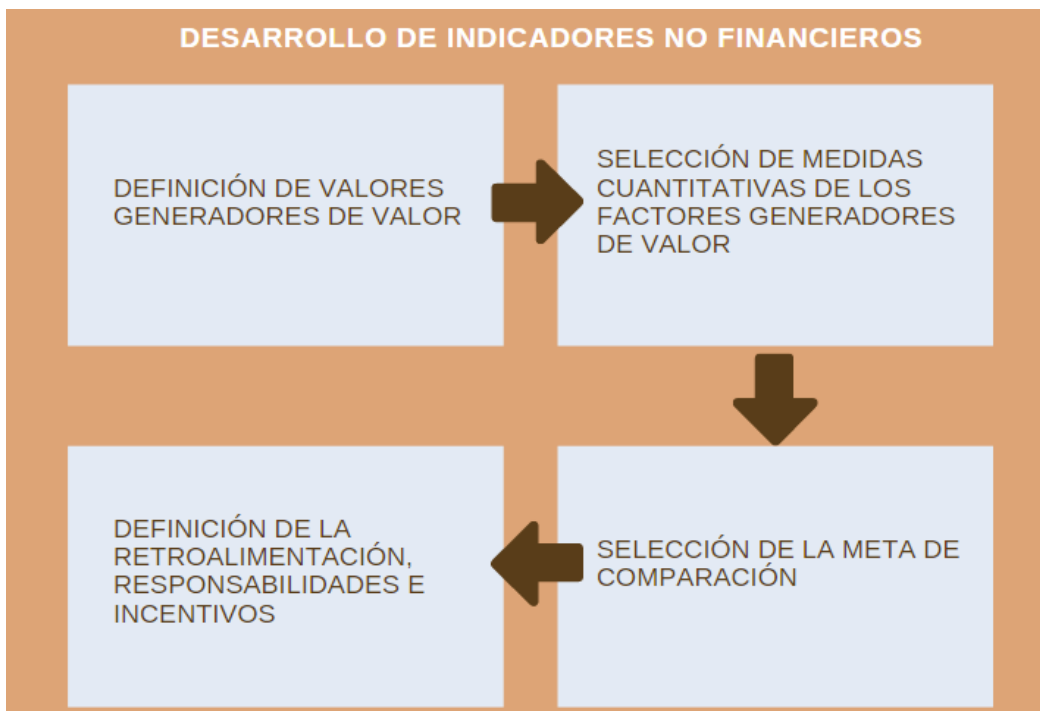
Los mismos son recopilados por los encargados de líneas de las áreas funcionales de la cadena de valor interna de la empresa. *Seleccionados a partir de los factores clave de éxito de una empresa en particular de*

acuerdo con su posicionamiento, facilita la toma de decisiones operacionales y estratégicas. Pero es necesario que se establezcan de manera sencilla para una mejor interpretación de resultados y utilización para lograr mejora continua de la organización (Morillo M., 2004).

Es común encontrar resistencia a su uso debido a que suele ser complicado establecer relaciones con resultados económicos; es por eso que se recomienda comunicar a todos los miembros de la organización para lograr el compromiso general (Morillo M., 2004).

El desarrollo para la definición de indicadores no financieros, de acuerdo a Morillo M., 2004, se explican a continuación:

**Figura 3.**  
*Desarrollo de Indicadores no financieros.*



*Nota.* Elaboración propia. Información tomada de Morillo M. (2004).

➤ **Definición de factores generadores de valor:** de acuerdo a las estrategias planteadas, la organización debe estudiar cada unidad de

negocio y determinar qué factores (liderazgo de mercado, satisfacción al cliente, confiabilidad, excelencia de fabricación, calidad, etc) podrían generar ventajas competitivas. Se trata de encontrar generadores de valor para los clientes y la organización.

➔ **Selección de medidas cuantitativas de los factores generadores de valor:** se debe analizar cautelosamente el comportamiento de los factores y a pesar de que muchos de ellos son difíciles de cuantificar o de representar mediante algún tipo de medición, se deben buscar medidas precisas y oportunas para los mismos. Es necesario que exista un equilibrio entre las medidas financieras y no financieras ya que muchas de las mediciones pueden tener un componente de subjetividad y distinta aplicación e interpretación.

➔ **Selección de la meta de comparación:** en este paso se debe definir cuál es el valor o desempeño aceptable de la variable de medición y asignar responsabilidades. Teniendo en cuenta que como objetivo se piensa en la mejorar continua, en contabilidad de gestión se utilizan medidas cambiantes basándose en resultados recientes y se observan los cambios de la variable en la frecuencia según las necesidades de información de la gerencia. Frecuentemente el comportamiento de los indicadores no financieros depende de factores externos, muchas veces incontrolables; es por esta razón que las medidas de desempeño cualitativas pueden ser comparadas:

-con indicadores de otras empresas (de mismas características y mismas funciones) afectadas por los mismos factores.

-con mismos indicadores de dos o más unidades de la misma empresa.

➔ **Definición de la retroalimentación, responsabilidades e incentivos:** si se habla de indicadores financieros, se puede mencionar que (por más de que no sea lo más acertado) favorecen la utilización de incentivos ya

que el buen desempeño se traduce en beneficios económicos. En el caso de indicadores no financieros, cuando se desarrollan a partir de factores claves de éxito para la organización, las medidas e **incentivos** más importantes se tomarán e implementarán, lógicamente sobre indicadores no financieros, cuando sean buenas medidas de éxito; otra forma de hacerlo, *es analizando dos indicadores a la vez, para tratar de equilibrar algunos conflictos presentes en el comportamiento de los indicadores.*

Por otra parte, si se utilizan indicadores no financieros para señalar y/o castigar culpables, puede resultar perjudicial para la administración del personal ya que esos indicadores pueden llegar a ser distorsionados por los empleados para ganarle al sistema.

En síntesis, el CMI es una herramienta fundamental para la gestión de una organización.

Sin ser un instrumento complejo, que se adapta a la necesidad de cada empresa, permite tener factores importantes y decisivos, imprescindibles para la toma de decisiones, plasmados en un mismo lugar: misión, estrategia, objetivos, indicadores, etc. para su posterior medición y control. Si bien aplicarlo a la práctica no es tarea fácil, es recomendable su implementación a medida de cada empresa.

