



UNIVERSIDAD NACIONAL DE CORDOBA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE GRADUADOS



ESPECIALIZACIÓN EN CONTABILIDAD SUPERIOR Y AUDITORÍA

TRABAJO FINAL

Lineamientos para el diseño de un Cuadro de Mando Integral. El caso de una pyme de servicios profesionales contables “Estudio Borrione y Asociados – Especialistas en Tributación y Auditoría”

Autor:

Cr. René Maximiliano Battán

Tutora:

Cra. Ana Robles

-Córdoba, Junio 2021.-



Lineamientos para el diseño de un Cuadro de Mando Integral. El caso de una pyme de servicios profesionales contables “Estudio Borrione y Asociados – Especialistas en Tributación y Auditoría” por René Maximiliano Battán se distribuye bajo una [Licencia Creative Commons Atribución-NoComercial-SinDerivadas 4.0 Internacional](#).

AGRADECIMIENTOS

- A todas las personas que forman parte de la Escuela de Graduados de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Córdoba, por su excelente atención en mi camino como alumno de la Especialidad.
- Agradezco a la Cra. Ana Robles, que aceptó amablemente ser la tutora de este trabajo, gracias por siempre estar predispuesta para allanar cualquier inquietud y duda que se me presentara en el camino.
- Al profesor Dr. Juan Alberto Argüello, por su predisposición y dedicación a la hora de la revisión del presente trabajo.
- A la directora de la Especialidad Dra. Eliana Werbin, por su acompañamiento a lo largo de todo el cursado del posgrado.
- A la firma contable de la cual soy parte, ESTUDIO BORRIONE Y ASOCIADOS por confiar en mí y por haberme apoyado en hacer esta Especialidad.

RESUMEN

El objetivo de este trabajo final fue generar lineamientos para el diseño de un Cuadro de Mando Integral para la pyme de servicios profesionales contables “ESTUDIO BORRIONE Y ASOCIADOS – Especialistas en Tributación y Auditoría”. Con el propósito de producir información estratégica para la mejora en la toma de decisiones. Del análisis de los resultados surge que el Cuadro de Mando Integral (CMI) es una herramienta que posibilita medir la gestión de una empresa a través de indicadores financieros como no financieros. A su vez, permite alinear toda la organización hacia un mismo sentido a partir de la definición y/o traducción de la visión de la empresa. Por otro lado, el control interno es otra herramienta fundamental para la generación de información confiable que sirve de soporte para la implementación del CMI. Luego, a partir de un diagnóstico del ESTUDIO BORRIONE, se observaron algunas debilidades, pero se destacaron fortalezas que otorgan una mejor base de partida para la implementación del CMI. Posteriormente, se plantearon los lineamientos generales para el diseño del CMI a partir de la traducción y/o clarificación de la visión y misión del ESTUDIO BORRIONE. En base a lo anterior, se propusieron los objetivos estratégicos y sus relaciones causa efecto a través del mapa estratégico. Por último, se expusieron los indicadores por cada perspectiva, que posibilitarán al ESTUDIO BORRIONE Y ASOCIADOS comenzar a medir su desempeño para la mejora en la toma de decisiones.

Palabras claves: Planificación estratégica. Control interno. Indicadores estratégicos. Herramienta de gestión.

ABSTRACT

The objective of this final work was to generate guidelines for the design of a Balanced Scorecard for the professional accounting services firm "ESTUDIO BORRIONE Y ASOCIADOS – Especialistas en Tributación y Auditoría". Its main purpose is to develop strategic information and help the firm improve in its business decision skills. Analysis of the results shows that Balanced Scorecard (BSC) is a tool that allows companies to measure their management operations through financial and non-financial indicators. At the same time, it allows the entire organization to be aligned towards the same direction from the definition and/or translation of the company's vision. On the other hand, internal control is another fundamental tool for generating reliable information that supports the implementation of the BSC. In addition, a diagnosis of ESTUDIO BORRIONE was obtained, where weaknesses were observed, and strengths were highlighted which provide a better starting base for the implementation of the BSC. At the end, the general guidelines for the design of the BSC were proposed based on the translation and/or clarification of the vision and mission of ESTUDIO BORRIONE. Based on the above, the strategic objectives and their cause-and-effect relationships were proposed through the strategic map. Finally, the indicators for each perspective were presented, which will enable ESTUDIO BORRIONE Y ASOCIADOS to start measuring its performance to improve its business decision-making strategies.

Keywords: Strategic planning. Internal control. Strategic indicators. Management tool

.

.

ÍNDICE

I. INTRODUCCIÓN.....	1
II. METODOLOGÍA.....	4
III. RESULTADO Y DISCUSIÓN.....	6
1. Estudio exploratorio bibliográfico sobre el Cuadro Mando Integral en empresas de servicios profesionales contables:.....	6
Concepto del Cuadro de Mando Integral	6
Beneficios del CMI.....	8
Riesgos en la implementación del CMI.....	9
Etapas para el diseño de un modelo de Cuadro de Mando Integral.....	9
Perspectivas.....	12
2. Estudio exploratorio bibliográfico del sistema de Control Interno y su importancia para el diseño de un Cuadro de Mando Integral.....	18
Concepto de Control Interno.....	19
Componentes	20
Evaluación de riesgos en empresas de servicios contables.....	25
3. Estudio descriptivo de la firma contable “ESTUDIO BORRIONE Y ASOC. – Especialistas en Tributación y Auditoría.....	27
Presentación e historia	27
Estructura Organizativa	28
Unidades de negocio.....	30
Cartera de clientes.....	31
Sistemas de información	33
Diagnóstico del Modelo de Negocio - CANVAS	34
Análisis FODA.....	36
4. Lineamientos para el diseño del Cuadro de Mando Integral para el caso del “ESTUDIO BORRIONE Y ASOC. – Especialistas en Tributación y Auditoría”	40
1. Diagnóstico de la Organización (análisis interno y externo):.....	40
2. Aclaración y/o traducción de la Misión y la Visión:.....	41
3. Determinación de los Temas Estratégicos para alcanzar la Visión	42
4. Desarrollo del Mapa Estratégico causa-efecto entre las perspectivas ..	44
5. Armado del Cuadro de Mando Integral.....	48
6. Iniciativas Estratégicas (Proyectos, Planes de Acción, Programas).....	51
7. Seguimiento del logro de los objetivos:.....	53

IV.	CONCLUSIONES	55
V.	BIBLIOGRAFÍA.....	57
VI.	WEBGRAFÍA	59
VII.	ANEXOS.....	60

I. INTRODUCCIÓN

En Argentina, las pequeñas y medianas empresas de servicios profesionales contables (o estudios contables), brindan sus servicios a gran parte de las pymes de Argentina, las cuales cumplen un rol importante para el desarrollo económico del país. La mayoría de las pequeñas empresas de servicios profesionales, como el resto de las pymes, subestiman la importancia de la contabilidad de gestión y estratégica para la toma de decisiones. Según Tovar (2017) las pymes se caracterizan por tomar decisiones en base a información escasa e incompleta, guiadas por la intuición y experiencia previa de sus líderes.

La profesión contable viene afrontando diferentes cambios en los últimos años. Tales como nuevas formas de hacer negocios, permanentes cambios normativos, crisis económicas, mayor carga administrativa y operativa, avance tecnológico, aumento de la responsabilidad y la globalización. Asimismo, Uyarra Encalado (2014) afirma que la crisis y los cambios normativos están obligando a las firmas de servicios profesionales contables a mejorar la eficiencia y a medir su rentabilidad.

En efecto, las empresas de servicios contables necesitan implementar cambios en su modelo de negocio para adecuarse al medio y no quedar obsoleto. Una herramienta importante de gestión que se sugiere es el Cuadro de Mando Integral, el cual permite obtener información estratégica para la toma de decisiones.

El presente trabajo pretende generar lineamientos para el diseño de un Cuadro de Mando Integral para el caso particular de la firma contable “ESTUDIO BORRIONE Y ASOCIADOS – Especialistas en Tributación y Auditoría”, lo que le permitirá generar información estratégica para la toma de decisiones. Como consecuencia, en un futuro, estos lineamientos le posibilitarán al “ESTUDIO BORRIONE Y ASOC” ofrecer una nueva línea de servicios para sus propios clientes, tomando como ejemplo el desarrollo de su propio Cuadro de Mando Integral.

Según Dapena Fernández y Jaimez (2020) el objetivo de un sistema de información para la toma de decisiones es brindar información útil y relevante y no sobrecargar de información a los administradores, sólo se debe dirigir a asuntos importantes y prioritarios. Es decir, la importancia radica en la calidad y utilidad de la información y no en la cantidad. Por lo tanto, el grado de inversión y desarrollo en un sistema de información estratégico va a depender de las metas y objetivos de la empresa.

En primera instancia se exponen los marcos teóricos del Cuadro de Mando Integral y del sistema de control interno en el contexto de firmas de servicios contables. Estos conceptos se consideran claves para el desarrollo y entendimiento del presente trabajo.

El Cuadro de Mando Integral (CMI) o Balance Scorecard es una herramienta de gestión que permite brindar información estratégica para la toma de decisiones. Esta herramienta desarrollada por Kaplan y Norton en 1992, ayuda a las empresas a transformar los objetivos generales de la organización en objetivos medibles y operativos (Álvarez Calderón, Chazi Verdesoto, Quisiguiña Bejarano, 2019). Por lo tanto, permite alinear tanto los recursos humanos como los recursos económicos de toda la organización en pos de esos objetivos generales (Cárdenas Saravia, 2009).

El CMI no solamente tiene en cuenta las variables financieras, sino que integra y relaciona 4 perspectivas diferentes: financiera, clientes, procesos internos y aprendizaje y crecimiento mediante la definición de indicadores estratégicos (Amat Salas, Banchieri & Campas-Planas, 2016).

Las pequeñas firmas contables al igual que cualquier otra pyme, cuentan con ventajas que podrían permitir la aplicación del CMI con mayor rapidez que en una empresa grande. Por ejemplo, su pequeño tamaño, su flexibilidad, los vínculos del personal, el carácter emprendedor de los socios y los pocos niveles jerárquicos; las cuales contribuyen a los intercambios de información y a la flexibilidad de comunicación (Feijóo Souto et al., 2003). Todas ellas son ventajas que permiten establecer, comunicar y alinear los objetivos estratégicos en la organización.

Por otra parte, el sistema de Control Interno es otra herramienta que está muy vinculado con el CMI, ya que sirve de base para el funcionamiento de un buen sistema de información. Según el Informe COSO el objetivo del control interno es proporcionar un grado de seguridad razonable respecto de la eficacia y eficiencia de las operaciones, confiabilidad en la información financiera y cumplimiento de las leyes y normas aplicables. Es importante destacar, que el Control Interno se integra de 5 componentes que posibilitan brindar seguridad razonable a los objetivos de este sistema. Estos son ambiente de control, evaluación de riesgos, actividades de control, información y comunicación y monitoreo (Modelo COSO citado por Rivas Márquez, 2011).

Es común que, por diferentes motivos, los controles internos sean aplicados mayormente por empresas grandes, y no por pymes (Mancero Arias, Arroba Salto, Pazmiño Enriquez, 2020). Asimismo, un inadecuado control interno puede repercutir en la productividad general de la empresa, en los procesos, en duplicación de tareas y funciones y en desconfianza de la información. Según la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL) entre el 50% y 75% de las pymes cierran sus puertas durante los primeros 3 años de existencia debido mayormente a causas internas (Mendoza y Bayón, 2019).

Considerando los conceptos teóricos mencionados anteriormente, se propone como objetivo de este trabajo desarrollar lineamientos generales para el diseño de un Cuadro de Mando Integral para el caso particular de la pequeña firma contable “ESTUDIO BORRIONE Y ASOCIADOS – Especialistas en Tributación y Auditoría”. Para este diseño se adoptaron los pasos o etapas sugeridas por Cárdenas Saravia (2009) y Alveiro Montoya (2011).

II. METODOLOGÍA

1) Estudio exploratorio bibliográfico sobre el Cuadro Mando Integral en empresas de servicios profesionales contables.

