

AGRADECIMIENTOS

Esta investigación se ha realizado con el apoyo de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Córdoba. Facultad que me ha permitido investigar poniendo a mi disposición todo material y equipo necesario para trabajar en la misma.

Agradezco a la Secretaría de Ciencia y Tecnología de la Universidad Nacional de Córdoba la posibilidad de dedicarme tiempo completo a este trabajo mediante el otorgamiento de una beca para realizar estudios de Doctorado.

Agradezco principalmente a mi Director de Tesis doctoral, Doctor Norberto García quien me ha orientado en todos los aspectos relacionados con la Contabilidad; a la Doctora Hebe Goldenhersh de Roitter dado que la Estadística orientada a la Investigación que se utiliza en esta Tesis me la ha enseñado ella, además de aconsejarme en numerosos detalles que hacen a todo el trabajo de campo; y por último a la Doctora Nélide Castellano quien me ha ayudado a definir y me ha guiado en la investigación además de aconsejarme cómo trabajar en todo momento que lo he necesitado.

ÍNDICE

ABSTRACT	4
INTRODUCCIÓN	5
PARTE I	
LA CONTABILIDAD GERENCIAL. SU EVOLUCIÓN	7
FALENCIAS DE LA CONTABILIDAD GERENCIAL ACTUAL	13
LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN ANTE LA NUEVA REALIDAD	23
ASPECTOS CLAVES DE UN ADECUADO SISTEMA DE GESTIÓN	25
EL SISTEMA DE INFORMACIÓN PARA LA GESTION GERENCIAL	35
DOS ENFOQUES EN CONTABILIDAD GERENCIAL	43
i) El tablero de a bordo	46
ii) El cuadro de mando integral	49
UN NUEVO SISTEMA DE INFORMACIÓN PARA LA EMPRESA	54
PERSPECTIVAS A TENER EN CUENTA EN UN ADECUADO	
INFORME DE GESTIÓN ESTRATÉGICO	63
EL PUNTO DE PARTIDA	84
FACTIBILIDAD DE UTILIZAR SISTEMAS DE GESTIÓN	
ESTRATÉGICOS	89
PARTE II	
INVESTIGACIÓN DE CAMPO	91
RESULTADOS DE LA INVESTIGACIÓN	102

COMPARACIÓN ENTRE ANALISIS DE CLUSTER	145
INVESTIGACIÓN DE CASOS	149
LA POSIBILIDAD DE IMPLEMENTACIÓN DE SISTEMAS DE INFORMACIÓN ESTRATÉGICA EN LAS PYMES	175
i) Análisis de las empresas agrupadas en cuatro sectores	177
ii) Análisis de las empresas agrupadas en siete sectores	196
PARTE III	
CONCLUSIONES	215
i) Dimensión Estratégica	216
ii) Dimensión Sistemas de Información	219
iii) Conclusiones de los Análisis de Cluster	223
iv) Consideraciones Finales	226
NOTAS	228
BIBLIOGRAFIA	230
ANEXOS	
ANEXO I	233
ANEXO II	237

ABSTRACT

Esta investigación se ha realizado con la intención de desarrollar modelos de información de gestión estratégica que sirvan a las pequeñas y medianas empresas de la ciudad de Córdoba como una ventaja competitiva que les permita contar con información estratégica para gestionar a las empresas a la luz de los objetivos que se habían planteado, tanto de largo como de corto plazo perfeccionando sus procesos de toma de decisiones dentro de la planificación estratégica.

Con esta idea se desarrolló en la primer parte de este trabajo una presentación de la Contabilidad gerencial y posteriormente se profundizó en modelos de Contabilidad gerencial necesarios para proveer información de gestión estratégica en las empresas.

En la segunda parte se realizó una investigación de campo en las pequeñas y medianas empresas de la ciudad de Córdoba para conocer en qué grado de desarrollo se encuentra la información de gestión estratégica que se utiliza en las mismas para que los empresarios tomen sus decisiones en función de los objetivos que se plantearon. Además se analizó si las pequeñas y medianas empresas contaban con las condiciones consideradas básicas para implantar sistemas de información de gestión estratégicos. Para realizar esta tarea se utilizaron herramientas estadísticas.

Por último en la tercer parte se presentan las conclusiones a las que se arriba luego de cotejar la realidad de las pyme bajo análisis con los desarrollos teóricos realizados en la primer parte de la presente investigación.

INTRODUCCION

La intención del presente trabajo es demostrar la posibilidad de que la contabilidad gerencial asuma el rol de ser el sistema proveedor de información de gestión estratégica de la empresa.

Para esto es necesario ampliar el campo de la contabilidad gerencial mas allá de los indicadores financieros típicos. La contabilidad debe asumir el rol de ser el sistema de información de gestión estratégica de la empresa no sólo a nivel financiero sino a nivel de gestión total de la empresa.

Hoy en día la contabilidad de gestión, en el mejor de los casos, presenta solamente información financiera para la toma de decisiones, dejando de lado importantes sectores y actividades de la empresa que no pueden ser cuantificados en términos financieros tales como mercadotecnia, calidad de producto y/o servicio, recursos humanos, etc., brindando por lo tanto un cuadro incompleto de lo que sucede en la empresa.

La contabilidad de gestión tampoco articula la información que brinda a sus usuarios en función a las estrategias de largo y corto plazo que se han implementado para el logro de los objetivos.

Los proveedores de información de gestión en la empresa deben adaptar la misma a las necesidades de los usuarios de manera que éstos puedan realizar una gestión estratégica de la empresa con la información necesaria para ello.

Este trabajo define un modelo de información de gestión estratégica para la empresa en base a los fundamentos teóricos y a los últimos avances producidos en contabilidad de gestión o gerencial, con el objetivo de que el empresario cuente con esta información para gestionar adecuadamente su empresa a la luz de los objetivos que se ha planteado.

Para implementar estos sistemas de información es necesario que las empresas posean un nivel básico de gestión que se ajuste a las teorías brindadas por la administración de empresas dado que, si no se siguen los lineamientos básicos de administración, es poco probable que se pueda implementar sistemas de gestión estratégicos en las empresas.

Por lo tanto también se busca conocer si es posible aplicar estos sistemas de información en las pequeñas y medianas empresas del medio con el fin de proveerles una ventaja competitiva en lo referente al manejo de información para la toma de decisiones en la empresa.

Es con estas intenciones que se va a realizar el presente trabajo, en un aspecto de las ciencias empresariales que son los sistemas de información de gestión estratégica de las pequeñas y medianas empresas, y que va a permitir conocer la realidad y cotejarla con la teoría.

PARTE I

LA CONTABILIDAD GERENCIAL. SU EVOLUCIÓN

Cuando hablamos de contabilidad gerencial es preciso hacer un repaso de su origen y evolución a lo largo del tiempo.

Siguiendo las investigaciones de Robert Kaplan podemos decir que la contabilidad gerencial surge como rama de la contabilidad a principios del siglo XIX en los molinos textiles de Estados Unidos, evolucionando a lo largo de ese mismo siglo en los ferrocarriles y posteriormente en las siderúrgicas de la segunda mitad de siglo¹.

Después de la Revolución Industrial, surge un nuevo tipo de organización que trata de integrar por lo menos dos o más de los procesos que anteriormente realizaban productores por separado para obtener bienes que luego se comercializaban en el mercado.

Es decir que lo que se buscó fue tratar de eficientizar los distintos procesos productivos mediante su integración en una sola empresa. Es así como surgen las primeras empresas jerarquizadas con empleados asalariados donde se agruparon distintas actividades pertenecientes a un mismo proceso productivo en una misma organización, actividades que anteriormente se realizaban por separado y se comercializaban a través del mercado.

La aparición de este nuevo tipo de organizaciones creó una demanda de información que anteriormente no era necesaria. Es así que los propietarios crearon herramientas para conocer la eficiencia del trabajo y del material que se convertían en producto acabado y herramientas que también se utilizaban para motivar y evaluar a los directivos que supervisaban el proceso.

Con estos antecedentes es que surgen las primeras medidas de contabilidad interna, con el objetivo de ayudar a los gerentes a manejar las operaciones controlando los procesos productivos de estos productos intermedios que se realizaban en departamentos unisectoriales y, permitiendo a los propietarios saber qué era lo que hacían los gerentes. Estas primeras medidas eran simples dado

que las empresas a las que se referían eran empresas simples en las cuales la gran complejidad consistía en haber integrado dos o más actividades (que anteriormente se realizaban en empresas separadas) con el objetivo de lograr mayores ganancias.

Posteriormente con el ferrocarril el marco geográfico y el tamaño de las organizaciones cambió dado que para gestionar a las empresas en gran crecimiento los empresarios se encontraron con dos nuevos factores a tener en cuenta que eran:

- la dispersión geográfica
- el mayor tamaño de las empresas

Ante esta situación es que fueron necesarios sistemas contables de gestión efectivos para coordinar de forma eficiente las actividades logísticas de transformación y distribución de estas empresas y para dar medidas del rendimiento de los directivos, descentralizados y dispersosⁱⁱ.

Posteriormente, con la mejora en los transportes y en las comunicaciones, aprovechando las economías de escala, surge un nuevo tipo de organización dedicada a la venta y distribución de mercaderías conocidas como cadenas detallistas.

Estas empresas buscaban principalmente lograr economías de escala mediante la compra de mercaderías en gran volumen y la venta al por menor en distintas localidades geográficas de los Estados Unidos. Esta actividad dió lugar a nuevas necesidades en lo que hace a información contable para gestionar a las empresas. En base a la necesidad de estas actividades surgen medidas necesarias para conocer la eficiencia y la eficacia en la compra, distribución y venta de mercaderías.

Es así como durante el siglo XIX, la contabilidad gerencial buscaba brindar la mejor información posible a los directores y propietarios para un correcto manejo de las empresas que fueron apareciendo y evolucionando a lo largo de ese siglo.

A comienzos del siglo XX surgen las primeras empresas integradas, entre las cuales el nombre de Du Pont Powder Company es el más importante a citar.

En esta firma se da por primera vez la integración total de actividades de manera tal que en una misma empresa se encontraba toda la cadena productiva.

Ante esta situación los sistemas contables evolucionaron para satisfacer las necesidades de información de estas grandes empresas en las cuales las necesidades de información superaban ampliamente las posibilidades de los sistemas contables existentes en ese momento.

Los directivos de la Du Pont crearon la fórmula de retorno sobre la inversión, la cual daba una medida global del éxito comercial de cada unidad operativa de la empresa.

La utilidad de esta nueva medida fue principalmente para los altos directivos de la empresa dado que debían dirigir una organización que estaba constituida por un número bastante grande de unidades operativas. El porqué de su utilidad se refiere principalmente a las necesidades de capital de todas estas unidades y las restricciones de capital que poseía la empresa como un todo. El retorno sobre la inversión le sirve principalmente (al menos en sus comienzos) a la Du Pont Powder Company como una medida para asignar el capital y evaluar el rendimiento de las unidades operativas de la empresa.

Hay que tener en cuenta que los directores de los distintos departamentos no eran evaluados mediante esta medida. Su función era la de promover la eficiencia de los procesos que correspondían a sus unidades dentro de la escala de producción que poseía la unidad operativa.

Con el surgimiento de las primeras empresas multidivisionales en las cuales ya no sólo existía integración vertical sino que también estaban constituidas por distintas actividades agrupadas en divisiones, la utilización de la fórmula del retorno de la inversión comienza a variar para cumplir principalmente con dos objetivos que fueron:

- Asignar capital a nuevas inversiones en función de las tasas de retorno sobre la inversión.
- Financiar necesidades de capital de inversiones ya existentes en función de las tasas de retorno sobre la inversión de dichas inversiones

La tasa de retorno sobre la inversión dejaba de ser una medida para asignar capital para pasar a ser una medida en la cual también se reflejaba la capacidad de los directores de las distintas divisiones para utilizar el capital asignado a su división.

El mejor ejemplo de estos casos es la General Motors, empresa donde la fórmula fue "importada" por Pierre Du Pont y donde los directores de las divisiones eran responsables de la rentabilidad y del retorno de capital de sus divisiones y se les dió autoridad para pedir fondos de acuerdo a sus desempeños en las divisiones.

En estas empresas gigantes donde la descentralización fue obligatoria dado el tamaño de las empresas, la diversidad de mercados en los que servían y la variedad de productos que ofrecían, los directivos centrales pudieron entonces otorgar capital a distintas unidades operativas e intentar coordinar, motivar y evaluar el rendimiento de sus directores de división. El ROI (Return on Investment) fue clave para permitir el funcionamiento de este mercado interno de directivos y capitalⁱⁱⁱ.

Para 1925 se habían desarrollado ya casi todas o al menos la mayoría de las herramientas contables que existen en la actualidad, no surgiendo nuevos esquemas contables o herramientas que permitieran ajustar la contabilidad a las nuevas necesidades de información que iban surgiendo a medida que las empresas iban tornándose cada vez más complejas en cuanto a diversidad de productos y complejidad de procesos de producción.

Si buscamos una causa a este atraso o pérdida de relevancia de la información contable en su función de brindar información a los directivos en la toma de decisiones la podemos encontrar en:

- 1) La necesidad de presentar estados contables para terceros^{iv}.
- 2) Falta de conexión de los académicos con la realidad de la empresa^v.

1) En lo que hace a la necesidad de presentar estados contables para terceros, se refiere principalmente a los estados contables presentados para satisfacer las necesidades de información de los mercados de capitales en donde se realizaba oferta pública de acciones.

Los auditores y los distintos organismos tales como la Comisión de Valores de Estados Unidos y los distintos Colegios de Contables, comenzaron a desarrollar criterios para satisfacer las necesidades de presentar estados contables objetivos y verificables que verdaderamente reflejen el valor patrimonial de la empresa .

Además comenzaron a primar criterios financieros que poco a poco fueron transformando la información contable gerencial en una información netamente financiera que fuera fácil de auditar siguiendo principios generalmente aceptados de contabilidad y que satisficiera las necesidades de información de los analistas financieros.

Aparte, las autoridades impositivas y legales así como también los distintos consejos contables comenzaron a fijar pautas para la presentación de estados contables que si bien satisfacían las necesidades de uniformidad y de información de dichos organismos poco podía hacer esta información en lo que hace a ayudar a los directivos a realizar una correcta gestión de la empresa.

Si uno ve esta situación desde la actualidad se podría preguntar porqué no se llevaron sistemas contables que permitan la integración de toda la información y la personalización de la misma de acuerdo a las distintas necesidades de los usuarios, cosa que es posible debido a las facilidades existentes como consecuencia de los grandes avances informáticos.

Y es justamente por esto último que en aquel entonces esto no era posible dada la gran dificultad y lo tremendamente pesado que hubiese sido tratar de satisfacer todas las necesidades de información con los antiguos procedimientos administrativos existentes en aquel entonces.

Es por eso que surge como una decisión racional la de los directivos de aquél entonces de poseer en la empresa un sistema de información orientado en mayor medida a las necesidades de información de los usuarios externos a la empresa que orientado a las necesidades internas de la empresa.

El costo de procesar información a esa escala (grandes conglomerados) volvía realmente prohibitivo tratar de mantener dos sistemas de información, uno para necesidades externas y otro para necesidades internas de información.

2) Con respecto a la falta de conexión de los académicos con la realidad de la empresa, la situación que se presentó fue que los desarrollos académicos que se realizaban sobre modelos de información que pudiesen cubrir o cumplir con las necesidades de información de los distintos usuarios no se ajustaban a la realidad enfrentada por las empresas, en cuanto a empresas multiproductos y con complejos sistemas de producción. Es decir que, si bien se realizaban desarrollos contables tales como estudios de costos (por ejemplo separar costos fijos y variables como receta para tomar buenas decisiones y controlar procesos), este tipo de modelos no se ajustaba a la realidad enfrentada por las empresas en ese momento.

FALENCIAS DE LA CONTABILIDAD GERENCIAL ACTUAL

Hoy en día la Contabilidad gerencial posee una serie de fallas que hace que la misma no pueda cumplir efectiva y eficientemente con su rol de proveedora de información útil para la toma de decisiones dentro de la compañía.

Esto se produce, entre otras causas porque:

- No se define al usuario de la información

Este primer punto, si bien parece muy simple no se da en una gran cantidad de casos y se refiere a la necesidad de determinar quién va a ser el usuario de la información en primer lugar. Los usuarios de la información que nosotros, como contadores gerenciales vamos a brindar, son los gerentes y administradores de la empresa. Es decir todos aquellos integrantes de la empresa cuyo trabajo consiste en tomar decisiones dentro de la misma para que se alcancen los objetivos que se han fijado.

Con esta definición quedan afuera los usuarios externos a la firma y también en alguna medida los accionistas de la empresa cuando no son ellos los que asumieron posiciones directivas o gerenciales en la misma. Por lo tanto, habiendo delimitado claramente quiénes son los usuarios de nuestra información es ahora mucho más simple especificar la obtención y la presentación de información a las necesidades específicas de este grupo de usuarios, sin tratar de presentar información para un usuario no definido o bien tratar de presentar información que trate de satisfacer a todos los usuarios por igual.

- Información Financiera

La información contable que se presenta a los usuarios de la misma está demasiado centrada en indicadores financieros, debiéndose esto a que dicha información se desprende de los estados contables en su mayoría y no es necesario realizar actividades adicionales para obtenerla.

Esto no quiere decir que los indicadores financieros, así como toda aquella información que hace a la parte financiera de la firma, no sea necesaria para un

correcto manejo de la firma, dado que tanto a nivel operativo como a largo plazo, es por medio de indicadores financieros que se toman decisiones y se puede realizar una correcta evaluación de la gestión de la firma.

Lo que aquí se recalca es que centrarnos exclusivamente en la información de carácter financiero para realizar una correcta gestión de la empresa no es suficiente.

- Brinda la misma información en forma paralela para usuarios internos y para usuarios externos

Esta falencia implica que la obtención de información en varias empresas del medio en forma sistemática se realiza con el único fin de cumplir con los usuarios externos a la misma tales como el fisco, las normativas legales en cuanto a sociedades, y demás usuarios en general, y recién a partir de esa información sistematizada con ese objeto (servir a usuarios externos) se adapta a los usuarios internos de la misma.

Esta particularidad se da también debido a que dentro de la empresa la información necesaria para la toma de decisiones se encuentra desagregada en los distintos sectores de la empresa. Por ejemplo la información de producción se encuentra disponible solamente en los sectores de producción de la empresa, siendo éste sector el que provee de la información referente al mismo a los tomadores de decisiones en forma aislada con los demás sectores o actividades de la firma. Así también la información referente a los recursos humanos de la firma se encuentra aislada en el área de personal, siendo éste departamento un sector independiente a los demás y presentando información referente al personal de la firma en forma aislada a los demás sectores. Con respecto a la información referente al producto o servicio que brinda la firma se encuentra desagregada en despacho, en producción, en ventas, etc. Un último ejemplo sería la información financiera que es manejada por finanzas y contabilidad siendo ésta la información que con más frecuencia llega a los tomadores de decisiones de la firma y por lo tanto siendo la información con la que se manejan en la mayoría de los casos.

Con estos ejemplos se quiere subrayar que la información necesaria para la toma de decisiones interna se encuentra en forma dispersa en todos los sectores de la empresa, y la información se elabora y se presenta a los usuarios de la misma (gerencia) en forma desagregada, en distintos períodos de tiempo, y aparentemente sin que exista ninguna vinculación entre todos estos sectores.

- No contempla los Activos Intangibles

Otra falencia de la contabilidad gerencial es que no contempla la cuantificación de los activos intangibles de la empresa, activos que día a día van tomando mayor relevancia en el éxito o fracaso de una empresa y que por ese motivo es que se debe realizar un correcto reconocimiento de los mismos, una correcta medición y por último un correcto seguimiento para saber con qué potencial cuenta la firma en estos activos y cómo manejarlos de manera tal de obtener su mayor provecho. Para saber cuáles son los activos intangibles y cómo manejarlos el primer paso es tener un sistema de información que los reconozca y es ahí donde la contabilidad gerencial falla.

Hay que tener en cuenta que la información de carácter gerencial o de gestión es de uso interno a la firma, razón por la cual no es necesario contemplar normativas legales de ningún tipo para cumplir con esta función de brindar información interna referente a estos activos.

- Brinda información histórica para toma de decisiones futuras

Este es uno de los aspectos o características que más se le ha criticado a la contabilidad en general y a la contabilidad gerencial en particular, pero hay que tener en cuenta que, a menos que se cuente con un poder sobrenatural, la información que se va a usar para la toma de decisiones de la firma va a seguir siendo histórica. Pero lo que se puede perfeccionar es la periodicidad con la que se brinda la información a los tomadores de decisiones (que puede ser diaria y hasta en el momento) y también se puede modificar y perfeccionar la vinculación de esta información con fortalezas y debilidades de la firma para así poder aprovechar mejor las oportunidades que se le presentan día a día a la empresa.

Otro punto a tener en cuenta es que la contabilidad gerencial no se encuentra limitada por normativas de ninguna especie, lo que le permite aventurar proyecciones y/o escenarios futuros en función de información histórica. Este último punto es importante dado que es factible de realizar y no está limitado, como se dijo anteriormente, por ningún tipo de cuestionamiento en función a la metodología utilizada. Su único evaluador va a ser la similitud entre el futuro y el escenario proyectado.

- Las características de la información la determinan los contadores

Generalmente el usuario de la información debe acomodarse a los esquemas contables de los contadores en cuanto a las posibilidades de obtención de la información en lugar de determinar primeramente qué necesidades de información son necesarias para los tomadores de decisiones y recién a partir de ahí desarrollar los sistemas de información contables gerenciales.

Este es un problema bastante común y se debe a que es el contador el que determina cuál es la información necesaria para la toma de decisiones y no son los gerentes o administradores los que determinan que tipo de información necesitan para la correcta gestión de la empresa y solicitarle esta información a los contadores.

- Imposibilidad de realizar seguimiento de estrategias adoptadas por la firma

Las empresas se manejan con estrategias para poder alcanzar los objetivos que se han establecido al comienzo de una unidad de tiempo, y lo óptimo sería que la contabilidad, mediante la información que provee a los gerentes permita que se realice un correcto seguimiento de la gestión de la firma, y para eso hay que adecuar los sistemas de información a la estrategia adoptada para así poder determinar en qué grado se está cumpliendo o no con los objetivos planeados por la gerencia.

La información que la contabilidad puede brindar es muy amplia y cualquier seguimiento de una política determinada se puede diluir debido a que la información contable no presenta fehacientemente los indicadores o la información

necesaria que permita un correcto seguimiento de la políticas adoptadas, perdiendo de informar hechos claves en la inmensidad de información presentada. Hay que tener en cuenta que mucha información no implica necesariamente mejor información.

- No contempla la inclusión de indicadores externos

Si bien hemos definido a la contabilidad gerencial como el sistema de información contable que brinda información necesaria para la toma de decisiones dentro de la empresa, no es posible dejar fuera de estos sistemas la información vinculada a la empresa pero que es externa a la misma tal como información referente a otras empresas competidoras, información referente al sector donde la firma compite, información referente al nivel de actividad económica del país o región donde la empresa compite, etc.

Es necesario vincular a la empresa con el medio donde se maneja y con las realidades a las que se enfrenta en dicho medio.

Es necesario saber cómo se está manejando la empresa en relación a otros competidores y ubicarla dentro de un nivel de actividad económica tanto sectorial como a nivel nacional o regional para poder brindar así información realmente útil para la toma de decisiones a los gerentes o tomadores de decisiones dentro de la empresa.

- No determina relaciones causales entre las distintas actividades o sectores de la empresa

Los sistemas de información gerencial no presentan la información referente a las distintas actividades de la empresa en cuanto a las relaciones causales que existen entre ellas.

Esto no implica que no presenta información referente a todos los sectores de la empresa tales como producción, personal, ventas, servicios de posventa agrupados en un mismo cuerpo de información, es decir toda la información de la firma agregada en un solo reporte gerencial; sino que es necesario establecer vinculaciones causales entre las distintas actividades de la firma y reflejarlas en el

informe gerencial, de manera que los tomadores de decisiones dentro de la empresa puedan conocer cómo se dan las distintas relaciones causa efecto entre los distintos sectores de la empresa.

La mayoría de las decisiones que se toman en la empresa afectan a distintos sectores de la misma, ya sea en forma directa y voluntaria o bien en forma indirecta e involuntaria.

Mediante el descubrimiento y planteamiento de las relaciones causales que se dan entre los distintos sectores de la empresa se puede establecer qué tipo de acciones tienen que influir de una manera dada en otros sectores de la empresa y dejar reflejado en el informe gerencial si se dan o no dichas relaciones que son las que van a permitir determinar si se están dando los aspectos claves referentes a la estrategia adoptada por la firma.

Además hay que tener en cuenta que dichas relaciones causales se dan en distintos sectores y/o actividades de la empresa como así también en los mismos sectores pero en distintas jerarquías. Decir que hay que “bajar” la estrategia hasta los últimos niveles dentro de la empresa implica establecer a lo largo de las jerarquías cómo se van a realizar las distintas actividades para así cumplir con las metas del sector o departamento.

Si por ejemplo la intención del departamento de ventas es mejorar al calidad de atención al cliente, política del sector que por supuesto estaría vinculada a las políticas y objetivos generales de la empresa, hay que determinar cómo se va a hacer que este objetivo sea cumplido por todo el departamento. Determinar las distintas acciones a ser realizadas para así poder llegar a cumplir con la parte de la estrategia general de la empresa que le corresponde al departamento.

El contador gerencial tiene como tarea en este caso determinar junto con la gente de ventas cuáles son los mejores indicadores para realizar un seguimiento de la actividad del departamento y así poder informar a los gerentes, tanto del sector como generales, si dicho objetivo se está cumpliendo o no. Un ejemplo de indicadores en este caso sería la cantidad de llamadas para formular quejas de este departamento, el tiempo de espera de los clientes para ser atendidos, etc., dependiendo los indicadores de las características del bien o servicio ofrecido.

- Ajustar los informes gerenciales a las características particulares de la empresa

La contabilidad se debe ajustar a las características de la empresa en cuestión. Aquí no se habla de ajustarla a la estrategia de la empresa sino que lo importante es que la información contable se debe ajustar a las características propias de la empresa.

De acuerdo a la forma en que la empresa compite en el mercado, ya sea con productos diferenciados en nichos determinados o bien con productos estandarizados en amplios mercados van a ser distintas las necesidades de información.

Los productos diferenciados poseen factores a tener en cuenta que son distintos de los que hay que analizar si son productos estandarizados. Por ejemplo en los productos estandarizados un tema clave es el control de los costos y el cumplimiento del presupuesto en lo que hace a producción mientras que por ejemplo en los productos diferenciados es más importante un correcto análisis de costos de marketing y un énfasis mayor en lo que hace a características particulares del producto sin ser tan rígidos con los costos del producto.

Es por esta razón que los informes gerenciales deben tomar de la contabilidad todos aquellos elementos de información que sean relevantes en cuanto a las características del negocio donde se mueve la empresa para así poder cumplir mejor su objetivo, que es brindar la información gerencial más útil para la toma de decisiones.

- No integra objetivos de corto plazo con aquellos de largo plazo

Una de las grandes falencias que tienen la mayoría de los reportes gerenciales es que no contemplan los objetivos de largo plazo en la presentación de los informes gerenciales. Los reportes gerenciales son dedicados en casi su totalidad al seguimiento de indicadores financieros cortoplacistas y en el mejor de los casos existen otro tipo de indicadores referentes a otras actividades de la empresa pero siempre dentro de un horizonte de tiempo de corto plazo.

Parecería ser que cuando la empresa posee objetivos a largo plazo se hace una revisión del grado de cumplimiento de los mismos cuando es posible, pero para esto habría que tener algún tipo de medida que permita realizar esta evaluación de su cumplimiento, cosa que en la mayoría de los casos no existe.

La posibilidad de contemplar un seguimiento del cumplimiento de los objetivos de largo plazo en los reportes gerenciales no es para nada descabellada y les daría a estos objetivos una presencia permanente en los reportes, cosa que permitiría que la gestión de la empresa se haga teniendo presente siempre dónde se quiere llegar, no a fin de ejercicio sino en un horizonte de tiempo mayor.

- Imposibilidad de evaluar a la gerencia en forma objetiva

La gestión de la gerencia tiene que ser evaluada periódicamente con el objetivo de determinar si el cuerpo gerencial que se encuentra a cargo de la gestión de la empresa esta cumpliendo con sus objetivos.

En este caso la utilidad de los informes gerenciales trascendería el ámbito de sus usuarios directos (que son los gerentes) y serviría a los dueños de la empresa para evaluar cómo se han desenvuelto los gerentes contratados para manejar la empresa.

La evaluación que se realiza de la gestión de la empresa debe ser vista con dos lentes que en realidad convergen en uno que son el corto y el largo plazo, no es posible realizar esta evaluación hoy en día en base a los reportes gerenciales dado que son excesivamente cortoplacistas y basados principalmente en una perspectiva financiera.

- Basada en gran medida en los estados contables preparados para ser presentados a terceros

La contabilidad gerencial cumple una función que es la de proveer información necesaria para la toma de decisiones dentro de la empresa.

Por esta razón la información contable a presentar a los usuarios de la misma dentro de la empresa no tiene que cumplir con ningún otro requisito que no sea el

de satisfacer las necesidades de información para una correcta toma de decisiones.

Muchas veces para tratar de cumplir con esta función se parte de los estados contables auditados y preparados para ser presentados a terceros ajenos a la empresa de acuerdo con los principios contables generalmente aceptados y demás normativas establecidas para la presentación de dicha información.

Existen diversidad de criterios en numerosas cuestiones contables que dan lugar a distintas interpretaciones de un mismo hecho contable. Entre otros se pueden enumerar los distintos métodos de amortización, la cuantificación de activos intangibles, el tratamiento de los gastos de investigación y desarrollo y demás cuestiones que, para lograr una cierta uniformidad, cuando hay que presentar información de la empresa a terceros, se siguen ciertos lineamientos que surgen de normas contables que buscan lograr uniformidad en la presentación de estados contables por distintas empresas de manera de que sea posible la comparación entre las mismas.

La contabilidad gerencial no tiene estas restricciones, por lo tanto el único factor a tener en cuenta es la presentación de información útil para la toma de decisiones dentro de la empresa.

Muchas veces, en la elaboración de informes internos, se parte de información que ha sido preparada para ser presentada a terceros, y que, por lo tanto, al orientarse al usuario externo se guía por normativas que en algunos casos no son las mejores para reflejar ciertas actividades, políticas o estrategias dentro de la empresa. Entonces hay que tener en cuenta, al elaborar informes gerenciales internos, que la información a presentar refleje adecuadamente la situación que se quiere informar y no haya sido alterada por normativas contables inherentes a presentación de información contable a terceros.

Al nombrar todas estas falencias que poseen los informes que se brindan a la gerencia para que ésta maneje efectiva y eficientemente la empresa surge la gran pregunta de cómo hacer para que, por medio de un sistema de información

contable, se satisfagan todas las necesidades de información de los usuarios de la misma para que realicen una mejor toma de decisiones.

LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN ANTE LA NUEVA REALIDAD

En los últimos años ha surgido un pensamiento o una corriente nueva en lo que hace a la contabilidad de gestión o gerencial.

Este nuevo enfoque, cuyos antecedentes son la Administración Científica^{vi}, el Tablero de Control de la General Electric^{vii}, el Tablero de a Bordo Francés^{viii} y el Cuadro de Mando Integral norteamericano^{ix} apunta a realizar o confeccionar dentro de la empresa, un sistema de información contable que permita, mediante el manejo de una serie de indicadores clave, ya sean financieros como no financieros, un adecuado cuadro de mando para la gestión de la empresa.

Es bajo esta línea que se realiza esta investigación en la cual se apunta a demostrar que este tipo de sistema de información es bastante accesible de realizar en cualquier empresa del medio, siendo de gran ayuda para aquellas empresas de tamaño pequeño y mediano que no cuentan con una gran estructura administrativa ni con el respaldo financiero como para implementar software de avanzada en el tema.

Esto es posible porque lo que se debe modificar es el concepto de la información que se presenta a la gerencia y a los tomadores de decisiones para que estos puedan cumplir con su tarea.

Hoy en día es posible confeccionar un número realmente asombroso de indicadores para realizar una adecuada gestión de la empresa, pero lo importante no es la cantidad de indicadores a presentar (exceso de información) sino que se elija un número relativamente pequeño de los mismos y que, mediante la gestión de estos indicadores, se pueda monitorear y gestionar a la empresa en función de la estrategia establecida en un comienzo de la unidad de tiempo.

Dichos indicadores nos tienen que poder presentar una adecuada visión de la gestión de la empresa tanto en aspectos financieros como no financieros (teniendo un mismo nivel de importancia los últimos que los primeros) a la vez que tanto en el corto como en el largo plazo.

Cuando hablamos de contabilidad de gestión o de contabilidad gerencial tenemos que hacer una diferenciación entre lo que implica manejar sistemas de información

contable en una gran empresa a lo que sería trabajar sobre una empresa de pequeño o mediano tamaño.

La intención del presente trabajo es abarcar la problemática referente a los sistemas de información anteriormente descritos desde el punto de vista de la pequeña y mediana empresa, donde el sistema de información puede constituir una ventaja competitiva o bien una desventaja relativa a los demás competidores del mercado.

Si se puede articular dentro de la empresa un sistema de información gerencial que cubra todas o al menos de la mejor manera posible las necesidades de información de los tomadores de decisiones dentro de la empresa dicha compañía estaría contando con una gran ventaja competitiva dado que podría tomar decisiones basándose en una mayor cantidad de información, entendiendo a cantidad de información no solo como cantidad en cuanto a número sino también en cuanto a calidad.

Dicho sistema de información que articularíamos o confeccionaríamos para la empresa tendría que poder superar o al menos evitar las falencias a las que se ha hecho mención en apartados anteriores.

ASPECTOS CLAVES DE UN ADECUADO SISTEMA DE GESTIÓN

Una vez definidas cuáles son las falencias de la contabilidad gerencial actual es el momento de definir los aspectos claves a contemplar cuando se trabaja como contador gerencial en una empresa.

Lo que se está tratando es desarrollar un sistema de información que cubra con todas las necesidades de información por parte de los gerentes y tomadores de decisiones dentro de la empresa.

Con esta máxima presente es que dicho sistema de información gerencial o de gestión estratégica apunta a alcanzar los siguientes objetivos:

- 1) Complementar los objetivos de corto y largo plazo dentro de la empresa.

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

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

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

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

- 6) Permitir que cada trabajador entienda cómo su trabajo contribuye a que la empresa cumpla con sus objetivos.