#### **4-Estudio descriptivo de la Pyme Implantes Quirúrgicos SA.**

**GS BIO de Implantes Quirúrgicos S.A.** es una compañía que se dedica a la comercialización de productos e insumos médicos, especializado en las siguientes áreas de la medicina:

- Diabetes
- Neuromodulación
- Neurocirugía
- Columna
- Artroscopía
- Instrumental quirúrgico
- Traumatología
- Maxilofacial
- Maxilofacial



Cuenta con una amplia cartera de productos de excelente calidad y tecnología avanzada, acompañando para cada producto un servicio técnico especializado pensado para ofrecer la mejor atención al paciente.

Se encuentra radicada en la ciudad de Córdoba donde se ubican sus oficinas centrales, con una amplia red de distribuidores que permite llegar a todo el territorio nacional. Cuenta también con otras oficinas en el resto del país:

<b>SALTA</b>	<b>MENDOZA</b>
<b>SANTA FE</b>	<b>JUJUY</b>
<b>ROSARIO</b>	<b>SANTIAGO DEL ESTERO</b>
<b>BUENOS AIRES</b>	<b>RÍO CUARTO</b>
<b>TUCUMAN</b>	<b>MENDIOLAZA</b>

El servicio profesional que Gsbio de Implantes Quirúrgicos ofrece, garantiza a las instituciones médicas el cumplimiento de las regulaciones sanitarias

y normas aplicables al sector para brindar productos de seguridad incuestionable y de alta calidad.

Además, para asegurar la fabricación y comercialización de productos de calidad y prestación de servicios profesionales, en la empresa se trabaja con un Sistema de Gestión de Calidad que abarca todas las actividades que se desarrollan en la empresa brindando a los clientes satisfacción y mejora continua en nuestros procesos de principio a fin (<http://www.gsbio.com.ar/>).

## HISTORIA Y EVOLUCIÓN

Después de una entrevista con el Presidente de la empresa, Sr. Leonardo Venturelli, se detalla a continuación:

**Tabla 6.** *Historia y evolución de GSBIO de Implantes Quirúrgicos SA.*

Historia y Evolución de GSBIO	
<b>2000-2005</b>	<p>Gsbio, en un principio Grupo Salud, comenzó sus actividades en Córdoba a principios del 2001 de la mano de tres personas que dejaron la relación de dependencia y aunaron esfuerzos para convertirse en socios de un proyecto propio.</p> <p>Consiguieron representaciones de líneas de traumatología, neurocirugía y bucomaxilofacial, logrando una consolidación de productos interesantes.</p> <p>Se incorporó la línea Diabetes y Neuromodulación, equipos de tecnología de vanguardia a nivel mundial, no cubiertas por obras sociales lo que derivó en un arduo trabajo para lograr la cobertura.</p> <p>Se produjo un cambio en la estructura societaria de la empresa, quedando dos de los tres socios.</p>

2005-2015

Se formó una Unidad Transitoria de Empresa, para un gerenciamiento de la obra social de la provincia con respecto a bombas de infusión- Diabetes(duraría dos años).

*Hito importante en la historia de la empresa.*

*Se firmó por primera vez la representación directa de productos con la multinacional Johnson & Johnson, logrando ampliarse la zona de venta a Santiago del Estero. Significó un paso importante al representar a una marca mundial y estar en contacto con el resto de Latinoamérica en congresos y eventos. Aumentó la capacidad de trabajo y el volumen de ventas y rentabilidad.*

Ingresó un nuevo socio a la empresa, con otra mirada más atenta de la mano de las nuevas comunicaciones derivadas por la globalización.

Se desarrolló un servicio integral con la venta del equipo de diabetes, ofreciendo la atención de un equipo multidisciplinario para acompañar al paciente. La empresa fue favorecida por este cambio de visión.

Se logró un trabajo de profesionalización para dejar atrás ciertos aspectos correspondientes a Pymes familiar: se definió entre otros cambios importantes un organigrama que llevaría a una mejor comprensión de la forma de trabajo del personal.

*Hito importante en la historia de la empresa.*

*Se visualizó un nicho importante de trabajo: la fabricación de una línea de columna por medio de otro fabricante, quien tiempo después dejaría dicho proyecto. Se logró un producto de calidad con buen servicio que lleva a la línea a crecer.*

Se ampliaron las operaciones a otras provincias.



## 2015- actualidad

Se decidió no continuar las relaciones con Johnson & Johnson porque el negocio ya no era rentable, pero a la par la empresa fue fortaleciendo el área de diabetes.

*Hito importante en la historia de la empresa.*

*Se logró la representación directa de productos de diabetes y neuromodulación de marca MEDTRONIC, importante multinacional que llevó a una gran expansión comercial, edilicia, de personal, reconocimiento de marca.*

Se decidió diversificar la inversión, en un segundo plano, al área de bienes raíces.

Próximo proyecto a punto de ser concretado: fabricación en planta propia de la línea de columna.

*Nota.* Elaboración propia con información proporcionada por Implantes Quirúrgicos SA.

### **a- Unidad de análisis: área directiva y sectores gerenciales.**

#### **b- Variables:**

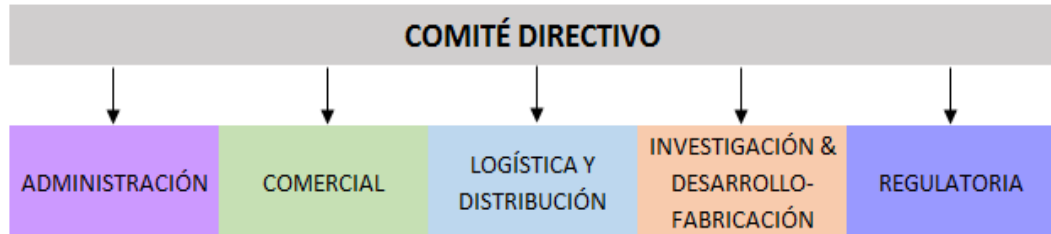
##### 1. Estructura organizativa de la empresa.

La empresa actualmente cuenta con 87 empleados, distribuidos en oficinas localizadas en distintos lugares del país.

La estructura organizativa de la empresa se encuentra distribuida en cinco áreas, todas bajo la dirección del comité directivo formado por los tres socios de la empresa.