Este estudio se llevó a cabo en base a los siguientes autores:

- ✓ Alberola Benavent & Mula Bru (2005)
- ✓ Albert Díaz y Hernández Torres (2004)
- ✓ Alveiro Montoya (2011)
- ✓ Amat Salas, Banchieri & Campas-Planas (2016)
- ✓ Andrade & Labarca (2011)
- ✓ Calderón, Chazi Verdesoto & Quisiguiña Bejarano (2019)
- ✓ Cárdenas Saravia (2009)
- ✓ Dapena Fernández & Jaimez (2020)
- ✓ Feijóo Souto, Gago Rodriguez & Urrutia de Hoyos (2003)
- ✓ Muñoz Gonzalez (2002)
- ✓ Sánchez Vázquez, Vélez Elorza & Araújo Pinzón (2016)
- ✓ Uyarra Encalado (2014)

2) Estudio exploratorio bibliográfico del sistema de Control Interno y su importancia para el diseño de un Cuadro de Mando Integral

Este estudio se llevó a cabo en base a los siguientes autores:

- ✓ Castañeda Parra (2014)
- ✓ González Dávila Garay (2008)
- ✓ Mancero Arias, Arroba Salto & Pazmiño Enriquez (2020)
- ✓ Pirela (2005)
- ✓ Rivas Márquez (2011)

- ✓ Vega de la Cruz, Pérez Pravia & Nieves Julbe (2017)
- ✓ Vilorio (2005)

3) Estudio descriptivo de la firma contable “ESTUDIO BORRIONE Y ASOC. – Especialistas en Tributación y Auditoría”.

a. Unidad de Análisis: Área gerencial

b. Variables

- Presentación e historia
- Estructura organizativa
- Unidades de negocio
- Cartera de clientes
- Sistemas de información
- Análisis CANVAS
- Análisis FODA

c. Técnicas

- Observación
- Entrevistas
- Inspección de documentación

4) Lineamientos para el diseño del Cuadro de Mando Integral para el caso del “ESTUDIO BORRIONE Y ASOC. – Especialistas en Tributación y Auditoría”

Para este estudio se llevó a cabo:

- Diagnóstico de la Organización
- Aclaración y/o traducción de la Misión y la Visión
- Determinación de los Temas Estratégicos
- Desarrollo del Mapa Estratégico causa-efecto entre las perspectivas
- Armado del Cuadro de Mando Integral
- Iniciativas Estratégicas
- Seguimiento del logro de objetivos

III. RESULTADO Y DISCUSIÓN

1. Estudio exploratorio bibliográfico sobre el Cuadro Mando Integral en empresas de servicios profesionales contables:

Concepto del Cuadro de Mando Integral

El Cuadro de Mando Integral (CMI) o Balance Scorecard es una herramienta de gestión estratégica desarrollada por Kaplan y Norton en 1992. El mismo permite transformar la estrategia y misión de una organización en objetivos operativos medibles, facilitando la alineación estratégica tanto de recursos como personas (Calderón, Chazi Verdesoto & Quisiguiña Bejarano, 2019).

Tradicionalmente las organizaciones han medido su desempeño a través de indicadores financieros, pero el CMI permite medir la gestión desde 4 perspectivas interrelacionadas: finanzas, clientes, procesos internos y crecimiento y aprendizaje, mediante la definición de indicadores estratégicos (Amat Salas, Banchieri & Campas-Planas, 2016).

Asimismo, se conoce que en las empresas con fines de lucro, el objetivo principal es obtener ganancias. No obstante, según Feijóo Souto, Gago Rodríguez & Urrutia de Hoyos (2003) en el CMI todos los objetivos e indicadores establecidos en las demás perspectivas tienen relación directa o indirecta con la perspectiva financiera. Por este motivo se resalta la importancia del análisis conjunto entre variables financieras y no financieras para la supervivencia de las pymes. Algunas variables no financieras son, por ejemplo, la satisfacción del cliente, singularización del producto o servicio ofrecido, calidad, liderazgo del mercado y liderazgo tecnológico.

Por su parte, Alveiro Montoya (2011) afirma que el CMI posibilita a las empresas medir cómo crean valor agregado a sus clientes. Además, facilita medir las capacidades internas, el personal, los sistemas y procedimientos para mejorar la actuación en un futuro. Por otro lado, según Cárdenas Saravia (2009), las pymes crean valor a través de la gestión de las

estrategias. A su vez, este autor establece que los activos intangibles compuestos principalmente por el capital humano y de la información sólo adquieren valor en el contexto de la estrategia definida por la organización. Es importante destacar que en el “ESTUDIO BORRIONE Y ASOC”, el capital humano es un activo intangible de gran importancia, considerando que ocupa gran parte de su estructura de costos.

Según Kaplan y Norton (1997) citado por Feijóo Souto et (2003) y citado por Cárdenas Saravia (2009) el CMI es utilizado por las organizaciones para gestionar su estrategia a largo plazo. En la figura 1 se muestra esta gestión de la estrategia en 4 procesos o etapas:

1. Aclarar y traducir la visión y la estrategia: La implementación del CMI permite que la firma comience a trabajar en traducir o transformar la estrategia y visión en objetivos específicos o medibles. La visión y misión deben adquirir un sentido concreto para las personas que la ejecutan. Asimismo, en esta etapa de definición de estrategia, las diferentes áreas de la empresa comienzan a comunicarse entre sí para llegar a un acuerdo de visión. En este mismo proceso también se determinan los indicadores estratégicos.
2. Comunicación: los objetivos y estrategia deben ser comunicados a toda la organización para que sean asimilados por cada uno de los niveles de gestión. Todo el personal debe comprender los objetivos estratégicos de la empresa, lo cual motiva una mayor participación y compromiso para alcanzar las metas y objetivos.
3. Planificación y establecimiento de objetivos: esto es desarrollar los objetivos de largo plazo a través de planes, programas, asignación de recursos y establecimiento de metas (corto plazo). Así de esta forma se puede llevar a cabo la visión y la estrategia de la organización.
4. Formación y Feedback estratégico: el CMI permite generar una retroalimentación de la estrategia, es decir donde se revisa, ajusta y adecua la estrategia diseñada ya puesta en marcha. Las estrategias

pueden perder su validez, ya que pueden cambiar las condiciones del entorno.

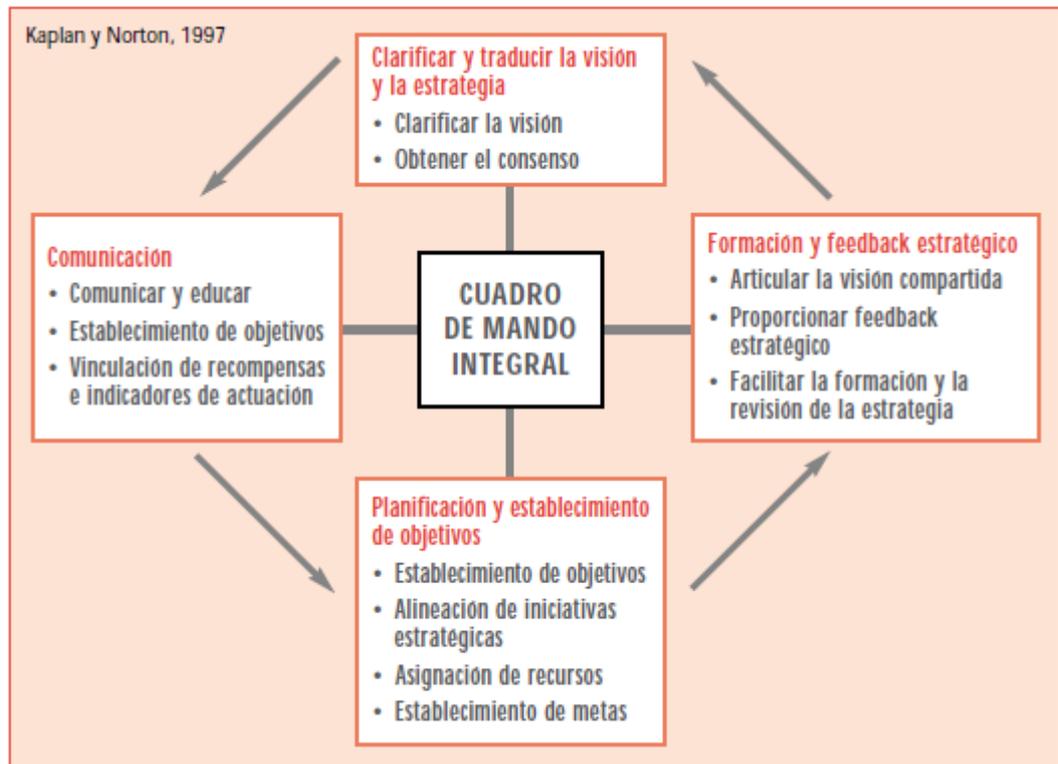


Figura 1: El CMI como sistema de gestión estratégica (Tomado de Feijóo Souto et al., 2003)

Beneficios del CMI

- Se presenta en un documento simple y corto, donde se reflejan los indicadores en forma concisa y conectada con el sistema de información de la empresa (Dapena Fernández y Jaimez, 2020).
- Permite la alineación estratégica de toda la organización (Cárdenas Saravia, 2009).
- Posibilita ver el funcionamiento de la organización en forma integral (Cárdenas Saravia, 2009).
- Se puede utilizar como herramienta para la gestión integral de la estrategia (Kaplan & Norton citado por Amat Salas et al, 2016).

- Fomenta el trabajo en equipo (Cárdenas Saravia, 2009).
- Resume la abundante información y la convierte en información relevante (Alberola Benavent & Mula Bru, 2005).
- Ayuda a la dirección a reevaluar y ajustar tanto la estrategia como los planes de acción (Alberola Benavent & Mula Bru, 2005).

Riesgos en la implementación del CMI

- Que los directivos no participen y deleguen toda la responsabilidad a los mandos medios. (Dapena Fernández y Jaimez, 2020). En caso del “ESTUDIO BORRIONE Y ASOC” es fundamental que la herramienta refleje la visión estratégica de los directivos.
- Demorar la implementación buscando un CMI perfecto. El CMI es una herramienta dinámica que se va alimentando del aprendizaje (Kaplan y Norton, 1996 citado en Dapena Fernández y Jaimez, 2020).
- Que la estrategia sea poco clara (Cárdenas Saravia, 2009).
- Mala o poca comunicación a los niveles bajos de la organización.
- No participación del personal (Cárdenas Saravia, 2009).
- Crear un CMI copiando indicadores que aplican otras empresas. No siempre los indicadores funcionales para una empresa (sobre todo los no financieros) aplican en otra (Dapena Fernández y Jaimez, 2020). Por tal motivo, el “ESTUDIO BORRIONE Y ASOC” debería desarrollar sus propios indicadores de acuerdo a las características de la firma, su estrategia y objetivos particulares.

Etapas para el diseño de un modelo de Cuadro de Mando Integral

Tanto Cárdenas Saravia (2009) como Alveiro Montoya (2011) dejan en claro que el diseño del CMI puede variar según la complejidad, tamaño, características propias y estrategia de cada organización. No obstante, Cárdenas Saravia (2009) afirma que un modelo que guie la elaboración del

CMI puede ser de gran utilidad. A continuación, se detallan las 7 fases propuestas del modelo diseñado por Cárdenas Saravia (2009):

1. Diagnóstico de la Organización (análisis interno y externo): esta fase se realiza para conocer la situación actual de la organización tanto en el aspecto interno como externo. Cárdenas Saravia (2009) sugiere utilizar el FODA como herramienta de diagnóstico. No obstante, también podría utilizarse el modelo CANVAS, el cual permite visualizar y entender la lógica de la empresa. Por otro lado, también ayuda a comprender las relaciones entre las áreas de la organización (Osterwalder, A., Pigneur, Y. & Tucci, C., 2005 citado en Sánchez Vázquez, Vélez Elorza & Araújo Pinzón, 2016). Es decir, la herramienta CANVAS permite conocer el modelo de negocio existente de una empresa, así como también sirve para diseñar e innovar nuevos negocios.
2. Aclarar la Misión y la Visión: en esta etapa se trata de aclarar, explicar y bajar a tierra la visión y misión de la organización, y que estas demuestren realmente lo que los socios desean. La Misión especifica el rol y alcance de la organización en la sociedad, valor agregado, actividades, público al cual se dirige y propósito de ser. Por otro lado, la Visión es más genérica y menos precisa, es el futuro deseado basado en ideales y valores (Cárdenas Saravia, 2009).
3. Determinar los Temas Estratégicos para alcanzar la Visión: en este momento se debe definir las ideas estratégicas que permitirán alcanzar la visión (Cárdenas Saravia, 2009). Las estrategias definidas en el CMI son el resultado de la traducción de la visión en objetivos estratégicos (Alveiro Montoya, 2011).
4. Desarrollar el Mapa Estratégico causa-efecto entre las perspectivas: En esta fase se definen los objetivos estratégicos para cada una de las 4 perspectivas del CMI y las relaciones causa efecto entre ellas. Esto es ilustrado en un gráfico llamado Mapa estratégico (Cárdenas Saravia, 2009). Asimismo, según Alveiro Montoya (2011) los objetivos estratégicos deben ser claros y medibles a través de indicadores, es decir que cada objetivo debe estar soportado por un indicador.

5. Armado del CMI (establecer factores clave de éxito, indicadores y metas): Se trata de la presentación propiamente dicha del CMI, donde se exponen los indicadores que permiten medir el cumplimiento de cada objetivo estratégico.

Los indicadores se pueden clasificar en Indicadores de desempeño o de Actuación. Los primeros son aquellos que reflejan los resultados de actuación pasada, a diferencia de los de Actuación que miden las acciones para generar resultados.

A su vez también se deben establecer las metas (objetivos de corto plazo). Además, se deben fijar los factores claves de éxito, que según Olve, Roy y Wetter (2000) citado por Cárdenas Saravia (2009) son aquellos que están ligados a la satisfacción del cliente, tales como como técnicas, metodologías, recursos o sistemas que permiten agregar valor al cliente.

Cárdenas Saravia (2009) expone que en la elaboración del CMI se debe definir lo siguiente:

- a) Indicador
- b) Fórmula matemática del indicador
- c) Responsable de la medición
- d) Frecuencia de la medición
- e) Frecuencia de la revisión
- f) Fuente de los datos para armar el indicador

6. Iniciativas Estratégicas (Proyectos, Planes de Acción, Programas): Una vez armado y puesto en marcha el CMI, a continuación, el ESTUDIO BORRIONE Y ASOC. debe llevar a cabo proyectos, planes de acciones y programas, todos alineados a la estrategia de la empresa, así de esta forma alcanzar los objetivos planteados. El CMI debe estar incluido en la agenda estratégica de la organización, es decir debe ser parte del sistema de gerencia (Alveiro Montoya, 2011).