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

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

1) Complementar los objetivos de corto y largo plazo dentro de la empresa

La idea de un sistema de información gerencial es proveer información útil para la toma de decisiones. Por lo tanto hay que tener en cuenta que si hablamos de información útil para la toma de decisiones ésta información debe abarcar un período de tiempo lo suficientemente amplio como para que las decisiones que se tomen no sólo se refieran al corto sino también al largo plazo.

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

Para poder realizar este monitoreo es necesario que se delimiten los objetivos de largo plazo y se los desagregue en objetivos de más corto plazo, o bien que se presenten indicadores que sean analizados anualmente y permitan conocer cómo se está realizando la gestión de la empresa con respecto a los objetivos de largo plazo.

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

Mucho se ha hablado acerca de la importancia de poseer indicadores que no sólo abarquen la perspectiva financiera de la empresa. Existen dentro de la firma muchos aspectos que no pueden ser monitoreados solamente con indicadores financieros.

Los indicadores financieros son necesarios dado que proveen información de un aspecto sumamente importante que es el financiero, pero no son suficientes para realizar una adecuada gestión de la firma. El porqué de esta aseveración se debe principalmente a que, con el tiempo, ha ido creciendo la importancia de una serie de factores dentro de la firma que no pueden ser monitoreados con la información existente (que es financiera). No es la intención hablar de contabilidad no financiera o de contabilidad financiera sino de que es necesario empezar a incorporar más información a la que actualmente se presenta a los gerentes y demás usuarios de la misma para la toma de decisiones porque con la existente no se llega a presentar una adecuada situación de la empresa en cuanto a su posicionamiento, sus fortalezas y debilidades, su imagen ante el cliente, su operatividad, etc.

Para suplir esta deficiencia se deben incorporar indicadores referentes a distintos aspectos de la empresa que anteriormente no se contemplaban, y que van a variar de acuerdo a las características de cada empresa, pero que seguro trascienden el punto de vista netamente financiero.

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

Un punto importante a tener en cuenta es que, operativamente, un sistema de información puede presentar toda la información que desee. Pero lo realmente importante es que un sistema de información presente aquella información que sea útil para la toma de decisiones.

Se puede decir entonces, que lo que importa no es la cantidad sino la calidad. No sirve de nada presentar páginas y páginas de indicadores y números si al final resulta que dichos indicadores y números no son de utilidad para nadie. O que, en

el mejor de los casos, de toda esa inmensidad de información que el departamento contable y demás departamentos presentan para demostrar que cumplen eficazmente su labor en cuanto a proveedores de información se utilice menos de la décima parte de ella.

Se debe reunir y presentar aquella información que sea realmente útil para los tomadores de decisión. Para cumplir con esto hay que tener en cuenta dos puntos claves que son;

- Las necesidades de información la determinan los usuarios de la misma.
- Esta información debe permitir monitorear la estrategia adoptada.

Estos dos puntos están muy relacionados entre sí dado que si los gerentes o directivos plantean necesidades de información y resulta que dicha información no sirve para monitorear adecuadamente la estrategia implementada por la firma esas necesidades deben ser revisadas.

Los generadores de información dentro de la empresa, que están en todos los departamentos, deben presentar aquella información que realmente sea de utilidad para los directivos. Y dicha información debe permitir realizar un adecuado seguimiento de la gestión de la firma en comparación con lo planeado que sería la estrategia adoptada e implementada por la empresa.

Las necesidades de información se determinan conjuntamente entre los departamentos generadores de la información y los usuarios de la misma. Pueden existir aspectos claves a ser tenidos en cuenta y que los usuarios de la información no conozcan y puede existir una gran cantidad de información que no sea de utilidad para los usuarios de la misma y que los departamentos generadores de información sigan generando.

Para monitorear la estrategia de la firma es necesario que se presente toda aquella información que permite realizar un adecuado análisis de la estrategia adoptada en función de lo actuado hasta ese momento por la firma.

Si la estrategia corresponde a una diferenciación de productos, no sería necesario realizar un estricto seguimiento de los costos de los productos para determinar

variaciones en los mismos sino que sería de mayor utilidad conocer cambios en las preferencias de los consumidores en los productos diferenciados dado que esto último es mucho más importante para evaluar a la empresa en relación a la estrategia adoptada. Éste es el sentido de presentar información que sea coherente con la estrategia implementada.

4) Realizar un adecuado feedback de la gestión de la empresa teniendo en cuenta no sólo los aspectos internos sino también analizando las condiciones externas que enfrenta la empresa.

No se debe aislar a la empresa del medio en el cual se encuentra inserta. Para esto necesitamos proveer también a los tomadores de decisiones de información referente a la posición de la empresa en el mercado y en la región donde compete. Esto también es función del sistema de información interno a la firma y se debe sistematizar información referente al medio con el cual la empresa interactúa. La periodicidad con la que se presenta esta información dependerá de las características propias de cada actividad y servirá para perfeccionar el proceso de toma de decisiones por parte de los usuarios de la misma. Si bien esta actividad implicaría cargas operativas mayores para los generadores de información, no serían tales, dado que una vez que se arma el sistema para proveer de esta información lo único que queda por hacer es ir actualizando los datos a medida que sean necesarios.

Es importante complementar la información interna con esta información externa porque permite pasar de poseer información absoluta de la empresa a poseer información relativa al medio en el cual la empresa compete, y de esta manera permite articular estrategias y modificar las ya existentes en función de las situaciones y de los cambios que se producen en el medio en el cual la empresa desarrolla su actividad.

En lo que hace al feedback interno a la empresa es importante la oportunidad del mismo de manera de poder realizar cualquier tipo de acción correctiva en el menor tiempo posible, como así también que la información provista en dicho feedback

se corresponda con la información necesaria para realizar un adecuado análisis de la gestión de la empresa.

En el caso de las acciones correctivas se pueden deber ya sea a situaciones internas de la empresa o bien a situaciones externas y dichas situaciones repercutirán promoviendo, ya sea cambios en aspectos internos a la empresa, para ajustar lo efectivamente actuado a la estrategia a seguir o bien puede responder a cambios en el medio en el cual la empresa se desenvuelve y que repercutirán con cambios en la estrategia implementada.

5) Encadenar todas las actividades de la empresa de manera tal que se establezca una relación causa efecto entre todas las actividades de la empresa.

Encadenar todas las actividades de la empresa para así determinar una serie de relaciones causa efecto dentro de la misma implica clasificar dentro de la firma cómo es que las distintas actividades realizadas por los distintos sectores de la empresa van a contribuir a lograr que la empresa cumpla con sus objetivos estratégicos mediante la implementación y correcto seguimiento de la estrategia aplicada a tal efecto.

Es necesario bajar los objetivos de la empresa, que se traducen en la estrategia a las distintas actividades que se desarrollan en la firma. Determinar qué actividades hay que realizar para alcanzar los objetivos de la empresa. Cuando se habla de qué actividades es en referencia a todas las actividades realizadas por los distintos departamentos o sectores que se vean alcanzados por la estrategia.

En realidad serían todos los departamentos los que se verían alcanzados dado que si no es así habría que cuestionar las actividades realizadas por los no incluídos. Pero lo importante aquí es bajar la estrategia de la empresa hasta el menor nivel operativo de manera que hasta el último empleado de la firma sepa qué es lo que tiene que hacer y cómo su trabajo va a influir para que la empresa cumpla con sus objetivos.

Se deben determinar las relaciones causales entre las actividades que contribuyen a lograr los objetivos de la empresa y buscar la forma de cuantificar dichas

actividades mediante indicadores para así conocer cómo se está trabajando en relación con los objetivos.

Estas relaciones causa efecto no son fáciles de determinar y en ciertos casos hay que basarse en hipótesis para determinarlas. Este trabajo de encadenar las relaciones causa efecto es una tarea a realizar en forma conjunta entre los administradores de cada departamento, los gerentes generales y los contadores encargados de agrupar, cuantificar y presentar los indicadores de dichas actividades. Esta actividad es necesariamente así debido a que los gerentes generales son los que determinan los objetivos para la empresa en general y los departamentos en particular. Una vez que cada departamento tiene determinados sus objetivos específicos es que van a trabajar con los contadores para encontrar estas líneas de relaciones causa efecto y determinar los indicadores más apropiados para cuantificar o medir lo actuado por el departamento.

6) Permitir que cada trabajador entienda cómo su trabajo contribuye a que la empresa cumpla con sus objetivos.

Este punto se encuentra muy relacionado con el apartado anterior dado que al determinar cómo y mediante qué actividades el departamento va a contribuir a que la empresa logre sus objetivos estamos determinando qué actividades específicas deben realizar los departamentos de la empresa y de qué manera para cumplir con los objetivos.

Al bajar esta información, a los trabajadores se les clarifica enormemente sus tareas, además de hacerlas más interesantes debido a que entienden qué es lo que ellos realizan que agrega valor y que permite alcanzar los objetivos.

Si un empleado entiende cómo sus actividades se articulan dentro de la operatoria total de la empresa y sabe qué es lo que tiene que hacer para mejorar su productividad, no sólo va a trabajar más orientado sino que hasta se puede volver más interesante su trabajo. Además de poder darse cuenta cuándo está realizando mejoras en su productividad y también darse cuenta, al entender el trabajo como un todo, cuándo y qué actividades se pueden realizar de otro manera

que sea mejor. Aparte de lo que ya dijimos de saber cómo su trabajo contribuye a lograr los objetivos del departamento y por lo tanto de la empresa.

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

La tarea de asignar costos a los productos y/o servicios de la empresa es una de las más importantes a ser realizada por el sistema de gestión de la empresa.

El poder conocer los costos reales de producir o brindar un determinado servicio o producto es una ventaja competitiva enorme en la actualidad.

Esto se debe a que las metodologías utilizadas para determinar los costos de los productos han ido quedando obsoletas con el transcurrir del tiempo.

En un proceso productivo generalmente se han clasificado a los distintos componentes de costos como;

- Materiales Directos
- Mano de obra directa
- Costos indirectos
- Gastos generales

En un pasado los dos primeros de estos componentes eran los que mayormente influían en la producción y permitían realizar una estimación del costo bastante precisa dado que el material directo y la mano de obra directa se asignaban sin problema al producto que los utilizaba, además estos costos eran los más representativos dentro del costo de producción total de los distintos productos, siendo los costos indirectos y los gastos generales imputaciones no muy significativas dentro del costo total de los productos. Al presentarse esta situación, la asignación de los costos indirectos y de los gastos generales se realizaba mediante algún tipo de prorrateo entre los distintos productos. Este prorrateo generalmente utilizaba la mano de obra directa, las horas máquina utilizadas o bien en función de la cantidad de productos fabricados para ser así asignados los costos indirectos y los gastos a los distintos productos.

Por lo tanto el costo de un producto X quedaba determinado de la siguiente manera;

- Material directo utilizado para el producto X
- Mano de obra directa utilizada en el producto X
- Porción de Costos indirectos asignados al producto X en función de alguna medida de prorrateo
- Porción de Gastos generales asignados al producto X en función de alguna medida de prorrateo

Este último punto no necesariamente es así porque en muchos casos ni siquiera se computaba este tipo de gastos, ya sean administrativos o de comercialización para el cálculo del costo del producto.

En los estados contables este tipo de gastos se resta directamente de la utilidad, situación que ha dado lugar a que se considere a estos gastos como impuestos por algún castigo divino y que no son aplicables o rastreables a ningún producto en particular.

Con el correr del tiempo los procesos productivos han ido modificándose porque el proceso anteriormente utilizado para determinar el costo de los productos llevaba a decisiones erróneas o incorrectas debido principalmente a cambios en la composición en el costo de los productos. Esto es porque los costos directos han ido perdiendo terreno frente a una escalada bastante importante de todos aquellos costos indirectos de producción. La mano de obra directa también ha ido perdiendo representatividad dentro del costo total del producto debido a su reemplazo por maquinaria, lo que ha hecho que la determinación del costo de los productos siguiendo las metodologías enunciadas anteriormente haya ido perdiendo precisión y haya dado lugar a costeo de productos erróneos.

Ante una mala determinación de costos la empresa se encuentra en una situación bastante complicada porque al no saber los costos de sus productos con precisión puede tomar decisiones equivocadas en cuanto a mezcla de productos, introducir, mantener o retirar productos del mercado, etc.

En la actualidad están surgiendo nuevas metodologías de costeo que buscan determinar el costo de los productos con la mayor exactitud posible, teniendo en cuenta las características de los procesos productivos que se dan hoy en día, donde los ciclos de vida de los productos se han acortado enormemente, la competencia es cada vez mayor, existen tecnologías impensadas años atrás, los costos indirectos y los gastos generales han crecido enormemente para ser hoy en día la porción más importante del costo en una cantidad enorme de productos, los gastos de investigación y desarrollo son también cada vez mayores, los gastos de comercialización se deben asignar a los productos para tomar mejores decisiones, etc. Entre estas metodologías se puede mencionar principalmente el costeo basado en la actividad^x (ABC - Activity Based Costing) y el target costing^{xi}.

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

Esta es una función que debe ser tenida en cuenta al desarrollar sistemas de gestión gerencial porque es necesario saber qué tan bien o qué tan mal se han desempeñado los gerentes en la conducción de la empresa.

Este punto es de importancia cuando la propiedad de la empresa está en manos de personas que no se desempeñan a la vez manejando a la misma.

Si bien también se puede valorar como información cuando la propiedad y la administración de la empresa están en las mismas manos, es en el primer caso en el cual cumple una función de mayor utilidad.

A los propietarios de la empresa les interesa saber cómo se han desempeñado los gerentes a cargo de la conducción de la misma en un período de tiempo dado y para eso deben tener algún sistema de información que les permita corroborar los objetivos que se han planteado en un comienzo y el grado en el cual se han alcanzado los mismos.

Un adecuado sistema de gestión debe cumplir esta función de manera que los gerentes puedan ser evaluados en la forma más objetiva posible por sus acciones dentro de la compañía.

EL SISTEMA DE INFORMACION PARA LA GESTION GERENCIAL

Habiendo presentado las falencias que posee un sistema de información gerencial y los objetivos que debe cumplir un adecuado sistema de información gerencial o de gestión es momento de focalizarse en la posibilidad de armar y presentar un sistema de gestión que realmente cumpla con esos objetivos.

Para empezar con esta tarea lo primero a realizar es definir las características que posee la contabilidad gerencial que son:

Interna

Porque está dirigida hacia el interior de la empresa. Los usuarios de la información que brinda la contabilidad gerencial son los mandos medios, la gerencia y los directores o propietarios de la empresa.

Propósito

El propósito de la contabilidad gerencial es el de brindar información acerca de las decisiones tomadas por los empleados y gerentes de la empresa como así también el proveer feedback o retroalimentación y control sobre el desempeño de las operaciones.

Oportunidad

La oportunidad de la información brindada por la contabilidad gerencial es a veces más importante que la precisión de la misma. Mas vale tener un conocimiento más o menos acabado del tema en el momento justo que conocer todo al detalle cuando ya es demasiado tarde.

La información contable de gestión o gerencial es periódica, corriente y orientada hacia el futuro. Más que presentar al detalle la información que refleja razonablemente el estado de la empresa apunta a presentar información que permita a los usuarios de la misma tomar decisiones lo más objetivas posible acerca de cuestiones que afectan al presente y al futuro de la empresa.

Restricciones

La información que se presenta en los reportes contables de gestión y gerenciales no posee ningún tipo de restricciones en cuanto a la formalidad o normativas que condicionen su presentación.

La única restricción que se presenta a los sistemas de información y a la información contable interna es la de su utilidad para los usuarios de la misma. Su utilidad para la toma de decisiones a nivel operativo, gerencial y estratégico es lo que determina su modalidad en la presentación.

Tipo de Información

Las características de la información que se presenta es no sólo en términos financieros sino también en cuanto a medidas operacionales y físicas en lo referente a procesos, tecnologías, proveedores, clientes y competidores.

Con esto queda ampliado el horizonte de la información contable interna dado que no es sólo de carácter financiero la información que se debe presentar sino que también responde a otras unidades de medida debido a que contempla o al menos trata de contemplar todas aquellas cuestiones de la empresa que son importantes para la toma de decisiones.

Naturaleza de la información

No sólo es objetiva dado que puede contemplar ciertos niveles de subjetividad y también puede contener ciertos juicios de aquellos que la confeccionan pero se destaca por su validez, relevancia, oportunidad y seguridad.

Alcance

El alcance u horizonte de la información contable interna depende del usuario específico de la misma. En un principio es desagregada y netamente objetiva cuando apunta al control, pero a medida que va ascendiendo el usuario de la información en la jerarquía de la empresa, se va modificando hasta alcanzar grandes niveles de agregación y ser subjetiva en numerosas cuestiones cuando apunta al control estratégico y a la dirección de la empresa.

Una vez definidas las principales características ya podemos hablar de las funciones que debe cumplir la información contable de gestión o gerencial dentro de la empresa.

Para eso es necesario definir quiénes van a ser los usuarios y cuál es la salida de información que se espera del sistema. Una vez definido esto es mucho más fácil comenzar a estructurarlo de acuerdo a las funciones que se espera que cumpla.

Los usuarios del sistema van a ser todo el personal dentro de la empresa que necesite información acerca de procesos, objetivos y estrategias.

Con esto nos damos cuenta que todas las actividades de línea que se dan dentro de la empresa quedan incluidas dentro de los usuarios de este sistema de información.

El personal que va a utilizar esta información va desde los operarios de línea hasta los gerentes de la empresa. Por supuesto las necesidades de información van a ser distintas pero pueden ser provistas sin ningún problema con el mismo sistema.

Los operarios o empleados de la primera línea dentro de la empresa van a necesitar principalmente información objetiva, desagregada, operativa y de control para las tareas que ellos realizan en cuanto a información local de decisiones y acciones mientras que, a medida que se asciende por la escala jerárquica, las características de la información van modificándose para cubrir las distintas necesidades de información que, al llegar a las jerarquías es mucho más agregada, subjetiva y de dirección, cubriendo aquellas decisiones y acciones a nivel de toda la empresa.

Entonces se puede decir que la función de la contabilidad gerencial es proveer información que sirva para:

- Control operacional
- Costeo del producto
- Costeo del cliente
- Control gerencial
- Control estratégico

Control Operacional

Cuando se habla de control operacional es en referencia al proceso de proveer información de nivel operativo a los empleados acerca de las actividades por ellos desarrolladas.

Se puede decir que éste sería el primer nivel en el cual es necesario proveer información útil para la toma de decisiones y que en este caso se apunta principalmente a proveer información que sirva para saber cómo se están desarrollando las tareas en el nivel más básico de la empresa. Esta información se refiere a todos los departamentos, es desagregada, y objetiva dado que lo que busca es proveer un feedback o retroalimentación de las tareas desarrolladas por los empleados de la empresa de manera tal que los gerentes de la misma sepan cómo se están desarrollando las actividades en sus departamentos en lo que hace a eficiencia, tiempo de realización de las tareas inherentes, calidad en las tareas, etc.

Es así como en el departamento de producción de una empresa la información de este nivel va a ser netamente operacional y se va a referir por ejemplo a tasas de defecto, nivel de retrabajos, cuestiones de calidad, retraso en las órdenes de producción, etc. En el departamento de finanzas y contabilidad este tipo de información se referiría principalmente a la oportunidad en la confección de los reportes contables, al manejo de los fondos y del capital de trabajo, al cumplimiento de las políticas de pago a los proveedores, etc. Y así se puede seguir enumerando las actividades por departamento que comprenden a este nivel de información. Es importante notar que cuando se habla de control en este tipo de información es porque ya se han bajado objetivos a los distintos departamentos y es contra este tipo de información que en el día a día el personal de la empresa va a corroborar si está actuando de acuerdo a los lineamientos establecidos o no.

La información operativa contribuye a diseñar y conformar los indicadores claves que contemplan las actividades principales de los departamentos según los objetivos departamentales y las estrategias adoptadas.

Por lo tanto la información que la contabilidad gerencial provee apunta a indicadores considerados clave para la estrategia adoptada por la empresa y que afecta al sector en cuestión.

Costeo del producto

El costeo del producto es en este enfoque el proceso de medir y asignar los costos de las actividades realizadas para diseñar y realizar productos individuales y/o servicios individuales.

La idea en este caso es determinar lo más objetivamente el costo de diseñar y producir cada uno de los productos realizados por la empresa de manera tal que los administradores cuenten con toda la información necesaria para perfeccionar la toma de decisiones.

El coste del producto es uno de los puntos claves a determinar dentro de la empresa porque da lugar a toma de decisiones realmente importantes que atañen a la empresa en su relación con los clientes y con la competencia, y son decisiones que se refieren básicamente a qué productos producir y cuáles no, a qué precio vender los productos y/o servicios de la empresa, si continuar o dejar de producir un determinado producto debido a sus costos y a su posición en el mercado en relación con los de la competencia, etc. Por lo tanto es realmente importante determinar correctamente el costo de los productos para así evitar los subsidios entre productos y principalmente evitar que se tomen decisiones en base a información incorrecta.

Un último punto en este tema es que los errores en la toma de decisiones referentes a los casos nombrados en el párrafo anterior se pagan en el mercado y fundamentalmente se pagan en términos económicos.

Costeo del Cliente

En el costeo del cliente el proceso a realizar consiste en asignar los gastos de mercadeo (marketing), de ventas y de distribución, como así también los gastos administrativos de servir a distintos clientes de manera de poder determinar lo más

objetivamente posible el cálculo de los costos incurridos por servir a cada uno de los clientes (o a cada segmento) de la empresa.

Las implicancias estratégicas de este tipo de coste son bastante similares a las del costeo del producto o servicios dado que le va a permitir tomar decisiones a los encargados de los distintos clientes en función de los costos efectivamente incurridos para servirlos.

Esta actividad todavía no está muy desarrollada dado que en varias empresas las metodologías utilizadas para determinar el costo de los productos es bastante anticuada (prorrates de ciertos costos en función de volumen o de horas hombre o de horas máquina sin comprender las características propias de cada proceso productivo). Es de suma importancia en el caso de que se quieran negociar tratos especiales con determinados clientes el poder conocer con precisión los costos adicionales al costo del producto en que se incurren para servir a ese determinado cliente.

Las decisiones que se toman en base a este tipo de información también van a repercutir en el mercado y van a depender de la buena o mala información con la que los contadores de gestión y gerencial provean a los tomadores de decisiones.

Control Gerencial

La función que debe cumplir la contabilidad gerencial en este caso es la de proveer información acerca de la performance o desempeño de los distintos gerentes y de las distintas unidades operacionales.

Esto se ha tratado con anterioridad y se refiere a la función de proveer información que permita realizar una evaluación del desempeño de los gerentes y del desempeño de las distintas unidades operativas. Poder evaluar el desempeño de los gerentes es de suma utilidad en el caso que la propiedad de la empresa y la gestión de la misma no está en las mismas manos, de esta manera los propietarios de la empresa pueden analizar la forma en la cual se han desempeñado los gerentes que están a cargo de la misma.

Con respecto a las distintas unidades operativas sería el caso en el cual la empresa cuenta con distintas unidades de negocios, y, mediante esta función de

la contabilidad gerencial los propietarios de la empresa (o los directores de la misma) van a poder determinar en qué medida se han cumplido los objetivos determinados para las distintas unidades de negocios.

Control Estratégico

Responde al proceso de proveer información referente a la performance competitiva de la empresa como un todo, tanto desde un punto de vista financiero como también desde el punto de vista de cumplimiento de las expectativas de los clientes de la firma.

Este sería el extremo superior en lo que hace a proveer información de gestión dentro de la empresa. En este caso la información es bastante agregada, en muchos casos subjetiva y con el objetivo de servir para evaluar el desempeño de la empresa dentro del ámbito donde compete.

Es importante la distinción que se realiza entre el punto de vista financiero y de cumplir con las expectativas de los clientes de la empresa dado que estas dos perspectivas se complementan y muchas veces una baja performance financiera se debe a inversiones para lograr un mejor cumplimiento de las expectativas de los clientes.

Como vemos existe cierta complementación entre el corto y el largo plazo en la forma en que se ha definido esta función de la contabilidad gerencial. Esto se debe a la necesidad de presentar información para la evaluación de la performance de la empresa que trascienda el aspecto financiero y cortoplacista y permita que se realicen planificaciones estratégicas de largo plazo.

Una vez que se han definido las características y también se han definido las funciones de la contabilidad gerencial es que ahora el paso obligatorio siguiente es hacerse la pregunta sobre la posibilidad de realizar un adecuado sistema de información gerencial para empresas de distintas características, y es ante este cuestionamiento que se puede responder afirmativamente porque el herramental que provee la contabilidad gerencial se puede aplicar a cualquier tipo de empresa.

Lo importante en este caso es conocer las características propias de la empresa y del sector en el cual compete de manera tal de ajustar la contabilidad gerencial a cada caso en particular y así lograr un sistema de información que sea efectivo y eficiente.

DOS ENFOQUES EN CONTABILIDAD GERENCIAL

Dentro de la contabilidad gerencial existen numerosas técnicas y herramientas que posibilitan realizar o confeccionar un adecuado sistema de información para la correcta toma de decisiones dentro de la empresa.

Dentro de todo este herramental encontramos principalmente herramientas financieras que nos permiten conocer cuál es la posición de la empresa en un determinado momento de tiempo en base a indicadores o fórmulas que se desprenden en su mayoría de sus estados contables y de reportes administrativos-financieros internos. La intención de este tipo de indicadores es evaluar el desempeño de la empresa en un determinado momento para así poder tomar medidas correctivas en el caso de que sea necesario, ya sea por cuestiones internas como por ejemplo diferencias entre costos reales y presupuestados o bien por cuestiones ajenas o externas a la empresa en la cual se modificaron las condiciones en el mercado donde la misma compete.

Aparte de estos indicadores también encontramos indicadores referentes al costo de los productos y/o servicios, a las ventas de la empresa (ya sea en forma total o en función a algún parámetro tal como tipo de clientes o región geográfica) y así vamos a seguir encontrando indicadores acerca de cuestiones o situaciones que a entender de los administradores y de los contadores son necesarias para el manejo de la empresa.

La forma de evaluar el rumbo estratégico también va a permitir realizar las demás funciones de la contabilidad gerencial pero siempre dentro de un marco de trabajo que posibilite ir manejando la empresa en función de los objetivos establecidos a corto y largo plazo.

La idea es evaluar la posibilidad de implementar un sistema de información interno de manera tal que la contabilidad gerencial brinde a los usuarios de su información, una serie de indicadores que tengan en cuenta todos los aspectos de la empresa y que sean una síntesis de lo que está ocurriendo en la misma en función a sus objetivos. Objetivos que son tanto de corto como de largo plazo.

Para realizar un sistema de información de estas características es necesario tener un conocimiento bastante profundo de la empresa en la cual se quiere implementar como así también un claro conocimiento de sus objetivos.

Lo que se busca con este enfoque es lograr que un sistema de información interno en la empresa:

- Establezca sus medidas de performance en función de la estrategia que ha implementado para el largo y para el corto plazo.

- El sistema de información debe contar entre sus medidas de desempeño tanto medidas financieras como no financieras. Estas últimas principalmente en lo que hace a la satisfacción de los clientes, en lo que hace a evaluaciones de procesos internos y medidas que posibiliten gestionar los procesos de crecimiento y formación en la empresa.

- Se defina un "modelo" de negocio que refleje las FODA (Fortalezas, Oportunidades, Debilidades y Amenazas) para que, a partir de ahí, y en base a los objetivos de la empresa se elijan los indicadores para la gestión.

- El sistema de evaluación del desempeño de la empresa pueda ser desagregado para que cada subdivisión dentro de la empresa tenga sus propias medidas de desempeño que estén de acuerdo a los objetivos globales y a la estrategia adoptada y surjan con el objetivo de tener medidas más manejables, cuantificables y más fácilmente controlables en los distintos niveles de la empresa.

A nivel conceptual existen antecedentes sobre este modelo de información de gestión ya que:

1°) A principios de siglo en la escuela de la administración científica, donde ingenieros en empresas innovadoras combinaban indicadores financieros y no financieros.

2°) En los años sesenta en EE.UU. ya se trabajaba en la General Electric con un documento de gestión que incorporaba un conjunto de indicadores para obtener información de gestión.

3°) El enfoque francés de Tablero de a bordo (Tableau de Bord) desarrollado hace más de 50 años en Francia también provee información de gestión estratégica en forma muy interesante.

4°) El enfoque norteamericano del Cuadro de Mando Integral (Balance Scorecard) desarrollado por Robert Kaplan y David Norton por último incorpora conceptos en información para la gestión estratégica que es necesario tener en cuenta.

Todos estos antecedentes inducen a pensar que presentar información necesaria para la gestión estratégica de la empresa ya era un tema de investigación a principios de siglo.

Tanto los conceptos de la escuela de administración científica, como el tablero de control desarrollados por la General Electric proveen pautas en información para la gestión a ser tenidas en cuenta en la confección de sistemas de información de gestión. Pero es en base al enfoque europeo de tablero de a bordo y al cuadro de mando integral norteamericano que se va a trabajar en esta investigación.

Esto debido a que la información provista por la escuela de administración científica y al tablero de control desarrollado por la General Electric que interesa para esta investigación se encuentra incorporada ya en los enfoques de tablero de a bordo y el cuadro de mando integral.

Mediante el enfoque europeo del tablero de a bordo o mediante el enfoque norteamericano del cuadro de mando integral se puede confeccionar un sistema de gestión de la empresa que utilice múltiples indicadores de performance atados a la estrategia de la empresa para lograr sus objetivos, tanto objetivos de corto como de largo plazo.

En un punto anterior de esta tesis se han enumerado los objetivos de la contabilidad gerencial y es posible, en función de esos objetivos, diseñar un sistema de información gerencial que vaya de acuerdo a los lineamientos generales del cuadro de mando integral y del tablero de a bordo y que permita presentar toda la información necesaria para cumplir con esos objetivos.

Siguiendo con esta perspectiva se puede desarrollar un tablero o cuadro de mando que permita cumplir con los objetivos de la contabilidad gerencial aplicados a una empresa en particular.

i) El Tablero de a Bordo

El enfoque de tablero de a bordo tuvo su origen en Francia muchos años antes que el enfoque de Cuadro de mando integral y parte de un objetivo inicial que consiste en dar a los administradores de la empresa un exitoso cuadro de parámetros claves para la toma de decisiones.

Dicho tablero tiene dos implicaciones^{xii} que son;

En primer lugar se puede afirmar que en una empresa no existe un "único" tablero de a bordo debido a que dentro de ésta existen distintas subunidades o funciones que estando a cargo de distintos gerentes poseen diversas responsabilidades y objetivos que no pueden ser contempladas por un único tablero, por lo tanto es necesario que cada una de estas subdivisiones posea un tablero totalmente adaptado a sus actividades, objetivos y responsabilidades. Si bien se confecciona un tablero general que contiene medidas agregadas existentes en los otros tableros más particulares, es importante tener en cuenta que existen diversos tableros de acuerdo a las diversas unidades de la empresa. Y que estos tableros se van a ir agregando a medida que se asciende jerárquicamente para finalmente confeccionar un tablero de a bordo general de la empresa.

En segundo lugar el tablero de a bordo no puede estar dominado únicamente por medidas financieras dado que sus características de adaptarse a las distintas actividades de la empresa lo obligan a contemplar medidas operacionales que en varios casos dan mejor información en lo que hace a eventos locales y a discusiones sobre los mismos, como así también en lo que hace a la posibilidad de establecer y discutir relaciones de causa efecto.

Uno de los puntos claves en el Tablero de a Bordo es que debe ser elaborado dentro del contexto de la misión y de la visión de cada una de las unidades dentro de la empresa.

El desarrollo del tablero de a bordo parte entonces de determinar la misión y la visión de la unidad de la empresa. Una vez que éstos se han determinado se identifican los objetivos a alcanzar para cumplir con la misión y la visión de la unidad. El paso a seguir luego implica determinar los factores claves del éxito dentro de la unidad que van a permitir alcanzar los objetivos y, finalmente trasladar o traducir estos factores claves del éxito en indicadores claves de desempeño.

Es de esta manera como se han bajado la misión y la visión de la unidad a objetivos, para luego determinar los factores claves del éxito de la unidad y por último buscar la forma de medir y cuantificar el grado de cumplimiento de dicha misión y visión mediante la utilización de indicadores claves del desempeño.

Un aspecto a tener en cuenta es que las actividades a ser reflejadas por los indicadores claves de desempeño de cada unidad deben ser totalmente controlables por dicha unidad, además en lo que hace a actividades desarrolladas entre dos o más unidades de la empresa, éstas actividades deben ser identificadas y reflejadas en la gama de indicadores presentados tanto a nivel de la unidad como a un nivel más general.

Concretamente el tablero de a bordo va a reportar el desempeño actual de cada una de unidades en un pequeño número de indicadores para así poder evaluar el desempeño de la unidad y favorecer el proceso de toma de decisiones. Mientras más conciso sea el tablero mejor, de manera tal de no indigestar a los gerentes con una cantidad abrumadora de información.

El desempeño actual de la unidad va a ser comparado contra un modelo tomado de la base del desempeño histórico de la unidad y benchmarking externo.

Las ventajas de adoptar un modelo como el del tablero de a bordo son varias, aparte de la mencionada de posibilitar a la unidad conocer cuáles son sus objetivos y mediante qué actividades claves los va a lograr. Además le va a

permitir a las distintas unidades cuantificar esas actividades de manera de poder ir corroborando el grado de cumplimiento de dichas actividades claves.

Existen otras ventajas a tener en cuenta, entre las cuales se pueden nombrar:

- Proveer al gerente de cada unidad con una idea general del desempeño de su unidad y así guiar el proceso de toma de decisiones.

- Informar al nivel superior acerca del desempeño de la unidad.

- Posicionar a cada una de las unidades dentro del contexto general de la estrategia de la empresa, favoreciendo así la comprensión de las actividades desarrolladas por las distintas unidades dentro de la estrategia general de la empresa y permitiendo una mayor comprensión de las responsabilidades de las otras unidades de la empresa.

- Contribuir a estructurar la agenda de los administradores y a dirigir la atención y la discusión de los gerentes.

Ante esta idea general de lo que es el tablero de a bordo se puede concluir que es una forma de articular la información gerencial y operativa en un sistema de información que se estructura a partir de los objetivos de la empresa. Desde ese punto clave de partida se va desagregando a lo largo de la firma para alcanzar todas las actividades desarrolladas en la misma, subrayando las actividades claves a realizar por las distintas unidades para así lograr alcanzar los objetivos planteados por la dirección.

Además permite que cada una de las unidades comprenda cómo contribuye a que la empresa cumpla con sus objetivos, aparte de entender las responsabilidades de las otras unidades y cómo están ubicadas dentro del contexto de la empresa.