**Figura 4.**

*Organigrama resumido de GSBIO de Implantes Quirúrgicos SA.*

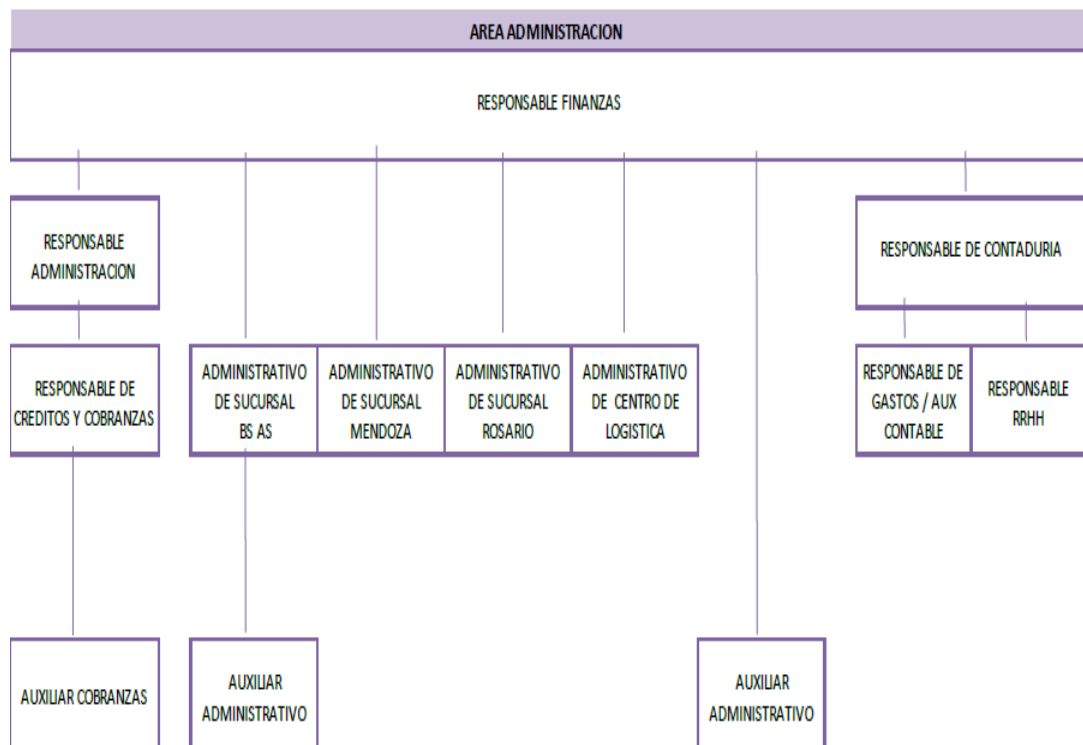


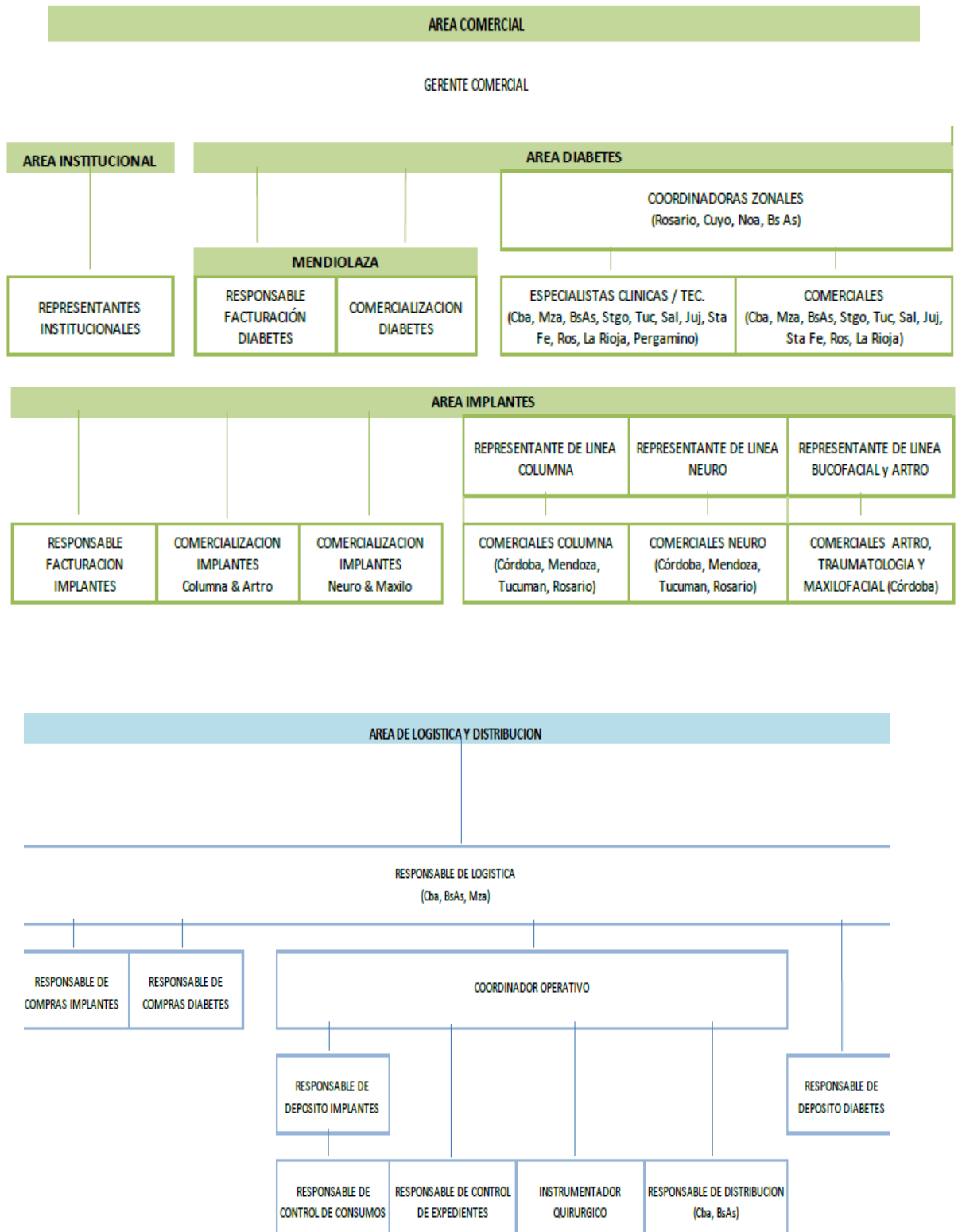
*Nota.* Elaboración propia.