7. Seguimiento del logro de los objetivos: en esta etapa se evalúa el cumplimiento de los objetivos, revisando los indicadores con las metas

establecidas. Es el momento de control, ajustes, retroalimentación y mejora continua.

Perspectivas

EL CMI es una herramienta de gestión y modelo de medición que persigue el equilibrio de cuatro perspectivas diferentes: finanzas, clientes, procesos internos y formación/crecimiento.

Perspectiva Financiera

Esta perspectiva tiene como fin garantizar o crear valor u otorgar un cierto retorno de inversión a los propietarios de la organización, el cual es el fin último de cualquier empresa independientemente de su actividad. Por otro lado, tiene también como objetivo medir aquellos resultados ya alcanzados y analizar la rentabilidad de la organización para los accionistas (Alveiro Montoya, 2011). Los objetivos planteados en las demás perspectivas tendrán impacto directo o indirecto sobre la perspectiva financiera (Feijóo Souto et al., 2003).

El sistema contable de la empresa no debe estar solamente orientado para dar cumplimiento a obligaciones fiscales y legales. El mismo debe servir como base para la gestión financiera de manera tal que permitan construir indicadores válidos para los aspectos claves del negocio (Feijóo Souto et al., 2003).

Según Dapena Fernández y Jaimez (2020), la perspectiva financiera está compuesta principalmente por indicadores de resultado, los cuales sirven como medidas finales de todas las demás perspectivas del CMI.

Según Alveiro Montoya (2011) algunos objetivos estratégicos clásicos son:

- Maximizar el valor agregado
- Incrementar los ingresos y diversificar las fuentes
- Mejorar la eficiencia de las operaciones

- Mejorar el uso del capital

En concordancia con lo anterior, se pueden sugerir los siguientes indicadores financieros relacionados con firmas contables para el caso del “ESTUDIO BORRIONE Y ASOC.” (Muñiz Gonzales, 2002):

- Nivel de Gastos en Personal: Sueldos/Ventas. Debido a que el gasto en personal (profesionales) suele ser importante en este tipo de empresas.
- Facturación por empleado: Facturación del periodo/N° Empleados
- Plazo de Cobro: Clientesx365/Ventas
- Rentabilidad de Ventas: Beneficio antes de IG/Ventas
- Rentabilidad Económica: Beneficio antes de IG/Activo Total

Perspectiva Clientes

Según Dapena Fernández y Jaimez (2020), en esta dimensión la empresa debe definir como quiere ser vista ante sus clientes y que propuesta de valor agregado ofrece.

En esta perspectiva, se requiere que la empresa defina el segmento de clientes y mercados a los cuales se va a dirigir, de forma tal que le permita generar mejores rendimientos financieros futuros (Amat Salas et al., 2016).

Algunos indicadores genéricos de esta perspectiva pero aplicables para el caso del “ESTUDIO BORRIONE Y ASOC” son la satisfacción del cliente, adquisición o pérdidas de clientes, cuota de mercado, rentabilidad y retención de clientes.

Según Amat Salas et al. (2016) para lograr captación, satisfacción o retención del cliente, la empresa debe ofrecerle una propuesta de valor agregado. En referencia a lo anterior, Dapena Fernández y Jaimez (2020) expone que en la propuesta de valor se deben definir las características distintivas del servicio que brindará la empresa. Asimismo, Albert Díaz y

Hernández Torres (2004) confirman que la propuesta de valor son los atributos que las empresas ofrecen a través de sus productos o servicios, para crear fidelidad y satisfacción en los segmentos de clientes seleccionados.

A continuación, se mencionan algunos atributos que marcan la creación de valor (Albert Díaz y Hernández Torres, 2004):

- Producto o Servicio: funcionalidad, precio y calidad
- Relación con el cliente: entrega, servicio al cliente, respuesta y plazos.
- Imagen y prestigio: atributos intangibles

Resulta conveniente mencionar el modelo Service Profit Chain (SPC) citado por Andrade y Labarca (2011), el cual es un modelo de gestión de servicios desarrollado en la década del 80. Cabe decir que, según Andrade y Labarca (2011) este modelo analiza cómo la satisfacción del cliente y la disposición del personal impactan en la productividad de la empresa mediante la creación de valor. A continuación, se describe este modelo en 5 puntos:

1. La rentabilidad y crecimiento son generados
2. La fidelidad es resultado de la satisfacción del cliente
3. La satisfacción del cliente está influenciada por el valor del servicio. Los clientes no compran un producto o servicio, compran experiencias que le agreguen valor.
4. El valor del servicio se genera mediante la fidelidad y la productividad de los empleados
5. La satisfacción de los empleados es generada por la calidad interna del servicio. Es decir, clima laboral agradable.

Perspectiva Procesos Internos

En esta perspectiva se pueden identificar los objetivos e indicadores estratégicos de los procesos críticos de una organización. Los cuales

añaden valor y cuyo éxito impacta en la satisfacción de las expectativas de los clientes y accionistas. Es decir que antes de desarrollar la perspectiva Procesos Internos, deben definirse los objetivos e indicadores de la perspectiva Financiera y Clientes (Alveiro Montoya, 2011). A su vez, antes de desarrollar la perspectiva de procesos internos, es necesario definir la cadena de valor o modelo de negocio de la organización para luego poder establecer los objetivos e indicadores relacionados.

Según Feijóo Souto et al. (2003) se pueden identificar 3 procesos críticos:

- Innovación y Diseño: supone 2 etapas, primero la identificación de las necesidades de los clientes y mercados, y segundo, diseño y desarrollo del producto o servicio en sí.
- Proceso Operativo: relacionado con la prestación del servicio en sí, donde se evalúan tiempo, costo y calidad.
- Servicio Post Venta: dada la dimensión del caso en empresas de servicios profesionales, el contacto con el cliente suele ser directo y personal por lo que no tendría grandes dificultades. El servicio post venta puede estar más orientado a la consolidación del vínculo con el cliente.

Cabe señalar, que según Alveiro Montoya (2011), los indicadores a definirse en esta perspectiva no deben ser genéricos, sino que dependen de los procesos propios de cada organización. En una empresa de servicios profesionales el factor tiempo es un recurso productivo de suma importancia, por lo que muchos indicadores dependerán de ese factor. Por esta razón, algunos indicadores de esta perspectiva para el “ESTUDIO BORRIONE Y ASOC.” se pueden armar en base al “Sistema de Control y Gestión de Tiempos”. Para Uyarra Encalado (2014) “Control y Gestión de Tiempos” es un sistema diseñado para el registro de horas incurridas por el personal de la firma, el cual permite generar información relevante para la toma de decisiones. (Ver Anexo I: terminología del sistema de Control y Gestión de tiempos).

Según Muñiz Gonzales (2002) algunos indicadores pueden ser:

- Medida de trabajos pendientes: horas trabajos pendientes/horas totales disponibles.
- Capacidad de asumir nuevos trabajos: presupuesto de horas de encargo/horas total disponibles.
- Desviación de horas: horas reales/horas presupuestadas de encargo.
- Indicador de improductividad: horas no cargables a clientes/total horas disponibles.
- Proporción de horas extras: horas extras/total horas.

Perspectiva Crecimiento y aprendizaje

La perspectiva Crecimiento y aprendizaje proporciona las bases, la infraestructura y condiciones necesarias para alcanzar los objetivos de las tres restantes perspectivas (Feijóo Souto et al., 2003).

En esta se pueden identificar 3 dimensiones: recursos humanos, sistemas de información y aspectos organizativos, los cuales la organización debe fomentar para ser rentable en el largo plazo (Amat Salas et al., 2016). En empresas de servicios profesionales, los recursos humanos ocupan un lugar fundamental en su estructura de costos. En el caso del “ESTUDIO BORRIONE Y ASOC.”, los profesionales que forman parte deben estar permanentemente actualizados para asimilar los constantes cambios de un entorno dinámico y poder ofrecer un servicio de excelencia al cliente.

Los indicadores que pueden definirse:

- Horas de capacitación por año
- Nivel de satisfacción de los profesionales
- Nivel de clima laboral
- Rotación del personal
- N° de reclamos del personal por año

En síntesis, el CMI es una herramienta que puede ayudar al “ESTUDIO BORRIONE y ASOC” a alinear todos sus recursos económicos y humanos hacia una misma dirección estratégica. A su vez el CMI le permitiría al ESTUDIO visualizar todos sus indicadores en un sólo cuadro de acuerdo a la visión general y a los objetivos planteados en cada perspectiva. Ahora bien, es necesario el apoyo total y la participación activa de los directivos para lograr con éxito su implementación.

2. Estudio exploratorio bibliográfico del sistema de Control Interno y su importancia para el diseño de un Cuadro de Mando Integral

El CMI es una herramienta estratégica que permite medir la gestión de la empresa, y se debe nutrir de información fiable para una mejor efectividad. Para ello debe existir un mínimo de control interno, de este modo brindar una seguridad razonable para que la información generada sea veraz y oportuna. Del mismo modo, Pirela (2005) afirma que el Control Interno es la base sobre la cual descansa la confianza de un sistema contable, y a través de este determina si existe seguridad razonable en la información presentada en los estados financieros.

Un control interno inexistente o ineficiente representa una contingencia para la organización, pues existe el riesgo de generar información poco fiable que lleve a tomar decisiones inadecuadas en la gestión de la empresa (Castañeda Parra, 2014).

Por otro lado, las nuevas necesidades de obtener información estratégica obligan a las empresas de disponer sistemas contables dinámicos y flexibles (Feijóo Souto et al., 2003).

Es necesario destacar, que gran parte de las firmas contables son de tamaño pyme, ya que sólo las Big Four (PWC, Deloitte, EY y KMPG) ocupan el ranking de las grandes empresas en ese mercado. Como cualquier otra pyme, es común que cuenten con un casi inexistente sistema de control interno debido a diferentes factores, como por ejemplo: limitación de recursos financieros, difícil acceso al crédito, estructuras informales, ausencia de manuales de funciones, entre otros.

Concepto de Control Interno

En 1992, el Committee of Sponsoring Organizations (COSO) de la Treadway Comisión emitió un informe conocido como el Modelo COSO, y reconocido como la norma más importante de control interno (Mancero Arias et al., 2000).

Según Mancero Arias et al. (2000) se entiende por control interno a las diferentes medidas tomadas por la entidad para proteger los recursos de la organización contra el uso ineficiente de sus activos y pasivos o el fraude. A su vez, tiene por objetivo asegurar exactitud y confiabilidad de la información contable y financiera, garantizar el cumplimiento de las políticas y normativas de la organización y evaluar el desempeño de todas las áreas de la identidad. Por lo tanto, los objetivos del control interno se pueden resumir en las siguientes categorías:

1. Eficacia y Eficiencia de las operaciones
2. Fiabilidad de la información financiera
3. Cumplimiento de las leyes y normas aplicables

Por su parte, Vilorio (2005) afirma que las debilidades más comunes en un sistema de control interno en las organizaciones son:

1. Inexistencia de planes, manuales de funciones, falta de objetivos organizacionales.
2. No claridad en las autoridades y comunicaciones.
3. Escasa segregación de funciones.
4. Poco control sobre los activos.
5. Poca claridad de distinción entre la organización y los dueños.
6. El sistema contable es utilizado sólo con fines tributarios.

Componentes

De acuerdo al modelo COSO, el control interno se integra de 5 componentes: Ambiente de Control, Evaluación de Riesgos, Actividades de Control, Información y Comunicación, y Monitoreo.

Ambiente de Control

Según el Informe COSO (1997) citado por Castañeda Parra (2014) el ambiente de control es el marco de comportamiento de una organización, y además es la estructura base del resto de los componentes del control interno. Es el componente que proporciona disciplina y estructura, sobre el cual el resto de los componentes deben manejarse.

Rivas Márquez (2011) sostiene que en este componente se asocian 7 factores: integridad y valores éticos, compromiso por la competencia, consejo de directores o comité de auditoría, filosofía y estilo operativo, estructura organizacional, asignación de autoridad y responsabilidades, políticas y procedimientos de recursos humanos. Asimismo, Castañeda Parra (2014) afirma que los valores éticos son de vital importancia ya que afectan a otros componentes del control interno.

Por lo tanto, para alcanzar un adecuado Ambiente de Control el “ESTUDIO BORRIONE Y ASOC” debe tratar de garantizar una estructura organizacional definida, y llevar a cabo políticas y un estilo operativo que motiven la integridad y valores éticos.

Evaluación de Riesgos

Según Vioria (2005) el riesgo es la causa probable de no cumplir con los objetivos de la organización. Por lo cual es muy importante que la entidad identifique, evalúe, analice, disminuya y/o corrija los diferentes riesgos que pueden intervenir en las diferentes áreas de la empresa.

La evaluación de riesgos es el proceso en el cual se identifican, analizan y administran los riesgos de una organización (Rivas Márquez, 2011). Según este autor, primero deben identificarse los riesgos para luego realizar una valoración. Según Whittington y Pany (2005) citado Rivas Márquez (2011) los siguientes factores pueden incrementar los riesgos en las organizaciones:

- Alto índice de rotación de personal: personal nuevo
- Cambios de sistemas: nuevos sistemas de gestión
- Cambios de normas o regulaciones en el mercado
- Crecimiento rápido del negocio: nuevas actividades, nuevas líneas de negocio o servicios, nuevos clientes o proveedores.
- Operaciones en el exterior

Considerando lo anterior, es de suma importancia que el “ESTUDIO BORRIONE Y ASOC.” identifique y analice los riesgos que pueda enfrentar en cada una de sus unidades de negocio y áreas internas.