También facilita la toma de decisiones dentro de las unidades y en la empresa en general porque permite tener una idea bastante completa del desempeño y posición de las unidades y de la empresa en relación con los objetivos planteados.

ii) El Cuadro de Mando Integral

El concepto de Cuadro de mando integral aparece como una alternativa a medir o evaluar el desempeño estratégico de la empresa solamente en base a la perspectiva o enfoque financiero de la misma.

El Cuadro de Mando Integral cuestiona la posibilidad de que el desempeño de toda la empresa pueda ser evaluado solamente mediante indicadores financieros (cuantitativos), además de que, mediante la utilización de este tipo de indicadores, no se perfecciona la información que se presenta para la toma de decisiones, debido a la brecha de tiempo que existe entre la confección y presentación de estos indicadores y la necesidad de tomar decisiones con información referente a la situación actual e incluso a tendencias futuras dentro de la empresa.

Esto no quiere decir que no tengan utilidad los indicadores financieros sino que es necesario su complementación con otro tipo de indicadores tales que permitan reflejar y presentar situaciones dentro de la empresa y en relación con el mercado y los clientes que no pueden ser tomadas por medio de indicadores financieros.

El Cuadro de mando integral propuesto por Kaplan y Norton presenta tres grandes características que son;

- Estructura el sistema de información estratégico en base a los objetivos de largo y corto plazo de la empresa.

- Presenta un documento simple con un conjunto de indicadores que permite tener una idea más completa del desempeño de la empresa. Dicho documento es corto, presentando estos indicadores en forma concisa y conectado con el sistema de

información de la empresa de manera tal que, en el caso de que sea necesario tener un mayor grado de detalle en alguna cuestión en particular sea posible. (Remplazando los "libros" mensuales que muchas organizaciones todavía producen y que requieren tanto tiempo y habilidad por parte de los gerentes para entenderlos y digerirlos).

- El Cuadro de Mando Integral presenta los indicadores de la empresa en cuatro grupos, cada uno de éstos capturando una perspectiva distinta de la empresa, pero estando todas las perspectivas relacionadas y orientadas al logro de la visión y de la estrategia de la empresa.

La forma de estructurar el sistema de información de la empresa entonces va a consistir en agrupar y presentar en cuatro grandes perspectivas la información necesaria para que se pueda tener un conocimiento bastante claro del desempeño de la empresa. Estas cuatro perspectivas^{xiii} que se presentan en el cuadro de mando integral son;

- Una perspectiva financiera
- Una perspectiva del cliente
- Una perspectiva del proceso interno
- Una perspectiva de formación y crecimiento

La perspectiva financiera se centraliza principalmente en reflejar el interés de sus propietarios. La empresa tiene como objetivo clave aumentar el valor de la participación de los propietarios o bien presentar un adecuado retorno a la inversión realizada por los propietarios del capital.

Las otras tres perspectivas pueden ser explicadas siguiendo el siguiente razonamiento;

Cómo hace una empresa para tener éxito financieramente?

Mediante la combinación de dos elementos,

El primero de estos elementos es creando valor para los consumidores, por lo tanto es necesario tener algún tipo de indicador o de indicadores que nos permitan comprender si la empresa, mediante la prestación de servicios y/o mediante la venta de productos está creando valor para los consumidores.

El segundo de estos elementos es que crear valor para los consumidores tiene que ser económicamente viable, dado que de nada sirve que la empresa cree valor si el costo de proveer con bienes y/o servicios a los clientes de la empresa es superior al beneficio económico obtenido por dicha prestación.

Por lo tanto hay que tener en cuenta, y el cuadro de mando lo contempla en una perspectiva, el costo de creación de valor para los consumidores, de manera tal que dicho costo sea menor al beneficio obtenido por la empresa de parte de los consumidores por acceder a nuestros servicios o productos. De esta manera la perspectiva de procesos internos dentro del cuadro de mando va a presentar ciertos indicadores que sean considerados claves para evaluar el desempeño de todos los procedimientos internos a la empresa y que permiten proveer a los clientes con bienes y/o servicios.

Por último hay que tener en cuenta que este proceso de creación de valor no es estático por lo que hay que mantenerlo en el tiempo mediante la creación de nuevos productos y/o servicios, mediante una mejor prestación, mediante una mayor eficiencia en la elaboración y/o prestación de los mismos, etc.

Para contemplar este proceso de crecimiento, formación y desarrollo dentro de la empresa, en el cual hay que estar continuamente avanzando, es que se presenta una cuarta perspectiva que contempla justamente este aspecto dentro de la empresa.

Bajo estas cuatro perspectivas es que Kaplan y Norton agrupan todas las actividades que es necesario tener en cuenta para poder evaluar correctamente el desempeño de la empresa. Esto permite tener en cuenta todas las perspectivas de la empresa en el proceso de toma de decisiones, lo cual perfecciona dicho proceso dado que los tomadores de decisiones cuentan con información más completa para conocer la realidad de la empresa.

Es necesario ajustar estas perspectivas a cada empresa en particular y no tomarlas como un camisa de fuerza sino como una estructura para el sistema de información. Por supuesto que se deben agregar perspectivas o suprimir otras para adecuarlo totalmente a la empresa que lo quiera utilizar, pero no hay que perder de vista que uno de los aspectos claves de este cuadro de mando es su claridad y síntesis por lo tanto si se agregan otras perspectivas se puede perder parte de su naturaleza que es justamente presentar una serie de indicadores en forma breve y concisa que nos permitan conocer y evaluar el desempeño de la empresa como así también facilitar el proceso de toma de decisiones.

Al igual que el Tablero de a Bordo, el Cuadro de mando puede y debe ser desagregado en la empresa situación que va a alcanzar un doble propósito;

a) Cada división dentro de la empresa va a poder ajustar a sus actividades el cuadro de mando o las perspectivas de éste que sean pertinentes de manera de guiarse, al igual que el resto de la empresa por un mismo sistema de gestión. Esto además facilita la integración de toda la información dentro del mismo sistema de gestión.

b) También va a permitir que cada subunidad o departamento de la empresa realice un alineamiento de sus objetivos con la estrategia de la empresa.

Este último punto es muy importante dado que mediante el Cuadro de mando se va a realizar una adecuada transmisión de la estrategia y de la visión de la empresa a sus integrantes además de permitir realizar un control estratégico del desempeño de la misma.

Además, Kaplan y Norton, explican que desde este cuadro de mando integral se pueden bajar los objetivos estratégicos a todos los niveles de la empresa de manera tal que los empleados puedan comprender cómo sus actividades contribuyen a lograr los objetivos de la empresa y cuáles son las actividades que no contribuyen a lograr los objetivos de la empresa.

Estos dos enfoques de Contabilidad Gerencial, si bien pueden presentar diferencias si se los analiza con profundidad, conceptualmente son bastantes

parecidos dado que se asemejan bastante en lo que entienden como tratamiento de información contable dentro de la empresa.

Tanto en el Tablero de a bordo como en el Cuadro de mando se busca trasladar la estrategia de la empresa desde las más altas jerarquías hasta los empleados de más bajo nivel dentro de los diferentes departamentos.

También los dos enfoques buscan incorporar indicadores no financieros para que contemplen aquellas actividades y funciones de la empresa que no es posible reflejar mediante indicadores financieros. Si bien ninguno de los dos enfoques rechaza o les resta importancia a la perspectiva financiera dentro de la empresa lo que sí hacen es subrayar la importancia de reflejar medidas de desempeño que van más allá del aspecto financiero.

Otro punto en común es que ambos enfoques buscan, mediante el sistema de gestión, hacer comprender a cada uno de los sectores de la empresa el papel que cumplen dentro de la misma como así también hacer entender a cada sector las responsabilidades de los demás sectores de la empresa.

Los autores advierten acerca de la necesidad de que una vez que se impulsa un sistema de información como el que presentan estos enfoques se siga hasta el fondo con el mismo, buscando el compromiso total por parte del personal y por supuesto dicho compromiso debe comenzar en las jerarquías.

También advierten que estos sistemas de gestión no son alternativas para administrar a distancia ni tampoco para realizar una administración por excepción sino que el establecer uno de estos sistemas implica reuniones periódicas (en lo posible mensuales) para discutir:

- el desempeño de la empresa mediante la evaluación de los indicadores,
- la importancia relativa de cada uno de estos indicadores,
- la necesidad de actuar correctivamente en algún sector de la empresa.

UN NUEVO SISTEMA DE INFORMACION PARA LA EMPRESA

De acuerdo a los enfoques enunciados en el capítulo anterior se va a tratar de establecer un sistema de información gerencial que, siendo compatible con el tablero de a bordo y el cuadro de mando integral, cumpla con los objetivos de estos enfoques, utilizando los aportes que realizan cada uno de ellos y, a la vez que, avanzando un poco más se pueda utilizar como el único sistema de información gerencial dentro de la empresa porque va a permitir agrupar y presentar toda aquella información útil para la toma de decisiones gerenciales dentro de la compañía.

Desde este punto de vista el aporte fundamental a realizar no es el hecho de agrupar la información en cuatro perspectivas. Lo importante es agruparla ya sea en perspectivas, áreas o departamentos para que la información relevante para el manejo y toma de decisiones dentro de la empresa se realice en función de un solo informe de gestión que se presente en forma periódica y que contemple a toda la empresa. No interesa agruparlas en cuatro perspectivas. La información debe ser agrupada en las perspectivas que la empresa considere necesarias y que cada una de éstas contemple una serie de indicadores en función de la importancia relativa de los mismos dentro de la compañía.

De nada sirve encasillar dicha información en cuatro perspectivas si la intención es presentar toda aquella información relevante para la toma de decisiones dentro de la empresa en función de la estrategia adoptada.

Bajo este concepto de presentar la información gerencial es necesario además, integrar el aspecto externo a la empresa de manera tal de poder tener un nexo que vincule el desempeño de la empresa en términos relativos a otros competidores dentro del mercado y también desarrollar la perspectiva de los procesos internos presentando lineamientos generales para que quede posibilitada en dicha perspectiva la posibilidad de contemplar las nuevas técnicas o teorías vigentes de management.

Por último, también es importante tener una idea del posicionamiento estratégico de los productos en el mercado, motivo por el cual puede ser necesario incorporar,

ya sea como una nueva perspectiva o bien bajo algún tipo de concepto, información referente al posicionamiento de los productos de la empresa en el medio. Esto se realiza mediante una perspectiva de productos y servicios.

La intención al elaborar este tipo de sistema de información es presentar una adecuada herramienta que facilite y perfeccione el proceso de toma de decisiones dentro de la empresa para que ésta cuente con una ventaja competitiva en el mercado.

Este modelo de sistema de información gerencial a desarrollar es aplicable principalmente a pequeñas y medianas empresas que se pueden considerar a sí mismas como unidades de negocios dado que incluir grandes empresas que cuentan con numerosas unidades de negocios o divisiones de productos en este modelo de sistemas de información trascendería los límites de este trabajo.

Contemplar las características particulares de las grandes empresas multiproductos que se desempeñan en numerosos mercados, que contienen diversos procesos productivos, que poseen distintas unidades de negocios, etc. hace que el estudio de las mismas para implementar un sistema de información estratégico posea rasgos característicos propios que son diferentes a un sistema de información para las pequeñas y medianas empresas.

Es importante tener en cuenta que lo que se busca con un sistema de información de estas características es brindar una serie de medidas que permitan perfeccionar la toma de decisiones mediante la presentación de información realmente pertinente para dicho proceso.

Con respecto a la vinculación de este sistema de información con los objetivos y la estrategia adoptada por la empresa para competir en el mercado es sumamente válida la idea de vincular dichos objetivos y estrategias mediante la elección de ciertos indicadores claves correspondientes a actividades claves que permitan evaluar el desempeño de la empresa en un período de tiempo dado y en relación

con los objetivos y a la estrategia planteada por los gerentes y consensuada por toda la empresa.

Bajo este punto de vista es necesario adoptar el concepto de articular y vincular a todos los integrantes de la empresa mediante una comunicación eficaz de los objetivos de la empresa de manera tal que sea posible "bajar" dichos objetivos hasta el último sector de la empresa, logrando esto mediante la adecuada implantación de un sistema de información que posibilite dicha tarea. Este concepto se encuentra tanto en el enfoque de cuadro de mando integral como en el enfoque del tablero de a bordo.

Es necesario presentar un único reporte gerencial en el cual se contemple las variables más representativas de la empresa en función de la estrategia adoptada. Se toma del Tablero de a bordo la idea de presentar los indicadores claves en función de la estrategia adoptada y la forma de encadenar dichos indicadores claves hasta llegar a las actividades realizadas por todos los departamentos de la empresa. Es la idea presentada por el Tablero de a bordo de "bajar en cascada" a todos los integrantes de la empresa los objetivos de la misma de manera tal que cada uno de los empleados de la firma sepan cómo sus actividades contribuyen a que la empresa logre sus objetivos^{xiv}.

Se toma del Cuadro de mando integral la idea de presentar dicha información en una serie de perspectivas^{xv}, pero no necesariamente deben ser solamente cuatro o cinco y tampoco deben tener necesariamente la misma magnitud las distintas perspectivas.

El hecho de agrupar los indicadores claves de la empresa, tanto los financieros como los no financieros en una serie de perspectivas condiciona la forma en la que cada uno de los administradores y usuarios de la información entiende que se encuentran relacionados dichos indicadores.

Las cuatro perspectivas que se han analizado se corresponden en la estructura tradicional de las empresas con los departamentos principales que componen las mismas, por lo tanto es posible también presentar los indicadores de gestión estratégica por departamentos en la empresa, siguiendo la estructura tradicional en la misma.

De esta manera el agrupamiento de los indicadores en la empresa podría ser en los siguientes departamentos;

- Departamento de Producción
- Departamento de Comercialización
- Departamento de Administración y finanzas
- Departamento de Personal

Departamento de Producción

La presentación de indicadores agrupados en función del departamento de producción de una empresa contemplan los mismos indicadores o al menos, en esencia es el mismo enfoque de un área o actividad de la empresa que la perspectiva presentada como de procesos internos. Es en este departamento donde existen actividades relacionadas con la innovación, la eficientización de los procesos y la búsqueda de una mayor productividad, actividades que tal vez las podemos incluir también dentro de la perspectiva de innovación y desarrollo si adoptáramos la idea del cuadro de mando integral.

Departamento de Comercialización

Es el departamento de comercialización de la empresa el que mejor agrupa los indicadores relacionados con el cliente. Es muy completo dado que también tiene en cuenta el mercado en el cual la empresa compete, y que además, al tener en cuenta el mercado en el que compete y los mercados en los cuales puede competir está constantemente analizando necesidades de nuevos productos (innovación) y por lo tanto se encuentra en continua comunicación con gente del departamento producción y con gente del departamento de personal para establecer las pautas necesarias en cuanto a recursos físicos y de personal para aprovechar cada situación que se pueda presentar en el mercado.

Departamento de Administración y Finanzas

Este es el departamento que se encarga de la administración de los recursos financieros de la empresa y que por lo tanto debería trabajar con indicadores financieros operativos (de corto plazo) y que a la vez se encuentra constantemente evaluando y trabajando sobre los indicadores financieros estratégicos tales como retorno de la inversión, valor económico agregado y demás indicadores por el estilo. Así también es éste el departamento que mejor satisface las necesidades de información financiera que tienen los administradores y los tomadores de decisiones dentro de la empresa. Si esto se cumple es éste el departamento que se encarga de la administración de los recursos de la empresa y que por lo tanto es el que mejor puede presentar los indicadores necesarios y hacer que se cumplan los objetivos en materia financiera dado que el departamento como un todo se encuentra preparado para cumplir con esta función.

Departamento de Personal

Este es el departamento que se encarga de proveer a la empresa con los recursos humanos necesarios para que la empresa alcance sus objetivos y también el encargado de realizar la capacitación continua de los recursos de la empresa en función de los objetivos planteados para la misma tanto en el corto como en el largo plazo.

Si este departamento se encarga de capacitar, adaptar y preparar los recursos humanos de la empresa para que cumplan con lo que se espera de ellos tanto en el presente como en el futuro, este departamento estaría cumpliendo la función de desarrollo establecida en el cuadro de mando integral.

Por supuesto que es necesario que los distintos departamentos se encuentren en continua comunicación para así armonizar sus actividades para el trabajo de la empresa como un todo y que de esta forma se puedan alcanzar los objetivos planteados por la dirección, pero desde el punto de vista de la presentación de la información no existen grandes diferencias entre presentar la información agrupada por departamentos y la establecida por los creadores del cuadro de mando integral

Es posible agruparlos en la forma tradicional de acuerdo a los departamentos de la empresa como en las cuatro perspectivas desarrolladas por el cuadro de mando integral dado que al presentar los indicadores claves de acuerdo a los departamentos en los cuales se desarrollan dichas actividades la sinergia en los mismos sería positiva porque el departamento en cuestión sabría qué es lo que se espera de él como un todo y bajo qué indicadores claves en función a la estrategia adoptada por la empresa se va a evaluar su desempeño. Estos departamentos cuentan con los activos tanto tangibles como intangibles para alcanzar los objetivos planteados a los mismos y reflejados en los indicadores claves.

En el caso de una perspectiva del cliente como la presentada en el cuadro de mando integral, ¿qué parte de la empresa sería la responsable de alcanzar los objetivos establecidos por la dirección?. Está bien que los indicadores establecidos en el cuadro de mando integral de la empresa, y mediante las ideas presentadas en su momento por el tablero de a bordo, se puede llegar a determinar qué áreas o sectores de la empresa tienen que desarrollar qué actividades para lograr alcanzar los valores establecidos como objetivos en el cuadro de mando integral. Pero sería el departamento de comercialización de la empresa el que cargaría con las mayores responsabilidades de esta perspectiva. Por supuesto que hace falta que exista una gran relación y comunicación entre todas las áreas de la empresa de manera que se alcancen los objetivos establecidos, pero es realmente la idea de presentar la información mediante perspectivas planteada por el cuadro de mando integral o mediante las funciones abarcadas por los departamentos, que se va a facilitar la administración y toma de decisiones dentro de la empresa.

La idea de presentar una serie de indicadores que contemplen las actividades claves de la empresa en forma periódica para facilitar la administración y toma de decisiones en función a la estrategia adoptada es válida, pero no debe ajustarse solamente al modelo de las cuatro perspectivas presentadas por el cuadro de mando integral la forma apropiada para hacerlo.

Lo importante es qué indicadores se incluyen y en función a qué relaciones se agrupan en determinadas perspectivas de manera tal que se identifiquen con las

actividades realizadas por los distintos departamentos y tengan en cuenta los aspectos sobre los que se debe informar a los administradores y tomadores de decisiones dentro de la empresa.

Existen aspectos claves como por ejemplo la calidad que no pueden ser contemplados dentro de alguna de las perspectivas propuestas por el cuadro de mando integral. Por ejemplo el tema de calidad del producto donde iría?, la calidad del servicio?, la calidad en los procesos?, en la perspectiva del cliente o en la de procesos internos?.

Con respecto al mercado, lo contemplaría en la perspectiva del cliente? y si así fuera como contemplaría en este caso la situación macroeconómica del mercado o región donde compite y la situación de la competencia que enfrenta en estos mercados.

En el caso de la perspectiva financiera, bastaría con cinco o seis indicadores para tener una idea global de la situación financiera operativa de la empresa a corto plazo como en relación a los objetivos estratégicos de largo plazo? Está bien que considere además de indicadores financieros indicadores no financieros, pero no porque amplíe el espectro de los indicadores hacia indicadores no financieros es posible ni tampoco recomendable dejar de lado a los financieros.

En lo que hace a procesos internos, qué implicaría la perspectiva de procesos internos?, sería parecida a agrupar indicadores pertenecientes al departamento de producción o abarcaría otros aspectos?. Contemplaría la relación con los proveedores los cuatro o cinco indicadores de procesos internos?. Se podrían abarcar todas las cuestiones claves de producción dentro de estos cuatro o cinco indicadores?.

Todavía se debe avanzar un paso más dado que la intención es adaptarlo a las necesidades de las pequeñas y medianas empresas en función de las que serían las necesidades más importantes de información de las mismas.

Es obvio que un paso clave es personalizar dicho sistema a las distintas empresas y este paso se puede dar modificando en cierta medida el sistema pero sin cambiar en esencia su naturaleza.

Por último hay un tema más a tocar que es el referente a la cantidad de indicadores necesarios para poder llevar adelante una adecuada gestión de la empresa.

Kaplan y Norton dicen en su cuadro de mando integral que dicho cuadro no debe poseer más de 20 a 25 indicadores^{xvi} correspondientes a las cuatro perspectivas antes planteadas, pero pueden ser necesarios más o menos indicadores de acuerdo a las características y al tamaño de la empresa en cuestión.

Se deben incluir todos los indicadores necesarios para poder realizar una adecuada gestión de la empresa y además puede ser necesario que una perspectiva presente más indicadores que otra, debido a la complejidad de dicha perspectiva. Puede ser que la perspectiva que contemple los procesos internos o bien la producción no sea adecuadamente analizada mediante cinco o seis indicadores, en cambio es posible que la perspectiva de recursos humanos sí. Por lo tanto no se puede determinar un número fijo o estándar de 20 a 25 indicadores para abarcar toda la empresa. Depende de cada empresa y más aún, de la realidad de cada empresa por lo tanto, incluir todos aquellos indicadores que estime convenientes para permitir una adecuada gestión de la empresa, y cada perspectiva que se incluya en el reporte gerencial debe contemplar la cantidad de indicadores que los contadores gerenciales, junto a personal a cargo de dicha perspectiva dentro de la empresa consideran necesarios.

También se puede dar la situación inversa en que una pequeña empresa pueda ser gestionada con menos indicadores. Debiéndose este hecho a que el momento, la situación, o las características de una empresa posibiliten su gestión con una cantidad reducida de indicadores.

Mediante este sistema de reportes hay que buscar simplificar y sintetizar la información a presentar a los usuarios de la misma, pero no se deben poner límites máximos ni mínimos a la cantidad de perspectivas y a la cantidad de indicadores que debe contemplar cada perspectiva o que sirven para el análisis de cada departamento de la empresa. Esto depende de las características de cada empresa y debe ser tenido en cuenta cuando se formula el formato general del reporte gerencial.

De nada sirve que se le presente a los usuarios de la información un reporte gerencial con veinticinco indicadores si después estos gerentes tienen que esperar que se les presente un cuadro explicativo mayor referente a alguna perspectiva.

De nada sirve tampoco que a los usuarios de la información se les presente un reporte gerencial con veinticinco indicadores cuando son suficientes para la gestión estratégica un número menor.

Lo que se debe buscar es presentar la mayor cantidad de información útil para la toma de decisiones en la forma más simple posible, sin que esto implique que, por buscar sintetizar la misma demasiado, el usuario de información deba andar perdiendo tiempo esperando más información para poder realizar un adecuado análisis antes de tomar una decisión. En este caso le estaría haciendo perder tiempo a la vez que estaría demorando la toma de decisiones, con lo cual podríamos decir que la contabilidad gerencial no está cumpliendo en forma eficiente (y capaz que tampoco en forma efectiva) con su tarea.

PERSPECTIVAS A TENER EN CUENTA EN UN ADECUADO INFORME DE GESTIÓN ESTRATÉGICO

Una estructura adecuada para un reporte gerencial que permita evaluar el desempeño de la empresa y tomar decisiones en base a este desempeño puede contemplar más que cuatro perspectivas y dentro de cada una de dichas perspectivas se debe contemplar la cantidad que se estime conveniente de indicadores, ya sean cinco o bien sean diez pero lo importante es que permitan formarse una opinión en lo que hace a la perspectiva o departamento en cuestión. Una estructura o formato que cubra las necesidades de información estratégica estaría constituido teniendo en cuenta las distintas cuestiones claves de las empresas que son ;

- Sector Externo
- Cliente
- Mercados
- Calidad
- Recursos Humanos
- Financiera (que incluye el operativo y el de largo plazo)
- Procesos internos o Producción (que implica la evaluación de la gestión de los procesos productivos y productividad)
- Productos y servicios (que incluye todo lo relacionado al posicionamiento de productos existentes y lanzamiento de nuevos productos)

Sector Externo

Contempla el entorno en el cual se encuentra la empresa. Entorno económico y social, tanto a nivel general como a nivel sectorial (el sector al que pertenece la empresa).

Al hablar de sector externo como una perspectiva a tener en cuenta en la presentación de información gerencial a los tomadores de decisiones en las empresas se apunta a presentar una reseña sobre la situación económica general

y una situación del sector en particular. Es necesario contemplar esta perspectiva en forma periódica para que, en el caso que se produzcan cambios en el entorno, éstos sean analizados desde la perspectiva del sector en el cual se encuentra la empresa y desde la empresa en particular.

No es ésta una perspectiva que deba ser seguida en detalle diariamente pero sí es necesario que ante cambios en el entorno éstos se analicen en la empresa.

Este análisis debe ser realizado a la luz de los objetivos de la empresa y también de la estrategia adoptada para el cumplimiento de estos objetivos de manera tal que ante la necesidad de realizar cambios en la empresa por cambios en el entorno los mismos se realicen en el momento.

Clientes

Una perspectiva del cliente en la cual se defina cómo quiere la empresa ser vista por sus clientes, defina cuáles son los objetivos a cumplir y mediante qué actividades se va a tratar de alcanzar esa percepción que se quiere lograr en el cliente. En este punto se deben definir las características distintivas de los productos y/o servicios que brinda la empresa y se quiere que sean captadas por el cliente.

Por ejemplo los indicadores a tener en cuenta en este punto se referirían al grado de cumplimiento que presentan los productos de acuerdo a la visión de los clientes con respecto a los atributos de los productos, incluyendo todo el servicio que se le presta al cliente.

Es así como, mediante encuestas y cuestionarios a los clientes más representativos se estaría evaluando periódicamente el grado de cumplimiento por parte de nuestros productos de los atributos que la empresa considera estratégicos.

Ejemplos de estos indicadores serían la percepción que posee el cliente de;

- Confiabilidad en nuestro producto y/o servicio
- Cumplimiento en los plazos convenidos
- Rapidez en la respuesta al cliente
- Servicio de Posventa ofrecido por la empresa

- Calidad del producto
- Precio del producto
- Condiciones de compra
- Calidad de atención
- Tiempo de espera
- Políticas de descuento
- Satisfacción del consumidor
- Ser el proveedor con el precio más bajo del mercado
- Etc.

Entonces en esta perspectiva estaríamos evaluando en forma periódica el grado de cumplimiento que poseen nuestros productos de aquellos atributos mediante los cuales la empresa quiere establecer sus ventajas competitivas.

Cuando se definen los atributos del producto es en ésta perspectiva donde se va a visualizar el grado de cumplimiento de estos atributos por parte del producto.

Mercados

Cuando se habla de mercados lo que hay que reflejar en esta perspectiva es el cliente tipo al cual la empresa apunta y el mercado al cual se provee con bienes y servicios. Además es en este punto donde hay que reflejar la posición relativa de la empresa con respecto a los demás competidores. Es decir aquí es donde se incluye la competencia de la empresa.

Es importante tener en cuenta que se vincula a la empresa con sus competidores y por lo tanto es aquí donde se debe monitorear el desempeño de la firma en relación con el medio en el cual compite y teniendo en cuenta también el marco macroeconómico en el cual se está desarrollando la empresa (relacionado con la perspectiva de sector externo). No es lo mismo competir en un mercado recesivo que en uno con una economía en crecimiento. Además la información referente a nuestros competidores le va a permitir tener a la empresa un conocimiento real acerca de su desempeño en el mercado.

Ejemplos de indicadores a tener en cuenta en esta perspectiva serían los siguientes;

- Porcentaje de mercado
- Evolución histórica del porcentaje del mercado
- Evolución deseada/real del porcentaje de mercado
- Adquisición de nuevos clientes
- Adquisición de nuevos segmentos de clientes en mercados existentes
- Retención de clientes
- Pérdida de clientes
- Ventas cruzadas en el mismo mercado (Maximización del cliente)
- Costo por clientes o por grupo de clientes
- Posición en el mercado (1º, 2º, etc.)
- Evolución histórica de posición en el mercado
- Evolución deseada/real de la posición en el mercado
- Desarrollo de nuevos mercados

Calidad

Al hablar de la calidad en la empresa nos encontramos ante el gran cuestionamiento de cómo medirla y desde qué ámbito.

El aspecto o el factor calidad en la empresa es un tema que no se puede en ningún momento dejar de lado pero, si no se puede dejar de lado, la pregunta es cómo medirlo o tenerlo en cuenta y bajo qué formato y ante quiénes se debe presentar la información referente a la calidad.

Puede ser que no se justifique que se presenten indicadores de calidad en forma independiente dentro del reporte gerencial sino que se presenten como parte integrante de los demás enfoques, como por ejemplo en la perspectiva de producción o procesos internos capaz que sea conveniente presentar un apartado en el cual se trate el factor calidad en la producción. Dentro de este apartado, en lo que hace a procesos internos se pueden incluir como indicadores importantes a;

- Porcentaje de partes defectuosas
- Tiempos de demora

- Trabajos rehechos
- Unidades defectuosas por millón
- Materia prima defectuosa
- Materiales de proveedores defectuosos
- Etc.

Dentro de la perspectiva de recursos humanos también se puede abordar el tema de calidad en sus actividades para lo cual también existen indicadores que varían de empresa en empresa, se pueden tomar como por ejemplo los siguientes;

- Grado de cumplimiento de las metas establecidas de acuerdo a la estrategia
- Capacitación de los empleados dentro de la empresa
- Relación entre la capacitación provista por la empresa y la aplicabilidad en sus tareas de dichos conocimientos
- Cantidad de horas extras realizadas
- Etc.

En lo que hace a clientes y productos también se puede abordar el tema de la calidad en la prestación del servicio por parte de la empresa y se puede recolectar información de acuerdo con los siguientes indicadores, entre otros;

- Protestas de clientes
- Devolución de productos
- Falta de cumplimiento en tiempos de entrega
- Satisfacción del cliente
- Etc.

Con todos estos ejemplos se llega a la conclusión de que el tema de la calidad dentro de la empresa no puede y no debe ser dejado de lado.

Los reportes gerenciales deben contemplar la información referente a la misma pero la forma de presentación va a variar y los indicadores que la contemplen también de acuerdo a las características propias de cada empresa y de la gestión que se realiza en ella.

Lo importante es que se refleje en dichos reportes indicadores que contemplen la calidad en la empresa dado que de esta forma los usuarios de la información gerencial van a contemplar también cuestiones claves de calidad. Los indicadores a utilizar pueden contemplarla ya sea en forma explícita (como una perspectiva más) o bien en forma implícita dentro de las otras perspectivas.

Incluir indicadores que contemplen cuestiones de calidad dentro de cada una de las perspectivas que se presenten en los reportes gerenciales puede ser una manera apropiada de presentar dicha información y de evitar la duplicidad en el tratamiento de las distintas perspectivas y en la presentación de indicadores que prácticamente reflejan lo mismo pero que en un caso sean vistos como indicadores por ejemplo de producción (dentro de esa perspectiva) y en otro caso como indicadores de calidad.

Recursos Humanos

Presentar a los recursos humanos de la empresa dentro del reporte gerencial y como una perspectiva más a tener en cuenta en forma periódica es de suma importancia dado que es por medio del personal de la empresa que la misma va a lograr cumplir con su estrategia y por lo tanto es necesario monitorear y evaluar su desempeño en forma periódica.

Dentro de la estrategia que se implementa para la empresa hay que delimitar el rol del personal de la misma dentro de esta estrategia. Se debe determinar qué funciones deben cumplir los empleados de la firma, qué capacitación es necesaria que adquieran los empleados de la empresa para eficientizar el desempeño de los mismos y cómo se va a evaluar el cumplimiento de los objetivos para un determinado período de tiempo. Todas estas cuestiones deben ser debatidas a la luz de la estrategia que va a seguir la empresa en el largo plazo y en función a las conclusiones a las que se arriben establecer los indicadores y los cursos de acción a seguir para que el personal de la empresa contribuya a lograr los objetivos.

Los indicadores a tener en cuenta dentro de esta perspectiva podrían ser los siguientes;

- Ausentismo
- Capacitación mediante rotación en las tareas
- Días pagados/Días efectivamente trabajados
- Capacitación relacionada con la estrategia adoptada por la empresa a largo plazo
- Horas extras trabajadas
- Quejas y sugerencias
- Salarios competitivos
- Beneficios adicionales
- Rotación del personal de la empresa
- Grado de cumplimiento de los objetivos por ellos definidos y de acuerdo a la estrategia de la empresa
- Cuestionarios de satisfacción laboral
- Etc.

La enunciación de los indicadores no es taxativa por lo tanto queda bajo la responsabilidad de la empresa en cuestión establecer los indicadores que considere más representativos para el seguimiento de la evolución de los recursos humanos y de acuerdo a las estrategias de largo plazo adoptadas por la empresa. Lo importante a tener en cuenta es que no se puede dejar de lado el factor humano en la toma de decisiones de la empresa y la mejor forma de contemplarlo es incorporarlo al reporte gerencial o de gestión de la empresa. De este modo se le da cierta continuidad al tratamiento y perfeccionamiento del personal en la empresa como así también se lo integra a la evaluación que se hace de la gestión de la misma de acuerdo a la estrategia implementada.

Procesos Internos

Es necesaria una perspectiva de los procesos internos o productivos realizados por la empresa en la cual se contemple la operatoria de la misma mediante la cual se provee a los clientes con los bienes y servicios.

Este aspecto apunta a lograr una mayor productividad en los procesos productivos. Esta búsqueda de una mayor productividad se realiza en función de la estrategia de la empresa y en total acuerdo con los integrantes del proceso productivo de la empresa. Al hablar de proceso productivo es indistinto al sector industrial como al proceso productivo en el sector servicios.

El tema clave es determinar los indicadores que sean los más apropiados para evaluar el desempeño del área de procesos internos en función a lo establecido en las estrategias de corto y largo plazo y por supuesto con relación a los costos incurridos para el proceso productivo de la empresa.

Hay que tener en cuenta que un factor clave dentro de esta perspectiva es la correcta determinación de los costos de los productos desde un comienzo, para que a partir de ahí el reporte gerencial cumpla con sus objetivos de evaluación del desempeño en este caso de los procesos internos de la empresa.

Un método de costeo que sería aplicable para una correcta determinación de los costos podría ser el Costeo Basado en la Actividad^{xvii}. Dicha técnica permitiría realizar una correcta determinación de los costos en un comienzo para que luego se pueda monitorear la gestión de los procesos de la empresa mediante el seguimiento de ciertos indicadores considerados claves y que contemplan el comportamiento que se produce en los costos.