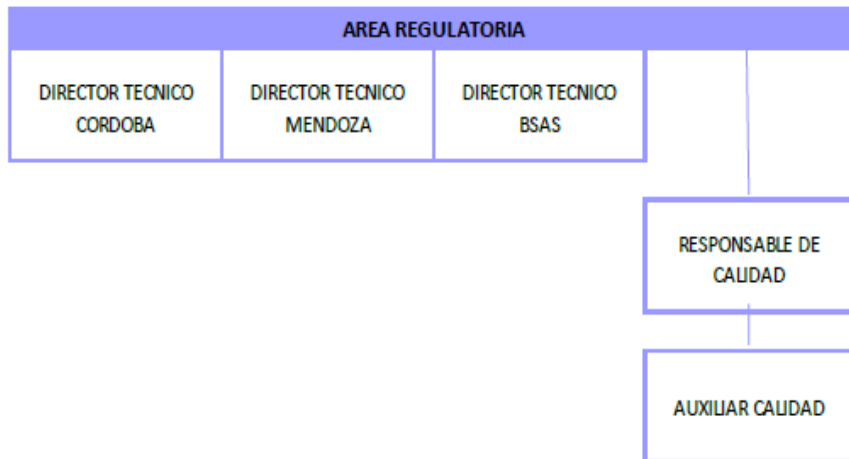
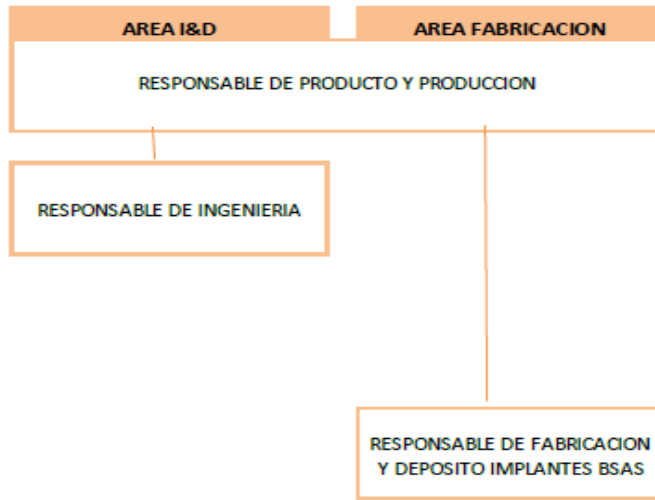
A continuación, se muestra el detalle de la composición de cada área:

**Figura 5.**

*Organigrama de GSBIO de Implantes Quirúrgicos SA.*







*Nota.* Elaboración Responsable RRHH GSBIO.

2. Objetivos, Políticas y Estrategias: análisis de la misión, visión, políticas, estrategias y objetivos.

Luego de entrevistados el Responsable de Finanzas y de RRHH, se detallan a continuación:

**OBJETIVOS ESTRATÉGICOS**

Los objetivos estratégicos planteados por la empresa, son de mediano y largo plazo y no están definidos por área ni tampoco se les asigna partidas monetarias. Cada uno de ellos tiene asignadas acciones tácticas con un plazo de cumplimiento para cada una de ellas.

Los objetivos estratégicos planteados son:

- Desarrollar la fabricación propia de productos médicos
- Desarrollar comercialmente y mejorar las líneas de Implantes
- Mejorar el valor agregado de los servicios de GS BIO respecto la distribución de productos del principal proveedor.
- Consolidar comercialmente las zonas representadas respecto las líneas de diabetes
- Posicionar la marca en la comunidad.
- Implementar acciones que promuevan la responsabilidad empresaria

De acuerdo a lo informado por el Responsable de Finanzas y el Presidente de la empresa, no trabajan con presupuestos. Aquellas decisiones que implican un desembolso de dinero van siendo consideradas y revisadas por

el Gerente de Finanzas en el corto plazo, de acuerdo a la situación financiera de la empresa.

### ***VISIÓN***

“Ser los fabricantes, comercializadores e importadores de productos e insumos médicos reconocidos por ofrecer productos de excelencia con el servicio”.

### ***MISIÓN***

“Nos esmeramos en brindar la mejor calidad en productos e insumos médicos, acompañada con un servicio profesional, integral y ágil alineado a las necesidades de nuestros clientes, regulaciones legales y avances tecnológicos que contribuyen a mejorar la calidad de vida y mantener el bienestar de las personas”.

### ***POLÍTICA DE CALIDAD***

Para cumplir con nuestra misión mantenemos como filosofía de trabajo la gestión de calidad, por lo que nos comprometemos a:

- ❖ Compromiso y Satisfacción de las Partes Interesadas: asegurar que nuestros productos y servicios cumplan las necesidades y expectativas de todas las partes interesadas logrando su satisfacción.

- ❖ **Compromiso del Personal:** brindar un servicio profesional y de excelencia, con personal capacitado y comprometido con las actividades de la empresa.
  - ❖ **Gestión de Proveedores:** establecer un alto grado de compromiso y colaboración con los proveedores para asegurar la disponibilidad de productos y servicios de alta calidad que cumplan con las disposiciones y regulaciones vigentes y aplicables.
  - ❖ **Mejora Continua:** evaluar el funcionamiento sistémico de la empresa siendo capaz de actuar proactivamente, detectando oportunidades y desviaciones para su pronta corrección de manera que se proteja a nuestros clientes y usuarios, así como también la imagen y marcas comerciales de la empresa.
  - ❖ **Evaluación, Minimización y Gestión de Riesgos:** minimizar los riesgos presentes en la cadena de fabricación, comercialización y distribución de los productos e insumos médicos y de los servicios prestados por la empresa a partir de la implementación de medidas de control que garanticen la calidad, seguridad y eficacia de los mismos.
  - ❖ **Responsabilidad Empresaria:** cumplir con la legislación vigente que aplique en cada uno de nuestros mercados y la Buenas Prácticas de Fabricación, Importación y Distribución de productos médicos.
3. Análisis del entorno mediato e inmediato, interno y externo.