Actividades de Control

Se refiere a aquellas normas, procedimientos, políticas llevadas a cabo por la organización con el fin de enfrentar los riesgos que existen en forma eficaz y poder cumplir con los objetivos generales de la entidad (Viloria, 2005).

Algunas de las actividades de control que el “ESTUDIO BORRIONE Y ASOC” debería tener en cuenta según el Informe COSO citado por Rivas Márquez (2011) son:

- Revisión de desempeño de los cargos de alto nivel: donde se puede comparar contra presupuestos, pronósticos, cumplimiento de metas, posición en el mercado.
- Procesamiento de la información: donde se requiere controles de precisión, integridad y autorización de las transacciones.

- Controles físicos sobre activos: es decir inventarios mercadería, de bienes de uso, arqueo de valores, los cuales son comparados con los registros contables.
- Segregación de funciones: con el fin de evitar la concentración de funciones y reducir el riesgo de errores o fraudes.
- Indicadores de desempeño: con el fin de evaluar la performance de las diferentes áreas, funciones, servicios y con el propósito de luego corregir.

Información y Comunicación

Se refiere al conjunto de procedimientos y métodos empleados para identificar, clasificar, registrar las operaciones de la identidad, y así generar información para la toma de decisiones con el objetivo de ejercer un buen control de la organización. A su vez, en este componente se resalta que la información tiene más un sentido estratégico que operativo, y que debe ser comunicada oportunamente para cumplir con los diferentes objetivos (Castañeda Parra, 2014).

La información generada en los demás componentes del control interno debe ser comunicada para que los administradores puedan tomar las decisiones en forma oportuna y cumplir con los objetivos del sistema de control interno (Rivas Márquez, 2011). Asimismo, la comunicación debe fluir en sentido amplio en toda la organización, desde arriba hacia abajo y viceversa; es decir todo el personal debe recibir el mensaje.

Monitoreo

Este componente se refiere a la revisión continua o periódica del sistema de control interno, con el objeto de evaluar su funcionamiento y su vigencia. Considerando que las organizaciones y el mundo están en constante cambio, los controles deben ser evaluados para verificar si continúan operando de acuerdo a lo esperado o si deben modificarse para poder adaptarse a las nuevas circunstancias (Rivas Márquez, 2011). La modificación del sistema de control interno puede ocurrir a causa de

diferentes factores, como por ejemplo: rotación de personal, reducción de tiempo y recursos, entre otros (Mantilla, 2005 citado por Rivas Márquez, 2011).

El monitoreo puede ser permanente o periódico. El permanente se refiere a cuando el monitoreo se hace en forma continua. En cambio, el periódico se realiza cuando se establecen plazos, es decir cada cierto tiempo, por ejemplo, una auditoría externa (Viloria, 2005).

En función de lo planteado, para lograr un adecuado Sistema de control interno, el “ESTUDIO BORRIONE Y ASOC” debería prestar atención en los siguientes componentes y normas que se muestran en la tabla 1 (Vega de la Cruz, Pérez Pravia y Nieves Julbe, 2017):

Tabla 1: Componentes y normas del Sistema de Control Interno

Componente	Norma
Ambiente de Control	<ul style="list-style-type: none">• Planeación, planes de trabajo anual, mensual e individual.• Integridad y valores éticos.• Idoneidad demostrada.• Estructura organizativa y asignación de autoridad y responsabilidad.• Políticas y prácticas en la gestión de recursos humanos.
Evaluación de Riesgos	<ul style="list-style-type: none">• Identificación de riesgos y detección del cambio.• Determinación de los objetivos de control.• Plan de Prevención de riesgos.
Actividades de Control	<ul style="list-style-type: none">• Coordinación entre áreas, separación de tareas, responsabilidades y niveles de autorización.• Documentación, registro oportuno y adecuado de las transacciones y hechos.• Acceso restringido a los recursos, activos y registros.• Rotación del personal en las tareas claves.• Control de las tecnologías de la información y las comunicaciones.• Indicadores de rendimiento y de desempeño.
Información y Comunicación	<ul style="list-style-type: none">• Sistema de Información, flujo y canales de comunicación.• contenido, calidad y responsabilidad.• Rendición de cuentas.
Supervisión y Monitoreo	<ul style="list-style-type: none">• Evaluación y determinación de la eficacia del Sistema de Control Interno.• Comité de prevención y control.

Evaluación de riesgos en empresas de servicios contables

Según González Dávila Garay (2008) pueden existir 5 riesgos tradicionales en firmas de contadores públicos, las cuales el “ESTUDIO BORRIONE Y ASOC” debería tener en cuenta:

1. Riesgo de mercado: posibilidad de sufrir pérdidas o disminución de utilidades por cambios en los precios del mercado.
2. Riesgo de liquidez: posibilidad de efecto negativo por un servicio difícil de ser cobrado.
3. Riesgo de contraparte: costo por asociar el nombre de la firma contable con un cliente de dudosa reputación. Por ejemplo, cuando se acepta un cliente riesgoso para realizar servicios de auditoría y se le brinda un Informe de auditoría con opinión favorable sin salvedades.
4. Riesgo de operación: por deficiencias o limitaciones operativas tales como falta de capacitación del personal, fallas en procesos internos, falta de inversión tecnológica, entre otros.
5. Riesgo legal: por eventuales litigios.

Algunos ejemplos de Riesgos de Operación en firmas contables:

- Mala liquidación de un impuesto o sueldos por falta de capacitación.
- Presentación de encargos fuera de término por mala organización o planificación.
- Tomar personal no capacitado o que no comparta los valores éticos del estudio contable.
- Sobrecarga operativa de trabajos no redituables impuesto por organismos públicos.
- Pérdida de información valiosa por falta de un plan de seguridad informática.
- Alta rotación de profesionales por falta de incentivos

- Duplicación de tareas por falta de manual de funciones.
- Asignación de recursos en actividades o clientes poco rentables.

En síntesis, el Control Interno es fundamental para que el ESTUDIO BORRIONE Y ASOC cuente con un sistema de información confiable que sirva de soporte para la implementación de un CMI. Para ello es necesario que genere un ambiente de control donde se promuevan los valores éticos, así de esta forma reducir la cantidad de riesgos. Asimismo, debe crear actividades de control para enfrentar los diferentes riesgos que puedan surgir. Y finalmente debe mantener actualizado su sistema de control interno ante eventuales cambios en su entorno.

3. Estudio descriptivo de la firma contable “ESTUDIO BORRIONE Y ASOC. – Especialistas en Tributación y Auditoría

Presentación e historia

El ESTUDIO BORRIONE Y ASOCIADOS es una empresa de asesoramiento, consultoría y prestación de servicios dentro del campo del conocimiento que abarcan las ciencias económicas.

El ESTUDIO fue fundado en la ciudad de Córdoba por el Cr. Pedro Borrione el 1° de enero de 1987. El objetivo al momento de su fundación fue el de ofrecer servicios de asesoramiento y consultoría a las pequeñas y medianas empresas industriales, comerciales y de servicios, que requerían una atención profesional personalizada, externa e independiente.

Inicialmente y por varios años el ESTUDIO contó con el apoyo de 2 personas. No obstante, en la actualidad emplea a 24 personas entre profesionales y estudiantes, y además dispone del apoyo de asesores externos de diferentes profesiones.

En octubre de 2014, se da origen a lo que hoy se conoce como el ESTUDIO BORRIONE Y ASOC. Esto sucedió a partir de una asociación profesional con el Cr. Silvio García y con el Cr. Javier Borrione, quienes se encuentran en el ESTUDIO desde el año 1994 y 2002 respectivamente.

En 2017 se crea un equipo de Mandos Medios de Gestión que operan como Gerentes de las distintas especialidades, integrado por los Cres. Melina Lioce, Lorena Rasetto, Emmanuel Avecilla y la Srta. Andrea Rubio. Al mismo tiempo y con la finalidad de expandir sus servicios, el ESTUDIO funda una sucursal en la ciudad de Río Tercero, provincia de Córdoba. De esta forma, en la actualidad dispone de su casa central ubicada en el barrio de Nueva Córdoba de la ciudad de Córdoba y una sucursal en la ciudad de Río Tercero.

Estructura Organizativa

Tal como lo muestra la figura 2, la estructura del ESTUDIO es de tipo funcional donde su organización se divide, por un lado, de acuerdo a los servicios prestados según las siguientes áreas:

1. Impositivo
2. Contabilidad y Auditoría
3. Laboral
4. De Servicios Integrales

Y por otro, de acuerdo a las funciones internas que sirven de soporte a las primeras:

1. Sistemas y Mantenimiento
2. Administracion General
3. Recursos Humanos

La Dirección General, Comercial y Financiera del ESTUDIO es llevada a cabo por los 3 socios del mismo. En esa área se toman las decisiones políticas y estratégicas de la empresa. Y a su vez, cuenta con 6 Gerentes profesionales especializados a cargo de las diferentes áreas. Actualmente, en la firma trabajan 24 personas en forma directa entre profesionales y estudiantes de las cs. económicas, incluyendo los gerentes y los 3 socios.

Además, el ESTUDIO dispone de asesores externos que abarcan distintas profesiones tales como abogados, escribanos, ingenieros en sistemas y licenciados en administración.

A continuación, en la figura 2 se presenta el Organigrama del ESTUDIO:

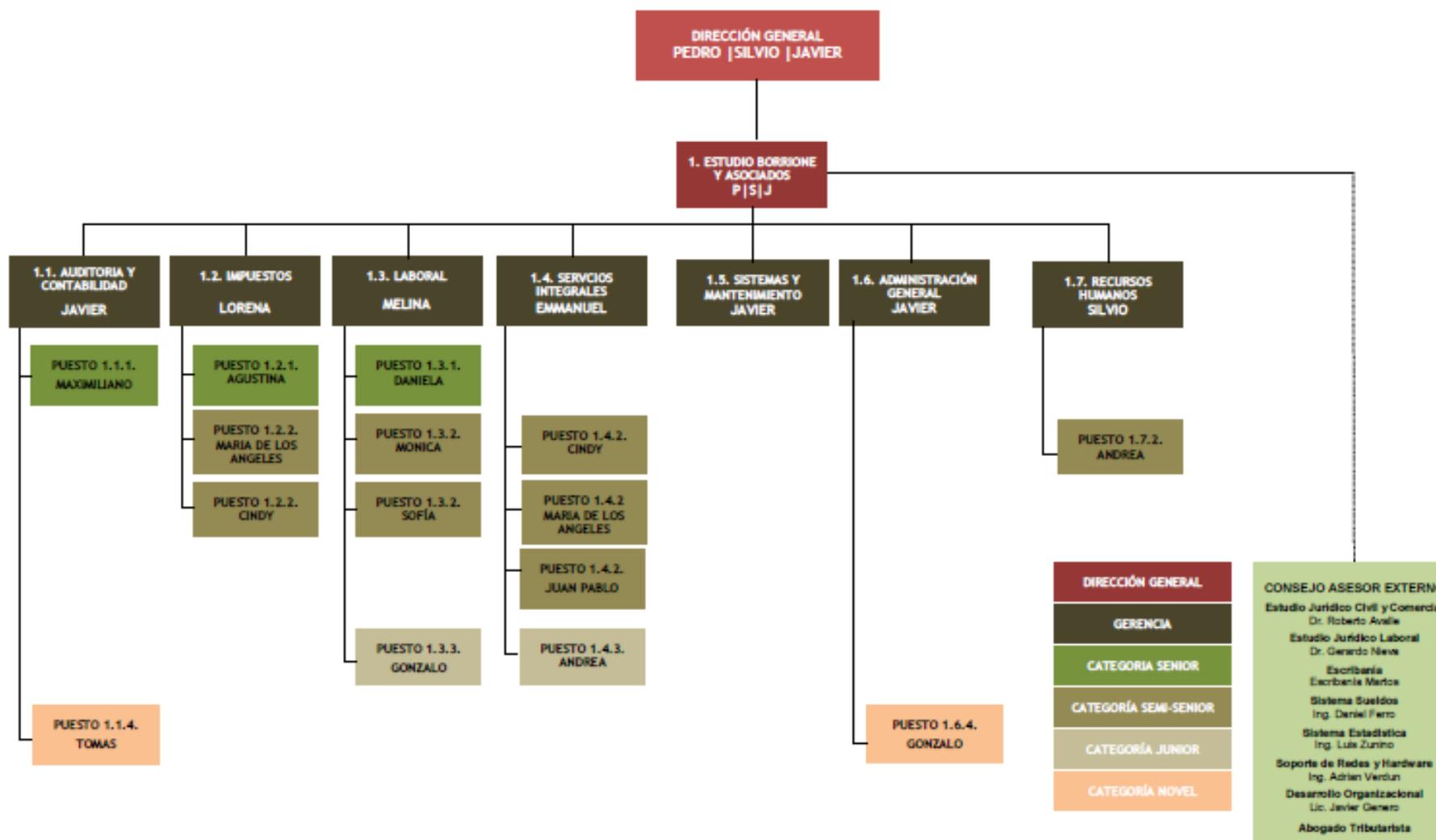


Figura 2: Organigrama del ESTUDIO BORRIONE Y ASOC. (Tomado del ESTUDIO BORRIONE Y ASOC.).