Estos indicadores van a permitir evaluar la gestión del sector o área de producción o de procesos internos y deben surgir de la implementación de los objetivos estratégicos a dicho sector (se bajan los objetivos a indicadores concretos que permitan al sector alcanzarlos mediante relaciones de causa-efecto) y tomando como punto de partida una correcta determinación de los costos mediante por ejemplo la técnica mencionada de costeo basado en la actividad.

Esta determinación de los costos se puede realizar en forma anual y solamente como punto de partida para luego monitorear el desempeño de los costos mediante los indicadores determinados.

Es obvio que estos son los indicadores que más van a variar de empresa en empresa debido justamente a las distintas características en los productos y servicios que ofrecen las distintas empresas.

La regla general a seguir es que los indicadores del proceso productivo;

- Deben contemplar las actividades críticas del proceso productivo.
- Se deben establecer en función a la estrategia de largo plazo de la empresa.
- Deben contemplar cuestiones de calidad en su evaluación.
- No se debe restringir la cantidad de indicadores de este tipo en el reporte de gestión, se deben incluir todos aquellos que se consideren claves para poder realizar una correcta gestión del proceso productivo en función de la estrategia adoptada.
- Deben ser entendibles no sólo por los integrantes de estos procesos sino por toda la empresa, desde los gerentes hasta el resto del personal.
- Deben partir de una correcta determinación de los costos de los productos y dicha determinación de los costos debe ser revisada y actualizada en forma como máximo anual.

Financiero

Una perspectiva financiera es fundamental y se podría considerar desde dos aspectos que serían:

- el financiero estratégico, que apuntaría a la medición de la capacidad de la gerencia para crear valor para los propietarios de la empresa tales como retorno sobre la inversión, valor económico agregado y demás indicadores financieros.

- el financiero operativo, el cual contemplaría indicadores financieros operativos necesarios para el normal desempeño de la empresa tales como índices de solvencia, de liquidez, de composición de cuentas, etc.

Es importante realizar esta división entre las cuestiones financieras operativas que sirven para realizar el manejo diario de la empresa y los indicadores financieros

operativos estratégicos en los cuales se muestran los resultados financieros de la empresa para un determinado período de tiempo y en función de la estrategia adoptada.

Los indicadores financieros operativos deben formar parte de este reporte gerencial que se presenta en forma periódica dado que les va a servir a los tomadores de decisiones para manejar la situación financiera de corto plazo de la empresa.

Con respecto a los indicadores financieros estratégicos, con realizar una evaluación semestral o anual va a bastar para conocer como se está creando valor para los propietarios del capital de la empresa.

Es por esto que son los financieros operativos los indicadores que van a formar parte de los reportes gerenciales mensuales para poder realizar una adecuada gestión de la empresa y los financieros estratégicos van a ser contemplados en reportes semestrales o anuales para evaluar el cumplimiento de las estrategias de largo plazo en relación, como se dijo anteriormente, a los propietarios del capital.

Entre los indicadores financieros de corto plazo encontramos principalmente a;

Indice de liquidez

Indice de solvencia

Indice de endeudamiento

Costos de capital de terceros

Capital de Trabajo

Volumen de ventas (por región, por producto y de acuerdo al esquema presentado en productos y servicios)

Costos de ventas (por región, por producto y de acuerdo al esquema presentado en productos y servicios)

Gastos operativos

Gastos administrativos

Utilidad bruta

Utilidad neta

Etc.

Dentro de los indicadores estratégicos de largo plazo que se pueden tener en cuenta cuando se realiza una evaluación financiera estratégica, y en relación con los propietarios de capital, encontramos entre otros a los siguientes;

Tasa interna de retorno

Valor económico agregado^{xviii} (EVA – Economic Value Added)

Ingreso residual (Residual Income)

Valor por acción (en caso de Sociedades Anónimas)

Rentabilidad sobre el Activo

Rentabilidad sobre el Patrimonio Neto

Rentabilidad sobre capital de terceros

Rentabilidad sobre ventas

Productividad Económica^{xix}

Análisis del Valor del Accionista^{xx} (SVA - Shareholder Value Analysis)

Etc.

Innovación y crecimiento

En esta perspectiva de innovación y crecimiento es en la cual se consideraría a la empresa en un futuro a mediano y largo plazo y bajo esta concepción se buscaría adoptar ciertas capacidades y se determinarían los procesos con los cuales se tendría que contar para posicionar a la empresa en dicho escenario.

Esta perspectiva trasciende el corto plazo como horizonte de planeación, pero sus actividades deben ser desagregadas en sucesivos cortos plazos para poder ser alcanzada.

En esta perspectiva se contemplan los escenarios futuros y las necesidades de la empresa para poder seguir compitiendo en dichos escenarios.

La innovación y el crecimiento son difíciles de evaluar, pero si se parte de la estrategia adoptada por la empresa para el largo plazo es mediante esta perspectiva que mejor se van a realizar las acciones necesarias para ir alcanzando, a medida que van pasando los años, los objetivos establecidos.

Si por ejemplo, dentro de la estrategia general de la empresa, se considera que la introducción de productos innovadores en el mercado va a permitir la subsistencia

de la empresa en el largo plazo, indicadores acerca de porcentaje de nuevos productos desarrollados, cantidad de nuevos productos lanzados al mercado, porcentaje de productos exitosos sobre productos totales lanzados al mercado, etc., son indicadores que hay que contemplar para realizar una adecuada evaluación de la gestión de la empresa.

Si por ejemplo la estrategia de la empresa se basa en ser los proveedores de un determinado servicio o producto al más bajo costo en el mercado entonces es en esta perspectiva, junto a la de producción o procesos internos, donde se van a buscar los indicadores de corto plazo a alcanzar tales como costos totales para usar nuestros productos contra costos totales incurridos para usar productos de la competencia, disminución de costos por mantenimiento de inventarios, disminución de costos por problemas de calidad, investigación orientada a disminuir costos en el proceso productivo, etc.

Con respecto al crecimiento lo que es importante de subrayar son qué necesidades de activos productivos son necesarios para la subsistencia de la empresa en el largo plazo y planificar la incorporación de dichos activos. Es también bajo esta óptica que se debe evaluar y programar la posibilidad de implementar nuevos procesos dentro de la empresa.

La capacitación de los recursos humanos también es contemplada dentro de esta perspectiva dado que este tipo de activos son de los más valiosos con los que cuenta la empresa, y la forma de capacitarlos de acuerdo a las necesidades de la empresa en función de su estrategia es de vital importancia para maximizar su utilización.

Si bien parecería que se duplica la gestión de los recursos humanos en estos indicadores con la perspectiva de recursos humanos, a lo que se apunta en este caso es a planificar la capacitación del personal en función de las necesidades de la empresa de poseer personal calificado en las actividades claves para el logro de los objetivos.

Es en esta perspectiva donde se debe buscar sincronizar a la empresa para que pueda seguir compitiendo en el largo plazo. Es aquí donde las respuestas a cuestionamientos claves como por ejemplo el posicionamiento de la empresa en el

largo plazo deben ser instrumentadas. La estrategia de largo plazo de la empresa se baja al corto plazo en esta perspectiva, dado que las políticas y acciones a seguir para alcanzar un determinado crecimiento deben ser explicitadas y desagregadas en sucesivos cortos plazos de manera tal que se pueda evaluar su cumplimiento mediante el análisis de los logros parciales a corto plazo.

Productos y servicios

Un tema clave a tener en cuenta en cualquier tipo de reporte de gestión es la situación por la cual pasan nuestros productos y/o servicios en cuanto a la etapa de vida útil en la cual se encuentran.

Es necesario determinar y llevar una adecuada clasificación de la etapa en la cual se encuentran cada uno de nuestros productos o familia de productos, partiendo de que existe una línea continua entre crecimiento en un extremo y cosecha en el otro, estando la madurez del producto o servicio en un término medio entre estos dos extremos^{xxi}.

Estas etapas pueden ser;

- Crecimiento
- Madurez
- Cosecha

Esta información es de necesidad para los administradores y gerentes de la empresa dado que en función a la situación de los productos de la empresa es que se van a tomar medidas relacionadas con los mismos.

Es necesario clasificar a los productos en un esquema de este tipo y presentarlos a los tomadores de decisiones y usuarios de la información para que sepan cómo se encuentra estructurada la cartera de productos de la empresa.

La periodicidad con la cual se evalúa la posición de los productos dentro de este tipo de esquema que se presenta a los usuarios de la información gerencial puede ser semestral o anual, a menos que cambios en la posición en el mercado y en las tendencias de ventas de los productos, junto con un análisis de productos de la

competencia, justifique una revisión de la clasificación para el reposicionamiento de alguno de los productos y/o servicios en una etapa distinta a la que poseía.

Los productos en la etapa de crecimiento son aquellos que todavía son tomadores de fondos, que son relativamente jóvenes en el mercado y que, a entender de la empresa, todavía no han alcanzado una posición máxima en el mercado.

Los productos en la etapa de madurez o sostenimiento son aquellos que se encuentran rindiendo al máximo dentro de sus posibilidades en el mercado, son proveedores netos de fondos para la empresa y llevan un tiempo relativamente prolongado en el mercado. En estos productos se buscará eficientizar al máximo los procesos productivos para maximizar el beneficio de los mismos.

Por último están los productos en la etapa de cosecha, cuyas características son la de ser productos que se encuentran estables y/o decreciendo en el mercado, compitiendo con alternativas mejores y con largos tiempos de duración en el mercado y si bien todavía rentables, decreciendo su rentabilidad en el mercado.

La manutención de los mismos puede responder a necesidades estratégicas más que a los beneficios que producen o bien a que el capital utilizado en la elaboración de dichos productos no presenta, por el momento un mejor uso alternativo. (Es rentable pero no lo suficiente para ser un producto maduro)

La idea de presentar una estructuración de los productos en esta modalidad, junto con los ingresos y egresos por productos es importante dado que obliga a los gerentes y tomadores de decisiones a pensar en cuestiones estratégicas en forma periódica y a ubicar los productos de la empresa en función de la estrategia asumida por la misma^{xxii}. Va a permitir visualizar si los productos considerados de esta forma están acordes a lo establecido por la estrategia de la empresa como un todo, además va a permitir mantener la cartera de productos de la empresa equilibrada porque va a estar bajo análisis periódico la composición de productos de la empresa. Mantener la cartera de productos equilibrada significa tener una cartera en la cual los productos no sean demasiado viejos (solamente productos en estado de madurez y cosecha), en la cual existan productos en crecimiento que le permitan a la empresa seguir compitiendo en el futuro, a la vez que existan

productos en madurez que son los que le permiten a la empresa proveerse de fondos, etc.

Lo importante a tener en cuenta es que la composición de la cartera de productos sea la correcta en el largo plazo o bien tomar las medidas correctivas en el caso que sea necesarios ajustes o modificaciones en dicha cartera.

Esta perspectiva de la empresa se encuentra muy vinculada al área de innovación y crecimiento en el caso de los productos en la etapa de crecimiento, vinculada al sector de procesos internos en la búsqueda de mayores eficiencias para los productos de madurez y cosecha, y por último vinculada como un todo con el área de mercado dado que el seguimiento de todos los productos de la empresa en forma periódica va a permitir clasificar los productos en este esquema y modificarlo en función a cambios en el mercado.

Estos son los principales aspectos que se deberían cubrir con un sistema de información dentro de la empresa. Además, como se dijo anteriormente, se vincularía dicho sistema de información con la estrategia y los objetivos de la empresa a largo plazo, mediante el sistema de bajar los objetivos estratégicos a todos los niveles de la empresa y atarlos a actividades claves, que puedan ser cuantificadas, y que permitan evaluar el desempeño de la empresa como un todo y a la luz de los objetivos a largo plazo que son los que van a permitir que la empresa siga compitiendo en el futuro.

La forma en la cual se pueden "atar" los objetivos a las actividades claves de cada uno de los sectores es mediante la inclusión de los indicadores que, a juicio de los representantes del sector o perspectiva en cuestión, junto con los gerentes que establecen los objetivos estratégicos, son los que mejor van a reflejar la actividad del sector a la luz de la estrategia adoptada para toda la empresa.

Para bajar un objetivo de largo plazo al corto plazo hay que buscar aquellas actividades claves que van a permitir que se logre cumplir con dichos objetivos. Una vez que se han identificado estas actividades claves el siguiente paso es encontrar los indicadores que mejor cuantifiquen esas actividades claves. Es decir

buscar la forma de cuantificar, mediante indicadores, dichas actividades. Al contar con dichos indicadores el siguiente paso es determinar los valores deseados que deben ser alcanzados, y, por último hay que determinar el horizonte de tiempo en el cual se van a ir alcanzando valores incrementados para que, en un largo plazo, se llegue a los niveles deseados para dichos indicadores.

A nivel de cada uno de los departamentos o sectores de la empresa se maneja mucha más información que la representada por estos indicadores que reflejan las actividades claves. Pero la idea es que el funcionamiento del sector o departamento como un todo pueda ser evaluado mediante los indicadores que, de común acuerdo y atendiendo a las características propias del sector en cuestión, se considera son los que mejor reflejan el funcionamiento del sector a la luz de la estrategia y en forma acorde con el resto de la empresa.

De nada sirve tratar de bajar los costos de producción de una máquina para así mejorar su eficiencia aumentando la cantidad de producción realizada por la misma si la mayor parte de dicha producción va a parar a los almacenes y va a constituir inventarios, siendo que la estrategia de la empresa es alcanzar un sistema de producción justo a tiempo.

Ejemplos como éste se pueden encontrar en todas las empresas y la idea es que al articular los objetivos de cada uno de los departamentos, estos objetivos que se determinen a nivel departamental no pierdan contacto con la estrategia general de la empresa. Desde el punto de vista de la contabilidad gerencial estos temas son fundamentales dado que si se producen estas situaciones es porque no se ha estructurado y articulado correctamente la cadena de objetivos mediante actividades e indicadores claves.

También hay que preguntarse quiénes son los responsables de cada una de las perspectivas, y para poder encontrar una respuesta a esta pregunta es que hay que buscar los lugares de la empresa donde se desarrollan las actividades y asociar las perspectivas en función de la estructura existente.

Anteriormente se mencionó la posibilidad de agrupar los indicadores por perspectivas afines a los departamentos de la empresa (producción, comercialización, personal y administración y finanzas) dado que generalmente se da esta similitud.

Los responsables de la gestión de estas perspectivas coinciden en general con los responsables de los departamentos.

Salvo el caso de perspectivas nuevas o bien de perspectivas tales como calidad (que abarcan diversos departamentos) en las cuales es necesario una asignación de responsabilidades en la gestión de dichas perspectivas.

Si bien todo el personal es responsable de la gestión de la empresa en base a indicadores en su sector o departamento, el responsable máximo frente a la gerencia general o frente a los dueños de la empresa es el encargado del sector o departamento.

Con este modelo de contabilidad gerencial estratégica no se busca reestructurar la empresa, lo que se busca lograr es:

- Que se produzca un flujo de información de tal manera que todos los sectores de la empresa sepan qué es lo que tienen que hacer para alcanzar los objetivos establecidos por la gerencia, y se pueda evaluar el desempeño de todos los sectores de la empresa a la luz de estos objetivos.

- Que los usuarios de la información contemplen la mayor cantidad de información operativa y estratégica para tomar decisiones, logrando esto mediante una presentación de informes gerenciales que abarquen a toda la empresa y de este modo perfeccionar el proceso de toma de decisiones.

- Que se evalúe en forma clara la gestión de la gerencia, porque al encolumnar el sistema de información interno de la empresa detrás de la estrategia adoptada por la misma, el sistema de información refleja las actividades claves para el seguimiento y cumplimiento de dicha estrategia.

De esta manera la función de la contabilidad gerencial como proveedora de información útil para la toma de decisiones se estaría cumpliendo adecuadamente.

Para determinar las actividades claves y los indicadores que reflejen apropiadamente dichas actividades se deben realizar reuniones entre la gente de los distintos departamentos de la empresa y la gerencia, de manera que queden adecuadamente reflejados los objetivos que son necesarios que cumpla cada sector de la empresa para así alcanzar los objetivos generales.

Si partimos de la separación clásica en Comercialización, Producción, Administración y Finanzas y Personal se pueden identificar las perspectivas con dicha estructuración y articular la estrategia en base a dicha separación de la siguiente manera;

Los indicadores claves de los procesos internos se confeccionarían en forma conjunta entre la gente de producción y la gerencia, y el análisis del desempeño del departamento de producción sería realizado en gran medida en base a estos indicadores.

Los indicadores claves de la perspectiva de mercado estarían a cargo de la gente de comercialización y la gerencia, y el análisis del desempeño de dicho departamento contemplaría el análisis de estos indicadores para así evaluar su seguimiento y cumplimiento.

Los indicadores claves de la perspectiva financiera estarían a cargo del departamento de Administración y Finanzas y la gerencia; el seguimiento y análisis de la performance financiera recaería en gran medida en este departamento.

Los indicadores referentes a productos y servicios estarían a cargo, en forma conjunta, del departamento de Comercialización y el departamento de Producción, este último en todo lo que hace a costos y tecnología de producción.

Los indicadores referentes al cliente serían elaborados y analizados en forma conjunta por los departamentos de producción y de comercialización.

Los indicadores referentes a los recursos humanos serían elaborados y analizados por parte del departamento de personal. Es necesario que en la planeación y en el seguimiento de la performance de los recursos humanos de la empresa se contemple no sólo las cuestiones administrativas del personal sino que se realice un planeamiento y seguimiento de los recursos humanos necesarios para la empresa en función de la estrategia adoptada, y que se refleje en los indicadores utilizados.

Los indicadores que hacen a Innovación y Crecimiento deben ser elaborados en forma conjunta por todos los departamentos debido a que, al referirse a decisiones de largo plazo los incluye a todos, y la forma en que se instrumentan esas decisiones de innovación y crecimiento en un corto plazo atañen a la empresa como un todo. El seguimiento de estos indicadores debe ser realizado por la gerencia de la empresa.

En lo que hace a la perspectiva de calidad dentro de la empresa, se pueden incluir dichos indicadores en las demás perspectivas siendo cada departamento el encargado de enumerar indicadores de calidad mediante los cuales considera que mejor se va a evaluar su desempeño en el tema y presentarlos en forma conjunta a los demás indicadores en su momento.

La asignación de responsabilidades de acuerdo a esta estructuración clásica está por supuesto, sujeta a modificaciones en función de las características propias de cada empresa. Lo importante es que la contabilidad gerencial, como proveedora de información necesaria para la toma de decisiones, puede articular su función en cualquier tipo de empresa.

Al determinar cómo se articula dicho sistema es necesario también determinar la periodicidad de las reuniones en las cuales se evalúa el desempeño de los distintos sectores a la luz de la estrategia. Como se dijo anteriormente con reuniones mensuales o bimestrales es suficiente para analizar la marcha de la empresa a la luz de los objetivos, pero es necesario aclarar que al realizarse las reuniones para analizar el reporte de gestión o informe gerencial es necesario que esté presente por lo menos un representante de cada uno de los departamentos

para así aclarar dudas y a la vez aportar ideas ante las distintas situaciones que se puedan presentar.

Al hablar de periodicidad en las reuniones para analizar el desempeño de la empresa y tomar decisiones al respecto también hay que contemplar la posibilidad de realizar cambios en la estructuración del reporte gerencial como consecuencia de cambios en la situación general de la empresa o del medio económico donde la empresa compete.

Si es necesario realizar una revisión de la estrategia por cambios en la situación de la empresa como consecuencia de cambios dentro de la empresa, cambios en el mercado o bien cambios en la economía que justifiquen modificar la estrategia, es necesario ajustar el sistema de información a la nueva realidad.

Si se producen cambios en la estrategia de la empresa, obligadamente se deben producir cambios en los sistemas de información gerencial, a fin de contemplar esta nueva situación. Esto implicaría que puede haber indicadores que sean dejados de lado porque ya no reflejarían actividades concernientes a la estrategia de la empresa mientras que nuevos indicadores podrían ser contemplados para reflejar actividades que ahora serían claves.

Aún si no hubiese cambios significativos dentro de la estrategia de la empresa siempre es necesario realizar revisiones de los indicadores dentro de estas reuniones periódicas en el caso de que surjan propuestas de contemplar;

- nuevas actividades que podrían ser claves en ese momento en la actividad de la empresa y que justificarían la inclusión de algún indicador en el reporte de gestión que la contemple como actividad estratégica
- discutir indicadores que reflejan actividades que por una causa u otra han perdido vigencia dentro de la estrategia de la empresa y que por dicho motivo se justifique su eliminación en el reporte de gestión.

Es importante que, al confeccionar y trabajar con reportes gerenciales de este tipo, se contemple como característica la flexibilidad para adaptarse a nuevas situaciones por parte de los sistemas de información, ya que esta manera es la

única que permite cumplir con el objetivo de proveer la información necesaria para realizar un adecuado proceso de toma de decisiones.

El sistema de información debe seguir a la estrategia de la empresa y no constituirse y mantenerse como un ente aislado dentro de la empresa. No se debe "casar" con ninguna estrategia adoptada sino que debe ir modificándose a medida que se modifica la estrategia de la empresa y la empresa misma en su constitución, de manera tal de proveer la información más pertinente posible a los usuarios de la misma.

EL PUNTO DE PARTIDA

Para confeccionar informes gerenciales que realmente cumplan con sus objetivos uno de los primeros aspectos a tener en cuenta es la empresa en la cual se va a trabajar. Para ello es necesario:

- Conocer la realidad de la empresa
- Conocer el proceso mediante el cual la empresa crea valor para sus clientes
- Conocer la estrategia que ha asumido para competir en el mercado
- Conocer con qué información manejan el negocio los gerentes de la empresa

Con el primer punto lo que se busca es identificar las fortalezas y debilidades de la empresa en cuanto a posibilidades de competir en el mercado tanto a nivel de gestión administrativa como en lo referente al producto o servicio que produce.

Por lo tanto hay que determinar con qué ventajas cuenta la firma para competir en el mercado en el cual está compitiendo a la vez de tratar de identificar las debilidades de la misma para enfrentar dicha competencia.

Esto interesa desde el punto de vista de generadores de información porque es el contador el responsable de manejar la información de la empresa y es este reconocimiento de la realidad de la empresa una de sus funciones claves en cuanto a generador de información.

Esta tarea se tiene que realizar con personas de distintos sectores de la empresa que permitan conocer en detalle las fortalezas y debilidades con la que cuenta el sector donde cada uno de ellos trabaja así como las características particulares de cada actividad (en caso de que existan) para poder así realizar un adecuado relevamiento de toda la empresa.

Esta actividad es la que va a permitir conocer en detalle la organización a la vez que va a concientizar a los distintos sectores de la misma en cuanto a la integración de cada uno de éstos a un sistema de información a nivel general de la empresa.

Hay que tener en cuenta que el contador gerencial o contador de gestión es un generador de información, encargado de reunir, agrupar y sistematizarla para así luego presentarla a los administradores de la empresa que son los que van a utilizar la misma. A mayor conocimiento de la empresa, mas fácil va a ser la tarea del contador porque va a entender qué información es la realmente importante para la toma de decisiones.

Al hablar del segundo punto que es conocer el proceso mediante el cual la empresa crea valor para sus clientes hay que tener en cuenta que si un informe gerencial no contempla esta importante actividad de la empresa poco sirve todo lo demás. El contador gerencial debe conocer éste o éstos procesos porque son actividades que deben estar siendo continuamente monitoreadas para que las mismas se realicen en base a lo esperado.

Conocerlas permite que, al realizar los informes gerenciales, el contador gerencial presente información sobre actividades que conoce a la vez que el tomador de decisiones va a saber que la información que se le presenta ha sido realizada por alguien que sabe cuál es la actividad de la empresa y cómo crea valor para sus clientes.

El tercer punto trata sobre conocer la estrategia que ha asumido para competir en el mercado. Es importante de tener en cuenta dado que para generar información útil para la toma de decisiones es necesario conocer qué objetivos se ha planteado la empresa para el largo y el corto plazo y la estrategia que va a implementar para alcanzarlos. Gestionar una estrategia sin información no es lo adecuado. Al conocer la estrategia de la empresa para alcanzar sus objetivos es posible reflejar en la información gerencial aquellos indicadores que mejor nos permiten analizar el desempeño de la empresa en base a la estrategia adoptada. No van a utilizar los mismos indicadores para ser gestionadas una estrategia que busca colocar productos diferenciados que una que busca que sus productos compitan en base al precio^{xxiii}.

Es necesario también ubicar a la empresa en el medio en el que se desenvuelve su actividad. Hay que conocer con qué estrategia está compitiendo en el mercado. Por supuesto siempre y cuando exista alguna estrategia para competir. En caso de que no sea así determinar los objetivos que busca la administración y la forma en la cual va a tratar de alcanzarlos (al fin y al cabo sería una estrategia implícita asumida).

La empresa puede competir con un producto diferenciado en determinados nichos de mercado, puede estar compitiendo en base al precio del producto o servicio, o bien encontrarse en algún punto intermedio entre los dos extremos citados.

Hay que tener en cuenta que el contador no busca implementar ningún tipo de estrategia ni modificar decisiones dentro de la empresa, al menos no en esta función de generadores de información sino que, como bien se ha definido, lo que busca el contador es determinar la mejor forma de sistematizar la información de la empresa para que los tomadores de decisiones en la misma cuenten con la información verdaderamente relevante para realizar su tarea.

Por último hay que determinar cuáles son las fuentes de información de los tomadores de decisiones en la actualidad dentro de la empresa y cómo se elabora la información que llega a manos de los gerentes.

En cualquier empresa que se encuentre funcionando ya se cuenta con sistemas de información que se utilizan para poder llevar adelante la gestión de la misma. En este punto se busca individualizar dichas fuentes y determinar qué información es la que brindan. El realizar esto no es con la intención de prejuzgar que estén bien o mal dichas fuentes, lo único que se busca es saber desde qué punto se parte para elaborar un adecuado sistema de información gerencial.

A lo largo de esta primera parte del presente trabajo de investigación se ha definido cómo la contabilidad gerencial puede, mediante la utilización de conceptos que posee, constituirse en un sistema de información de gestión estratégica.

Para ello fue necesario conocer lo que es la contabilidad gerencial, cómo ha evolucionado a lo largo del tiempo, conocer las falencias que hoy en día posee y la necesidad de que se adapte a la nueva realidad. También fue necesario determinar los aspectos claves de un adecuado sistema de gestión y de conocer cómo deben ser los sistemas de información en la empresa necesarios para una gestión estratégica de la misma.

Esta ha sido una presentación de la contabilidad gerencial y un desarrollo de un modelo que permita presentar información para realizar la gestión estratégica de la empresa.

Con este fin se mencionaron los objetivos que debía alcanzar un sistema de información de gestión estratégica que eran:

- Complementar los objetivos de corto y largo plazo dentro de la empresa.
- Trascender la perspectiva financiera dentro de la empresa para tratar de abarcar toda la gestión de la misma, ya sea utilizando indicadores financieros como no financieros.
- Reflejar la información útil para la toma de decisiones en función de la estrategia implementada por la empresa.
- Realizar un adecuado feedback de la gestión de la empresa teniendo en cuenta no sólo los aspectos internos sino también analizando las condiciones externas que enfrenta la empresa.
- Encadenar todas las actividades de la empresa de manera tal que se establezca una relación causa efecto entre todas las actividades de la empresa.
- Permitir que cada trabajador entienda cómo su trabajo contribuye a que la empresa cumpla con sus objetivos.
- Reflejar adecuadamente los costos de los servicios y/o productos de la empresa.
- Presentar información que permita una adecuada evaluación de la gerencia de la empresa.

Para confeccionar sistemas de información que contemplen estos objetivos se trabajó sobre el modelo de cuadro de mando integral y sobre el modelo de tablero

de a bordo, todo esto en la búsqueda de la confección de modelos de información estratégica para las empresas.

Se tomó del Tablero de a bordo la idea de presentar los indicadores claves en función de la estrategia adoptada y la forma de encadenar dichos indicadores claves hasta llegar a las actividades realizadas por todos los departamentos de la empresa. Es la idea presentada por el Tablero de a bordo de "bajar en cascada" a todos los integrantes de la empresa los objetivos de la misma de manera tal que cada uno de los empleados de la firma sepa cómo sus actividades contribuyen a que la empresa logre sus objetivos.

Se tomó del Cuadro de mando integral la idea de presentar dicha información en una serie de perspectivas que contemplen a la empresa como una sola unidad, perspectivas en las cuales se presenten indicadores financieros y no financieros, constituyendo dichos indicadores las distintas perspectivas que permiten contemplar a toda la empresa. Se mencionó la posibilidad de que dichas perspectivas se ajusten a la estructura departamental que se da en las empresas, haciendo coincidir las perspectivas con los departamentos.

Se habló de la cantidad de indicadores que debe poseer un sistema de información de esta naturaleza para cumplir con sus objetivos, concluyendo que no era posible determinar una regla general en cuanto a la cantidad de indicadores que debe contemplar en cada caso un sistema de información como los que se mencionan.

FACTIBILIDAD DE UTILIZAR SISTEMAS DE GESTIÓN ESTRATÉGICOS

Luego de realizar este desarrollo teórico llega el momento de conocer si las PyME adoptan el mismo de manera tal de construir un modelo de sistema de información gerencial, bajo este marco conceptual, que les permita poseer un sistema de información que brinde información pertinente para perfeccionar el proceso de toma de decisiones estratégicas.

Las ventajas de utilizar un sistema de información de esta naturaleza se han mencionado pero es necesario saber si las empresas de nuestro medio trabajan con sistemas similares a los que se desarrollaron en esta primera parte.

En el caso que no sea así surge la necesidad de conocer si se puede implementar sistemas de información como éstos en las empresas de nuestro medio, y para ello se debe conocer la realidad de las empresas donde se pretende incorporar estos modelos de gestión estratégica.

Se mencionó que se trabajaría sobre empresas de tamaño pequeño y mediano dado que es en ellas donde un sistema de información de gestión estratégica permitiría perfeccionar los procesos de toma de decisiones de manera tal de constituirse en una ventaja competitiva para la gestión de la firma. Logrando con esto crecer y generar empleo a la vez que se constituirían en importantes participantes de nuestra economía. Por esto es necesario conocer en qué grado de desarrollo se encuentran los sistemas de información gerencial de las pymes de la ciudad de Córdoba y así, al conocer la situación, implementar en el caso de que sea posible, las mejoras necesarias siguiendo los lineamientos fijados en este trabajo.

Por las razones enunciadas en párrafos anteriores es que se realizó una investigación de campo con dos preguntas claves que permiten plantear el problema.

Estas preguntas son:

1) Están las pequeñas y medianas empresas de la Ciudad de Córdoba utilizando las herramientas que provee la Contabilidad Gerencial para contar con la información adecuada para realizar una mejor toma de decisiones?

2) Están dadas las condiciones en las PyME cordobesas para que se apliquen dichas herramientas para el tratamiento de la información?

Con la primer pregunta se plantea el interrogante sobre la utilización que hacen las empresas del medio de las herramientas que provee la contabilidad gerencial, dando pie a conocer la posibilidad de perfeccionar las herramientas que utilizan para proveer información adecuada para la toma de decisiones en las empresas. Se quiere conocer con qué herramientas se manejan las empresas del medio para tomar decisiones a la luz de los objetivos que se han planteado.

Con la segunda pregunta se aborda un tema muy importante que es si están dadas las condiciones para que se utilicen sistemas de información de gestión estratégica en las empresas. Este interrogante apunta a determinar si se siguen ciertas pautas de gestión en las empresas que van a permitir que sistemas de información de gestión como los aquí presentados sean de utilidad en las pyme y realmente se constituyan en una ventaja competitiva para las empresas.

PARTE 2

INVESTIGACION DE CAMPO

Esta parte del trabajo apunta a conocer la realidad de las pequeñas y medianas empresas del medio en cuanto a manejo de información de gestión y analizar la posibilidad de implementar en dichas empresas los sistemas de información gerenciales, planteados y desarrollados en la primer parte.

Para poder conocer esta realidad y analizar la factibilidad de dicha implementación se realizó una investigación de campo sobre empresas, con el fin de analizar si se dan las condiciones que se consideran claves para que se pueda implementar sistemas de información gerencial en las empresas. En el caso que se den esas condiciones y que las empresas estén trabajando con herramientas de contabilidad gerencial, se va a determinar en qué nivel de desarrollo se encuentra la utilización de dichas herramientas.

Para cumplir con estos objetivos se utilizó la Estadística en su carácter descriptivo de manera tal que, siguiendo metodologías pertenecientes a esa disciplina, obtener resultados válidos que alcancen a la población bajo estudio en nuestro caso.

Se trabajó sobre la Ciudad de Córdoba (departamento capital), Provincia de Córdoba, República Argentina.

La recolección de la información de las empresas integrantes de la muestra se realizó durante los meses de Enero, Febrero y Marzo de 2000.

Se tomó empresas de tamaño pequeño y mediano ya que es en estas empresas en las cuales se puede implementar con mayor facilidad estos sistemas de gestión estratégica. Esto debido a las características propias de dichas empresas como por ejemplo que poseen en su mayoría una sola unidad de negocios, la cantidad de personal es menor a cien o ciento cincuenta empleados, poseen una estructura bastante flexible debido a su tamaño y poseen un desarrollo en sus sistemas de información que puede ser perfeccionado en gran medida.

Se definió a las Pyme como aquellas empresas con más de 10 y menos de 100 empleados.

Para definirla de esta forma se tuvo en cuenta los siguientes decretos de la Provincia de Córdoba:

- 1917/99 (23/08) y Resolución 239 (13/09)
- 2341/99 (18/11)

Si bien en la definición adoptada el límite máximo de empleados es de 200, en el caso de la presente investigación se lo disminuyó a 100 empleados con el objetivo de profundizar en esta categoría de Pyme (más de 10 y menos de 100 empleados) la investigación.

La población sujeta a estudio en este trabajo fue de 493 empresas pertenecientes a aproximadamente 80 sectores productivos de la Ciudad de Córdoba.

Las características de las empresas pertenecientes a la población sujeta a estudio son:

- Más de 10 y menos de 100 empleados
- Clasificadas en sectores específicos de acuerdo al Registro Industrial de la Provincia de Córdoba
- Pertenecientes al departamento Capital de la provincia de Córdoba.

El tamaño de la muestra con el cual se trabajó fue de 76 empresas (Ver anexo II) para lograr resultados con un nivel de confianza del 95% y un error máximo de estimación de 10,3%.

Debido a que de las 76 empresas seleccionadas estadísticamente hubo 7 que no contestaron por diversos motivos finalmente se trabajó sobre 69 empresas.

Por lo tanto se modificó el error máximo de estimación en un 0,7% para trabajar finalmente con un error máximo de estimación de 11%.