**Tabla 2.**

*Análisis FODA de GSBIO de Implantes Quirúrgicos SA.*



**Nota.** Elaboración propia de acuerdo a información otorgada por la Responsable de RRHH de GSBIO.

4. Sistemas de Información: generadores de información con los que operan en la empresa incluyendo el sistema administrativo contable.

La empresa cuenta con un **sistema de gestión integral**, en el que se registra y administra toda la información administrativa, contable, financiera, operativa y comercial de la empresa.



Sirve como base de dato para luego descargar las planillas necesarias y generar información útil para la toma de decisiones.

También cuenta con un **sistema de gestión de calidad** en el que se lleva la información regulatoria y de procesos internos. Este sistema sirve como apoyo al sistema de gestión integral, permitiendo entre otras cosas el control interno de ciertos procesos.

Otro sistema de información de utilidad para la empresa son las **encuestas anuales** a determinados clientes y pacientes, y otros tipos de métodos para la obtención de registros de otros clientes.

Los **reportes técnicos** son otro medio por el cual se reúne información. Se utilizan los reportes para la línea de Implantes al entregar un producto o luego de su uso en cirugía. Ayuda a la obtención de datos relacionado con llegada en tiempo y forma, documentación completa, producto estéril, sugerencias de los usuarios del producto, etc.

5. Procesos: Relevamiento de los principales procesos que se llevan a cabo.

Existen en la actualidad distintos procesos definidos en la sociedad, organizados de acuerdo correspondan a:

- Procedimiento General
- Procedimiento Soportes.
- Procesos Operativos.

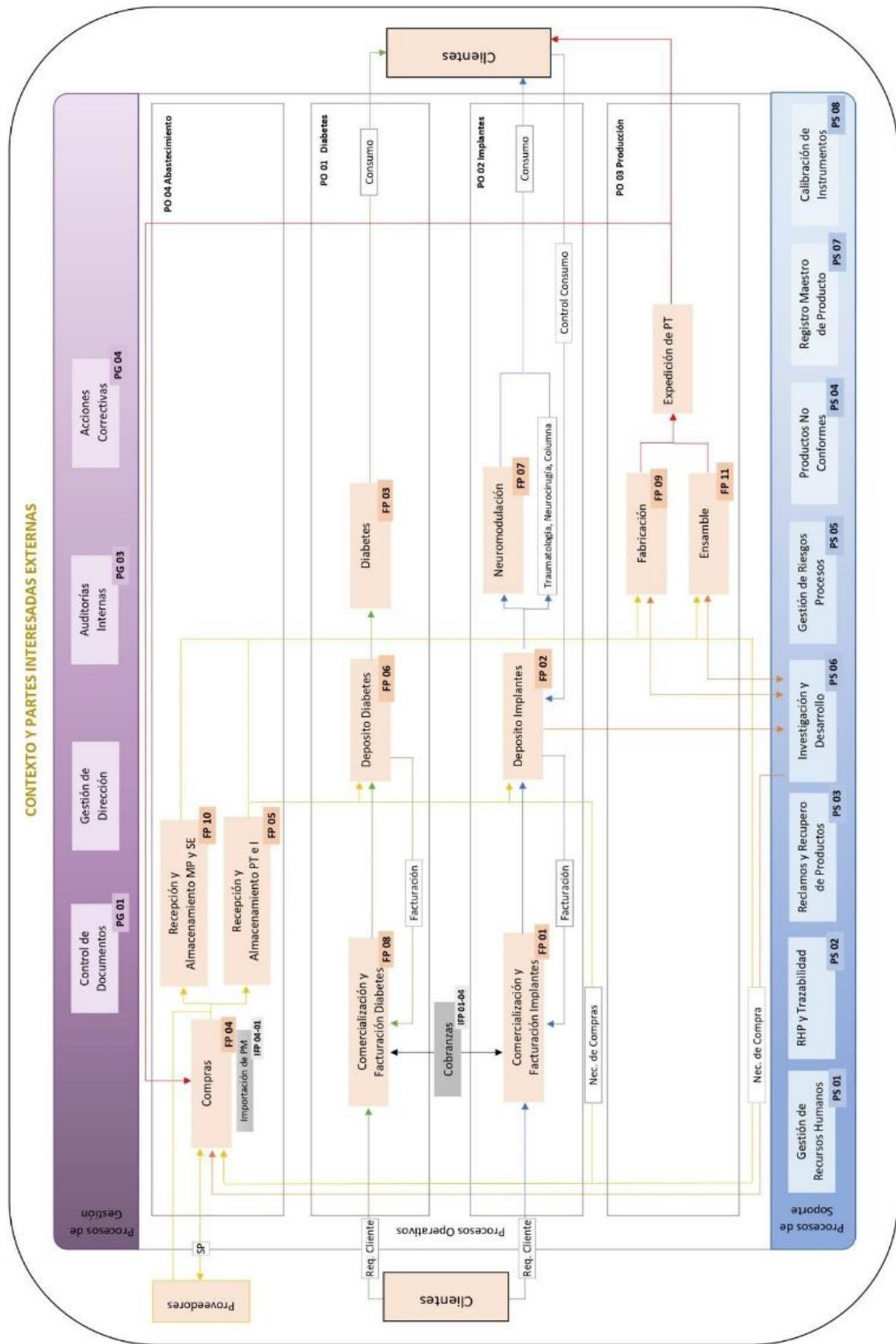
Cada proceso se define en una ficha de procesos que contiene la explicación de distintos puntos importantes:

- Objetivo del proceso
- Responsable del proceso
- Alcance del proceso
- Entradas, salidas y controles de los procesos.
- Desarrollo del Proceso
- Registros asociados
- Historial de cambios.

A continuación, se muestra el mapa de procesos general de la empresa y se aclara que no existen procesos definidos para parte del área administrativa, contable y financiera.

Muchos no están por escrito, sino que se dan por entendidos en la práctica, como es el caso de pagos y cobros por ejemplo.

**Figura 6.**  
*Mapa de Procesos.*



*Nota.* Información brindada por la empresa.