Unidades de negocio

El ESTUDIO brinda una gran variedad de servicios dirigidos a satisfacer las necesidades de las empresas y organizaciones sin fines de lucro. No obstante, a continuación, en la Tabla 2 se destacan los servicios más relevantes por cada Unidad de Negocio:

Tabla 2: Unidades de negocio del ESTUDIO BORRIONE Y ASOC.

UNIDAD DE NEGOCIO	SERVICIOS INCLUIDOS
1. Área Contabilidad y Auditoría	<ul style="list-style-type: none"> a. Auditoría externa de estados contables. b. Auditoría de gestión administrativa. c. Asesoramiento de gestión administrativa. d. Informes especiales. e. Auditoría interna de procedimientos administrativos. f. Auditoría con fines específicos. g. Cumplimientos de obligaciones varias frente a los organismos de control.
2. Área Impositiva	<ul style="list-style-type: none"> a. Consultoría. b. Actuación en conflictos ante las administraciones fiscales. c. Acciones recursivas y defensivas fiscales ante los fueros respectivos. d. Asesoramiento en liquidaciones de impuestos nacionales, provinc. y munic. e. Trámites Impositivos: Fusiones, Reorganizaciones impositivas. f. Análisis en la preparación de proyectos de beneficios impositivos. g. Precios de Transferencia h. Outsourcing en liquidaciones impositivas. i. Reintegro de IVA crédito fiscal vinculado a operaciones de exportación
3. Área Laboral y Seguridad Social	<ul style="list-style-type: none"> a. Consultoría b. Liquidaciones de sueldos mensuales y finales c. Asesoramiento en aportes y contribuciones de la Seguridad Social. d. Trámites laborales e. Asesoramiento en liquidaciones de sueldos
4. Área Otros Servicios o Servicios Integrales: se encarga de brindar los servicios no incluidos en las áreas precedentes	<ul style="list-style-type: none"> a.- <u>Auditoría</u> <ul style="list-style-type: none"> → Auditoría de sistemas de información. → Consultoría y organización de sistemas de información. → Out-sourcing de sistemas de información. b.- <u>Consultoría económico financiera</u> <ul style="list-style-type: none"> → Análisis económico y financiero → Proyectos de inversión y proyecciones de flujos de fondos c.- <u>Derecho empresarial y concursal.</u> <ul style="list-style-type: none"> → Constitución de sociedades y Reorganizaciones → Asesoramiento y Sindicatura concursal. → Empresas en crisis.

Cartera de clientes

El ESTUDIO presta servicios a una cartera de clientes muy variada, mayormente a pequeñas empresas, las cuales representan el 72% del total de la cartera, tal como lo muestra la figura 3. Cabe aclarar que el ESTUDIO, tal como se verá en la próxima metodología, tiene por objetivo conseguir más clientes del tipo “Mediana Empresa”. La figura 3 fue armada en base a información de ventas de los clientes periodo 2019 y 2020 actualizadas por inflación. Con esta base, los clientes fueron clasificados por tamaño de acuerdo a los parámetros establecidos por la Resolución Técnica N° 41 y 42 emitida por la FACPCE.

Gran parte de los clientes se ubican en la provincia de Córdoba, sin embargo, también brinda servicios a algunas empresas situadas en la provincia de Catamarca. En la figura 4, se puede apreciar que los clientes de actividad comercial y de servicios representan una parte importante de la cartera del ESTUDIO. Es preciso señalar que la empresa actualmente no apunta a un cliente de un rubro específico.

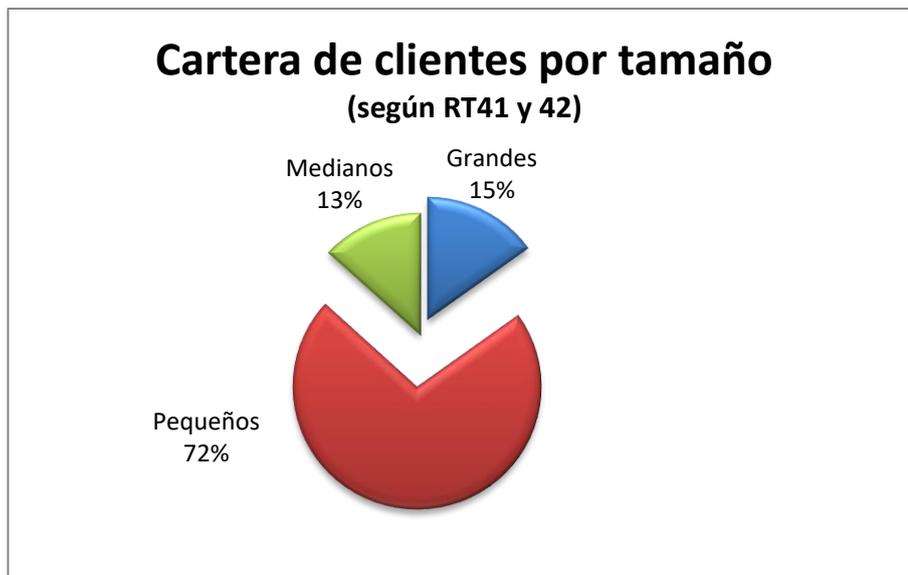


Figura 3: Cartera de clientes por tamaño.

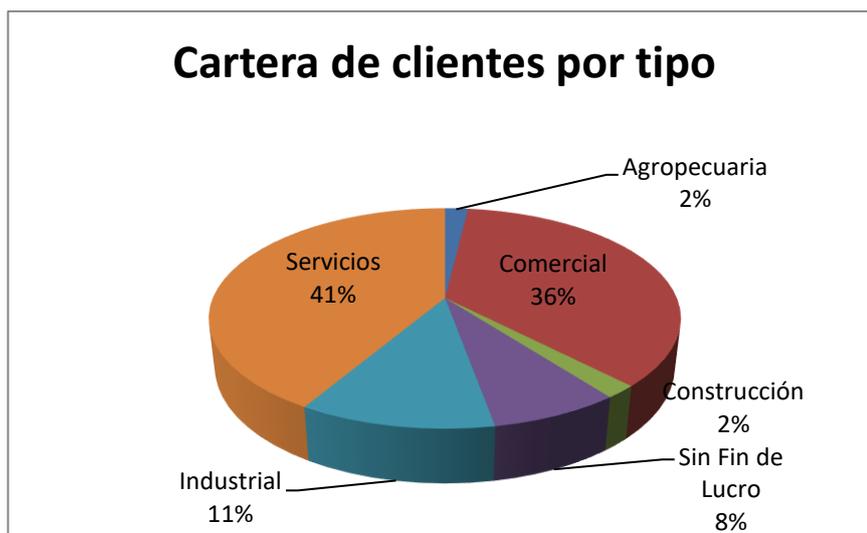


Figura 4: Cartera de clientes por tipo.

A continuación se nombran algunos clientes de importancia:

Empresas del Rubro Comercial e Industrial

- a. Aberturas Winwood S.A.S.
- b. Benevenuta Argentina S.A.
- c. Catamarca Combustibles S.R.L
- d. Establecimiento Agropecuario Don Emilio S.A.
- e. Exa Aluminio S.A.
- f. Fabricar S.A.
- g. José Huespe e Hijos S.A.
- h. Magnum S.A.
- i. Petrolera del Suquia S.R.L

Empresas de Servicios

- j. Gosoft S.A.
- k. Cie Identidad S.R.L.
- l. IOT Animals S.A.S.
- m. Metertech S.A.
- n. New Corp S.R.L.
- o. Saires S.A. (Garden Factory)

p. Vessel S.A.

Entidades sin fines de lucro

- q. Caja Notarial de Jubilaciones y Previsión Social de la Provincia de Córdoba.
- r. Colegio de Escribanos de la Pcia. de Córdoba.
- s. Fundación Global Shapers Córdoba
- t. Fundación Rita Bianchi

Sistemas de información

La compañía utiliza varios sistemas de información con distintos fines:

1. Enoffice EGP: es un sistema de control y gestión de tiempos. La actividad del ESTUDIO, como cualquier otra actividad de prestación de servicios profesionales, se basa en un factor clave de producción que no es otro que las horas del personal para la ejecución de los servicios. Esta unidad de medición permite cuantificar la eficacia y rentabilidad de la empresa (Uyarra Encalado, 2014).
2. QEmpresa: por un lado, es utilizado para llevar la contabilidad de los clientes pequeños que no cuentan con sistema propio de contabilidad. Y por otro lado, también es utilizado para la gestión del propio ESTUDIO, el cual está integrado con el sistema Enoffice EGP mencionado en el punto anterior. No obstante, no está siendo utilizado el módulo de contabilidad al 100%, sino sólo a los fines de generar un estado de resultados periódico para llevar un seguimiento de algunos indicadores financieros. Cabe mencionar, que al no ser una sociedad regularmente constituida, no está obligada a presentar Estados Contables.

3. Sistema Salario: utilizado por el área “Laboral” del ESTUDIO para la prestación de servicios relacionados con la liquidación de haberes mensuales y quincenales, libros sueldos, impresión de recibos, liquidaciones finales, entre otros.

Diagnóstico del Modelo de Negocio - CANVAS

A través de la herramienta CANVAS, se realizó un diagnóstico del modelo de negocio del ESTUDIO. Esta herramienta permite la comprensión del modelo de negocio existente del ESTUDIO en un sólo cuadro o lienzo. En la figura 5 se puede apreciar este cuadro, donde se muestran los 9 bloques temáticos que permiten conocer las variables de mayor relevancia de la empresa y la lógica de su negocio.

Tal como muestra la figura 5, el ESTUDIO tiene por estrategia brindar un servicio contable de calidad y especializado, enfocado en clientes del tipo “Mediana Empresa”. De manera que, la satisfacción de estos clientes produzca un canal de marketing a través de una cadena de recomendaciones. Para ello, es pertinente contar con una estructura organizativa constituida, con un equipo de trabajo capacitado, innovador, dinámico y con una escala de valores satisfactoria.

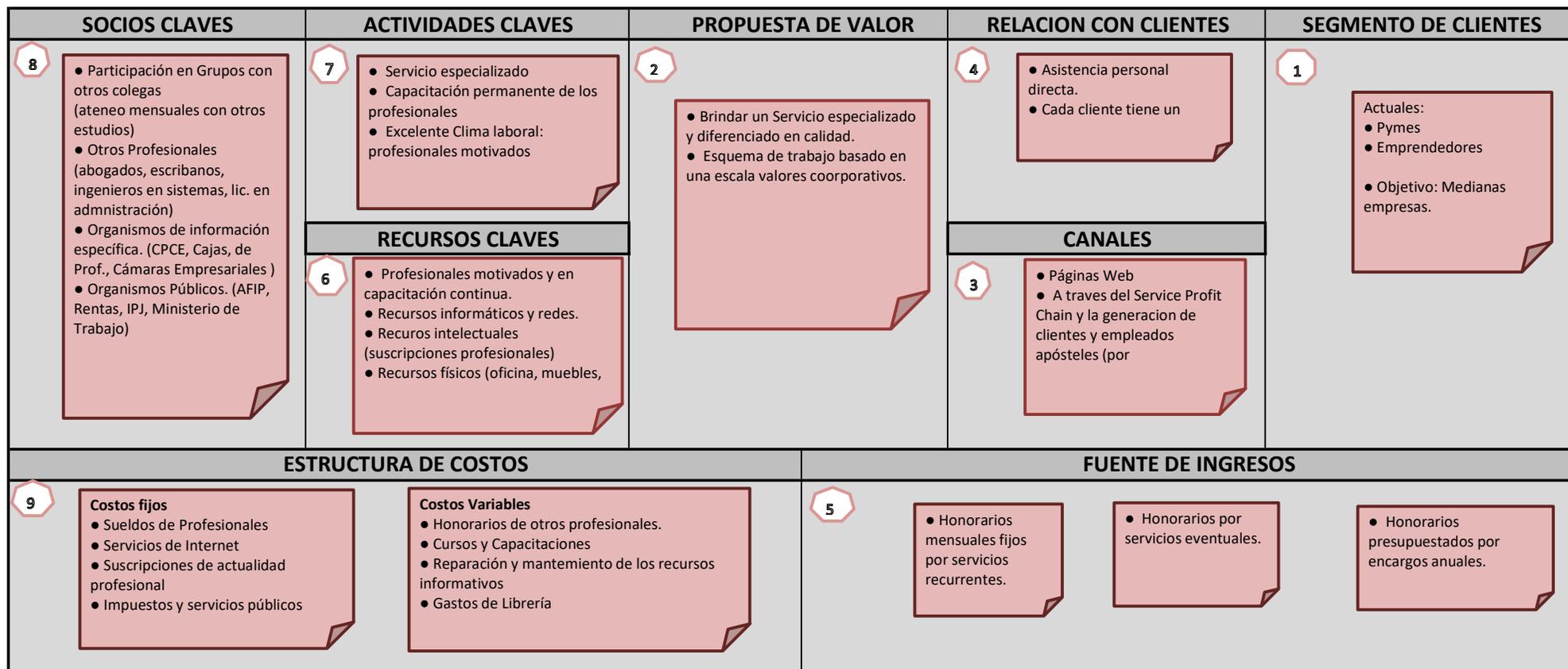


Figura 5: CANVAS - Modelo de negocio del ESTUDIO BORRIONE Y ASOC.