La Técnica estadística que se utilizó sobre esta muestra es el Análisis de Cluster, con la intención de determinar conjuntos de empresas en base a aquellas características distintivas que se repitan en las distintas empresas y permitan confeccionar grupos homogéneos de las mismas (Ver anexo II).

Se consideró que la cantidad de clases o grupos sobre los cuales sería más conveniente trabajar para obtener resultados interesantes desde el punto de vista de esta investigación era:

- La muestra dividida en cuatro clases de acuerdo a patrones de homogeneidad.
- La muestra dividida en siete clases de acuerdo a patrones de homogeneidad.

La intención de trabajar sobre dos análisis de Cluster, uno agrupando las empresas en cuatro clases y el otro agrupando las empresas en siete clases se realizó con el objetivo de que la investigación contemple un análisis en pocas clases y otro con mayor cantidad de grupos.

El análisis de Cluster en cuatro clases busca determinar los lineamientos generales en cuanto a patrones de homogeneidad bajo los cuales se agrupan las empresas, mientras que el análisis de Cluster en siete grupos tiene como objetivo contemplar subgrupos que puede haber en el Cluster anterior cuyo análisis pueda ser interesante, y que, debido a la poca cantidad de clases, no sean visualizados en un Cluster de solamente cuatro grupos.

Se procedió a recolectar la información necesaria de las empresas pertenecientes a la muestra mediante entrevistas al personal jerárquico de las empresas, en dichas entrevistas se confeccionaba un cuestionario con preguntas abiertas y cerradas.

Dentro de estas preguntas se encuentran ciertas variables que desde el punto de vista de la Contabilidad Gerencial son necesarias para que se realice un correcto trabajo en lo que respecta a la confección de reportes gerenciales que permitan realizar un seguimiento estratégico de la gestión de la empresa.

Para la realización de las encuestas y entrevistas se tuvieron en cuenta las siguientes dimensiones^{xxiv} :

- la dimensión estratégica, en lo que hace a creación, implementación y control de las estrategias adoptadas por la empresa para el logro de sus objetivos, esto tanto dentro de lo que es el largo plazo como así también en lo referente al corto plazo.

- la dimensión sistemas de información, en lo que hace a la elaboración y presentación de sistemas de información de gestión que permitan a la gerencia realizar un adecuado control en cuanto al seguimiento por parte de la empresa de las estrategias adoptadas.

Además se contempló la comunicación de la estrategia adoptada por la empresa a todos sus integrantes, teniendo en cuenta los niveles jerárquicos en lo que hace al conocimiento necesario de las estrategias de la empresa por cada uno de los integrantes de la misma.

Se utilizaron dieciséis (16) variables cualitativas pertenecientes a estas dimensiones como las necesarias para determinar la posibilidad de implementar sistemas de gestión gerencial en las empresas.

Las variables poseían dos modalidades de respuesta;

- en el caso que se confirme la presencia de la variable en la empresa la respuesta era afirmativa.
- en el caso en el cual no se confirme la presencia de la variable en la empresa la respuesta era negativa.

Las variables que se utilizaron para agrupar las empresas similares en la investigación fueron las siguientes:

Dimensión Estratégica

- Están pensados los objetivos para este año (Corto Plazo).

Con esta pregunta se busca determinar si la empresa en cuestión posee objetivos a corto plazo. No interesa cuáles son los objetivos. Desde nuestro punto de vista, lo que importa es que exista un o unos objetivos a los cuales tiende la empresa para el corto plazo.

Es un tema fundamental dado que la idea de los sistemas de información de gestión estratégica tienen como fin proveer información para analizar el desempeño de la empresa en la realidad en relación con los objetivos determinados.

- Están pensados los objetivos para los próximos cinco años (Largo Plazo).

Se explica de manera similar a la anterior, teniendo como diferencia el hecho de que contempla el largo plazo en la empresa, y que, los objetivos de corto plazo, se obtienen en función a los objetivos a largo plazo que se ha fijado la empresa.

- Está planificado como se van a lograr los objetivos de este año.

Responde a la necesidad de conocer si existen planes, que se han de seguir, para lograr la consecución de los objetivos de corto plazo. Al igual que en los casos anteriores no interesa cuáles son los planes a seguir para lograr los objetivos sino el hecho de que se haya planeado cómo se van a lograr los objetivos. Esta pregunta comprende la creación e implementación de las estrategias necesarias para el logro de los objetivos.

- Está planificado como se van a lograr los objetivos para los próximos cinco años.

Se explica de manera similar a la anterior, teniendo como diferencia el hecho de que contempla el largo plazo en la empresa.

- Se realiza una evaluación entre los objetivos anuales planeados y el desempeño real de la empresa.

En esta variable se tiene en cuenta el control de gestión estratégico que se debe realizar en la empresa. Este control estratégico apunta a analizar el desempeño de la empresa en función de los planes y estrategias adoptados para el logro de los objetivos.

- Se realiza una evaluación entre los objetivos a cinco años planeados y el desempeño real de la empresa.

Se explica de manera similar a la anterior, teniendo como diferencia el hecho de que contempla el largo plazo en la empresa.

- Se capacita a los empleados.

El objetivo de esta pregunta es analizar la factibilidad de implementar sistemas de información de gestión estratégica en la empresa. Al preguntar si se capacita a los empleados se busca saber si ya existen antecedentes en lo referente a incorporación de conocimientos y nuevas metodologías de trabajo en la empresa.

Comunicación de Estrategia

- Los empleados conocen los objetivos de la empresa para este año.

En esta pregunta lo importante es analizar si existe comunicación estratégica en la empresa, se busca conocer si todos los integrantes de la empresa conocen la forma en que sus actividades se vinculan y contribuyen al logro de los objetivos. Por supuesto que el grado de conocimiento de las estrategias en la empresa va a variar de acuerdo a las distintas jerarquías. Lo importante no es que un empleado conozca todo el aspecto estratégico de la firma sino que conozca y comprenda cómo su actividad se inserta en la estrategia de la empresa y qué se espera de él en función a dicha estrategia.

- Los empleados conocen los objetivos de la empresa para los próximos cinco años.

Se explica de manera similar a la anterior, teniendo como diferencia el hecho de que contempla el largo plazo en la empresa. En este caso con mayor razón un operario no necesita conocer toda la estrategia de la empresa para el largo plazo, pero sí es importante que conozca cómo sus actividades, que conoce a qué apuntan en el corto plazo, conozca también a qué apuntan y cómo se articulan con el largo plazo.

Dimensión Sistemas de Información de la Empresa

- Se realiza presupuesto anual en la empresa.

Busca conocer si la empresa posee una herramienta de información que facilite la gestión y el control de gestión en la misma.

Es una herramienta de corto plazo en este caso que permite ordenar las actividades de la empresa en forma numérica, teniendo en cuenta los objetivos, planes y estrategias.

Esta herramienta de información la podemos considerar clave, y si bien es financiera (no posee elementos cualitativos) es de suma importancia para poder gestionar una empresa. Esto se debe a que para confeccionar un presupuesto en la empresa se tiene que conocer acerca de la situación económica general, se tiene que realizar una estimación de su demanda, cálculo de costos, tener en cuenta las inversiones a realizar, los gastos en administración, en comercialización y demás aspectos que ya dan una pauta de las herramientas de información con las cuales se está manejando la empresa

- Se realiza presupuesto a tres años en la empresa.

Si la empresa posee un presupuesto a tres años del cual se desgaja el presupuesto de corto plazo podemos afirmar que posee sistemas de información estratégicos bastante desarrollados.

Si bien estos presupuestos de largo plazo se pueden y en algunos casos deben modificarse con el transcurso del tiempo esto no implica que el sistema de información de la empresa no posea un método de gestión estratégico importante.

En este caso al igual que, por ejemplo, en las preguntas acerca de los objetivos lo que importa es la respuesta afirmativa o negativa, dado que los presupuestos varían de acuerdo a la naturaleza de las empresas y de acuerdo a los objetivos y estrategias adoptadas por las mismas. No interesa qué factores están contemplados en el presupuesto sino que éste exista como herramienta de gestión.

La confección de este tipo de presupuestos permite conocer si la empresa vincula en términos numéricos los distintos ejercicios, realizando proyecciones de ventas, planificando inversiones a largo plazo con sus implicancias financieras en la gestión de la empresa y demás actividades que implican una comprensión de la vinculación existente entre corto y largo plazo en términos económicos.

- Se realiza flujo de fondos mensual en la empresa.

También de índole financiera, esta herramienta permite realizar un manejo financiero de la empresa en este caso en un horizonte de tiempo mensual. Es importante conocer si existe esta herramienta de gestión en la empresa ya que permite conocer el grado de desarrollo de los sistemas de información de la firma. En este caso concreto podemos analizar si se recolecta información acerca de ingresos y egresos y la determinación de una posición financiera que a la vez va a permitir conocer las necesidades o los excedentes financieros mensuales. Para realizar un flujo de fondos es necesario conocer todos los factores que inciden en la empresa manifestándose tanto como ingresos financieros como así también como egresos financieros.

- Se realiza flujo de fondos anual en la empresa.

Similar a la pregunta anterior pero en un horizonte de tiempo mayor.

La existencia de esta herramienta implica un conocimiento de los movimientos financieros de la empresa para un período de tiempo de un año, lo que implica que se ha articulado el manejo financiero de la empresa en un período de tiempo bastante amplio. Esto es un claro indicador de que la empresa posee fuentes de información y procesa y elabora dicha información para presentar esta herramienta de gestión a la gerencia.

El hecho de poseer flujo de fondos para todo el año implica que la empresa conoce sus necesidades de efectivo para todo el ejercicio. La empresa que posee un flujo de fondos anual necesariamente debe tener incorporados los flujos de fondos mensuales.

- Considera que la información contable le provee información útil para administrar la empresa.

Esta pregunta provee información realmente valiosa para nuestra investigación dado que la respuesta a la misma implica la valoración que hace el empresario de la contabilidad como proveedora de información útil para la toma de decisiones.

Esta investigación parte del supuesto de que la contabilidad provee información útil para la toma de decisiones. Si a esta pregunta el empresario responde en forma negativa esto implica que el mismo no se basa en una fuente de información de gran utilidad para gestionar su firma.

Es necesario destacar en este caso el carácter subjetivo de la pregunta.

Dicho carácter subjetivo es qué entiende y qué conoce como información contable y como herramientas contables el empresario. Obviamente el grado de conocimiento de las herramientas contables varía en cada persona, pero si éste considera que la información contable no le provee información útil para administrar su empresa entonces es poco probable que utilice estas herramientas como proveedoras de información estratégica para la gestión de la empresa.

Por último cabe aclarar que esta pregunta, si bien es cerrada posee una pregunta complementaria abierta en la cual, en el caso que se conteste en forma negativa, se explique la causa por la cual se ha contestado de esa forma.

Para esta etapa de análisis solamente se tiene en cuenta la pregunta cerrada, es decir si considera o no a la información contable útil para la toma de decisiones.

- Existe información con la que en este momento no cuenta y piensa que sería útil para gestionar la empresa.

Esta es otra variable clave a tener en cuenta en la presente investigación dado que permite conocer el grado de conformidad del empresario con los sistemas de información con los que cuenta para administrar su empresa.

Es necesario aclarar que una persona puede considerar que no necesita información adicional y que esto se deba al desconocimiento más que a la suficiencia de la información con la que se maneja.

Al igual que en el caso anterior si bien es una pregunta cerrada, en el caso que se conteste en forma afirmativa se invita al empresario a definir la información con la que en este momento no cuenta y que considera útil para la gestión de su empresa. Se tomará también en esta etapa solamente la primera parte de la pregunta, es decir la respuesta positiva o negativa.

- Cantidad de personal que posee la empresa.

Esta última variable que se ha considerado para el análisis de Cluster responde a la necesidad de categorizar las empresas por tamaño dentro de la investigación.

Dentro de la categoría de lo que es una empresa Pyme el tamaño de una empresa de por ejemplo 15 empleados no es el mismo que el de una empresa con por ejemplo 80 empleados.

Tratando de determinar pautas comunes en lo que hace a gestión de empresas de distinto tamaño de es que se las ha categorizado en tres grupos que son:

- De 1 empleado a 20 empleados
- De 21 empleados a 50 empleados
- Más de 51 empleados

Si bien se han definido a las Pyme bajo estudio en este caso como aquellas con más de 10 y menos de 100 empleados pueden existir situaciones en las cuales las empresas bajo estudio hayan modificado la cantidad de personal entre el momento de este estudio y el momento en el cual se inscribieron en el registro que se consideró para definir la población.

Un aspecto a tener en cuenta es que estas variables, si bien son de gestión, lo que se analiza es su importancia desde el punto de vista del generador de información. Por lo tanto, si bien es la contabilidad gerencial la que provee información para la gestión de la empresa en este caso se analiza esta relación en forma inversa. Es decir que las variables de gestión que se consideraron para este estudio se han seleccionado y definido en función de las necesidades básicas que

posee la contabilidad gerencial para desempeñar su función de proveedora de información estratégica para la gestión de la firma.

Si por ejemplo no existen objetivos no es posible informar acerca del cumplimiento de los mismos; si no se ha planeado cómo se van a alcanzar dichos objetivos no se puede informar si el plan se está llevando a cabo correctamente; si no se evalúa lo planeado comparado con lo real no sirve de nada tener un sistema de información para analizar la gestión de la firma en función de lo planeado; si los empleados no conocen los objetivos de la empresa y no conocen cómo sus actividades se vinculan a la estrategia de la firma de nada sirve que les informemos si están desempeñándose bien o mal en base a los objetivos; si el empresario considera que le hace falta más información para administrar su empresa y no utiliza herramientas básicas como presupuestos y flujo de fondos puede ser que gane mucho con su incorporación en la gestión de la empresa. Así se pueden enumerar otras situaciones con las variables bajo análisis, pero es importante destacar el concepto que se ha seguido para la selección de estas variables contenidas en la investigación.

RESULTADOS DE LA INVESTIGACION

Luego de realizar las entrevistas y las encuestas a las empresas sujetas a estudio de la muestra se procesó la información obtenida con el fin de obtener resultados que permitan analizar las características distintivas de las empresas.

Como se mencionó anteriormente se utilizó la técnica estadística conocida como análisis de Cluster para agrupar a las empresas pertenecientes a la muestra en cuatro grupos homogéneos en un primer estudio y posteriormente en siete grupos homogéneos en un segundo estudio.

La intención de este análisis fue la de conformar grupos de empresas con variables homogéneas que se repitan para así poder determinar si se dan las condiciones necesarias para que se utilice en las Pymes cordobesas sujetas a estudio los conceptos gerenciales mencionados en la parte primera de esta investigación.

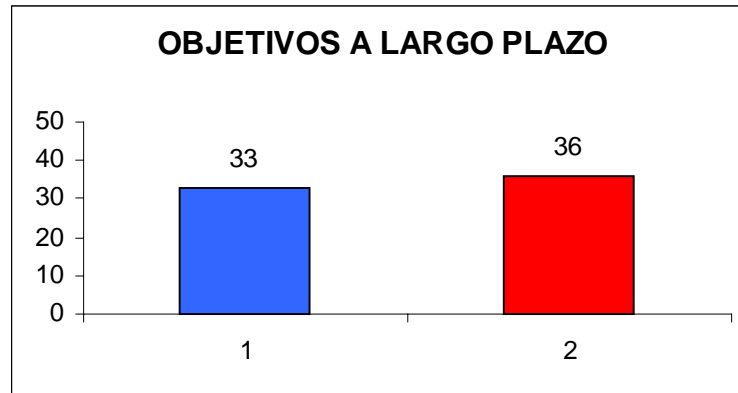
Antes de analizar los cluster propiamente dichos es conveniente conocer las distribuciones de frecuencia de las variables bajo estudio en las empresas de la muestra.

Objetivos a largo plazo

Busca conocer si la empresa tiene pensados los objetivos a largo plazo

Los resultados fueron los siguientes:

- 1) 33 empresas habían determinado sus objetivos para el largo plazo.
- 2) 36 empresas no habían determinado sus objetivos para el largo plazo.

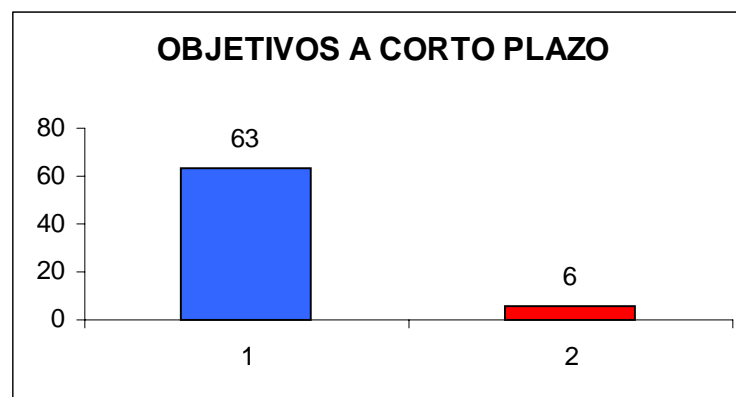


Objetivos a corto plazo

Como se mencionó anteriormente esta variable apuntaba a conocer si la empresa tiene pensados los objetivos a corto plazo.

Los resultados fueron los siguientes:

- 1) 63 empresas habían determinado sus objetivos para el corto plazo.
- 2) 6 empresas no habían determinado sus objetivos para el corto plazo.

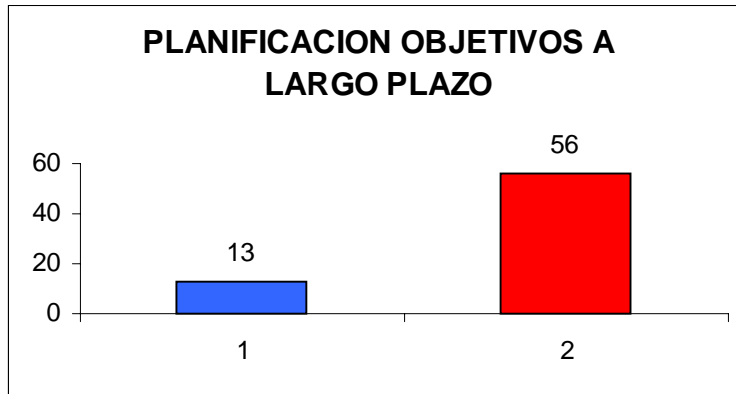


Planificación de objetivos a largo plazo

Apunta a determinar si se han planificado las acciones a seguir para alcanzar los objetivos de largo plazo.

Los resultados fueron los siguientes:

- 1) 13 empresas habían planificado sus objetivos para el largo plazo.
- 2) 56 empresas no habían planificado sus objetivos para el largo plazo.

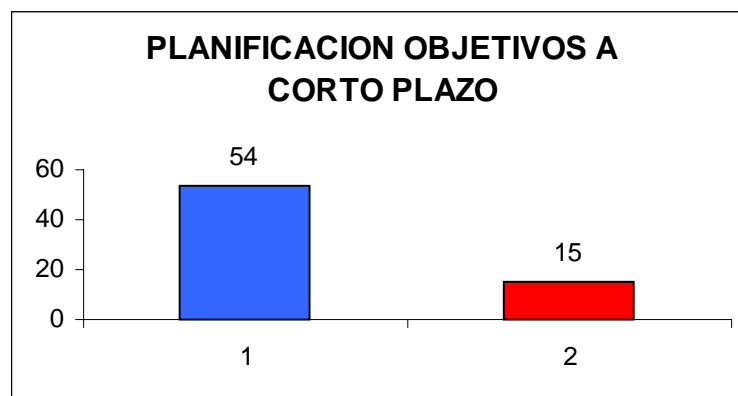


Planificación de objetivos a corto plazo

Apunta a determinar si se han planificado las acciones a seguir para alcanzar los objetivos de corto plazo.

Los resultados fueron los siguientes:

- 1) 54 empresas habían planificado sus objetivos para el corto plazo.
- 2) 15 empresas no habían planificado sus objetivos para el corto plazo.

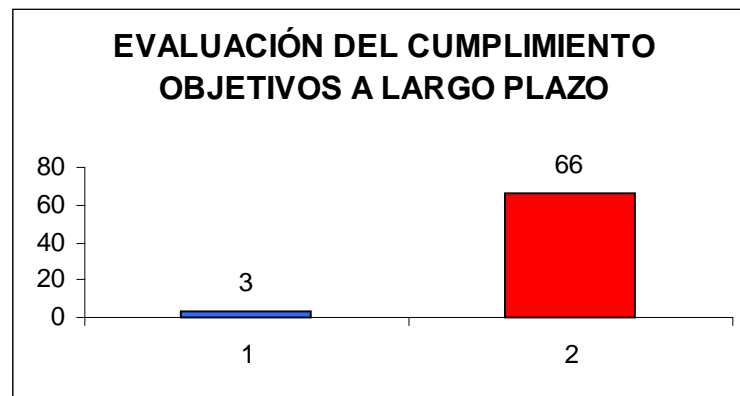


Evaluación del cumplimiento de los objetivos de largo plazo y el desempeño real de la empresa

Permite determinar si la empresa realiza una evaluación entre el desempeño real de la misma y los objetivos a largo plazo que se han fijado.

Los resultados fueron los siguientes:

- 1) 3 empresas evalúan el cumplimiento de sus objetivos a largo plazo.
- 2) 66 empresas no evalúan el cumplimiento de sus objetivos a largo plazo.

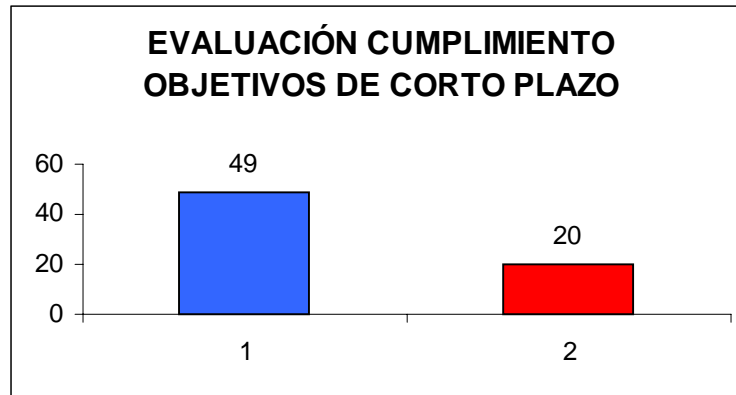


Evaluación del cumplimiento de los objetivos de corto plazo y el desempeño real de la empresa

Permite determinar si se realiza una evaluación entre el desempeño real de la empresa y los objetivos a corto plazo que se han fijado.

Los resultados fueron los siguientes:

- 1) 49 empresas evalúan el cumplimiento de sus objetivos a corto plazo.
- 2) 20 empresas no evalúan el cumplimiento de sus objetivos a corto plazo.

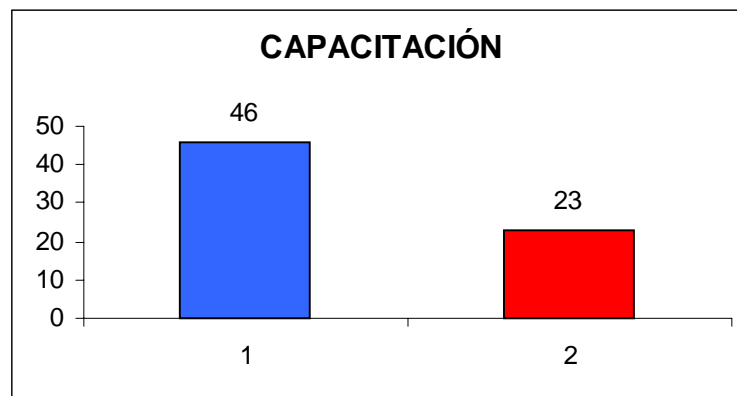


Capacitación

Apunta a conocer si en la empresa se capacita al personal, para determinar si existen antecedentes de capacitación y por lo tanto los empleados están abiertos a la incorporación de nuevas herramientas de gestión.

Los resultados fueron los siguientes:

- 1) 46 empresas capacitan a su personal.
- 2) 23 empresas no capacitan a su personal.

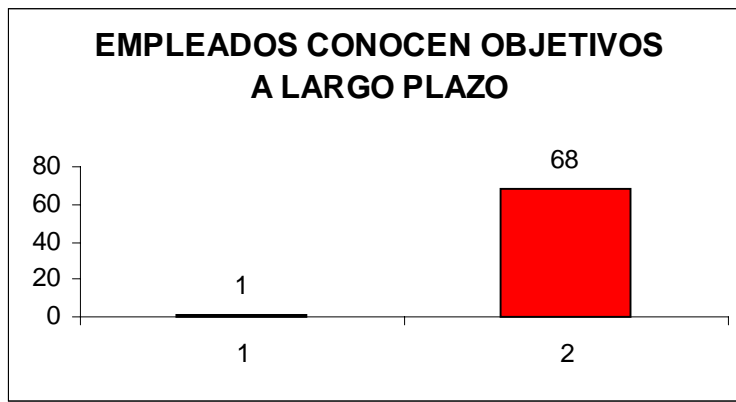


Los empleados conocen los objetivos de la empresa a largo plazo

Apunta a determinar si los empleados conocen los objetivos de la empresa para el largo plazo y si saben cómo sus actividades en la empresa contribuyen al logro de esos objetivos.

Los resultados fueron los siguientes:

- 1) En 1 empresa los empleados conocen los objetivos a largo plazo.
- 2) En 68 empresas los empleados no conocen los objetivos a largo plazo.



Debido a los resultados en esta variable la misma fue abandonada, dado que no permitía caracterizar en grupos a las empresas.

Mas allá de haber sido descartada como variable de análisis en el Cluster es importante resaltar que en las empresas no se les provee información a los empleados acerca de cuáles son los objetivos que las mismas apuntan alcanzar en el largo plazo.

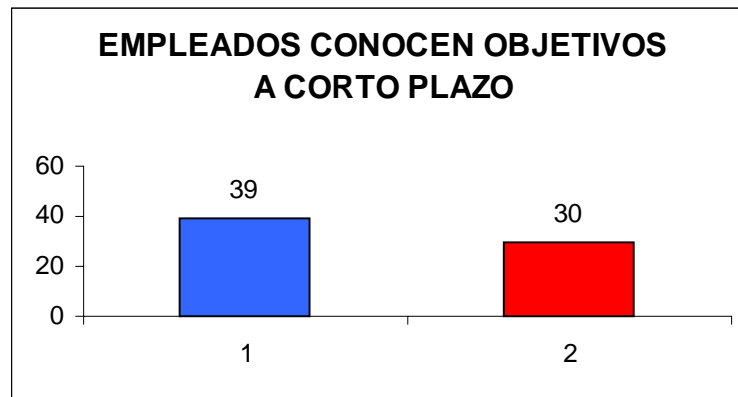
En las conclusiones se volverá sobre este tema.

Los empleados conocen los objetivos de la empresa a corto plazo

Apunta a determinar si los empleados conocen los objetivos de la empresa para el corto plazo y si saben cómo sus actividades en la empresa contribuyen al logro de esos objetivos.

Los resultados fueron los siguientes:

- 1) En 39 empresas los empleados conocen los objetivos a corto plazo.
- 2) En 30 empresas los empleados no conocen los objetivos a corto plazo.



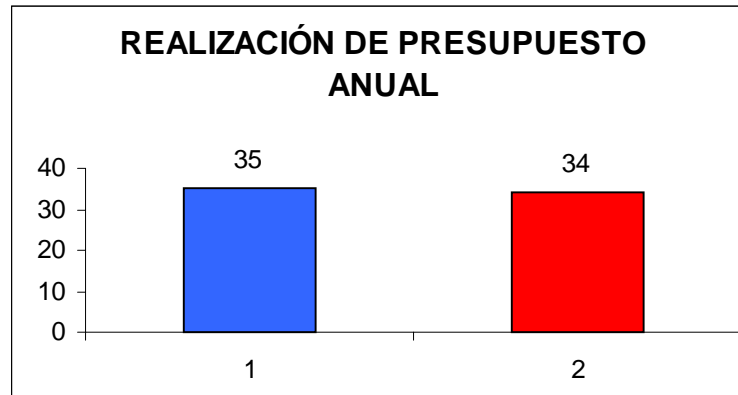
Realización de presupuesto anual en la empresa

Apunta a conocer las herramientas con las cuales se gestiona la empresa.

En apartados anteriores se analizó la importancia del presupuesto como herramienta de gestión y las implicancias que esta herramienta posee en cuanto a conocimiento de la economía en general, la futura demanda, la cuantificación de los costos, los gastos a realizar, las inversiones a realizar, etc.

Los resultados fueron los siguientes:

- 1) 35 empresas confeccionan presupuesto anual.
- 2) 34 empresas no confeccionan presupuesto anual.

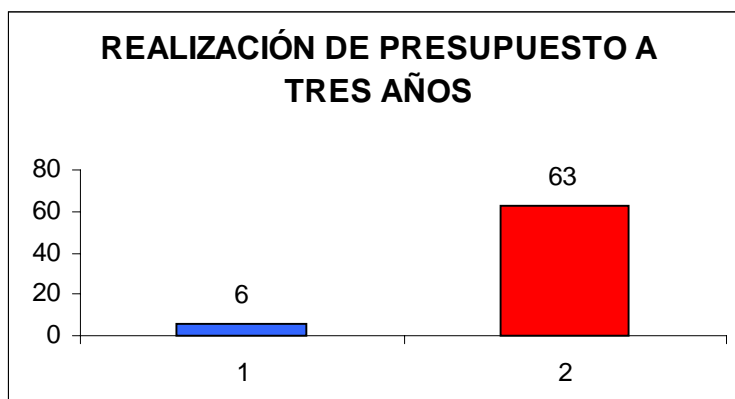


Realización de presupuesto a tres años en la empresa

Su importancia a sido destacada también en su momento y más aún por el hecho de estar vinculado a los objetivos a largo plazo y la planificación respectiva para el logro de los mismos.

Los resultados fueron los siguientes:

- 1) 6 empresas confeccionan presupuesto a tres años.
- 2) 63 empresas no confeccionan presupuesto a tres años.

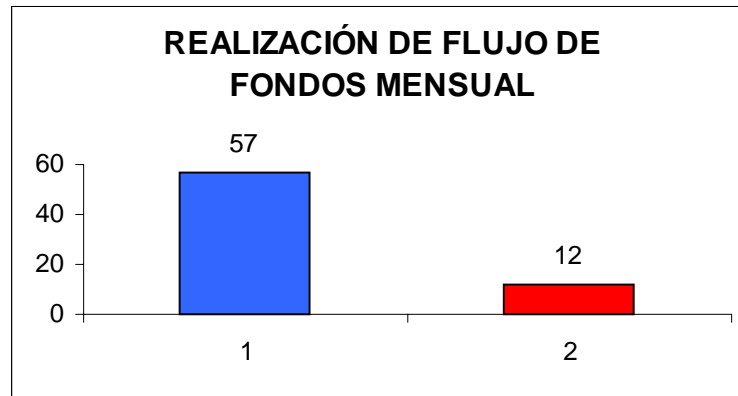


Realización de flujo de fondos mensual en la empresa

Nos permite conocer si la empresa ha estimado los ingresos y egresos de la misma en un horizonte de tiempo mensual.

Los resultados fueron los siguientes:

- 1) 57 empresas realizan flujo de fondos mensual.
- 2) 12 empresas no realizan flujo de fondos mensual.

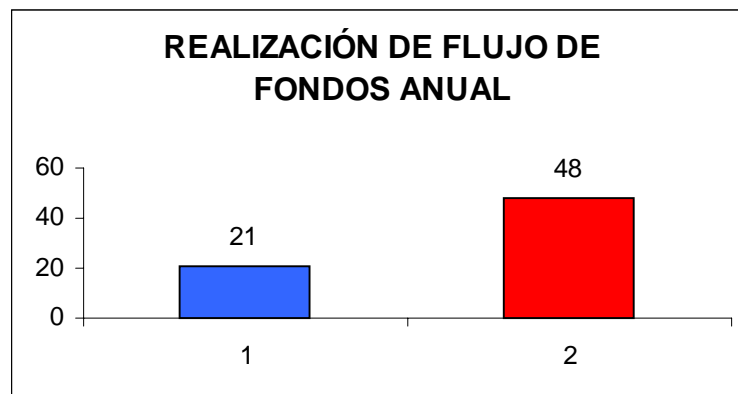


Realización de flujo de fondos anual en la empresa

Nos permite conocer si la empresa ha estimado los ingresos y egresos de la misma para todo el ejercicio. Se complementa con el flujo de fondos mensual dado que aquél contempla a este último.

Los resultados fueron los siguientes:

- 1) 21 empresas realizan flujo de fondos anual.
- 2) 48 empresas no realizan flujo de fondos anual.



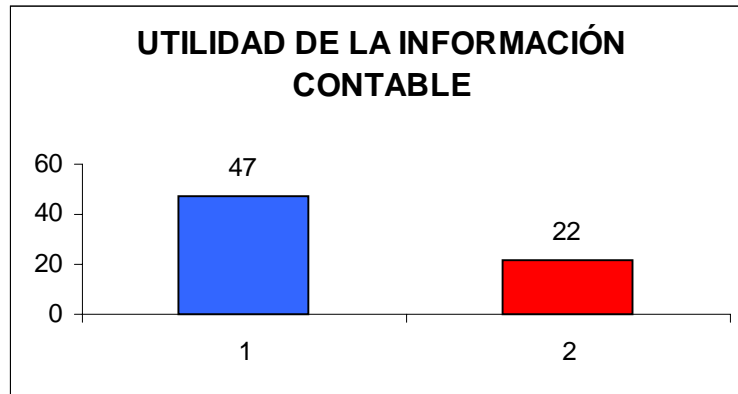
Utilidad de la información contable para administrar la empresa

Esta variable refleja la consideración que posee para los empresarios la información contable como información útil para la administración de las empresas.

Los resultados fueron los siguientes:

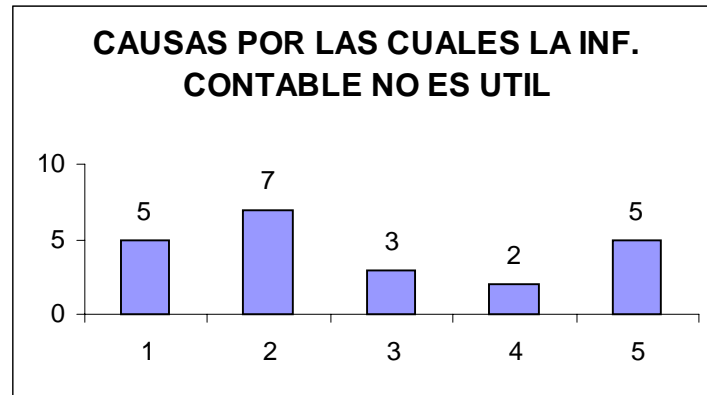
1) 47 empresas consideran que la información contable provee información útil para la administración de las empresas.