#### 6. Control Interno: Relevamiento de controles internos.

Dentro de los procesos administrativos definidos dentro del mapa de procesos, que son lineales, existen muchos controles internos a medida que el proceso avanza de inicio a fin y va cambiando de recurso humano. La frecuencia dependerá del tiempo que lleve desarrollar la tarea y por lo general no existen pruebas de cumplimiento. Hay muchos otros procesos administrativos, contables y financieros informales cuyos controles son informales también y la mayoría no están necesariamente diseñados por la gerencia o la directiva.

Tampoco existe un área definida de auditoría interna establecida en la organización.

De acuerdo a los cinco componentes del informe COSO, se detalla lo analizado en la empresa IMPLANTES QUIRÚRGICOS SA.

- **AMBIENTE DE CONTROL:** el ambiente de control sería el adecuado si se incorporara un área de auditoría que pudiera supervisar el control interno. La empresa posee integridad y ha comunicado sus valores éticos a todos los niveles jerárquicos.
- **VALORACIÓN DE LOS RIESGOS:** no existen valoraciones de riesgos definidas.
- **ACTIVIDADES DE CONTROL:** muchas son informales y otras inexistentes. Pero no se relacionan a riesgos previamente valorados. Existen manuales de procedimientos, pero no para algunas de las tareas administrativas, contables y financieras.
- **INFORMACIÓN Y COMUNICACIÓN:** la información fluye de manera mayormente eficiente entre los miembros de la empresa; pero no

siempre. Si bien es una sociedad bien organizada, la información y comunicación relacionada al proceso de control interno no es casi percibida.

- **MONITOREO:** área de supervisión (auditoría interna) inexistente. Se hacen actividades de control no establecidas formalmente.

### **5- Aplicación de lineamientos de contabilidad de gestión aplicada a Implantes Quirúrgicos S.A.**

Se confeccionó como recomendación en este punto un CMI, estableciendo un mapa estratégico de la organización, para obtener los objetivos para cada una de las perspectivas. Se formularon los indicadores de gestión correspondientes.

**Estrategia general:** Incrementar la rentabilidad de la empresa, logrando aumentar las ventas mediante la incorporación de líneas de productos importadas en directo y fabricación de productos propios, aumentando la satisfacción de los clientes y atrayendo a nuevos mediante un mayor impulso de la marca y mediante la optimización de procesos y capacitación de los empleados.

**Objetivos estratégicos:** se definieron objetivos que lleven a lograr la estrategia, clasificándolos luego de acuerdo a qué perspectiva corresponden.

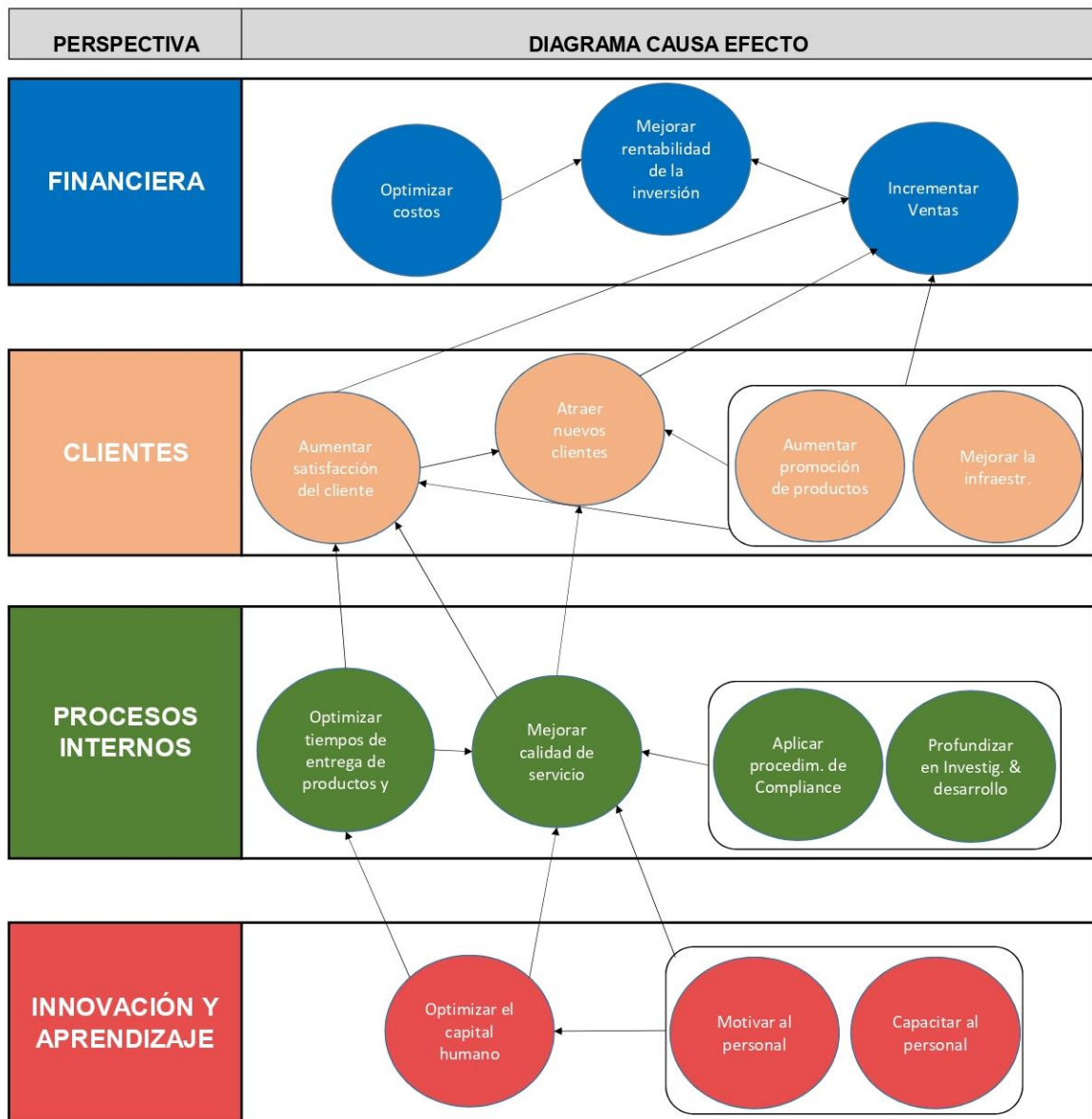
**Tabla 10.**  
*Objetivos estratégicos*