Análisis FODA

A continuación, se describe al ESTUDIO BORRIONE Y ASOCIADOS a través del análisis FODA (Fortalezas, Oportunidades, Debilidades y Amenazas):

Fortalezas

- a)** Buen clima laboral: cuenta con una buena comunicación, cooperación, trabajo en grupo, compañerismo, bajo nivel de tensión, pocos conflictos interpersonales y flexibilidad en el horario laboral. Todo lo anterior permite generar un ambiente de trabajo productivo, motivado, de bajo ausentismo y baja rotación de personal.
- b)** Manual de Inducción a la cultura organizacional escrito: donde se describe al ESTUDIO BORRIONE, su historia, valores, visión, misión y estructura organizacional.
- c)** Guía o reglamento interno de convivencia escrito: lo que posibilita tener reglas claras.
- d)** Mejora constante de implementación en tecnología: cuenta con un área de Sistemas y además con un soporte externo en sistemas y redes. Esto favorece a tener tanto software como hardware actualizados según las necesidades de cada Área para brindar un servicio de calidad al cliente. Durante 2020, el ESTUDIO pudo adaptarse muy bien a la modalidad teletrabajo impuesta por las restricciones que trajo la pandemia del Covid 19.
- e)** Valores: la firma cuenta con Valores éticos bien definidos en su manual de inducción, lo que facilita tener un Ambiente de Control Interno de alta calidad.
- f)** Gerentes: existe un buen liderazgo en cada área de la empresa, posibilitando de esta forma brindar un servicio de calidad y especializado a los diferentes clientes.
- g)** Buena reputación y trayectoria en el mercado con más de 33 años.

- h)** Se están comenzando a implementar encuestas de satisfacción de los clientes.
- i)** Se realizan encuestas de satisfacción del personal anualmente.
- j)** Controles cruzados y supervisión de los diferentes encargos o servicios, lo que permite brindar un servicio de calidad al cliente.
- k)** Políticas e instrucciones escritas: la empresa emite periódicamente diferentes tipos de instrucciones internas relacionadas con la metodología y formas de trabajo, las cuales son comunicadas a través del correo electrónico interno.

Debilidades

- a)** Manual de funciones y procedimientos: si bien cada puesto de trabajo tiene claro sus funciones y responsabilidades, no existe un documento formal escrito y unificado donde se establezcan claramente las funciones de cada puesto.
- b)** Falta de comunicación explícita o formal de los objetivos generales de largo, mediano y corto plazo. Si bien la visión y misión están escritas en el manual de inducción, no existe comunicación de metas, planes o programas alineados con la visión general.
- c)** No existe una clasificación formal de los tipos de clientes de acuerdo a su nivel de rentabilidad o estrategia. Esto no posibilita conocer sobre cuales se debe enfocar o concentrar mayores recursos o cantidad de horas profesionales para satisfacer sus demandas.
- d)** No existe un programa de capacitación formal. Si bien los profesionales se capacitan permanentemente, no existe formalmente una planificación.
- e)** Falta de presencia en internet y en las Redes Sociales. Actualmente el ESTUDIO BORRIONE cuenta solamente con una página de internet desactualizada.

- f) No cuenta con un programa de marketing. No tiene un plan de trabajo sobre su imagen.
- g) Si bien se cuenta con el sistema de gestión “QEmpresa”, el módulo de contabilidad no está totalmente operativo.

Oportunidades

- a) Avance tecnológico: si bien puede ser una amenaza, también puede representar una oportunidad para liberar la carga de tareas operativas y repetitivas poco rentables en pos de ofrecer nuevos servicios que agreguen valor al cliente.
- b) Crisis económica: ídem anterior, es decir que podría representar una amenaza, aunque también podría considerarse una oportunidad donde las pymes busquen otro tipo de servicios no tan tradicionales. Es decir, más relacionados con la planificación financiera de corto y largo plazo, reducción de costos e implementación de controles internos para la mejora de la eficiencia operativa.
- c) Redes sociales: podrían utilizarse como forma de marketing, lo que permitiría la interacción con potenciales clientes, quienes ayudarían a afianzar al ESTUDIO BORRIONE como una marca.

Amenazas

- a) Tendencia incierta y crisis en la economía nacional que pueda repercutir y afectar a la firma.
- b) Cambios constantes en las disposiciones y resoluciones emitidas por los diferentes organismos públicos (AFIP, FAPCE, BCRA, Ministerio de Trabajo, IPJ, CNV, entre otros). Necesidad de compatibilizar las políticas, objetivos y estrategias con medidas gubernamentales
- c) Mayor carga de responsabilidades y cargas operativas que no agregan valor impuestas por organismos públicos.

- d) Avance tecnológico que puede llegar a reemplazar algunas tareas operativas y rutinarias hechas actualmente por profesionales. Por ejemplo: considerando el avance de la digitalización de las operaciones económicas, el fisco tiene en la mira la liquidación automática de algunos impuestos como el IVA.
- e) Competencia: existe una gran cantidad de Estudios Contables en la ciudad de Córdoba, que ofrecen similares servicios que el ESTUDIO BORRIONE Y ASOC.

En síntesis, el “ESTUDIO BORRIONE Y ASOC.” es una empresa de servicios contables con una larga trayectoria. No obstante, en los últimos años ha crecido considerablemente con la incorporación de los nuevos socios (Silvio García y Javier Borrione) y la suma de mandos medios en su estructura organizativa. Si bien se observan algunas debilidades y amenazas, es importante destacar que existe un excelente capital humano combinado con un buen ambiente de control (valores, estructura definida y buen clima laboral), lo que genera un gran potencial para continuar creciendo. Por tales motivos, se puede inferir que el ESTUDIO BORRIONE cuenta con las cualidades necesarias para el desarrollo del CMI para su gestión estratégica.

4. Lineamientos para el diseño del Cuadro de Mando Integral para el caso del “ESTUDIO BORRIONE Y ASOC. – Especialistas en Tributación y Auditoría”

En esta metodología se siguieron las etapas sugeridas por Cárdenas Saravia (2009) para la generación de lineamientos del diseño del CMI del caso del ESTUDIO BORRIONE y ASOC.

1. Diagnóstico de la Organización (análisis interno y externo):

Según el diagnóstico hecho en la metodología anterior a través del FODA y CANVAS, el ESTUDIO tiene buenas posibilidades para desarrollar un CMI. Dado que presenta varios factores que generan excelentes condiciones para comenzar a medir su estrategia a través del CMI.

Algunos factores positivos:

- a) Buen ambiente de control, donde prevalecen los valores éticos.
- b) Estructura organizativa definida, caracterizada por el buen liderazgo profesional de cada uno de los gerentes. Esto es fundamental para realizar un seguimiento cercano del CMI.
- c) Sistema de control y gestión de tiempos que provee datos sobre las horas insumidas por el personal en cada trabajo realizado. Lo cual es de relevancia al momento de diseñar los indicadores aplicables por cada perspectiva del CMI.
- d) Baja rotación del personal: lo que posibilita implementar un CMI con mayor rapidez y mayor seguimiento.
- e) Visión y misión. Estos están bien definidos y escritos en el manual de inducción, lo que permite establecer mejor los objetivos estratégicos en cada una de las perspectivas del CMI.

Algunos factores negativos:

- a) Si bien las funciones y responsabilidades están claras, las mismas no están escritas en un documento formal. No obstante, ese manual de funciones es uno de los objetivos planteados por la organización para el mediano plazo.
- b) No confecciona Estados Contables con fines generales para uso de terceros ni balance de gestión. Actualmente, el ESTUDIO no utiliza al 100% el módulo de contabilidad de su sistema de gestión. Solamente lo utilizan parcialmente para la confección del estado de resultados para obtener algunos indicadores. Esto es un punto negativo para el diseño del CMI, ya que la información actual no cumple con los requisitos de integridad, exactitud y fiabilidad para la confección de indicadores financieros.

Según la gerencia, uno de los objetivos a mediano plazo es generar un plan de cuenta aplicable al ESTUDIO e implementar 100% el módulo de contabilidad.

- c) Crisis económica del país: lo que repercute en una disminución en la demanda de servicios ofrecidos por el ESTUDIO. Aunque también puede considerarse una oportunidad para ofrecer servicios relacionados con la reducción de costos, control interno y planificación financiera.

2. Aclaración y/o traducción de la Misión y la Visión:

El ESTUDIO en su manual de inducción establece la siguiente Visión:

“Ser una organización que brinde servicios profesionales de alta calidad, con mentalidad innovadora, enfocada a la mediana empresa”.

Por otro lado, su Misión es:

“Reforzar las estructuras presentes mediante un esquema de trabajo ordenado, en equipo, innovador; que permita una organización autosustentable, tanto en materia económica y financiera como en el capital humano que la caracteriza, para expandir nuestros servicios y nuestra cartera de clientes, brindando atención exclusiva y personalizada”.

En concordancia con lo anterior, el propósito del ESTUDIO BORRIONE es:

“Proporcionar al cliente una experiencia diferenciada que le brinde calidad de vida”.

Finalmente, describe los valores fundamentales con los cuales se dirige y exige a cada uno de los integrantes, tales como honestidad, profesionalidad, colaboración, respeto, buena gente y gestión verde.

En conclusión, a partir de lo descrito en la misión y visión y de las entrevistas con la gerencia, se puede resumir que el ESTUDIO BORRIONE busca:

- Brindar un servicio de calidad y personalizado.
- Lograr un ambiente de trabajo ordenado, innovador, agradable y motivador.
- Focalizar sus servicios en clientes de tamaño mediano.
- Expandir su cartera de clientes y servicios.
- Establecer el prestigio del ESTUDIO como canal de marketing.

3. Determinación de los Temas Estratégicos para alcanzar la Visión

El ESTUDIO, tal como se muestra en la tabla 3, ha desarrollado diferentes temas estratégicos por área clave para alcanzar la visión definida en su manual de inducción:

Tabla 3: Temas estratégicos por área clave.

ÁREA CLAVE	TEMAS ESTRATÉGICOS
CLIENTES	<ul style="list-style-type: none"> * Apoyo Logístico: colaborar con las empresas en la realización de sus negocios, brindando un servicio de calidad. * Expansión de cartera: enfocada en clientes del tipo mediana empresa.
IDENTIDAD	<ul style="list-style-type: none"> *Especialización: lograr en lo impositivo, contable y laboral un grado de conocimiento que permita brindar servicios especializados en estos temas. *Integralidad: generar “alianzas estratégicas” y/o “agrupaciones de colaboración”. *Presencia en redes: desarrollar acciones tendientes a conectar nuestra empresa con su entorno web.
SERVICIOS PROFESIONALES	<p>Unidades de Negocio desarrolladas en "Estudio descriptivo".</p>
CAPITAL HUMANO	<ul style="list-style-type: none"> *Capacitación: actualización permanente. *Motivación y estímulo: personal motivado. *Participación: el personal debe ser proactivo e interdisciplinario. *Promoción: el personal puede realizar sugerencias para la mejora permanente de los procesos. *Incorporaciones: la selección del personal debe ser en forma profesional.
DESARROLLO ORGANIZACIONAL	<ul style="list-style-type: none"> *Organigrama: debe ser permanentemente actualizado. *Reglamento Interno - Guía de convivencia formal y escrito. *Descripción de puestos y/o tareas formal y escrito: donde se describan las características de cada puesto. *Espacios físicos: se adecuará permanentemente según las necesidades. *Herramientas, dispositivos y equipos: se incorporará según las necesidades.

4. Desarrollo del Mapa Estratégico causa-efecto entre las perspectivas:

Para el desarrollo del mapa estratégico (Figura 6), se definieron diferentes objetivos estratégicos por cada perspectiva del CMI, en concordancia con la visión y misión establecida en la etapa 2 y con los temas estratégicos mencionados en la etapa 3. A continuación se exponen los objetivos planteados en la Figura 6 y sus relaciones causas efecto:

✓ Finanzas

1. Rentabilidad y crecimiento económico sostenido: para lo cual se deberán identificar los servicios más rentables, y mejorar la de aquellos menos redituables. De esta forma no sólo brindará mayor valor a sus socios, sino también se podrá reinvertir en capacitación del personal y en estructura.
2. Mejorar la eficiencia de cobros: principalmente acortar los plazos de cobros a clientes. El ESTUDIO al ser una empresa de servicios profesionales, no tiene margen para alargar los plazos de pagos, ya que sus proveedores no son de relevancia, pero si sus recursos humanos (profesionales). Al acortar plazos de cobro, el ESTUDIO podrá disponer de fondos para sus socios o para reinvertir en capacitación, innovación o estructura tecnológica.

✓ Clientes

1. Expansión de cartera: obtención de clientes del tipo “medianas empresas”, es decir según el target de clientes que apunta la empresa. Desde la gerencia, se asegura que este tipo de clientes son los más rentables, los cuales pueden solicitar al ESTUDIO gran variedad de servicios disponibles.
2. Satisfacer las necesidades de los clientes brindando un servicio profesional de calidad. El grado de satisfacción de los clientes está directamente relacionado a la oportunidad de mejorar los honorarios. Ya que la satisfacción permitirá reconocer el valor agregado que se paga, lo cual mejorará la rentabilidad. Además, se reducirían los plazos entre la prestación del servicio y su cobro.