2) 22 empresas consideran que la información contable no provee información útil para la administración de las empresas.



Dentro de las 22 empresas que consideran que la información contable no provee información útil para la toma de decisiones, las causas por las que piensan de esta manera son:

- 1) Brinda información histórica o estática. (5 casos)
- 2) El contador no forma parte del negocio y se dedica solamente a liquidar impuestos, sueldos y en su caso prepara estados contables para presentar a terceros. (7 casos)
- 3) No especifica causas. (3 casos)
- 4) Otras causas. (2 casos)
- 5) No provee información sobre el funcionamiento del negocio. (5 casos)

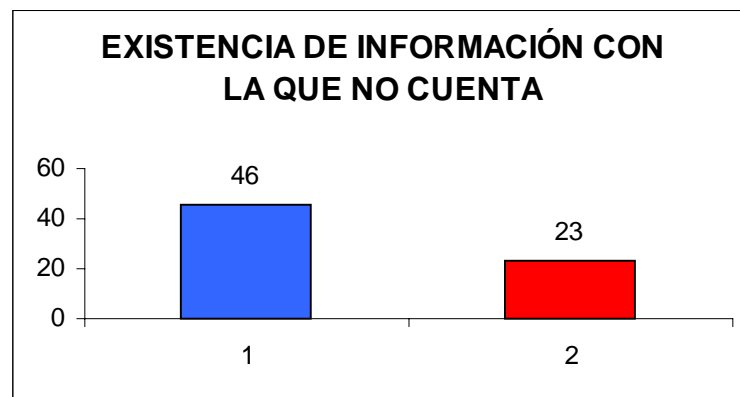


Existencia de información con la que no se cuenta y que sería útil para administrar la empresa

En esta variable se apuntó a la medición de la conformidad por parte del empresario con la información con la cual se está manejando para gestionar la empresa y la posibilidad de que exista información que le serviría para esta gestión y con la que no cuenta.

Los resultados fueron los siguientes:

- 1) 46 empresas consideran que existe información que no poseen y que sería útil para la administración de las empresas.
- 2) 23 empresas consideran que no existe información que no poseen y que sería útil para la administración de las empresas.



Personal

Esta variable determina la cantidad de personal que poseen las empresas para así determinar en el caso que existan pautas comunes de gestión en empresas de similar tamaño.

Los resultados fueron los siguientes:

35 empresas se encuentran en el intervalo de 1 a 20 empleados

19 empresas se encuentran en el intervalo de 21 a 50 empleados

15 empresas se encuentran en el intervalo de más de 51 empleados

Los resultados que se muestran en esta sección de distribución de frecuencias nos dan una idea de cómo se manejan los empresarios y, lo más importante, nos permiten conocer el grado de presencia de las variables que se consideran necesarias desde el punto de vista de la información contable.

Existen pocas empresas en las cuales se da en forma positiva la presencia de todas las variables analizadas, por lo tanto, ante esta situación, se presenta como necesario agrupar a las empresas en función de la presencia o no de estas variables y así poder determinar si se dan o no las condiciones necesarias para establecer un adecuado sistema de información para la toma de decisiones estratégica en la pequeña y mediana empresa.

No es lo mismo una empresa que no tenga delimitados los objetivos de corto plazo a una que si los tenga. En el primer caso es muy difícil informar sobre la gestión estratégica si no se ha determinado a dónde se quiere llegar al fin del período.

La misma situación se da con los objetivos de largo plazo, si la empresa los ha delimitado, a la vez que ha planificado cómo se van a alcanzar dichos objetivos, la contabilidad gerencial puede complementar en gran medida la gestión de esta empresa ya que va presentando información que permite monitorear dicha gestión.

Si por el contrario, no hay objetivos de largo plazo, no es de gran utilidad poseer un sistema de información que presente información de gestión, porque en este caso no se tiene en mente hacia qué apunta la gestión.

Tomando la metáfora de manejar un avión sería el caso en el cual se tiene una variedad de indicadores tales como altitud, velocidad, dirección, estado del tiempo, cantidad de combustible, etc, pero no se tiene en cuenta a dónde se dirige el mismo.

No se pueden elegir los indicadores claves porque no existe un destino definido. Sería el caso del mismo avión en el cual el piloto, sabiendo que es una distancia relativamente corta la que tiene que volar, y conociendo la capacidad de combustible de los tanques del avión no le presta atención a este indicador porque para esta misión no sería necesario.

Volviendo a nuestra investigación, y conociendo ya la distribución de frecuencias de las variables en cuestión se va a trabajar ahora sobre las mismas con el análisis de Cluster.

Para el presente análisis se tuvieron en cuenta dos relaciones que son:

- Clase / Modalidad

Que refleja el porcentaje del grupo o clase dentro de la modalidad o respuesta. Es decir que mediante esta relación se puede conocer la cantidad de empresas con la característica en cuestión presente en la clase en relación con la cantidad total de empresas que presentan dicha característica.

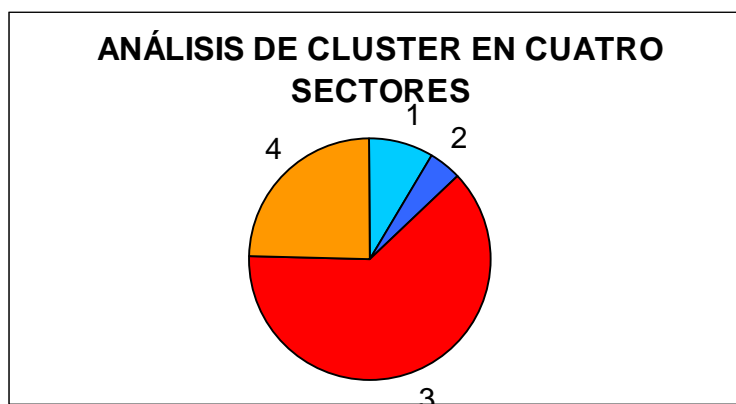
- Modalidad / Clase

Que refleja la presencia de la variable característica dentro del grupo o clase en cuestión. Es decir que mediante esta relación se puede conocer la cantidad de empresas que poseen dicha característica dentro del grupo o clase en relación con la cantidad total de empresas que se encuentran en el mismo.

Análisis de Cluster Formando cuatro grupos

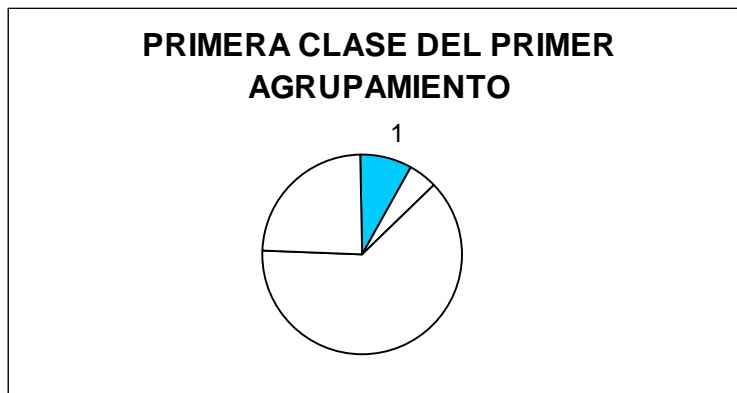
En este estudio se conformaron cuatro grupos (también llamadas clases en adelante) partiendo de las 16 variables mencionadas anteriormente.

Al procesar la información y obtener los cuatro grupos en cuestión se dieron distintas características en cada uno de los grupos o clases.



Clase 1

Cantidad de empresas en la clase	6
Porcentaje de la muestra	8,70 %



Variables características

- Realizan presupuesto a tres años

Clase / Modalidad 100 %

Lo que implica que todas las empresas (6 empresas) pertenecientes a la clase 1 realizan presupuesto a tres años.

Modalidad / Clase 100 %

Implica que todas las empresas que realizan presupuesto a tres años se encuentran incluidas en la clase 1.

- Realizan Flujo de fondos anual

Clase / Modalidad 23,81 %

Implica que 5 empresas sobre un total de 21 empresas que realizan flujo de fondos anual pertenecen a la clase 1.

Modalidad / Clase 83,33 %

Implica que 5 empresas sobre un total de 6 empresas que se encuentran incluidas en esta clase realizan flujo de fondos anual.

Al realizar un análisis de este primer grupo o clase se ve que comprende solamente el 8,70% (6 casos) de las empresas bajo estudio. No es una cantidad significativa dado que siendo solamente cuatro clases, que una de ellas tenga el

8,70 % de todas las empresas lleva a concluir que es un grupo con no mucha representatividad dentro de la muestra.

Esto no implica que no deba ser analizado con detalle al igual que los demás pero sí es necesario dejar en claro que no comprende una gran cantidad de empresas.

Las características claves de este primer grupo o clase están representadas en dos variables en su modalidad afirmativa. Estas variables pertenecen a la dimensión de Sistemas de información dado que las mismas reflejan información de la empresa.

Estas empresas realizan presupuesto a tres años y realizan flujo de fondos anual. Esto desde el punto de vista de la confección de información para la toma de decisiones es sumamente importante y nos da la pauta de que son empresas con conceptos bastante detallados y que vinculan el corto con el largo plazo.

El realizar flujo de fondos anual permite conocer, más allá de que no se presente como variable característica, que también deben realizar flujo de fondos mensual, por lo tanto desde un punto de vista estrictamente financiero tienen contemplados los ingresos y los egresos financieros para todo el ejercicio. Esto implica que se realizó un trabajo de cálculo y proyecciones bastante interesante dado que el realizar un flujo de fondos anual implica conocer y proyectar todos los movimientos de la empresa con un horizonte de tiempo anual.

El hecho de que estas empresas realicen presupuesto a tres años es aún más positivo debido a que, como se dijo anteriormente vinculan el corto con el largo plazo a través de una herramienta sumamente importante como el presupuesto.

Si se entiende al presupuesto como la expresión numérica de los planes, y a estos últimos como las acciones a seguir para lograr los objetivos se llega a la conclusión que estas empresas, si bien presentan como variable característica al presupuesto a tres años, detrás de éste se encuentran objetivos determinados a largo plazo y la planificación respectiva para el logro de los objetivos, que es finalmente lo que da lugar a la confección del presupuesto a largo plazo.

Clase 2

Cantidad de empresas en la clase	3
Porcentaje de la muestra	4,35 %



Variables características

- Realizan evaluación de los objetivos a largo plazo

Clase / Modalidad 100 %

Implica que todas las empresas (3 empresas) pertenecientes a la clase 2 realizan evaluación de objetivos a largo plazo.

Modalidad / Clase 100 %

Implica que todas las empresas que realizan evaluación de objetivos a largo plazo se encuentran incluidas en esta clase.

Al analizar este segundo grupo o clase se debe tomar en cuenta al igual que en el primer análisis realizado la cantidad de empresas que se encuentran incluidas en el mismo.

El análisis refleja que un 4,35 % de las empresas (3 casos) conforma este grupo, lo que implica que su representatividad en la muestra es reducida aún en mayor medida que en el caso de la clase anterior. Esto se deduce teniendo en cuenta la magnitud de la muestra (69 casos) y la cantidad de grupos sobre los que se trabajó (solamente cuatro).

Aún así existen ciertos aspectos a tener en cuenta:

El primero de ellos es que este grupo se encuentra caracterizado por una sola variable, lo que implicaría que no es un grupo con demasiada información para analizar.

El segundo aspecto ya se dirige de lleno a la variable sujeta a análisis. Dicha variable pertenece a la dimensión estratégica aunque también es importante desde el punto de vista de los sistemas de información ya que para realizar dicha evaluación de los objetivos de largo plazo es necesario que se nutra a los administradores con información referente al desempeño de la empresa de manera que puedan realizar dicha evaluación.

Realizar evaluación de los objetivos a largo plazo en una empresa es una variable que refleja bastante información, dado que para que la empresa realice esta evaluación del cumplimiento de los objetivos a largo plazo, debe tener planteados dichos objetivos. Si la empresa tiene pensados los objetivos a largo plazo y los evalúa en su cumplimiento significa que se debe dar una pauta periódica de análisis de dichos objetivos, habiendo por lo tanto desgajado objetivos a más corto plazo que les permita realizar un seguimiento de aquellos a largo plazo.

Todo esto indica que la empresa tiene medianamente establecido los objetivos que quiere alcanzar en el corto plazo como un paso necesario para alcanzar los de largo plazo, que es sobre los que realiza una evaluación.

Una empresa con estas características refleja que se encuentra bastante organizado su proceso de determinación de objetivos y de evaluación de los mismos.

Si tenemos en cuenta que todas las empresas que realizan evaluación de los objetivos a largo plazo se encuentran en este grupo y que dentro del grupo todas (si bien no son muchas) realizan dicha evaluación se puede concluir que es una característica bastante definitoria del grupo en cuestión y que no es común como pauta de gestión realizar una evaluación del desempeño de la empresa a la luz de los objetivos fijados para el largo plazo.

Clase 3

Cantidad de empresas en la clase	43
Porcentaje de la muestra	62,32 %



Variables características

- Realizan evaluación de los objetivos a corto plazo

Clase / Modalidad 81,63 %

Implica que 40 empresas sobre un total de 49 empresas que realizan evaluación de los objetivos a corto plazo pertenecen a la clase 3.

Modalidad / Clase 93,02 %

Implica que 40 empresas sobre un total de 43 empresas que se encuentran incluidas en esta clase realizan evaluación de los objetivos a corto plazo.

- No consideran que la información contable provea información útil para administrar la empresa

Clase / Modalidad 90,91 %

Implica que 20 empresas sobre un total de 22 empresas que no consideran que la información contable provea información útil para administrar la empresa pertenecen a la clase 3.

Modalidad / Clase 46,51 %

Implica que 20 empresas sobre un total de 43 empresas que se encuentran incluidas en esta clase no consideran que la información contable provea información útil para administrar la empresa.

- Planifican los objetivos de corto plazo

Clase / Modalidad 72,22 %

Implica que 39 empresas sobre un total de 54 empresas que planifican los objetivos a corto plazo pertenecen a la clase 3.

Modalidad / Clase 90,70 %

Implica que 39 empresas sobre un total de 43 empresas que se encuentran incluidas en esta clase planifican los objetivos a corto plazo.

- Poseen objetivos de corto plazo

Clase / Modalidad 68,25 %

Implica que 43 empresas sobre un total de 63 empresas que poseen objetivos a corto plazo pertenecen a la clase 3.

Modalidad / Clase 100 %

Implica que 43 empresas sobre un total de 43 empresas que se encuentran incluidas en esta clase poseen objetivos a corto plazo.

- No realizan presupuesto a tres años

Clase / Modalidad 68,25 %

Implica que 43 empresas sobre un total de 63 empresas que no realizan presupuesto a tres años pertenecen a la clase 3.

Modalidad / Clase 100 %

Implica que 43 empresas sobre un total de 43 empresas que se encuentran incluidas en esta clase no realizan presupuesto a tres años.

- Los empleados conocen los objetivos de corto plazo

Clase / Modalidad 76,92 %

proporciona información útil para administrar la empresa (estas dos últimas en modalidad negativa, es decir que no se realizan).

Es importante destacar que el corto plazo en estas empresas se encuentra totalmente analizado. Los empresarios han fijado los objetivos que quieren alcanzar en el corto plazo, han planificado dichos objetivos, realizan evaluaciones acerca del cumplimiento de estos objetivos y por último los empleados conocen qué se espera de ellos y cómo sus actividades contribuyen al logro de estos objetivos a corto plazo.

Este gran grupo de empresas pertenecientes a la clase tres de la muestra poseería las condiciones necesarias para que se implementen sistemas de información que analicen el desempeño de la empresa en el corto plazo. Saben a dónde quieren llegar en el corto plazo y han planificado cómo llegar, a la vez que el personal de toda la empresa conoce adónde se dirige ésta.

Pero no es posible desvincular el largo del corto plazo en la empresa. Si la empresa no contempla el largo plazo en la gestión estratégica de la misma de nada sirve implementar sistemas de información de gestión estratégica. En la primer parte de esta investigación se mencionó las implicancias y la necesidad de que se contemple el largo plazo en el horizonte de tiempo de la empresa. Si no se cumple con esta condición no es posible proveer información como la que trata esta investigación para realizar ningún tipo de gestión estratégica en la firma.

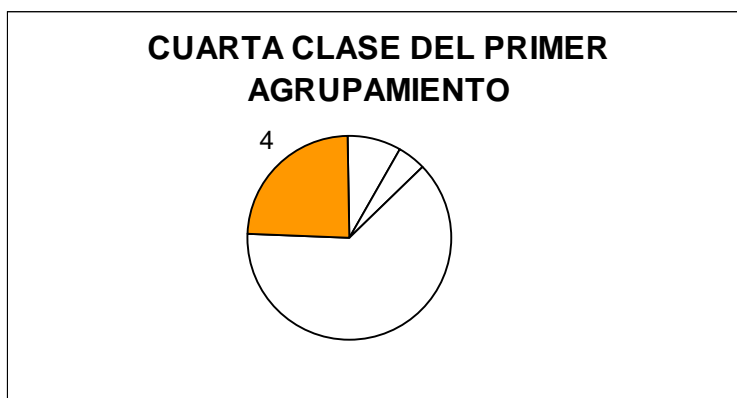
Las dos últimas variables son bastante interesantes también. El hecho de que estas empresas no realicen presupuesto a tres años da una pauta de que no poseen una herramienta como el presupuesto que les permita vincular el corto con el largo plazo, a la vez que no reflejan en forma numérica lo planificado a largo plazo.

En lo que hace a considerar que la información contable no provee información útil para administrar la empresa es un tema para tener en cuenta también debido a que demuestra que los empresarios de esta clase no sólo no se encuentran satisfechos con la información contable sino que directamente no la consideran útil para administrar la empresa. Sobre un total de 22 empresas que no consideran a la información contable útil 20 de esas empresas se encuentran en este grupo

(90,91%). Si bien sobre el total del grupo estas empresas no son mayoría (representan el 46,51 % del total de las empresas en la clase) es una característica que se considera estadísticamente representativa del grupo. Este hecho de que sea considerada representativa sirve para encender luces de alarma dado que esta postura negativa hacia la información contable puede llegar a dificultar la implementación de cualquier tipo de sistemas de información de contabilidad gerencial.

Clase 4

Cantidad de empresas en la clase	17
Porcentaje de la muestra	24,64 %



Variables características

- No realizan evaluación de los objetivos a corto plazo

Clase / Modalidad 85 %

Implica que 17 empresas sobre un total de 20 empresas que no realizan evaluación de los objetivos a corto plazo pertenecen a la clase 4.

Modalidad / Clase 100 %

Implica que 17 empresas sobre un total de 17 empresas que se encuentran incluidas en esta clase no realizan evaluación de los objetivos a corto plazo.

- Los empleados no conocen los objetivos de la empresa a corto plazo

Clase / Modalidad 56,67 %

Implica que 17 empresas sobre un total de 30 empresas en las que los empleados no conocen los objetivos a corto plazo pertenecen a la clase 4.

Modalidad / Clase 100 %

Implica que en 17 empresas sobre un total de 17 empresas que se encuentran incluidas en esta clase los empleados no conocen los objetivos a corto plazo.

- No planificaron los objetivos de corto plazo

Clase / Modalidad 73,33 %

Implica que 11 empresas sobre un total de 15 empresas que no planifican los objetivos a corto plazo pertenecen a la clase 4.

Modalidad / Clase 64,71 %

Implica que 11 empresas sobre un total de 17 empresas que se encuentran incluidas en esta clase no planifican los objetivos a corto plazo.

- No poseen objetivos de corto plazo

Clase / Modalidad 100 %

Implica que 6 empresas sobre un total de 6 empresas que no poseen objetivos a corto plazo pertenecen a la clase 4.

Modalidad / Clase 35,29 %

Implica que 6 empresas sobre un total de 17 empresas que se encuentran incluidas en esta clase no poseen objetivos a corto plazo.

- No capacitan a los empleados

Clase / Modalidad 52,17 %

Implica que 12 empresas sobre un total de 23 empresas que no capacitan a sus empleados pertenecen a la clase 4.

Modalidad / Clase 70,59 %

Implica que 12 empresas sobre un total de 17 empresas que se encuentran incluidas en esta clase no capacitan a sus empleados.

- No poseen objetivos de largo plazo

Clase / Modalidad 41,67 %

Implica que 15 empresas sobre un total de 36 empresas que no poseen objetivos a largo plazo pertenecen a la clase 4.

Modalidad / Clase 88,24 %

Implica que 15 empresas sobre un total de 17 empresas que se encuentran incluidas en esta clase no poseen objetivos a largo plazo.

- No realizan flujo de fondos mensual

Clase / Modalidad 66,67 %

Implica que 8 empresas sobre un total de 12 empresas que no realizan flujo de fondos mensual pertenecen a la clase 4.

Modalidad / Clase 47,06 %

Implica que 8 empresas sobre un total de 17 empresas que se encuentran incluidas en esta clase no realizan flujo de fondos mensual.

- No realizan flujo de fondos anual

Clase / Modalidad 33,33 %

Implica que 16 empresas sobre un total de 48 empresas que no realizan flujo de fondos anual pertenecen a la clase 4.

Modalidad / Clase 94,12 %

Implica que 16 empresas sobre un total de 17 empresas que se encuentran incluidas en esta clase no realizan flujo de fondos anual.

Al tomar este último grupo del Cluster bajo análisis llama la atención la cantidad de empresas en el mismo. Si bien no posee tantas como el sector 3 que se analizó con anterioridad es, después de ese grupo, el que posee mayor peso relativo dentro de la muestra. Esto es debido a que posee el 24,64 % de la muestra, lo que significa que se encuentran comprendidas en este grupo 17 empresas del total de las analizadas.

Las características representativas de esta clase son todas de modalidad negativa, es decir que las empresas aquí incluidas se caracterizan por la no realización de las variables en cuestión.

Entre estas variables se encuentran algunas que pertenecen a la dimensión estratégica y otras que pertenecen a la dimensión sistemas de información.

Dentro de las variables estratégicas este grupo se caracteriza por no poseer objetivos ni de corto ni de largo plazo, no planificar los objetivos de corto plazo, no realizar una evaluación del cumplimiento de los objetivos de corto plazo, no capacitan a los empleados y por último que los empleados no conozcan los objetivos de corto plazo.

Dentro de las variables de sistemas de información el grupo se caracteriza por la presencia de dos de estas variables en su modalidad negativa. Estas variables son que las empresas no realizan flujo de fondos, ni mensual ni anual.

El hecho de que estas empresas no posean objetivos de corto ni de largo plazo es desde la óptica del proveedor de información para la toma de decisiones y para el análisis del desempeño de la empresa clave, dado que al no poseer objetivos no se puede informar a los tomadores de decisión acerca de cómo se está trabajando para alcanzar algo que no se posee (los objetivos).

Al no poseer objetivos de corto plazo es lógico que no se realice una planificación de los mismos y que no se evalúe la gestión para el logro de dichos objetivos. Así también es lógico que los empleados no los conozcan debido a que no existen.

El no capacitar a los empleados muestra una característica bastante interesante de la empresa y es que la misma no está abierta a los cambios. Esto se concluye por el hecho de que ante nuevas técnicas, ante cambios en el entorno y ante cualquier situación que modifique el status quo de la empresa la misma no responde incrementando y adaptando los conocimientos de su personal a dichos cambios.

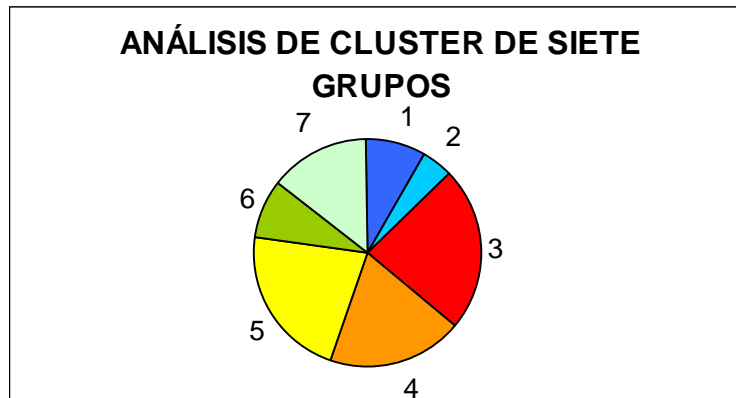
En lo que hace a la dimensión de los sistemas de información, las dos variables que caracterizan al grupo son bastante importantes dado que las empresas que pertenecen a este grupo no realizan flujos de fondos, ni mensual ni anual. Esto muestra que el manejo de los ingresos y egresos financieros de la empresa, tanto

en un horizonte mensual como en un horizonte anual no se realiza en una forma metódica como sería utilizando estas herramientas. Se podría creer que se realiza con algún otro tipo de técnica o utilizando otras herramientas. Pero esto sería meras suposiciones y más aún si estas empresas no tienen pensados ni siquiera los objetivos.

Ante el grupo en cuestión es bastante preocupante las variables mediante las cuales se encuentra caracterizado. Esta observación no es ya desde un punto de vista de la posibilidad de que estas empresas trabajen con sistemas de información estratégicos sino desde el punto de vista de la supervivencia misma de las empresas. Sería interesante realizar un seguimiento anual de las empresas pertenecientes a este grupo para conocer su desempeño aunque esta actividad escapa a los alcances de la presente investigación.

Análisis de Cluster Formando siete grupos

En este estudio se conformaron siete grupos partiendo de las 16 variables mencionadas anteriormente.



En este análisis, como se explicó anteriormente, se trata de encontrar variables y situaciones que sean dignas de atención y que, debido a la poca cantidad de grupos que conformaban el Cluster anterior, no se hayan manifestado con anterioridad.

Al procesar la información y obtener las siete clase en cuestión se dieron distintas características en cada uno de los grupos.

Clase 1

Cantidad de empresas en la clase	6
Porcentaje de la muestra	8,70 %



Variables características

- Realizan presupuesto a tres años

Clase / Modalidad 100 %

Lo que implica que todas las empresas (6 empresas) pertenecientes a la clase 1 realizan presupuesto a tres años.

Modalidad / Clase 100 %

Implica que todas las empresas que realizan presupuesto a tres años se encuentran incluidas en esta clase 1.

- Realizan Flujo de fondos anual

Clase / Modalidad 23,81 %

Implica que 5 empresas sobre un total de 21 empresas que realizan flujo de fondos anual pertenecen a la clase 1.

Modalidad / Clase 83,33 %

Implica que 5 empresas sobre un total de 6 empresas que se encuentran incluidas en esta clase realizan flujo de fondos anual.

El análisis de esta clase es similar al de la clase 1 del Cluster anterior.

Esta situación se presenta debido a que posee la misma cantidad de empresas, las variables consideradas son las mismas y los porcentajes de presentación de las modalidades de las variables también poseen los mismos valores que en el

primer grupo del Cluster anterior. Es importante destacar que esta homogeneidad se mantiene con dos variables, lo que implica que realmente esta clase se caracteriza por las mismas.

Así y todo se puede agregar que es importante la homogeneidad del grupo en cuestión, dado que a pesar del incremento en la cantidad de grupos que se analizan (se pasó del análisis de cuatro a siete grupos) esta clase se ha mantenido sin modificaciones.

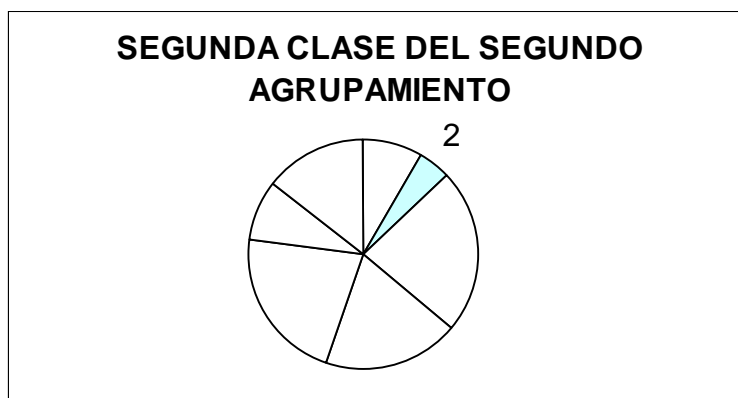
Otro tema importante a tener en cuenta es que el peso relativo del grupo dentro de todo el análisis se ha modificado de manera tal que en este nuevo análisis ha adquirido mayor peso relativo.

Esto se manifiesta en el hecho de que en el análisis anterior la clase con mayor cantidad de elementos era el número tres con el 62,32 % de la muestra y una cantidad absoluta de 43 empresas contra un 8,70 % de esta clase número uno con 6 empresas.

Bajo este nuevo análisis el grupo con mayor cantidad de elementos es el número tres con el 23,19 % de la muestra y una cantidad absoluta de 16 empresas contra el mismo 8,70 % de esta clase conformado por las mismas 6 empresas.

Clase 2

Cantidad de empresas en la clase	3
Porcentaje de la muestra	4,35 %



Variables características

- Realizan evaluación de los objetivos a largo plazo

Clase / Modalidad 100 %

Implica que todas las empresas (3 empresas) pertenecientes a la clase 2 realizan evaluación de objetivos a largo plazo.

Modalidad / Clase 100 %

Implica que todas las empresas que realizan evaluación de objetivos a largo plazo se encuentran incluidas en esta clase.

El análisis de esta clase es similar al de la clase 2 del Cluster anterior, situación que se repite del caso de la clase 1.

Esta situación se presenta debido a que posee la misma cantidad de empresas, la variable considerada es la misma y los porcentajes de presentación de las modalidades de la variable también poseen los mismos valores que en la segunda clase del Cluster anterior.

Así y todo en este caso también se puede agregar que es importante la homogeneidad del grupo en cuestión dado que a pesar del incremento en la cantidad de grupos que se analizan (se pasó de cuatro a siete grupos) esta clase se ha mantenido sin modificaciones.

Otro tema importante a tener en cuenta es que el peso relativo del grupo dentro de todo el análisis se ha modificado de manera tal que en este nuevo análisis ha adquirido mayor peso relativo. Si bien al tener solamente tres empresas sigue siendo el grupo con menos elementos, ya no es tan grande la diferencia con los demás grupos.

Esto se manifiesta en el hecho de que en el análisis anterior el grupo con mayor cantidad de elementos era el número tres con el 62,32 % de la muestra y una cantidad absoluta de 43 empresas contra un 4,35 % de esta clase número dos con 3 empresas.

Bajo este nuevo análisis la clase con mayor cantidad de elementos es la número tres con el 23,19 % de la muestra y una cantidad absoluta de 16 empresas contra el mismo 4,35 % de este grupo conformado por las mismas 3 empresas.

Un último punto a destacar es que la homogeneidad del grupo es bastante fuerte dado que el mismo no se ha disuelto en los nuevos grupos que se conformaron en este análisis.

Clase 3

Cantidad de empresas en la clase	16
Porcentaje de la muestra	23,19 %



Variables características

- Poseen objetivos de largo plazo

Clase / Modalidad 45,45 %

Implica que 15 empresas sobre un total de 33 empresas que poseen objetivos a largo plazo pertenecen a la clase 3.

Modalidad / Clase 93,75 %

Implica que 15 empresas sobre un total de 16 empresas que se encuentran incluidas en esta clase poseen objetivos a largo plazo.

- Los empleados conocen los objetivos de la empresa a corto plazo

Clase / Modalidad 38,46 %

Implica que en 15 empresas sobre un total de 39 empresas en las que los empleados conocen los objetivos a corto plazo pertenecen a la clase 3.

Modalidad / Clase 93,75 %

Implica que en 15 empresas sobre un total de 16 empresas que se encuentran incluidas en esta clase los empleados conocen los objetivos a corto plazo.

- Capacitan a los empleados

Clase / Modalidad 34,78 %

Implica que 16 empresas sobre un total de 46 empresas que capacitan a sus empleados pertenecen a la clase 3.

Modalidad / Clase 100 %

Implica que 16 empresas sobre un total de 16 empresas que se encuentran incluidas en esta clase capacitan a sus empleados.

- Realizan evaluación de los objetivos a corto plazo

Clase / Modalidad 32,65 %

Implica que 16 empresas sobre un total de 49 empresas que realizan evaluación de los objetivos a corto plazo pertenecen a la clase 3.

Modalidad / Clase 100 %

Implica que 16 empresas sobre un total de 16 empresas que se encuentran incluidas en esta clase realizan evaluación de los objetivos a corto plazo.

- Planifican los objetivos de largo plazo

Clase / Modalidad 53,85 %

Implica que 7 empresas sobre un total de 13 empresas que planifican los objetivos a largo plazo pertenecen a la clase 3.

Modalidad / Clase 43,75 %

Implica que 7 empresas sobre un total de 16 empresas que se encuentran incluidas en esta clase planifican los objetivos a largo plazo.

Al realizar el análisis de este grupo lo primero que se observa es la cantidad de empresas que posee, con 16 empresas, que representan el 23,19 % de la muestra, es la clase con mayor cantidad de empresas del Cluster.

Posee cinco variables que caracterizan a la clase, siendo estas variables todas de la dimensión estratégica.

Dentro de estas variables se encuentra que las empresas de esta clase poseen objetivos de largo plazo y planifican dichos objetivos.

Por otro lado realizan una evaluación del cumplimiento de los objetivos de corto plazo, lo que daría a entender que también poseen objetivos de corto plazo y que han planificado cómo lograrlos.

También se caracterizan porque los empleados conocen los objetivos de corto plazo y también porque los mismos reciben capacitación.

Es importante de notar la existencia y planificación de objetivos de largo plazo dado que esto da la pauta de que este grupo de empresas tiene bastante definido a dónde quieren llegar a largo plazo y cómo van a hacer para lograr llegar ahí.

Además realizan una evaluación del desempeño real de la empresa a la luz de los objetivos de corto plazo de manera tal de determinar posibles desviaciones y actuar en consecuencia.

En lo que hace a que los empleados conozcan los objetivos de corto plazo da a entender, al igual que la variable evaluación de objetivos de corto plazo, que la empresa tiene definidos dichos objetivos y que a la vez los ha comunicado a su personal de manera tal que el mismo realice sus actividades a la luz de dichos objetivos de corto plazo. La cantidad de empresas cuyos empleados conocen los objetivos de corto plazo en este grupo son 15 sobre 16 casos, lo que da un porcentaje de presencia de esta variable en la clase de un 93,75 %.

Las dos variables de corto plazo que caracterizan a esta clase reflejan que las empresas del mismo deberían tener también definidos, como se dijo anteriormente, los objetivos de corto plazo.