Incrementar ventas	P. FINANCIERA
mejorar calidad de servicio	P. CLIENTES
capacitar personal	P. INNOVACIÓN Y APRENDIZAJE
aumentar la promoción de productos	P. PROCESOS INTERNOS
aumentar la satisfacción del cliente	P. PROCESOS INTERNOS
mejorar rentabilidad de la inversión	P. FINANCIERA

mejorar la infraestructura	P. PROCESOS INTERNOS
optimizar costos fijos	P. FINANCIERA
atraer nuevos clientes	P. PROCESOS INTERNOS
motivar el personal	P. INNOVACIÓN Y APRENDIZAJE
optimizar capital humano	P. INNOVACIÓN Y APRENDIZAJE
optimizar tiempos de entrega de productos/documentación	P. CLIENTES
aplicar procedimientos de Compliance	P. CLIENTES
profundizar en Investigación & Desarrollo	P. CLIENTES

Nota. Elaboración propia.

**Mapa estratégico:** Figura 7. Mapa estratégico.



**Figura 8.**  
*Mapa estratégico y objetivos estratégicos.*

PERSPECTIVA	CAUSA-EFECTO	OBJETIVOS ESTRATÉGICOS
<b>FINANCIERA</b>	Mejorar la rentabilidad, logrando la eficiencia en la optimización de costos y resultados e incrementando las ventas.	Incrementar la rentabilidad
<b>CLIENTES</b>	Aumentar la satisfacción de los clientes y atraer a nuevos, impulsando la promoción de la marca y sus productos, y mejorando y ampliando la infraestructura.	Aumentar la satisfacción del cliente Atraer nuevos clientes
<b>PROCESOS INTERNOS</b>	Mejorar la calidad del servicio mediante la optimización de procesos y aplicación de procedimientos de Compliance, y desarrollar fabricación de línea de producto.	Mejorar calidad del servicio/producto Optimizar proceso de logística
<b>INNOVACIÓN Y APRENDIZAJE</b>	Optimizar el capital humano mediante capacitaciones y motivaciones al personal.	Optimizar capital humano

De acuerdo a cada relación causa-efecto que forma la estrategia en este CMI, se definieron los objetivos estratégicos y a continuación los indicadores financieros y no financieros mediante los cuales se medirá el desempeño esperado.



**Figura 9.**  
*Objetivos estratégicos e indicadores. Mapa estratégico.*

P	OBJETIVOS ESTRATÉGICOS	INDICADORES	DEFINICIÓN DEL INDICADOR
FINANCIERA	Incrementar la rentabilidad	Rentabilidad bruta	Utilidad Bruta/Ventas X100
		Rentabilidad neta	Utilidad neta de ejercicio/patrimonio X100
		Ciclo de cobranzas	Crédito por ventas promedio (neto de IVA) *365/ventas anuales
CLIENTES	Aumentar la satisfacción del cliente	Satisfacción del cliente	Encuestas satisfecho-no satisf/número de encuestas realizadas
		Cantidad de nuevos clientes	Número de clientes nuevos/número total de clientes
	Atraer nuevos clientes		
PROCESOS INTERNOS	Mejorar calidad del servicio/prod.	Cantidad de hs x empleado capac. Compliance	Hs. de capacitación programada/horas de trabajo programada
		Quejas clientes	Encuestas no satisf./número de encuestas realizadas
	Optimizar proceso de logística	Horas en Inv. & Des.	Horas en Inv. & Des./ horas de trabajo total
		Tiempo de entrega del prod./doc.	Número de pedidos entregados tiempo/número total de pedidos entregados
INNOVACIÓN Y APRENDIZAJE	Optimizar capital humano	Horas de capacitación por empleado	Hs. de capacitación programada/horas de trabajo programada
		Índice de valor agregado por empleado	Facturación del ejercicio/dotación del personal
		Satisfacción laboral-rotación del personal	Cantidad de personal dado de baja/dotación de persona



**Tabla 11.**  
*Desarrollo de indicadores. Mapa estratégico.*

DEFINICIÓN DEL INDICADOR	AÑO N	%	AÑO N+1	%	DESEMPEÑO	AUMENTO ESPERADO	ÓPTIMO	TOLERABLE	FACTOR DE ALARMA
Utilidad Bruta/Ventas X100	30.500.000/ 100.452.200 X 100	30,36%	55.200.200/ 120.000.000 X 100	46,00%	15,64%	20%	20%	10%	5%
Utilidad neta de ejercicio/patrimonio X100	8.500.000/ 25.000.000 X 100	34,00%	19.600.400/ 34.000.000 X 100	57,65%	23,65%	10%	10%	7%	4%
Crédito por ventas promedio (neto de IVA) ^365/ventas anuales	10.200.320*3 65/ 100.452.200	37,06	15.400.000* 365/120.000 .000	46,84	9,78%	-10%	-10%	-8%	0%
Encuestas satisfecho-no satisf/número de encuestas realizadas	550/700 X 100	78,57%	600/720 X 100	90,28%	11,71%	20%	20%	11%	7%
Número de clientes nuevos/número total de clientes	100/700 X100	14,29%	120/720 X 100	16,67%	2,38%	10%	10%	7%	2%
Hs. de capacitación programada/horas de trabajo programada	100/500 X 100	20,00%	150/520 X 100	28,85%	8,85%	15%	15%	10%	5%
Encuestas no satisf./número de encuestas realizadas	50/700 X 100	7,14%	25/720 X 100	3,47%	-3,67%	-8%	-8%	-5%	-2%
Horas en Inv. & Des./ horas de trabajo total	1.000/10.000 X 100	10,00%	2.200/11.000 0 X 100	20,00%	10,00%	10%	10%	5%	3%
Número de pedidos entregados tiempo/número total de pedidos entregados	4.500/5.500 X 100	81,82%	5.850/6.000 X 100	97,50%	15,68%	15%	15%	12%	8%
Hs. de capacitación programada/horas de trabajo programada	350/500 X 100	70,00%	450/520 X 100	86,54%	16,54%	15%	15%	13%	10%
Facturación del ejercicio/dotación del personal	100.452.200/ 100	1.004.522,00	130.000.000 /110	1.181.818,18	1,18%	8%	8%	5%	1%
Cantidad de personal dado de baja/dotación de persona	5/100 X 100	5,00%	4/110 X 100	3,64%	-1,36%	-8%	-8%	-5%	-1%

Hasta este punto se presentó un CMI a medida de la empresa GSBIO de Implantes Quirúrgicos SA, previo al paso de la implementación.