3. Identificar y retener sólo a clientes rentables. De esta forma el ESTUDIO podrá desligarse de los clientes que no agregan valor y que generan inconvenientes en la estructura normal de la organización.
- ✓ Procesos Internos
1. Mejorar la productividad en los servicios brindados. Esto podrá medirse a través del sistema de control y gestión de tiempos que el ESTUDIO ya cuenta. Mientras menor sea la cantidad de horas insumidas en un servicio de mejor calidad, mayor será la satisfacción de los clientes. Además, posibilitará un mayor beneficio a los socios.
 2. Mejorar la productividad en las áreas de soporte, es decir Área de Sistemas y mantenimiento, Área de Recursos Humanos y Área de Administración General. Mientras mejor calidad y productividad de estas áreas de soporte, mayor será la productividad del personal afectado en las áreas de los servicios ofrecidos (Contabilidad y Auditoría, Laboral, Impositivo y Servicios integrales).
 3. Mejorar la estimación de horas presupuestadas y seguimiento, por cada servicio, trabajo o encargo. Por un lado, esto facilitará identificar la entrada de nuevos clientes rentables. Por otro lado, posibilitará mejorar el presupuesto en servicios o encargos actuales y sus desvíos.
- ✓ Crecimiento y Aprendizaje
1. Mejorar la capacitación especializada del personal: planificar capacitaciones del personal según el área de trabajo. De esta forma, se podrá brindar un servicio especializado y diferenciado con mayor productividad.
 2. Mantener actualizado el soporte informático y de redes. Esto es de suma importancia para mantener productivo el personal afectado en las áreas de servicios y de soporte.
 3. Buen clima laboral, motivación y reconocimiento al personal. A través de diferentes actividades recreativas extra laborales, institucionales, fomento del trabajo en equipo, buen liderazgo, flexibilidad de trabajo, comodidades,

autonomía y recompensas. Todo lo anterior provocará un incremento en la satisfacción del personal, por ende, una mejora en el rendimiento.

4. Mantener y aumentar las alianzas estratégicas. Lo cual facilitará poner a disposición del cliente una mayor y extensa gama de servicios empresariales. En consecuencia, una mayor satisfacción del cliente.

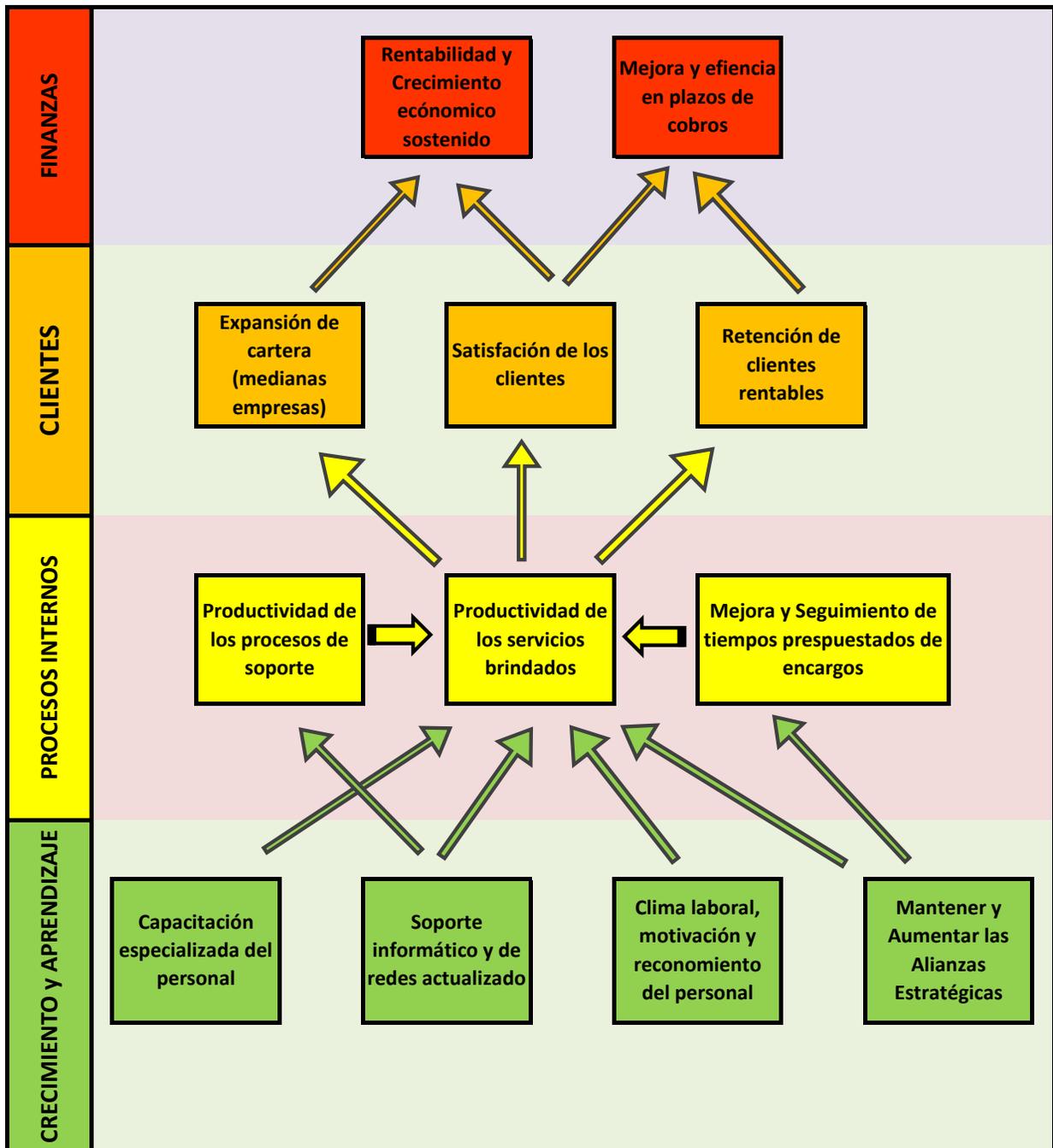


Figura 6: Mapa Estratégico del ESTUDIO BORRIONE Y ASOC.

5. Armado del Cuadro de Mando Integral

En esta etapa, con la colaboración del Gerente de administración general, se propusieron los diferentes indicadores por cada perspectiva de acuerdo a los objetivos estratégicos planteados en la etapa anterior. Los mismos fueron representados en el CMI (figura 7 a y b), donde a su vez se puede apreciar la forma de cálculo, la frecuencia de medición, la fuente de información del indicador y responsable. Del mismo modo, la figura 7 muestra la columna “Metas” por cada indicador, las que deberán ser definidas por la empresa de acuerdo a lo planes que proponga para alcanzar los objetivos estratégicos. Finalmente, las últimas columnas deberán ser completadas con la medición efectiva relevada según la frecuencia propuesta. Cabe aclarar, que las fórmulas de algunos indicadores fueron construidas en base a la terminología de Uyarra Encalado (2014) (Anexo I).

PERSPECTIVA	OBJETIVO ESTRATÉGICO	INDICADOR	FORMA DE CÁLCULO	FRECUENCIA	FUENTE	RESPONSABLE	META	AÑO		
								2021	2022	2023
FINANZAS	Rentabilidad y Crecimiento económico sostenido	Margen Bruto	Utilidad bruta / ventas	Anual	Sistema EGP	Gerente General				
		Margen Neto	Utilidad neta / ventas	Anual	Sistema EGP	Gerente General				
		% de Costo laboral sobre las ventas	Costo laboral / ventas	Anual	Sistema EGP	Gerente General				
	Mejora y eficiencia en plazos de cobros	Plazo de Cobros	Cantidad de días promedio de cobranza	Anual	Sistema EGP	Gerente General				
CLIENTES	Expansión de cartera (medianas empresas)	Incremento neto de Clientes	N° de nuevos clientes por periodo / Total N° clientes	Anual	Área Administ. General	Gerente Área Adm. General				
		% Ingresos de Medianas Empresas	Facturación a Medianas empresas / Total facturación	Anual	Área Administ. General	Gerente Área Adm. General				
		% Medianas Empresas	N° Clientes "Medianas Empresas" / Total N° clientes	Anual	Área Administ. General	Gerente Área Adm. General				
	Satisfacción de los clientes	Nivel de Satisfacción del cliente	Medición del 1 al 10	Anual	Encuestas/Cuestionarios	Gerente Área RRHH				
		% de clientes que recomendarían los servicios	N° de clientes que recomendarían / Total N° clientes	Anual	Encuestas/Cuestionarios	Gerente Área RRHH				
	Retención de clientes rentables	Margen bruto por cliente promedio	Σ (Utilidad bruta/ventas por cliente) / N° de clientes	Anual	Sistema EGP	Gerente Área Adm. General				

Figura 7.a. : Cuadro de Mando Integral - ESTUDIO BORRIONE y ASOC.

PERSPECTIVA	OBJETIVO ESTRATÉGICO	INDICADOR	FORMA DE CÁLCULO	FRECUENCIA	FUENTE	RESPONSABLE	META	AÑO		
								2021	2022	2023
PROCESOS INTERNOS	Productividad de los procesos de soporte	Tiempo no dedicado a clientes	Horas No cargables / horas totales disponibles	Anual	Sistema EGP	Gerente Área Adm. General				
		Tiempo dedicado a Adm. General	Horas Adm. General / horas no cargables	Anual	Sistema EGP	Gerente Área Adm. General				
		Tiempo dedicado a RRHH	Horas RRHH / horas no cargables	Anual	Sistema EGP	Gerente Área RRHH				
		Tiempo dedicado a Sistemas	Horas Sistemas / horas no cargables	Anual	Sistema EGP	Gerente Área Sistemas				
	Productividad de los servicios brindados	Productividad	Horas cargables / horas totales disponibles	Anual	Sistema EGP	Gerente Área Adm. General				
		Índice de Horas facturadas	Horas facturadas / Horas cargables	Anual	Sistema EGP	Gerente Área Adm. General				
	Mejora y Seguimiento de tiempos presupuestados de encargos	Desvios de nuevos encargos por Periodo	Horas Cargables / Horas Presupuestadas	Anual	Área Admin. General/Sistema EGP	Gerente Área Adm. General				
		Desvios de encargos Mensuales	Horas Cargables de Servicios Mensuales / Horas Presupuestadas	Anual	Cada Área/Sistema EGP	Gerente de cada Área				
		Desvios de encargos Anuales	Horas Cargables de Servicios Anuales / Horas Presupuestadas	Anual	Cada Área/Sistema EGP	Gerente de cada Área				
	CRECIMIENTO Y APRENDIZAJE	Capacitación especializada del personal	Horas Capacitación promedio por empleado	Horas de capacitación / N° de empleados Total	Anual	Área RRHH	Gerente Área RRHH			
Presupuesto destinado a Capacitación			Gastos en capacitación / Total de Gastos	Anual	Área Administ. General	Gerente Área Adm. General				
% de Graduados sobre total del Personal			N° de empleados graduados / N° de empleados Total	Anual	Área RRHH	Gerente Área RRHH				
Soporte informático y de redes actualizado		Presupuesto destinado a Soporte informático y redes	Gastos en soporte informático y redes / Total de Gastos	Anual	Área Sistemas	Gerente Área Sistemas				
		Clima laboral, motivación y reconomiento del personal	Nivel de desempeño promedio del personal	Medición del 1 al 10.	Anual	Área RRHH	Gerente Área RRHH			
Nivel de Satisfacción del personal			Medición del 1 al 10	Anual	Encuestas/Cuestionarios	Gerente Área RRHH				
Proporción de horas extras			Horas extras por periodo / Total horas disponibles	Anual	Sistema EGP	Gerente Área RRHH				
Mantener y Aumentar las Alianzas Estratégicas		Horas promedio en Ateneos (reuniones) con otros ESTUDIOS	Horas en Ateneos por periodo / Total horas disponibles	Anual	Sistema EGP	Gerente Área RRHH				

Figura 7.b. : Cuadro de Mando Integral - ESTUDIO BORRIONE y ASOC.

6. Iniciativas Estratégicas (Proyectos, Planes de Acción, Programas)

A partir de esta etapa, los directores del ESTUDIO BORRIONE Y ASOC. deberán incorporar al CMI dentro de su agenda estratégica para comenzar a medir el desempeño de la organización (Alveiro Montoya, 2011). Para ello es imprescindible, que el ESTUDIO ponga en marcha proyectos, planes de acción y programas necesarios para alcanzar y medir los objetivos estratégicos planteados en puntos anteriores (Cárdenas Saravia, 2009). De esta forma se alinearán tanto los recursos humanos como económicos hacia un mismo sentido.

Para su implementación es pertinente (Alveiro Montoya, 2011):

- Una evaluación del estado del diseño propuesto en el punto anterior: revisión de indicadores pendientes de definir, si son viables o no, responsables y metas.
- Plan de diseño y recolección de datos para incorporar en reportes para el armado de los indicadores definidos en el CMI. El ESTUDIO deberá comenzar recaudar la información necesaria para el armado de los indicadores.
 - En caso de la perspectiva financiera, deberá poner a punto el módulo de contabilidad de su sistema, de manera que permita emitir reportes para medir el desempeño financiero y económico.
 - Respecto de las otras perspectivas: para medir el desempeño de acuerdo a los indicadores propuestos, será necesario comenzar a realizar encuestas de satisfacción de los clientes, encuestas al personal y reportes de horas insumidas (utilizando el sistema EGP de control tiempos). Por ejemplo, reporte de horas de capacitación, horas cargables a clientes, no cargables, horas facturadas, horas presupuestadas, entre otros.