Por último es interesante destacar que estas empresas capacitan a sus empleados, con los efectos positivos que esto implica para la incorporación de nuevas herramientas de gestión de la información.

Clase 4

Cantidad de empresas en la clase	13
Porcentaje de la muestra	18,84 %



Variables características

- Consideran que la información contable provee información útil para administrar la empresa

Clase / Modalidad 27,66 %

Implica que 13 empresas sobre un total de 47 empresas que consideran que la información contable provee información útil para administrar la empresa pertenecen a la clase 4.

Modalidad / Clase 100 %

Implica que 13 empresas sobre un total de 13 empresas que se encuentran incluidas en esta clase consideran que la información contable provee información útil para administrar la empresa.

La presencia de esta clase muestra la aparición del mismo como un nuevo grupo en el análisis que estamos realizando.

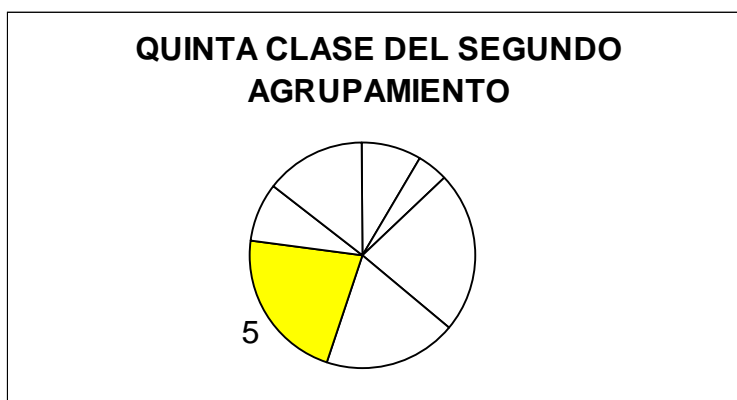
En este caso la clase cuenta con 13 empresas sobre un total de 69 lo que da un porcentaje de presencia del mismo en el cluster de un 18,84 % siendo una proporción importante de la muestra dentro del análisis.

Posee una sola variable que lo caracteriza y que pertenece a la dimensión sistemas de información. Dicha variable es el considerar a la información contable como información útil para la administración de la empresa.

La presencia de esta variable en la clase se da en un 100 % lo que indica que las trece empresas pertenecientes a este grupo consideran a la información contable como información útil para la toma de decisiones.

Clase 5

Cantidad de empresas en la clase	15
Porcentaje de la muestra	21,74 %



Variables características

- No consideran que la información contable provea información útil para administrar la empresa.

Clase / Modalidad 54,55 %

Implica que 12 empresas sobre un total de 22 empresas que consideran que la información contable no provee información útil para administrar la empresa pertenecen a la clase 5.

Modalidad / Clase 80 %

Implica que 12 empresas sobre un total de 15 empresas que se encuentran incluidas en esta clase consideran que la información contable no provee información útil para administrar la empresa.

- No realizan flujo de fondos anual

Clase / Modalidad 31,25 %

Implica que 15 empresas sobre un total de 48 empresas que no realizan flujo de fondos anual pertenecen a la clase 5.

Modalidad / Clase 100 %

Implica que 15 empresas sobre un total de 15 empresas que se encuentran incluidas en esta clase no realizan flujo de fondos anual.

- No capacitan a los empleados

Clase / Modalidad 43,48 %

Implica que 10 empresas sobre un total de 23 empresas que no capacitan a sus empleados pertenecen a la clase 4.

Modalidad / Clase 66,67 %

Implica que 10 empresas sobre un total de 15 empresas que se encuentran incluidas en esta clase no capacitan a sus empleados.

- Los empleados no conocen los objetivos de la empresa a corto plazo

Clase / Modalidad 36,67 %

Implica que 11 empresas sobre un total de 30 empresas en las que los empleados no conocen los objetivos a corto plazo pertenecen a la clase 5.

Modalidad / Clase 73,33 %

Implica que en 11 empresas sobre un total de 15 empresas que se encuentran incluidas en esta clase los empleados no conocen los objetivos a corto plazo.

Esta quinta clase sujeta a análisis posee 15 empresas, lo que da un porcentaje de presencia en la muestra de un 21,74 %. Con este porcentaje se convierte en la segunda clase en cuanto a la cantidad de empresas que poseen.

Este grupo se encuentra caracterizado por cuatro variables que pertenecen a la dimensión estratégica y a la dimensión sistemas de información.

Dentro de las variables que pertenecen a la dimensión estratégica se encuentra que no capacitan a los empleados y que los empleados no conocen los objetivos de la empresa para el corto plazo. Como se puede observar ambas variables son de modalidad negativa.

Dentro de las variables que pertenecen a la dimensión sistemas de información no realizan flujo de fondos anual y consideran que la información contable no provee información útil para administrar la empresa.

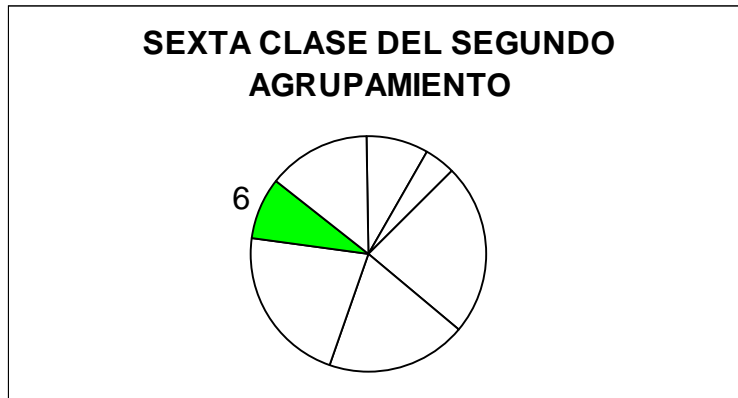
Estas cuatro variables que caracterizan a la clase son importantes dado que saber que no se capacita a los empleados ya muestra la poca predisposición de la empresa a preparar a su personal para la competencia en un entorno cambiante. El hecho de que los empleados no conozcan los objetivos de corto plazo es para tener en cuenta dado que significa que el personal de la empresa no sabe a dónde quiere llegar la misma en el corto plazo.

En lo que hace a las variables de sistemas de información presentes, el no realizar flujo de fondos anual demuestra que no se maneja una herramienta de movimientos de fondos que le permite proyectar su posición a lo largo del ejercicio.

Por último al no considerar la información contable útil para la administración nos da la pauta de que puede ser difícil incorporar herramientas contables y que se las utilice en la gestión de la empresa.

Clase 6

Cantidad de empresas en la clase	6
Porcentaje de la muestra	8,70 %



Variables características

- No realizan flujo de fondos mensual

Clase / Modalidad 50 %

Implica que 6 empresas sobre un total de 12 empresas que no realizan flujo de fondos mensual pertenecen a la clase 6.

Modalidad / Clase 100 %

Implica que 6 empresas sobre un total de 6 empresas que se encuentran incluidas en esta clase no realizan flujo de fondos mensual.

- No realizan evaluación de los objetivos a corto plazo

Clase / Modalidad 30 %

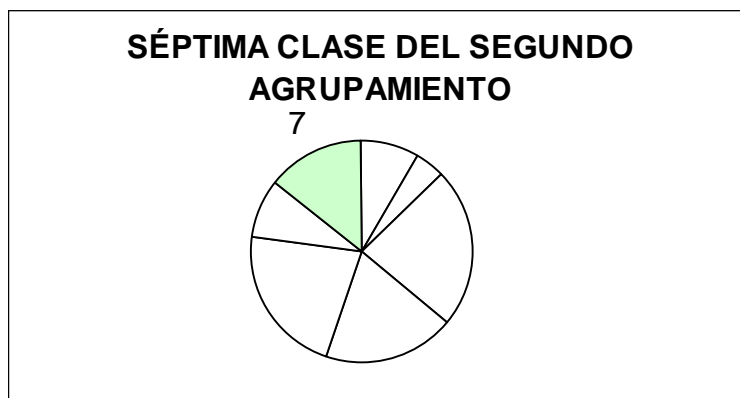
Implica que 6 empresas sobre un total de 20 empresas que no realizan evaluación de los objetivos a corto plazo pertenecen a la clase 6.

Modalidad / Clase 100 %

Implica que 6 empresas sobre un total de 6 empresas que se encuentran incluidas en esta clase no realizan evaluación de los objetivos a corto plazo.

Clase 7

Cantidad de empresas en la clase	10
Porcentaje de la muestra	14,49 %



Variables características

- No planifican los objetivos de corto plazo

Clase / Modalidad 66,67 %

Implica que 10 empresas sobre un total de 15 empresas que no planifican los objetivos a corto plazo pertenecen a la clase 7.

Modalidad / Clase 100 %

Implica que 10 empresas sobre un total de 10 empresas que se encuentran incluidas en esta clase no planifican los objetivos a corto plazo.

- No realizan evaluación de los objetivos a corto plazo

Clase / Modalidad 50 %

Implica que 10 empresas sobre un total de 20 empresas que no realizan evaluación de los objetivos a corto plazo pertenecen a la clase 7.

Modalidad / Clase 100 %

Implica que 10 empresas sobre un total de 10 empresas que se encuentran incluidas en esta clase no realizan evaluación de los objetivos a corto plazo.

- No poseen objetivos de corto plazo

Clase / Modalidad 100 %

Implica que 6 empresas sobre un total de 6 empresas que no poseen objetivos a corto plazo pertenecen a la clase 7.

Modalidad / Clase 60 %

Implica que 6 empresas sobre un total de 10 empresas que se encuentran incluidas en esta clase no poseen objetivos a corto plazo.

- Los empleados no conocen los objetivos de la empresa a corto plazo

Clase / Modalidad 33,33 %

Implica que 10 empresas sobre un total de 30 empresas en las que los empleados no conocen los objetivos a corto plazo pertenecen la clase 7.

Modalidad / Clase 100 %

Implica que en 10 empresas sobre un total de 10 empresas que se encuentran incluidas en esta clase los empleados no conocen los objetivos a corto plazo.

- No poseen objetivos de largo plazo

Clase / Modalidad 27,78 %

Implica que 10 empresas sobre un total de 36 empresas que no poseen objetivos a largo plazo pertenecen a la clase 7.

Modalidad / Clase 100 %

Implica que 10 empresas sobre un total de 10 empresas que se encuentran incluidas en esta clase no poseen objetivos a largo plazo.

Este último grupo presenta una proporción bastante importante dentro del análisis de cluster. Esto se debe a la presencia de 10 empresas dentro de la clase lo que hace que el porcentaje de la muestra que le corresponde sea de un 14,49 %.

Posee cinco variables que lo caracterizan, perteneciendo dichas variables a la dimensión estratégica. Dentro de esta dimensión, y perteneciendo a este grupo se encuentran variables claves como que no poseen objetivos ni de corto ni de largo

plazo, no se planificaron los objetivos de corto plazo, no realizan evaluación de dichos objetivos y por último, los empleados no conocen los objetivos de corto plazo.

La presencia de estas variables (en su modalidad negativa) es bastante significativa y caracteriza al grupo de una forma bastante clara.

El hecho de que la empresa no tenga definidos sus objetivos tanto de corto como de largo plazo es bastante fuerte como variables caracterizadoras de la clase en cuestión. Esto implica a grandes rasgos que la empresa no tiene definidos sus objetivos, el lugar o la posición en la que quiere estar en un horizonte de tiempo determinado.

Siguiendo esta misma línea el hecho de que no se hayan planificado los objetivos de corto plazo, no se realice una evaluación del desempeño real de la empresa a la luz de esos objetivos y que los empleados no conozcan los mismos es sumamente lógico dado que al no tenerlos definidos (como se dijo en el párrafo anterior) no se puede realizar ninguna de estas actividades.

COMPARACIONES ENTRE LOS ANALISIS DE CLUSTER

Luego de haber realizado los dos análisis de Cluster, de haber obtenido los resultados correspondientes y de haber explicado dichos resultados llega el momento en el cual es necesario compararlos para determinar las diferencias entre ambos que permitan ampliar la información con la que se cuenta y contemplar a la muestra desde la óptica de un análisis con pocos grupos y de un análisis con una mayor cantidad de los mismos.

Para entender las diferencias entre ellos es que se va a tomar como único parámetro el análisis de ésta información desde el punto de vista de la contabilidad gerencial. Es decir que se van a analizar las diferencias entre los distintos grupos de empresas homogéneas en lo que hace a la presencia y necesidad de variables importantes desde la contabilidad gerencial.

Tomando el primer cluster la agrupación se ha realizado en cuatro clases, de las cuales:

El primer grupo posee 6 empresas y dos variables que lo caracterizan.

El segundo grupo posee 3 empresas y una variable que lo caracteriza.

El tercer grupo posee 43 empresas y seis variables que lo caracterizan.

El cuarto grupo posee 17 empresas y ocho variables que lo caracterizan.

Tomando el segundo cluster la agrupación se ha realizado en siete clases, de las cuales:

El primer grupo posee 6 empresas y dos variables que lo caracterizan.

El segundo grupo posee 3 empresas y una variable que lo caracteriza.

El tercer grupo posee 16 empresas y cinco variables que lo caracterizan.

El cuarto grupo posee 13 empresas y una variable que lo caracteriza.

El quinto grupo posee 15 empresas y cuatro variables que lo caracterizan.

El sexto grupo posee 6 empresas y tres variables que lo caracterizan.

El séptimo grupo posee 10 empresas y cinco variables que lo caracterizan.

Tanto en el primer como en el segundo cluster el primer y el segundo grupo se repiten, lo que implica que las dos últimas clases del primer cluster son las que se han subdividido para pasar de dos a cinco grupos.

Entre las clases del segundo cluster se encuentra la clase cuatro que posee una sola variable que es la consideración de la información contable como útil para administrar la empresa. Esta variable es nueva dentro de lo que era el primer cluster.

Otra diferencia a tener en cuenta al comparar los cluster es que en el primer caso la clase tres posee variables de las dimensiones estratégicas y de sistemas de información a la vez que presenta variables en modalidades negativas y en modalidades positivas mientras que la clase cuatro del mismo cluster presenta solamente variables negativas, perteneciendo también a las dimensiones estratégica y de sistemas de información.

En el segundo cluster se han formado distintas clases de las cuales la clase tres y la clase cuatro poseen solamente variables de modalidad positiva, teniendo la clase tres solamente variables de la dimensión estratégica mientras que la clase cuatro solamente posee una variable de sistemas de información.

En lo que hace a las clases cinco, seis y siete del segundo cluster solamente presentan variables en la modalidad negativa, teniendo las clases cinco y seis variables de las dimensiones estratégicas y de sistemas de información, en tanto la clase número siete posee solamente variables estratégicas.

Volviendo al análisis del primer cluster se encuentra que la clase cuatro posee dos variables que son sumamente representativas de la existencia o no de una estrategia en la empresa, estas variables manifiestan la no existencia de objetivos, tanto de largo como de corto plazo.

En el caso de los objetivos de largo plazo, el 88,24 % de las empresas de la clase no poseen, mientras que en lo referente a los objetivos de corto plazo todas las empresas que no poseen estos objetivos se encuentran en esta cuarta clase.

Además, el hecho de que no existe ni planificación ni evaluación de dichos objetivos, si bien es una consecuencia lógica debido a la inexistencia de objetivos

de corto plazo, el que la empresa asuma que no se realizan estas actividades brinda información bastante significativa.

Al analizar que los empleados no conocen los objetivos de la empresa a corto plazo y que tampoco son capacitados nos da una pauta acerca de la comunicación existente en la empresa y de la valoración del personal como inversión competitiva en el accionar de la empresa.

Desde un punto de vista de los sistemas de información, caracterizar a esta cuarta clase por la no realización de flujo de fondos tanto a muy corto plazo (mensual) como a corto plazo (anual) da una pauta de que el manejo financiero de la empresa no se lleva en forma metódica, ya que el flujo de fondos no es otra cosa que una planilla proyectada de los ingresos y egresos financieros de la empresa.

Al analizar esta clase se llega a la conclusión que la información que caracteriza a estas empresas (clase cuatro del primer cluster) es sumamente representativa para nuestra investigación.

Al tomar la clase tres del primer cluster se observa que el agrupar a 43 empresas en el mismo con una caracterización basada en seis variables es digno de análisis.

El hecho de que estas empresas posean objetivos de corto plazo, los hayan planificado, y evalúen su cumplimiento, además de que los empleados estén informados de cuáles son dichos objetivos, es sumamente importante.

Al analizar las variables de los sistemas de información surge que estas empresas no realizan presupuesto a tres años y que no consideran a la información contable útil para administrar la empresa. Es importante tener en cuenta que para estas empresas la información contable no es útil, mientras que, el hecho de que no realicen presupuesto a tres años implica que no existe una vinculación presupuestaria entre el corto y el largo plazo.

Analizando las clases cuatro, cinco, seis y siete del segundo cluster las mismas proveen abundante información, pero desagregada en mayor cantidad de clases.

La clase cuatro de este cluster posee una sola variable que la caracteriza, y si bien es sumamente importante, al estar sola no permite que se comprenda con un poco más de detalle las características de las empresas en ese sector. Si además se

tiene en cuenta que son trece empresas (18,84 % de la muestra) las que tienen que ser analizadas con esta única variable sería mejor disponer de mayor información.

La clase cinco de dicho cluster, segunda en tamaño con 15 empresas (21,74 % de la muestra), posee cuatro variables que la caracterizan. Estas variables, si bien importantes, no permiten que se forme un concepto global válido desde el punto de la contabilidad gerencial, al igual que en el caso de la clase seis del mismo cluster.

Siguiendo con el mismo cluster, al analizar la clase siete, se presenta un grupo sumamente interesante desde la óptica contable gerencial. Este grupo posee 10 empresas, las cuales representan un 14,49 % de la muestra. Esta clase se caracteriza por cinco variables muy interesantes, pero no llega a cubrir el déficit en la representatividad de la información que produjeron los sectores cuatro, cinco y seis de este segundo análisis de cluster.

Si bien los dos análisis presentan información valiosa, es importante conocer un poco más de las características de cada uno de los grupos en cuestión pertenecientes tanto al primer como al segundo Cluster.

Se concluye que los dos cluster presentan información sumamente importante para nuestro trabajo, dado que caracterizan a las empresas pertenecientes a la muestra de acuerdo a los patrones de homogeneidad.

Si se tiene en cuenta que esta muestra es representativa de la población de empresas bajo análisis descripta con anterioridad, se comprende la importancia de caracterizar a dichas empresas (de la muestra) de manera tal que permitan sacar conclusiones sobre la posibilidad de utilizar a la contabilidad gerencial en las mismas.

INVESTIGACION DE CASOS

En este capítulo de la investigación se procederá a analizar empresas que son representativas de los grupos sobre los que se trabajó previamente.

Habiendo realizado dos análisis de la muestra, el primero agrupando a las empresas en cuatro clases, y el segundo agrupando a las empresas en siete clases, ahora se va a realizar una investigación centrada en las empresas que son más representativas de los grupos en cuestión.

Se tomará la empresa más representativa de cada uno de los grupos bajo análisis, tanto del primer como del segundo agrupamiento y se trabajará sobre ellas para profundizar el conocimiento que se posee de las mismas.

Siguiendo con el análisis de Cluster es que se obtiene las empresas que se encuentran a menor distancia del centro de cada uno de los grupos analizados tomada esta distancia en base al valor de las variables que caracterizan a las empresas lo que permite, utilizando este método, obtener la empresa que es más representativa de cada grupo bajo análisis.

Durante el presente trabajo se utilizaron dos Cluster, uno que agrupa a la muestra en cuatro clases y otro que la agrupa en siete clases. Es posible entonces, obtener de cada uno de estos grupos, una empresa que lo represente.

Esta función en el análisis de Cluster da como resultado once empresas, de las cuales cuatro pertenecen al primer agrupamiento y siete al segundo agrupamiento (de acuerdo a la cantidad de grupos de cada uno). Utilizando el número de clase con el cual se trabajó sobre las empresas, en lugar del nombre de las mismas, es que se llamarán a las empresas de esta investigación de casos de acuerdo al grupo al que pertenece la misma.

Cluster N° 1

En este cluster se agruparon a las empresas en cuatro clases.

Primera Clase

Este grupo está integrado por seis empresas que representan el 8,70 % de la muestra y ha sido caracterizado por dos variables como se describió en su momento.

Las variables que lo caracterizan son:

Presentan presupuesto a tres años

Realizan flujo de fondos anual

La empresa que representa a este primer grupo del cluster es una empresa perteneciente al sector industrial, su actividad principal es la construcción de aparatos y maquinarias industriales eléctricas.

Cuenta con 80 empleados, por lo que se la puede clasificar en el grupo tres (más de 51 empleados).

La asignación de esos empleados es:

25 % de los mismos en Administración y ventas

75 % de los mismos en Producción

Analizando las variables que contemplan la dimensión estratégica en esta empresa se concluye que:

La empresa tiene pensados los objetivos para este año y tiene pensados los objetivos para los próximos cinco años. Lo que implica que la empresa sabe adónde quiere llegar en el largo plazo como en el corto plazo también.

En lo referente a planificación de estos objetivos, la empresa a planificado los objetivos de corto plazo pero no ha realizado dicha planificación para el logro de los objetivos de largo plazo.

En lo que hace a la evaluación del cumplimiento de esos objetivos, es decir cotejar lo planificado con el desempeño de la empresa en el tiempo, sí se evalúa el cumplimiento de los objetivos a corto plazo en forma periódica todos los meses. Mes a mes se analiza la gestión de la empresa a la luz de los objetivos de corto plazo y de la planificación realizada para el logro de dichos objetivos.

Los objetivos de largo plazo no son evaluados durante el año.

La empresa realiza capacitación de su personal y esta capacitación responde a sus objetivos para el largo plazo. Están capacitando los empleados para el logro de los objetivos de largo plazo.

En lo que hace a la comunicación de los objetivos al resto del personal en la empresa, la misma comunica sus objetivos tanto de largo como de corto plazo a los empleados, de manera que éstos conozcan hacia dónde se dirige y cómo las actividades que ellos realizan van a contribuir al logro de dichos objetivos.

Analizando las variables que contemplan la dimensión de sistemas de información en esta empresa se concluye que:

Ésta realiza un presupuesto anual que contempla sus actividades y las proyecciones para el corto plazo. También realiza un presupuesto a tres años que vincula el corto con el largo plazo, a la vez que obliga a los empresarios a realizar proyecciones y determinar escenarios futuros para la empresa. Es necesario destacar que ésta es una de las variables que caracterizan a la clase uno del cluster.

En cuanto a los ingresos y egresos financieros, la empresa realiza un flujo de fondos semanal que le permite determinar su posición financiera como así también las posibles necesidades de efectivos. También realiza un flujo de fondos anual que contempla los ingresos y egresos proyectados para todo el ejercicio (variable característica de la clase).

La parte contable de la empresa es manejada por personal interno con asesoramiento externo, y se considera que la información contable provee información útil para la toma de decisiones.

Los principales indicadores que se utilizan para administrar la empresa son:

- Volumen de Ventas
- Facturación
- Nivel de Producción
- Índice del defectuoso
- Productividad

Al analizar estos indicadores se deduce que los mismos pertenecen a dos áreas de la empresa que son;

Area financiera

Dentro de esta área se encuentran los indicadores de volumen de ventas y de facturación. En el caso del volumen de ventas, se lo toma al mismo como generador de ingresos más que como un indicador de gestión de la perspectiva de comercialización y clientes. Si bien también provee información a esa perspectiva.

En el análisis de los casos se lo va a considerar dentro del Area financiera debido a que su mención como indicador de gestión corresponde a la gestión financiera antes que a la gestión de comercialización y clientes

Area Producción

Dentro de esta área se encuentran el nivel de producción, un índice de defectuoso que permite determinar el costo de los artículos defectuosos que se producen en la empresa y su relación porcentual con el resto de la producción, y por último la productividad de la mano de obra de producción en la empresa, que la miden tomando la relación entre horas hombre presentes y horas hombre en producción.

Consideran que existe información con la que en este momento no cuentan y que sería útil para manejar la empresa. Esta información apunta a una mayor valoración económica de los artículos defectuosos y su incidencia dentro de la productividad total de la empresa.

La presentación de la información necesaria para la toma de decisiones en la empresa se realiza en varios reportes y planillas al gerente general y no en forma unificada en un solo reporte.

Un último aspecto a tener en cuenta es que la empresa a certificado normas de calidad ISO 9002, lo que implica que posee procesos que se adaptan a normas internacionales de gestión de calidad. Si bien el hecho de contemplar todas las implicancias de esta certificación escapa a este trabajo de investigación es importante resaltar que sus procesos se realizan de acuerdo a normas de gestión de calidad.

Desde la óptica de la presente investigación esto es importante porque da la pauta de que se trabaja en función a ciertos parámetros de calidad reconocidos internacionalmente.

Segunda Clase

Este grupo está integrado por tres empresas que representan el 4,35 % de la muestra y ha sido caracterizado por una variable como se describió en su momento.

La variable que lo caracteriza es:

Realizan evaluación de los objetivos a largo plazo

La empresa que representa a este segundo grupo del cluster pertenece al sector industrial, su actividad principal es la elaboración de bebidas no alcohólicas y aguas gaseosas.

Esta actividad principal se divide en:

- Provisión y venta de agua en dispensadores de agua caliente y fría
- Producción y comercialización de agua soda

Cuenta con 33 empleados, por lo que la podemos clasificar en el grupo dos (más de 21 y menos de 50 empleados).

La asignación de esos empleados es:

15 % de los mismos en Administración

18 % de los mismos en Producción

58 % de los mismos en Venta y Distribución

9 % de los mismos en Servicio Técnico

Analizando las variables que contemplan la dimensión estratégica en esta empresa se concluye que:

La empresa tiene pensados los objetivos para este año y tiene pensados los objetivos para los próximos cinco años. Lo que implica que la empresa sabe adónde quiere llegar en el largo plazo como en el corto plazo también.

En lo referente a planificación de estos objetivos, la empresa a planificado los objetivos de corto plazo y también se ha realizado dicha planificación para el logro de los objetivos de largo plazo.

En lo que hace a la evaluación del cumplimiento de esos objetivos, es decir cotejar lo planificado con el desenvolvimiento de la empresa durante el transcurso del tiempo, la empresa sí evalúa el cumplimiento de los objetivos a corto plazo en forma periódica todos los meses. Mes a mes se analiza la gestión de la empresa a la luz de los objetivos de corto plazo y de la planificación realizada para el logro de dichos objetivos.

Se realiza también evaluación del cumplimiento de los objetivos de largo plazo y es esta variable la que caracteriza a la clase número dos del cluster.

La empresa realiza capacitación de su personal y esta capacitación responde a sus objetivos para este año y también capacitan a los empleados en función de los objetivos de la empresa en general.

Esto implica que para el cumplimiento de los objetivos de este año es necesario capacitar a los empleados. En lo referente a capacitación de los empleados de acuerdo a los objetivos de la empresa en general, existe por lo visto una política de capacitación a largo plazo.

En lo que hace a la comunicación de los objetivos al resto del personal en la empresa, la misma comunica sus objetivos de corto plazo a los empleados, de manera que éstos conozcan hacia dónde se dirige y cómo las actividades que ellos realizan van a contribuir al logro de dichos objetivos. En la empresa no se comunican los objetivos de la misma a largo plazo a los empleados. Se considera que no es necesario que el personal conozca dichos objetivos.

La empresa se encuentra constituida por cuatro áreas que son:

Logística y distribución

Ventas

Administración

Producción

Se está intentando formar el área de sucursales para que abarque las regiones donde tiene pensado expandirse de la empresa.

Analizando las variables que contemplan la dimensión de sistemas de información se concluye que:

Realiza un presupuesto anual que contempla sus actividades y las proyecciones para el corto plazo. No se realiza un presupuesto a tres años.

En cuanto a los ingresos y egresos financieros, se realiza un flujo de fondos mensual que permite determinar la posición financiera como así también las posibles necesidades de efectivos. También realiza un flujo de fondos anual que contempla los ingresos y egresos proyectados para todo el ejercicio.

La parte contable de la empresa es manejada por personal interno (profesional a cargo), y se considera que la información contable provee información útil para la toma de decisiones pero sólo en forma parcial dado que consideran que es información estática la que presenta (para preparación de estados contables y liquidación de impuestos). La empresa necesita información dinámica, entendiendo a ésta como aquella que le permita realizar la gestión diaria de la firma.

Además se considera que si bien la información contable permite realizar ciertos análisis de información, no cubre todas las necesidades de información para la toma de decisiones.

Los principales indicadores que se utilizan para administrar la empresa son:

Ventas

Costos

Posición Financiera

Al analizar estos indicadores se deduce que los mismos pertenecen a dos áreas de la empresa que son;

Area financiera

Dentro de esta área se encuentran los indicadores de ventas y de posición financiera.

Area Producción

Dentro de esta área se encuentra el indicador de costos, que implica el seguimiento de los mismos en forma periódica. Este indicador apunta a los costos totales de producción de la empresa.

Consideran que existe información con la que en este momento no cuentan y que sería útil para manejar la empresa. Esta información apunta a un análisis más profundo y fidedigno de los mercados actuales y potenciales.

Consideran necesario poseer además una visión del mercado más completa que les permita conocer la participación de la empresa en el mismo y que se pueda utilizar esta información para la gestión del área de ventas de la empresa.

La presentación de la información necesaria para la toma de decisiones en la empresa se realiza básicamente en dos reportes que son:

Un flujo de fondos

Un informe de ventas

Tercera Clase

Este grupo está integrado por cuarenta y tres empresas que representan el 62,32% de la muestra y ha sido caracterizado por seis variables como se describió en su momento.

Las variables que lo caracterizan son:

Realizan evaluación de objetivos a corto plazo

No consideran que la información contable provea información útil para administrar la empresa

Planifican a corto plazo

Poseen objetivos a corto plazo

No realizan presupuesto a tres años

Los empleados conocen los objetivos a corto plazo

La empresa que representa a este tercer grupo del cluster es una empresa perteneciente al sector industrial, su actividad principal es la fábrica y comercialización de aberturas y portones automáticos, carpintería de madera y herrería metálica.

Cuenta con 16 empleados, por lo que la podemos clasificar en el grupo uno (más de 1 y hasta 20 empleados).

La asignación de esos empleados es:

25 % de los mismos en Administración y ventas

62,5 % de los mismos en Producción

12,5 % de los mismos en Servicios de posventa

Analizando las variables que contemplan la dimensión estratégica se concluye que:

La empresa tiene pensados los objetivos para este año (variable característica de la clase) y tiene pensados los objetivos para los próximos cinco años. Lo que implica que la empresa sabe adónde quiere llegar en el largo plazo como en el corto plazo también.

En lo referente a planificación de estos objetivos, se ha planificado los objetivos de corto plazo (variable característica de la clase) pero no se ha realizado dicha planificación para el logro de los objetivos de largo plazo.

En lo que hace a la evaluación del cumplimiento de esos objetivos, es decir cotejar lo planificado con el desenvolvimiento de la empresa durante el transcurso del tiempo, sí se evalúa el cumplimiento de los objetivos a corto plazo en forma periódica cada dos meses (variable característica de la clase).

Los objetivos de largo plazo no son evaluados durante el año.

Realiza capacitación de su personal y esta capacitación responde a los objetivos de la empresa en general.

En lo que hace a la comunicación de los objetivos al resto del personal en la empresa, la misma comunica solamente sus objetivos de corto plazo a los empleados (variable característica de la clase), para que éstos conozcan hacia dónde se dirige y cómo las actividades que ellos realizan van a contribuir al logro de dichos objetivos.

No se comunica los objetivos a largo plazo al personal de la empresa.

Analizando las variables que contemplan la dimensión de sistemas de información en esta empresa se concluye que:

Realiza un presupuesto anual que contempla sus actividades y las proyecciones para el corto plazo. No se realiza presupuesto a tres años (variable característica de la clase).

En cuanto a los ingresos y egresos financieros, la empresa realiza un flujo de fondos mensual que le permite determinar su posición financiera como así también las posibles necesidades de efectivos. No se realiza un flujo de fondos anual.

La parte contable es manejada por personal interno con asesoramiento externo, y se considera que la información contable provee información útil para la toma de decisiones.

Los principales indicadores que se utilizan para administrar la empresa son:

Volumen de Ventas

Costo de producción

Al analizar estos indicadores se deduce que los mismos pertenecen a dos áreas de la empresa que son;

Area financiera

Dentro de esta área se encuentra el indicador de volumen de ventas.

Area Producción

Dentro de esta área se encuentra el costo de producción.

Consideran que existe información con la que en este momento no cuentan y que sería útil para manejar la empresa. Esta información apunta a un mayor conocimiento de oportunidades de venta.

La presentación de la información necesaria para la toma de decisiones en la empresa se realiza en planillas al socio gerente. Dicha información es principalmente de ventas realizadas y de cuentas por pagar.

Cuarta Clase

Este grupo está integrado por diecisiete empresas que representan el 24,64 % de la muestra y ha sido caracterizado por ocho variables como se describió en su momento.

Las variables que lo caracterizan son:

No realizan evaluación de objetivos a corto plazo

Los empleados no conocen los objetivos a corto plazo

- No planifican a corto plazo
- No poseen objetivos a corto plazo
- No poseen objetivos a largo plazo
- No realizan flujo de fondos mensual
- No realizan flujo de fondos anual

La empresa que representa a este cuarto grupo del cluster pertenece al sector industrial, su actividad principal es la fabricación de calzado de cuero.

Cuenta con 10 empleados, por lo que la podemos clasificar en el grupo uno (más de 1 y hasta 20 empleados).

La asignación de esos empleados es:

- 20 % de los mismos en Administración y ventas
- 80 % de los mismos en Producción

Analizando las variables que contemplan la dimensión estratégica en esta empresa se concluye que:

Tiene pensados los objetivos para este año pero no tiene pensados los objetivos para los próximos cinco años (variable característica de la clase).

En lo referente a planificación de estos objetivos, la empresa no a planificado los objetivos de corto plazo (variable característica de la clase) y tampoco ha realizado dicha planificación para el logro de los objetivos de largo plazo.

En lo que hace a la evaluación del cumplimiento de esos objetivos, es decir cotejar lo planificado con el desenvolvimiento de la empresa durante el transcurso del tiempo, no se evalúa el cumplimiento de los objetivos a corto plazo (variable característica de la clase).

Los objetivos de largo plazo tampoco son evaluados durante el año.

La empresa no realiza capacitación de su personal (variable característica de la clase).

En lo que hace a la comunicación de los objetivos al resto del personal en la empresa, la misma no comunica sus objetivos ni de largo ni de corto plazo a los empleados (esta última variable característica de la clase).

Analizando las variables que contemplan la dimensión de sistemas de información en esta empresa se concluye que:

No realiza un presupuesto anual y tampoco realiza un presupuesto a tres años.