Mediante este ejemplo se puede visualizar y medir los desempeños esperados de acuerdo a la estrategia planteada.

Implantes Quirúrgicos SA es una empresa que posee el capital de trabajo y tanto valores como integridad necesaria para implementar la contabilidad de gestión a través de las herramientas desarrolladas en esta metodología.

Se recomienda para lograr implementar la estrategia, la definición de los responsables mediante una comunicación íntegra y total, e incorporar el control de gestión para obtener el máximo provecho de esta herramienta, mediante el área de auditoría interna. Tiempo recomendado de plazo para la medición de cada indicador: cuatro meses.

## CONCLUSIONES.

La contabilidad de gestión se gestó por una necesidad como consecuencia de los cambios sociales, económicos, tecnológicos que fueron sucediéndose en el mundo a través del tiempo. No existe una sola forma de implementar la contabilidad de gestión, por lo que cada organización adopta la técnica que funcione en su organización y proporcione la información necesaria para la toma de decisiones y la mejora continua. El mundo evolucionó y así también lo tuvo que hacer la contabilidad para aportar las herramientas necesarias a las nuevas formas de gestión de las organizaciones.

Control de gestión y control interno están estrechamente vinculados ya que el segundo constituye una herramienta que posibilita la gestión del primero.

Las entidades en la actualidad deben enfrentarse a encaminar sus actividades a la consecución de los objetivos planteados, en un contexto dinámico con constantes cambios. Es necesario entonces que se valore la importancia del control y que esté presente en todos los niveles de las organizaciones. La dirección debe contemplar implementar y mantener un buen sistema de gestión del control, ya que ayudará a guiar la organización dentro de la administración eficiente de sus recursos, al logro de los resultados esperados fortaleciendo a la entidad dentro del ambiente cambiante.

El CMI es una herramienta fundamental para la gestión de una organización, puntualmente para GSBIO de Implantes Quirúrgicos SA.

Sin ser un instrumento complejo, que se adapta a la necesidad de cada empresa, permite tener factores importantes y decisivos, imprescindibles para la toma de decisiones, plasmados en un mismo lugar: misión, estrategia, objetivos, indicadores, etc. para su posterior medición y control.

Si bien aplicarlo a la práctica no es tarea fácil, es recomendable su implementación a medida de cada empresa.

Aplicar contabilidad de gestión mediante la herramientas antes desarrolladas y con un control interno y de gestión incorporados, resultan de una importante utilidad al permitir a la Dirección de cada empresa poder tener un seguimiento íntegro y completo de los objetivos que forman la estrategia de la empresa. La aplicación de contabilidad de gestión en la Pyme Implantes Quirúrgicos SA, le permitirá la eficiente toma de decisiones guiada a la mejora continua.

## BIBLIOGRAFÍA

- Albert Díaz, M. E.; Hernández Torres, M. (2004). El Cuadro de Mando Integral para la implementación y el control estratégico. Cuba. Experiencias. Ingeniería Mecánica. **7** (3) :59-63.
- Caldera, J.; Baujín Pérez, P.; Ripoll Feliu, V.; Vega Falcón, V. Evolución en la Configuración de los Sistemas de Costeo Basado en las Actividades. Venezuela. Actualidad Contable Faces. **10** (14) :13-28.
- Castaño B. J.; Arias Montoya, L.; Lanzas Duque, A. (2006). Un cuadro de mando integral para la gestión del conocimiento. Colombia. Scientia et Technica. **12**(31) :153-158.
- Dapena Fernandez, J. L. y Jaimez L. (2020). Contabilidad Gerencial y toma de decisiones. Argentina. Asociación Cooperadora de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Córdoba.
- Dextre Flores, J.; Del Pozo Rivas, R. (2012). ¿Control de gestión o gestión de control? Perú. Contabilidad y Negocios. **7**(14) :69-80.
- Hernández, D. (2018). Gestión del riesgo y control, una mirada tridimensional. Brasil. Revista Científica Hermes. **22** : 449-465
- Mite Albán, M. (2018). Estrategias de contabilidad de gestión aplicada a pymes revisión literaria 1. Revista Lasallista de Investigación, **15**(2) :256-270.
- Implantes Quirúrgicos SA. GSBIO. <http://www.gsbio.com.ar/>.
- Morillo M., M. (2004). Indicadores No Financieros de la Contabilidad de Gestión: Herramienta del Control Estratégico. Venezuela. Actualidad Contable Faces, **7**(8) :70-84.
- Sánchez Vázquez, J.M.; Vélez Elorza, M.; Araújo Pinzón, P. (2016). Balanced scorecard para emprendedores: desde el modelo Canvas al cuadro de mando integral. Colombia. Revista Facultad de Ciencias económicas: Investigación y Reflexión, **12**(1) :37-47.

- Pirela, A. (2005). Estudio de un caso de control interno. Venezuela. *Telos*. **7** (3) : 483-495.
- Ripoll, V.; Urquidi, A. (2010). Herramientas de contabilidad de gestión utilizadas en la práctica empresarial: una revisión crítica de los trabajos de investigación. Colombia. *Revista Latinoamericana de Administración*. (44) :1-20.
- Vega de la Cruz, L.; Nieves Julbe, A. (2016). Control de gestión y control interno: binomio indisoluble en la dirección. *Espacios*. **37** (12) :25.
- Uc Heredia, L.; García Pérez de Lema, D.; Bastida A., F. (2008). Los sistemas de control de gestión y la innovación: Su efecto sobre el rendimiento de las PYMES. Venezuela. *Actualidad Contable Faces*.**11** (17) :135-152.
- Sánchez Vázquez, J.; Vélez Elorza, M.; Araújo Pinzón, P. (2016). Balanced Scorecard para emprendedores: desde el modelo Canvas al Cuadro de Mando Integral. Colombia. *Revista Facultad de Ciencias Económicas: Investigación y Reflexión*. **24** (1) : 37-47.