- Programa de comunicación, educación y difusión desde los altos niveles hacia abajo. Todo el personal del ESTUDIO debe conocer la existencia de la gestión estrategia a través del CMI, por lo tanto, deben conocer objetivos a largo plazo y estrategia.
- Considerando el análisis FODA y CANVAS del ESTUDIO BORRIONE Y ASOC., a continuación, se proponen las siguientes sugerencias de acciones para una mejor implementación del CMI:
 - ✓ Establecer criterios unificados para la carga de horas en sistema EGP de control de tiempos. Y su consiguiente comunicación y capacitación.
 - ✓ Desarrollo y mejora del sistema EGP control de tiempos. Solicitar a los desarrolladores nuevas funciones, que permita emitir nuevos reportes para análisis de desvíos, de acuerdo a los indicadores establecidos en el CMI.
 - ✓ Apertura en sistema EGP de las horas no cargables a clientes, en las diferentes áreas de soporte del organigrama: Administración general, sistemas y RRHH.
 - ✓ Innovar o mejorar procesos repetitivos en cada área. Implementación de nuevos sistemas del tipo macros, visual basic, análisis de datos, Power query en Excel, boots u otros softwares que permitan automatizar procesos repetitivos.
 - ✓ Clasificación de clientes en 3 tipos (A, B y C) de acuerdo al nivel estratégico o de rentabilidad. Esto posibilitaría dar a conocer a todo el personal sobre cuales clientes se debe enfocar o concentrar mayores recursos o cantidad de horas profesionales para satisfacer demandas.
 - ✓ Formalizar los procesos más relevantes según tipo de cliente.
 1. Proceso de auditoría
 2. Proceso de contabilidad
 3. Proceso de liquidación de impuestos mensuales
 4. Proceso de liquidación de sueldos

5. Proceso de incentivos al personal

7. Seguimiento del logro de los objetivos:

Una vez implementado el CMI, el ESTUDIO BORRIONE deberá comenzar a medir su desempeño y compararlo con las metas establecidas en cada perspectiva. De esta forma, se generará la retroalimentación, lo que le posibilitará reevaluar objetivos, metas e indicadores.

Por ejemplo:

Perspectiva Financiera:

- Evaluar si la meta del margen bruto y neto establecido es satisfactoria para los socios. Así se generarán flujos para reinversión en capacitación del personal y soporte informático.
- Si los plazos de cobros actuales están conformes a lo necesario para cumplir con el pago de los sueldos del personal y demás obligaciones.

Perspectiva Clientes:

- Si el porcentaje de clientes nuevos por año es el ideal.
- Si el nivel de satisfacción de los clientes es el adecuado. De manera que permita ir generando una imagen prestigiosa del ESTUDIO, dando paso a una marca diferenciada.
- Si el porcentaje de clientes “medianas empresas” es el ideal de acuerdo a lo propuesto.
- Si se está reteniendo clientes rentables o liberando a clientes no rentables o no estratégicos.

Perspectiva Procesos internos:

- Si el tiempo dedicado en cada Área de soporte sobre el total de horas permite un mejor rendimiento en las Áreas de Servicios a clientes.
- Si el tiempo dedicado a Servicios (horas cargables) sobre el total de horas disponibles está dentro de los parámetros establecidos.

- Si el tiempo facturado sobre el total de horas dedicadas a clientes (horas cargables) es redituable.

Perspectiva Crecimiento y Aprendizaje:

- Si el tiempo dedicado a capacitación es suficiente para mantener un personal especializado, considerando que es uno los temas estratégicos propuestos por el ESTUDIO.
- Si el nivel de satisfacción del personal es el adecuado de manera que puedan mantener una productividad ideal para satisfacer a los clientes.
- Si el nivel de presupuesto dedicado a mantenimiento de las herramientas y equipos de hardware, software y redes es suficiente para que el personal trabaje en forma productiva.

IV. CONCLUSIONES

Las diferentes crisis económicas, los cambios normativos, el ambiente competitivo y el avance tecnológico están obligando a las firmas de servicios contables a mejorar la eficiencia de sus procesos y la medición de su gestión. Por este motivo surge la necesidad de plantear al ESTUDIO BORRIONE Y ASOC., el Cuadro de Mando Integral como herramienta de gestión para la toma de decisiones.

Por otro lado, el control interno es otra herramienta fundamental para que el ESTUDIO BORRIONE Y ASOC. cuente con un sistema de información confiable que sirva de soporte para la implementación del Cuadro de Mando Integral. Para ello es necesario que genere un ambiente de control donde se promuevan los valores éticos, así de esta forma reducir la cantidad de riesgos. Asimismo, debe crear actividades de control para enfrentar los diferentes riesgos que puedan surgir.

El ESTUDIO BORRIONE y ASOC., es una empresa de servicios contables que ha crecido significativamente en los últimos años. Mas aún con la incorporación de nuevos socios y de los mandos medios en su estructura organizativa. A partir del análisis FODA, por un lado, se observan debilidades para mejorar como es el sistema contable o formalización de algunos procesos. Por otro lado, se destacan fortalezas tales como un excelente ambiente de control, por ejemplo, valores y estructura definida, buen clima laboral, visión clara, manual de inducción escrito, entre otras. Todo lo anterior, sumado al profesionalismo de su capital humano y el apoyo de los directivos en seguir creciendo, genera una base sólida para comenzar a medir la gestión a través del CMI.

Finalmente, se plantearon los lineamientos generales para el diseño de un CMI para el caso del ESTUDIO BORRIONE Y ASOC., a partir de la visión definida por la organización.

- En primer lugar, de la traducción de la visión, se puede resumir que el ESTUDIO busca brindar un servicio de alta calidad, enfocado en la mediana empresa, a través de un esquema de trabajo ordenado, innovador y motivador y con profesionales especializados.
- Luego, en base a la visión y misión, se expusieron los objetivos estratégicos y sus relaciones causa efecto a través del mapa estratégico.
- Por último, se propuso el Cuadro de Mando integral con los indicadores por cada perspectiva en base a los objetivos estratégicos que derivan de la visión de la empresa. En el mismo, se definieron los responsables, la fuente de información y frecuencia de medición. Conocer los indicadores cualitativos posibilita al ESTUDIO complementar el análisis financiero, y evaluar la calidad de los servicios brindados.

A partir de este momento, los directivos del ESTUDIO deberán incluir al CMI en su agenda estratégica a través de la definición de proyectos, planes y programas. En primer lugar, deberán evaluar el diseño del CMI propuesto, y en segundo lugar, generar un plan de diseño y recolección de datos como fuente de los indicadores. Por último, lo más importante, comunicar a todos los niveles de la empresa esta estrategia, así de esta forma alinear toda la organización hacia un mismo sentido. Con el CMI en marcha, el ESTUDIO podrá comenzar a tomar decisiones en base información fiable y oportuna. Le permitirá cuestionar y reformular líneas de negocio, innovar procesos, desligarse de clientes no rentables, entre otras. En definitiva, el CMI le posibilitará al ESTUDIO BORRIONE Y ASOC. generar una empresa autosustentable y adaptable a los constantes cambios del medio.

V. BIBLIOGRAFÍA

- Alberola Benavent, G. & Mula Bru, J. (2005, Septiembre). Diseño del Cuadro de Mando Integral para la Gestión Estratégica de una Empresa de Transportes. Ponencia presentada en IX Congreso de Ingeniería de Organización, Gijón, España.
- Albert Díaz, M. E., & Hernández Torres, M. (2004). El Cuadro de Mando Integral para la implementación y el control estratégico. Experiencias. *Ingeniería Mecánica*. **7** (3): 59-63
- Alveiro Montoya, C. (2011). El Balanced Scorecard Como Herramienta De Evaluación En La Gestión Administrativa. *Revista Científica Visión de Futuro*. **15** (2): s/p
- Amat Salas, O., Banchieri, L. C., & Campa Planas, F. (2016). La implantación del cuadro de mando integral en el sector agroalimentario: el caso del grupo alimentario Guissona. *Revista de la Facultad de Ciencias Económicas: Investigación y Reflexión*. **24** (1): 25-36
- Andrade, C., & Labarca, N. (2011). Fundamentación teórica de los modelos de gestión de la calidad en el servicio de información en instituciones universitarias. *Omnia*, **17** (1): 82-95
- Calderón, J., Chazi Verdesoto, B. & Quisiguiña Bejarano, G. (2019) Implementación de un modelo de Balanced Scorecard para las PYMES. *Revista Observatorio de la Economía Latinoamericana*. En evaluación. <https://www.eumed.net/rev/oel/2019/04/balanced-scorecard-pymes.html> (21/11/2020)
- Cárdenas Saravia, T. (2009). Diseño De Un Cuadro De Mando Integral (Parte I). *Perspectivas*. (23):101-114
- Castañeda Parra, L. (2014). Los sistemas de control interno en las Mipymes y su impacto en la efectividad empresarial. *En-Contexto*, **2**, 129-146

- Dapena Fernández , J.L. & Jaimez, L. (2020) *Contabilidad Gerencial y Toma de Decisiones*. Córdoba, Argentina: Asociación Cooperadora de la Facultad de Ciencias Económicas de la UNC.
- Feijóo Souto, B., Gago Rodriguez, S. & Urrutia de Hoyos, I. (2003). El cuadro de mando integral en las pymes: un instrumento para su contabilidad estratégica. *Partida Doble* (145): 40-53
- González Dávila Garay, E. (2008). La Administración de riesgos en firmas de Contadores Públicos. *Revista El Contador Público*. 3-3
- Mancero Arias M., Arroba Salto I. & Pazmiño Enriquez, J. (2020). Modelo De Control Interno Para Pymes En Base al Informe Coso – ERM. *Universidad, Ciencia y Tecnología*. **24** (104): 04-11
- Mendoza, M. & Bayón, M. (2019). El control interno y las pymes. *Sinapsis*. **11** (2): 19-30
- Muñiz Gonzalez, L. (2002). Un sistema de indicadores de control de gestión para asesorías. *Partida Doble*. (133): 48-57
- Pirela, A. (2005). Estudio de un caso de control interno. *Telos*. **7** (3): 483-495
- Rivas Márquez, G. (2011). Modelos contemporáneos de control interno. Fundamentos teóricos. *Observatorio Laboral Revista Venezolana*. **4** (8):115-136
- Sánchez Vázquez, J., Vélez Elorza, M. & Araújo Pinzón, P. (2016). Balanced Scorecard Para Emprendedores: Desde El Modelo Canvas Al Cuadro De Mando Integral. *Revista Facultad de Ciencias Económicas: Investigación y Reflexión*. **24** (1): 37-47
- Tovar, C. (2017). Investigación Sobre La Aplicación De Business Intelligence En La Gestión De Las Pymes De Argentina. *Palermo Business Review*. (15): 79-97
- Uyarra Encalado, E. (2014). Herramientas de control de gestión de despachos y firmas de auditoría (control de tiempos). *Revista contable*. (25): 83-93

- Vega de la Cruz, L. O., & Pérez Pravia, M. C., & Nieves Julbe, A. F. (2017). Procedimiento para evaluar el nivel de madurez y eficacia del Control Interno. *Revista Científica Visión de Futuro*. **21**(2): 212-230.
- Vilorio, N. (2005). Factores que inciden en el sistema de control interno de una organización. *Actualidad Contable Faces*. **8** (11):87-92

VI. WEBGRAFÍA

- IAIA (Instituto de Auditores Internos de Argentina). www.iaia.org.ar (21/11/2020).
- Red Global de Conocimientos en Auditoría y Control Interno. <https://www.auditool.org> (31/03/2021).

VII. ANEXOS

Anexo I: Terminología del sistema de Control y Gestión de tiempos

HORAS CARGABLES (Facturables)	Las aplicadas a trabajos de clientes y que por tanto se imputarán a una auditoría o un servicio previamente contratado.
HORAS NO CARGABLES (No Facturables)	Por contraposición, las horas no cargables son las incurridas en tareas o proyectos no imputables a clientes.
HORAS TOTALES	Se consideran el total de horas que, por convenio, un trabajador ha de cubrir durante el calendario laboral y que, normalmente, coincide con las del ejercicio fiscal.
HORAS VACACIONES	Las que el trabajador tiene derecho a disfrutar de vacaciones
HORAS FESTIVAS	Las correspondientes a los días festivos, tanto generales como locales, a los que también el trabajador tiene derecho.
HORAS DISPONIBLES	La diferencia entre el total de horas, menos las de vacaciones y festivos, susceptibles de ser imputadas como cargables o no cargables.
HORAS EXTRAS	Por tal concepto se entiende aquellas horas que el trabajador realiza fuera de su jornada laboral
CARGABILIDAD	También denominada por algunos como SATURACIÓN, representa el número de horas, medido en porcentaje, de dedicación a trabajos cargables. Este es un factor clave para medir el grado de ocupación del personal de la firma. Con ello se mide la eficacia en la asignación de tareas, la corrección en la planificación de los trabajos, y el rendimiento (en horas) logrado por dichos empleados
CENTRO DE COSTE	Al que imputar las horas. Pueden ser facturables como es el caso de los encargos de auditoría o no facturables, como por ejemplo la formación interna o administración.
ACTIVIDAD	Por actividad se entiende la tarea realizada mediante las horas imputadas a un centro de coste, por ejemplo, cuentas a cobrar, para indicar que se han imputado x horas a un encargo en el análisis del saldo de clientes.
PRESUPUESTO HORAS ENCARGO	Las horas valoradas que se estiman necesarias para la realización de un encargo.
PRECIO DE COSTE HORARIO	El resultante de dividir el coste de personal (sueldos y cargas sociales) entre las horas disponibles.
PRECIO DE FACTURACIÓN HORARIO (TARIFA)	El que se obtiene de aplicar sobre el precio de coste, un coeficiente.

Fuente: Uyarra Encalado (2014)