En cuanto a los ingresos y egresos financieros, realiza un flujo de fondos mensual que le permite determinar su posición financiera como así también las posibles necesidades de efectivos.

No realiza un flujo de fondos anual (variable característica de la clase).

La parte contable es manejada por personal interno con asesoramiento externo, y se considera que la información contable provee información útil para la toma de decisiones.

Los principales indicadores que se utilizan para administrar la empresa son:

Volumen de Ventas

Costo de Producción

Cobranzas

Al analizar estos indicadores se deduce que los mismos pertenecen a dos áreas de la empresa que son;

Area financiera

Dentro de esta área se encuentran los indicadores de volumen de ventas y de cobranzas.

Area Producción

Dentro de esta área se encuentra el costo de producción.

No consideran que exista información con la que en este momento no cuentan y que sería útil para manejar la empresa.

La presentación de la información necesaria para la toma de decisiones en la empresa se realiza en planillas al socio gerente y no en forma unificada en un solo reporte.

Cluster N° 2

En este cluster se agruparon a las empresas en siete clases. El análisis de los casos representativos de las distintas clases se incrementa a siete casos, correspondiendo uno a cada grupo del cluster.

Primera Clase

El primer grupo de este segundo cluster se mantiene de la primera clase en el primer cluster.

Esto quiere decir que al agrupar las empresas en siete clases en lugar de cuatro el primer grupo del ambos cluster se mantiene inalterable.

Es necesario recalcar que lo que se ha modificado es el porcentaje relativo de empresas que incluye esta clase en este cluster. Esto se debe a que, si bien sigue compuesto por seis empresas que reúnen el 8,70 % de la muestra, esta proporción ha cambiado en relación con los demás sectores que conforman este cluster.

Para realizar el análisis del caso representativo de esta clase se remite al análisis ya realizado de la primera clase en el primer cluster.

Segunda Clase

El segundo grupo de este segundo cluster, es similar al caso anterior, es decir se mantiene de la segunda clase del primer cluster.

Esto quiere decir que al agrupar las empresas en siete clases en lugar de cuatro el segundo grupo de ambos cluster se mantiene inalterable.

Es necesario recalcar, en este caso también, que lo que se ha modificado es el porcentaje relativo de empresas que incluye esta clase en este cluster. Esto se debe a que, si bien sigue compuesto por tres empresas que reúnen el 4,35 % de la muestra, esta proporción ha cambiado en relación con las demás clases que conforman este cluster.

Para realizar el análisis de la empresa representativa de esta clase se remite al análisis ya realizado de la segunda clase en el primer cluster.

Tercera Clase

Este grupo está integrado por dieciséis empresas que representan el 23,19 % de la muestra y ha sido caracterizado por cinco variables como se describió en su momento. Las variables que lo caracterizan son:

Poseen objetivos a largo plazo

Los empleados conocen los objetivos a corto plazo

Capacitan a los empleados

Realizan evaluación de objetivos a corto plazo

Planifican a largo plazo

La empresa que representa a este tercer grupo del cluster pertenece al sector industrial, su actividad principal es la fábrica y comercialización de aberturas y portones automáticos, carpintería de madera y herrería metálica.

Es necesario destacar que esta empresa es la misma que representa a la clase tres del cluster anterior pero al realizar un nuevo análisis se deben mencionar ciertas modificaciones.

Las modificaciones son que las variables que caracterizan a esta clase difieren de aquellas que caracterizan a la misma clase en el cluster anterior.

De las cinco variables que representan a esta clase solamente dos coinciden con las seis variables que representaban a la clase tres del cluster anterior.

Las variables en las que coinciden estos dos grupos son de corto plazo y son que se realiza evaluación del desempeño de la empresa en relación con los objetivos y que los empleados conocen los objetivos.

Siguiendo con el análisis de la empresa en cuestión, la misma cuenta con 16 empleados, por lo que la podemos clasificar en el grupo uno (más de 1 y hasta 20 empleados).

La asignación de esos empleados es:

25 % de los mismos en Administración y ventas

62,5 % de los mismos en Producción

12,5 % de los mismos en Servicios de posventa

Analizando las variables que contemplan la dimensión estratégica en esta empresa se concluye que:

La empresa tiene pensados los objetivos para este año y tiene pensados los objetivos para los próximos cinco años (variable característica de la clase). Lo que implica que la empresa sabe adónde quiere llegar en el largo plazo como en el corto plazo también.

En lo referente a planificación de estos objetivos, se ha planificado los objetivos de corto plazo pero no se ha realizado dicha planificación para el logro de los objetivos de largo plazo.

En lo que hace a la evaluación del cumplimiento de esos objetivos, es decir cotejar lo planificado con el desenvolvimiento de la empresa durante el transcurso del tiempo, sí se evalúa el cumplimiento de los objetivos a corto plazo en forma periódica cada dos meses (variable característica de la clase).

Los objetivos de largo plazo no son evaluados durante el año.

La empresa realiza capacitación de su personal (variable característica de la clase) y esta capacitación responde a sus objetivos en general.

En lo que hace a la comunicación de los objetivos al resto del personal en la empresa, la misma comunica solamente sus objetivos de corto plazo a los empleados (variable característica de la clase), de manera tal que éstos conozcan hacia dónde se dirige y cómo las actividades que ellos realizan van a contribuir al logro de dichos objetivos.

No se comunica los objetivos a largo plazo al personal de la empresa.

Analizando las variables que contemplan la dimensión de sistemas de información en esta empresa se concluye que:

Realiza un presupuesto anual que contempla sus actividades y las proyecciones para el corto plazo.

No se realiza presupuesto a tres años.

En cuanto a los ingresos y egresos financieros, realiza un flujo de fondos mensual que le permite determinar su posición financiera como así también las posibles necesidades de efectivos en el muy corto plazo.

No se realiza un flujo de fondos anual.

La parte contable es manejada por personal interno con asesoramiento externo, y se considera que la información contable provee información útil para la toma de decisiones.

Los principales indicadores que se utilizan para administrar la empresa son:

Volumen de Ventas

Costo de producción

Al analizar estos indicadores se deduce que los mismos pertenecen a dos áreas de la empresa que son;

Area financiera

Dentro de esta área se encuentran el indicador de volumen de ventas.

Area Producción

Dentro de esta área se encuentra el costo de producción.

Consideran que existe información con la que en este momento no cuentan y que sería útil para manejar la empresa. Esta información apunta a un mayor conocimiento de oportunidades de venta.

La presentación de la información necesaria para la toma de decisiones en la empresa se realiza en planillas al socio gerente. Dicha información es principalmente de ventas realizadas y de cuentas por pagar.

Cuarta Clase

Este grupo está integrado por trece empresas que representan el 18,84 % de la muestra y ha sido caracterizado por solamente una variable como se describió en su momento.

La variable que lo caracteriza es:

Consideran que la información contable provea información útil para administrar la empresa

La empresa que representa a esta cuarta clase del cluster pertenece al sector industrial, su actividad principal es la fábrica y comercialización de calzado de tela y cuero.

Cuenta con 18 empleados, por lo que la podemos clasificar en el grupo uno (más de 1 y hasta 20 empleados).

La asignación de esos empleados es:

16,67 % de los mismos en Administración y ventas

83,33 % de los mismos en Producción

Analizando las variables que contemplan la dimensión estratégica en esta empresa se concluye que:

Tiene pensados los objetivos para este año pero no tiene pensados los objetivos para los próximos cinco años. Lo que implica que la empresa sabe adónde quiere llegar en el corto plazo pero no así en el largo plazo.

En lo referente a planificación de estos objetivos, se ha planificado los objetivos de corto plazo pero no se ha realizado dicha planificación para el logro de los objetivos de largo plazo.

En lo que hace a la evaluación del cumplimiento de esos objetivos, es decir cotejar lo planificado con el desenvolvimiento de la empresa durante el transcurso del tiempo, sí se evalúa el cumplimiento de los objetivos a corto plazo en forma periódica cada seis meses.

Los objetivos de largo plazo no son evaluados durante el año.

La empresa realiza capacitación de su personal y esta capacitación responde a sus objetivos en general.

En lo que hace a la comunicación de los objetivos al resto del personal en la empresa, la misma comunica solamente sus objetivos de corto plazo a los empleados, de manera tal que éstos conozcan hacia dónde se dirige y cómo las actividades que ellos realizan van a contribuir al logro de dichos objetivos.

No se comunica los objetivos a largo plazo al personal de la empresa.

Analizando las variables que contemplan la dimensión de sistemas de información se concluye que:

Realiza un presupuesto anual que contempla sus actividades y las proyecciones para el corto plazo.

No se realiza presupuesto a tres años.

En cuanto a los ingresos y egresos financieros, la empresa realiza un flujo de fondos mensual que le permite determinar su posición financiera como así también las posibles necesidades de efectivos.

No se realiza un flujo de fondos anual.

La parte contable es manejada por personal interno con asesoramiento externo, y se considera que la información contable provee información útil para la toma de decisiones (variable característica de la clase).

Los principales indicadores que se utilizan para administrar la empresa son:

- Volumen de Ventas
- Costo de producción
- Calidad de producto
- Cantidad de clientes

Al analizar estos indicadores se deduce que los mismos pertenecen a tres áreas que son;

Área financiera

Dentro de esta área se encuentra el indicador de volumen de ventas.

Área Producción

Dentro de esta área se encuentra el costo de producción y también la calidad de producto. Este último indicador se basa en que la producción realizada cumpla con las especificaciones de calidad determinadas por la empresa. Se cuantifica en función de la relación entre productos no conformes a las especificaciones de calidad y productos conforme a las especificaciones de calidad.

Área Comercialización

Dentro de esta área se encuentra la cantidad de clientes, tomada como indicador de la evolución de la política de ventas de la empresa.

Consideran que existe información con la que en este momento no cuentan y que sería útil para manejar la empresa. Esta información apunta a una mayor

interpretación y selección de la información que se genera en la empresa y que se utiliza para la toma de decisiones. Es importante recalcar que la empresa cuenta con sistemas informáticos de gestión, los cuales están implementados y funcionando pero que no han sido incorporados a la gestión de la firma debido al acostumbamiento con los métodos tradicionales que utilizan.

La presentación de la información necesaria para la toma de decisiones no se realiza en forma unificada (un solo informe) sino mediante distintas planillas.

Quinta Clase

Este grupo está integrado por quince empresas que representan el 21,74 % de la muestra y ha sido caracterizado por cuatro variables como se describió en su momento. Las variables que lo caracterizan son:

No consideran que la información contable provea información útil para administrar la empresa

No realizan flujo de fondos anual

No capacitan a los empleados

Los empleados no conocen los objetivos a corto plazo

La empresa que representa a esta quinta clase del cluster pertenece al sector industrial, su actividad principal es la fábrica y comercialización de premoldeados de cemento como por ejemplo cámaras de inspección, piletas de lavar, postes olímpicos, etc.

Siguiendo con el análisis la empresa cuenta con 12 empleados, por lo que la podemos clasificar en el grupo uno (más de 1 y hasta 20 empleados).

La asignación de esos empleados es:

16,67 % de los mismos en Administración

66,67 % de los mismos en Producción

16,66 % de los mismos en Ventas

Analizando las variables que contemplan la dimensión estratégica en esta empresa se concluye que:

Tiene pensados los objetivos para este año pero no tiene pensados los objetivos para los próximos cinco años. Lo que implica que la empresa sabe adónde quiere llegar en el corto plazo pero no en el largo plazo.

En lo referente a planificación de estos objetivos, se ha planificado los objetivos de corto plazo pero no se ha realizado dicha planificación para el logro de los objetivos de largo plazo.

En lo que hace a la evaluación del cumplimiento de esos objetivos, es decir cotejar lo planificado con el desenvolvimiento de la empresa durante el transcurso del tiempo, sí se evalúa el cumplimiento de los objetivos a corto plazo en forma periódica cada seis meses.

Los objetivos de largo plazo no son evaluados durante el año.

La empresa no realiza capacitación de su personal (variable característica de la clase) y esta actitud se debe a que considera que la capacitación no es necesaria. De acuerdo a la empresa, por ejemplo, en el sector producción a lo máximo que puede aspirar el personal es llegar a medio oficial de construcción.

En lo que hace a la comunicación de los objetivos al resto del personal en la empresa, la misma comunica solamente sus objetivos de corto plazo a los empleados, de manera tal que éstos conozcan hacia dónde se dirige y cómo las actividades que ellos realizan van a contribuir al logro de dichos objetivos.

No se comunica los objetivos de la empresa a largo plazo al personal.

Analizando las variables que contemplan la dimensión de sistemas de información se concluye que:

Realiza un presupuesto anual que contempla sus actividades y las proyecciones para el corto plazo.

No se realiza presupuesto a tres años.

En cuanto a los ingresos y egresos financieros, realiza un flujo de fondos mensual que permite determinar la posición financiera como así también las posibles necesidades de efectivos.

No se realiza un flujo de fondos anual (variable característica de la clase).

La parte contable es manejada por personal externo, y se considera que la información contable no provee información útil para la toma de decisiones (variable característica de la clase).

Esta característica se debe a que el contador de la empresa no se encuentra involucrado con el negocio, lo que hace que se cumpla con las necesidades legales e impositivas de información, pero no que se utilice a la información contable como proveedora de información útil para la toma de decisiones.

Los principales indicadores que se utilizan para administrar la empresa son:

- Volumen de Ventas
- Calidad de producto
- Costo de producción
- Margen de ventas
- Cobranzas

Al analizar estos indicadores se deduce que los mismos pertenecen a dos áreas de la empresa que son;

Area financiera

Dentro de esta área se encuentran los indicadores de volumen de ventas, margen de ventas y cobranzas.

Area Producción

Dentro de esta área se encuentra el costo de producción y la calidad de producto. Este último medido como unidades defectuosas en relación con la producción total.

Consideran que existe información con la que en este momento no cuentan y que sería útil para manejar la empresa. Esta información apunta a conocer con mayor grado de detalle a sus competidores. Sería óptimo poder conocer los precios y los costos de la competencia debido a que existe una gran dispersión en los precios de venta para productos que son bastante similares.

La presentación de la información necesaria para la toma de decisiones se realiza en planillas y no en un solo reporte.

Sexta Clase

Este grupo está integrado por seis empresas que representan el 8,70 % de la muestra y ha sido caracterizado por tres variables como se describió en su momento.

Las variables que lo caracterizan son:

No realizan flujo de fondos mensual

No evalúan los objetivos a corto plazo

Los empleados no conocen los objetivos a corto plazo

La empresa que representa a esta sexta clase del cluster pertenece al sector industrial, su actividad principal es la fábrica y comercialización de equipos y aparatos de comunicación.

Siguiendo con el análisis la empresa cuenta con 22 empleados, por lo que la podemos clasificar en el grupo dos (más de 21 y hasta 50 empleados).

La asignación de esos empleados es:

13,63 % de los mismos en Administración

77,27 % de los mismos en Producción

9 % de los mismos en Ventas

Analizando las variables que contemplan la dimensión estratégica se concluye que:

Tiene pensados los objetivos para este año pero no tiene pensados los objetivos para los próximos cinco años. Lo que implica que la empresa sabe adónde quiere llegar en el corto plazo pero no en el largo plazo.

En lo referente a planificación de estos objetivos, se ha planificado los objetivos de corto plazo pero no se ha realizado dicha planificación para el logro de los objetivos de largo plazo.

En lo que hace a la evaluación del cumplimiento de esos objetivos, es decir cotejar lo planificado con el desenvolvimiento de la empresa durante el transcurso del tiempo, no se evalúa el cumplimiento de los objetivos a corto plazo (variable característica de la clase) y tampoco son evaluados los objetivos de largo plazo.

La empresa no realiza capacitación de su personal.

En lo que hace a la comunicación de los objetivos al resto del personal en la empresa, la misma no comunica sus objetivos de corto plazo a los empleados (variable característica de la clase) y tampoco se comunica los objetivos a largo plazo al personal.

Analizando las variables que contemplan la dimensión de sistemas de información se concluye que:

No se realiza presupuesto anual y tampoco se realiza presupuesto a tres años.

En cuanto a los ingresos y egresos financieros, no se realiza un flujo de fondos mensual (variable característica de la clase) y tampoco se realiza un flujo de fondos anual.

La parte contable es manejada por personal interno con asesoramiento externo, y se considera que la información contable no provee información útil para la toma de decisiones.

Los principales indicadores que se utilizan para administrar la empresa son:

- Volumen de Ventas
- Calidad de producto
- Costo de producción

Al analizar estos indicadores se deduce que los mismos pertenecen a dos áreas que son;

Area financiera

Dentro de esta área se encuentra el indicador de volumen de ventas.

Area Producción

Dentro de esta área se encuentra el costo de producción y la calidad de producto.

No consideran que exista información con la que en este momento no cuentan y que sería útil para manejar la empresa.

La presentación de la información necesaria para la toma de decisiones no se realiza en un solo informe.

Séptima clase

Este grupo está integrado por diez empresas que representan el 14,49 % de la muestra y ha sido caracterizado por cinco variables como se describió en su momento.

Las variables que lo caracterizan son:

- No planifican a corto plazo
- No evalúan los objetivos a corto plazo
- No poseen objetivos a corto plazo
- Los empleados no conocen los objetivos a corto plazo
- No poseen objetivos a largo plazo

La empresa que representa a esta última clase del cluster pertenece al sector industrial dedicada a la fábrica y comercialización de agua soda y agua natural de mesa.

Siguiendo con el análisis la empresa cuenta con 10 empleados, por lo que la podemos clasificar en el grupo uno (más de 1 y hasta 20 empleados).

La asignación de esos empleados es:

- 30 % de los mismos en Administración y ventas
- 60 % de los mismos en Producción
- 10 % de los mismos en Supervisión

Analizando las variables que contemplan la dimensión estratégica se concluye que:

No tiene pensados los objetivos para este año y tampoco tiene pensados los objetivos para los próximos cinco años (variables características de la clase).

En lo referente a planificación de estos objetivos, no se ha planificado los objetivos de corto plazo (variable característica de la clase) y tampoco se ha realizado dicha planificación para el logro de los objetivos de largo plazo.

En lo que hace a la evaluación del cumplimiento de esos objetivos, es decir cotejar lo planificado con el desenvolvimiento de la empresa durante el transcurso del

tiempo, no evalúa el cumplimiento de los objetivos a corto plazo (variable característica de la clase) y tampoco son evaluados los objetivos de largo plazo.

La empresa no realiza capacitación de su personal.

En lo que hace a la comunicación de los objetivos al resto del personal en la empresa, la misma no comunica sus objetivos de corto plazo a los empleados (variable característica de la clase) y tampoco se comunica los objetivos a largo plazo al personal.

Analizando las variables que contemplan la dimensión de sistemas de información se concluye que:

No realiza presupuesto anual y tampoco se realiza presupuesto a tres años.

En cuanto a los ingresos y egresos financieros, la empresa realiza un flujo de fondos mensual que le permite determinar su posición financiera como así también las posibles necesidades de efectivos, pero no se realiza un flujo de fondos anual.

La parte contable es manejada por personal externo, y se considera que la información contable provee información útil para la toma de decisiones.

Los principales indicadores que se utilizan para administrar la empresa son:

Volumen de Ventas

Calidad de Servicio

Al analizar estos indicadores se deduce que los mismos pertenecen a dos áreas de la empresa que son;

Area financiera

Dentro de esta área se encuentra el indicador de volumen de ventas.

Area Producción

Dentro de esta área se encuentra la calidad de servicio. Al analizar cómo determinan este indicador nos informan que es mediante comentarios de clientes realizados en forma oral. Es decir que no poseen un procedimiento que les permita ir almacenando la información y actuar en consecuencia. Todo el tratamiento de calidad que surge de este indicador se realiza en forma oral e informal.

Consideran que existe información con la que en este momento no cuentan y que sería útil para manejar la empresa. Esta información apunta a sistematizar la gestión, mediante la utilización de base de datos para clientes, para la parte administrativa, etc.

La presentación de la información necesaria para la toma de decisiones no se realiza en un solo informe.

LA POSIBILIDAD DE IMPLEMENTACION DE SISTEMAS DE INFORMACION DE GESTION ESTRATEGICA EN LAS PYMES

Luego de que la investigación de campo nos haya permitido obtener la información necesaria para realizar una caracterización de las pequeñas y medianas empresas de la ciudad de Córdoba, a la vez que haya permitido agruparlas en diversas clases de acuerdo a los patrones de homogeneidad de las variables características de las empresas, es que se llega a este momento de la investigación donde es necesario determinar la posibilidad de implementar sistemas de información contable gerencial como los descriptos en la primera parte de esta investigación.

Cuando se comenzó este trabajo se presentaron las cuestiones que motivaban esta investigación. En ese momento comentábamos que si las pyme tomaran los fundamentos teóricos apropiados dentro de la gama de conocimientos que presenta la contabilidad gerencial, entonces podrían construir un marco conceptual que les permita poseer un sistema interno que brinde información pertinente para perfeccionar el proceso de toma de decisiones dentro de la planificación estratégica de la empresa.

Esto les va a permitir (a las pyme) contar con una ventaja competitiva en el proceso de toma de decisiones estratégicas.

Para saber si las Pyme toman estos fundamentos teóricos que les va a permitir contar con una ventaja competitiva, es necesario analizar las herramientas existentes que utilizan para proveer información a los integrantes de la empresa para la toma de decisiones.

En base a esto se comentó que surgen dos preguntas que actúan como disparadores de la necesidad de realizar este trabajo de investigación.

Estas preguntas eran:

- 1) Están las pequeñas y medianas empresas de la Ciudad de Córdoba utilizando las herramientas que provee la contabilidad gerencial para contar con la información adecuada para realizar una mejor toma de decisiones?

2) Están dadas las condiciones en las PyME cordobesas para que se apliquen dichas herramientas para el tratamiento de la información?

Para realizar el análisis es necesario comenzar el mismo tratando de responder a esta última pregunta.

Cuando surge el cuestionamiento sobre si están dadas las condiciones para que se apliquen en las pyme cordobesas herramientas de contabilidad gerencial, dicho cuestionamiento se basa en el hecho de que se deben dar ciertas condiciones en las empresas para que sea posible realizar un sistema de información como el descrito en la primera parte de la investigación.

A lo largo de la investigación de campo se realizaron preguntas, a las empresas pertenecientes a la muestra que reflejaba la población, que apuntaban en gran medida a conocer si estas empresas contaban con las variables necesarias para que se implementen herramientas de contabilidad gerencial.

Estas preguntas estaban comprendidas en dos dimensiones que eran la dimensión estratégica y la dimensión sistemas de información y se presentan en dos modalidades:

Modalidad afirmativa

Que implica la existencia de la variable

Modalidad negativa

Que implica la no existencia de la variable

Las preguntas que comprenden la dimensión estratégica son las que apuntan principalmente a determinar si están dadas ciertas condiciones básicas de gestión para que se apliquen herramientas de contabilidad gerencial para el tratamiento de la información.

Las preguntas que comprenden la dimensión sistemas de información son las que apuntan principalmente a determinar qué herramientas de la contabilidad gerencial utilizan en los sistemas de información y en qué grado de desarrollo y con qué elementos los administradores de las empresas toman decisiones.

En base a estos dos grupos de variables, las estratégicas y las de sistemas de información, se agruparon las clases.

Este procedimiento se realizó con el fin de comprender la situación actual de las empresas y analizar la posibilidad de implementar sistemas de información gerencial.

En las técnicas estadísticas utilizadas, se agruparon las empresas, mediante la utilización de análisis de cluster, en cuatro clases y posteriormente en siete clases. A posteriori se procedió a analizar en forma individual a una empresa de cada una de estas clases.

La elección de la empresa se realizó de acuerdo a la distancia que existía entre los valores de las variables de la empresa en cuestión y el centro de la clase a la que pertenecía. Con esta técnica se individualizó las más representativas de las distintas clases con el fin de analizarlas con un mayor grado de detalle y así conocer más a fondo la realidad de las pyme desde la óptica de la investigación.

Ahora es el momento de conocer si es posible implementar sistemas de información de gestión estratégica en las pequeñas y medianas empresas de la ciudad de Córdoba en base a la información obtenida en la investigación de campo.

El resultado de estos análisis es el siguiente:

i) Análisis de las empresas agrupadas en cuatro clases

En este caso se va a proceder a realizar el análisis de la muestra sujeta a estudio en el primer cluster en el que se trabajó.

Primera Clase

Análisis de la clase

Al realizar el análisis de este primer grupo se ve que comprende solamente el 8,70% (6 casos) de las empresas bajo estudio.

Las características claves están representadas en dos variables en su modalidad afirmativa. Estas variables pertenecen a la dimensión de Sistemas de información dado que las mismas reflejan información de la empresa.

Estas empresas realizan presupuesto a tres años y realizan flujo de fondos anual. Estas dos características son bastante interesantes (como se dijo en el análisis de la clase en cuestión) y permiten inferir que están dadas las condiciones para que se implementen sistemas de información gerencial como los descritos en la primera parte de la investigación.

A esta conclusión se llega por el hecho de que la confección de un presupuesto implica en la mayoría de los casos la existencia de planes de venta, planes de producción, planes de compra, planes de inversión y planes de gastos para un determinado período de tiempo. Es de creer que estos planes responden a la consecución de objetivos por parte de la empresa.

Si a esto se le suma que el presupuesto es a tres años, esto implica que las proyecciones de todos los planes son, no sólo a corto sino también a largo plazo.

En lo referente a la confección de flujo de fondos anual, la estimación de los ingresos y egresos proyectados por la empresa para todo el año da una pauta de conocimiento del movimiento financiero de la empresa que se plasma por escrito y se proyecta a un período de tiempo bastante amplio.

El análisis de estas dos variables ya permite inferir que sí están dadas las condiciones en esta clase para que se apliquen sistemas de información gerencial. Ahora la pregunta se modifica y lleva a determinar si están utilizando las herramientas que provee la contabilidad gerencial para contar con la información adecuada para realizar una mejor toma de decisiones.

El hecho de que se manejen con estas dos herramientas que caracterizan a la clase ya permite inferir que sí están utilizando herramientas provistas por la contabilidad gerencial.

Estas herramientas son de carácter financiero dado que expresan los planes de la empresa en términos cuantitativos.

En la primer parte de este trabajo se explicaba la importancia de indicadores de diversa índole en la empresa.

Si tomamos los indicadores planteados en el Cuadro de Mando Integral para el análisis tenemos:

- Indicadores financieros que representan una perspectiva financiera de la empresa
- Indicadores de procesos internos que representan una perspectiva de procesos internos en la empresa
- Indicadores de clientes que representan una perspectiva de los clientes que atiende la empresa
- Indicadores de formación y crecimiento que representan una perspectiva de crecimiento de la empresa

Toda esta serie de indicadores permitía que se gestione estratégicamente la empresa en base a un número reducido de los mismos, contemplando tanto las variables cualitativas como las variables cuantitativas. Contemplando tanto el corto plazo como el largo plazo.

En este caso las empresas caracterizadas por esta clase utilizan herramientas financieras para la gestión.

Esta situación da pie a que se pueda avanzar en la elaboración de información necesaria para la toma de decisiones a aspectos que en la actualidad no son contemplados por las empresas.

Estos aspectos son principalmente indicadores de clientes e indicadores de crecimiento y desarrollo.

En lo que hace a indicadores de procesos internos están contemplados en el presupuesto en items tales como costos de producción, costo de materiales, volumen de producción expresado en términos numéricos, etc. Es posible incorporar indicadores de productividad, de calidad, de eficiencia y otros por el estilo de manera que los indicadores referidos a los procesos internos reflejen en mayor medida y en forma más representativa la gestión de la empresa a la luz de los objetivos que se ha fijado la misma.

Análisis de un caso representativo de la clase

En una etapa anterior se realizó una descripción de las características de una empresa que, perteneciendo a esta clase, representaba a las empresas del mismo.

Es importante mencionar que esta empresa es de clase tres (más de 51 empleados) contando aproximadamente con 80 empleados. El tamaño de la empresa da la pauta de que la misma cuenta con la estructura necesaria para poseer sistemas administrativos de una complejidad adecuada para una adecuada gestión.

Al analizar sus características se había definido a la misma como una empresa con objetivos a largo y a corto plazo, que había planificado la forma en la que se iban a alcanzar los objetivos de corto pero no los de largo plazo, y que realizaba una evaluación mensual del desempeño a la luz de lo planificado para el año en curso (corto plazo).

Por último se podía agregar que la empresa capacitaba a sus empleados en función de los objetivos a largo plazo y que los empleados conocían los objetivos de corto pero no los de largo plazo.

Es importante recalcar que no se han planificado los objetivos de largo plazo y que, por lo tanto no se evalúa el cumplimiento de los mismos. Ante esta situación se debe realizar una planificación para el logro de los objetivos a largo plazo que sea evaluable periódicamente.

Esta empresa poseería las variables necesarias para implementar sistemas de información gerencial pero se ha recalcado que la misma no posee planificación a largo plazo y que, ante esta situación, es menester que realice dicha planificación.

La empresa posee presupuesto a tres años, lo que necesariamente implica que existe una línea de acción que ya a sido definida por la empresa. Se puede decir, por lo tanto que la empresa sí ha proyectado un curso de acción en el largo plazo.

Realmente se presenta una situación contradictoria en este caso porque la empresa no ha planificado sus objetivos de largo plazo y consecuentemente no evaluaría el desempeño de la empresa ante lo planificado pero por otro lado posee un presupuesto a tres años cuyo cumplimiento se evalúa periódicamente.

El poseer y utilizar esta herramienta de gestión implica que se ha realizado una planificación a tres años (largo plazo) y que posteriormente se cuantificó esta planificación en un presupuesto.

Ante esta situación se supone que existe una planificación informal o implícita que ha dado lugar a la realización del presupuesto a tres años.

Por esta razón se considera que esta empresa posee herramientas de gestión que le permiten gestionarla a la luz de los objetivos de largo plazo y realizar la evaluación de desempeño necesaria para alcanzar esos objetivos.

Dentro de los sistemas de información, se realiza presupuesto anual y a tres años (se mencionó en el apartado anterior), se realiza flujo de fondos mensual y anual, y se considera que la información contable proporciona información útil para la gestión de la empresa.

La empresa considera que sus principales indicadores son ventas, facturación, nivel de producción, índice de defectuoso y productividad.

Estas variables llevan a la conclusión de que posee sistemas de información bastante completos.

Estos sistemas contemplan indicadores financieros e indicadores de procesos internos. En lo que hace a indicadores de clientes es necesario aclarar que la actividad de la empresa es la construcción de aparatos y maquinarias industriales eléctricas, que por sus características, su comercialización es a clientes bastante definidos (por ejemplo empresas proveedoras de energía eléctrica) y la obtención de pedidos de venta se realiza en gran medida mediante la adjudicación de licitaciones.

Por esta razón sus procesos de ventas son bastante particulares y la gestión de los mismos es posible mediante la utilización de muy pocos indicadores.

Por último no han quedado registrados mediante la entrevista indicadores que apunten a gestionar los procesos de crecimiento y desarrollo de la empresa.

En conclusión se puede decir que la empresa que representa a la clase número uno del primer cluster cuenta con las condiciones necesarias para que se implementen sistemas de información gerenciales, y que, los sistemas con los que se está manejando son similares a los que se proponen en esta investigación pero

que se puede profundizar en la provisión de información en aspectos que no son tenidos en cuenta para su gestión estratégica.

No queda demostrado que se utilicen ni que se piensen utilizar en la gestión de la empresa indicadores que identifiquen la infraestructura que se debe construir para crear una mejora y un crecimiento a largo plazo

Segunda Clase

Análisis de la clase

Al realizar el análisis de este segundo grupo se ve que comprende solamente el 4,35% (3 casos) de las empresas bajo estudio.

La característica clave está representada en una variable en su modalidad afirmativa. Esta variable pertenece a la dimensión Estratégica dado que la misma refleja una actividad estratégica que se realiza en estas empresas.

Estas empresas realizan evaluación del desempeño de la empresa a la luz de los objetivos de largo plazo.

Esta característica es bastante interesante y permite inferir que están dadas las condiciones para que se implementen sistemas de información gerencial como los descritos en la primera parte de la investigación.

A esta conclusión se llega porque el hecho de que realicen evaluación de los objetivos definidos para el largo plazo implica que existen objetivos a largo plazo, que se ha realizado una planificación para lograr la consecución de los mismos, y que se evalúa si se está cumpliendo con el curso de acción que se planificó para lograr dichos objetivos.

Esta única variable también da a entender que se piensa en estas empresa en términos de corto y largo plazo, que se han realizado proyecciones tanto para el corto como el largo plazo.

Analizando las empresas que pertenecen a esta clase se observa que también se han definido los objetivos de corto plazo, se ha planificado como se van a lograr y se evalúa la gestión de la empresa a la luz de esos objetivos.

Se puede decir que estas empresas definieron adónde quieren llegar en el largo plazo y planificaron cómo van a llegar. De estas actividades desgajaron adónde tienen que llegar en el corto plazo (objetivos de corto plazo) y cómo van a hacer para lograr esos objetivos (planificación a corto plazo) de manera que se puedan alcanzar los objetivos a largo plazo.

El análisis de esta variable permite concluir que sí están dadas las condiciones en esta clase para que se apliquen sistemas de información gerencial.

Ahora la pregunta se modifica y lleva a determinar si están utilizando las herramientas que provee la contabilidad gerencial para contar con la información adecuada para realizar una mejor toma de decisiones.

Lamentablemente esta pregunta no se puede contestar teniendo solamente la característica antes mencionada que define a este grupo.

Esto se debe a que no existe ninguna variable que pertenezca a la dimensión de sistemas de información que sirva como guía para entender el grado de desarrollo de los sistemas de información con los que cuentan.

Para contestar esta pregunta es necesario analizar el caso que representa a esta clase.

Análisis de un caso representativo de la clase

En una etapa anterior se realizó una descripción de las características de una empresa que, perteneciendo a esta clase, representaba a las empresas del mismo.

Es importante mencionar que esta empresa es de clase dos (más de 21 y hasta 50 empleados) contando con 33 empleados. Es de tamaño medio, lo que lleva a inferir que la misma debe contar con sistemas de información con un grado de desarrollo interesante.

Al analizar las características se había definido a la misma como una empresa con objetivos a largo y a corto plazo, que había planificado la forma en la que se iban a alcanzar los objetivos de corto y los de largo plazo, y que realizaba una evaluación mensual de su desempeño a la luz de lo planificado para el año en curso (corto plazo).

Por último se podía agregar que la empresa capacitaba a sus empleados en función de los objetivos del presente año y en función de sus objetivos en general y que los empleados conocían los objetivos a corto pero no los de largo plazo.

Con estas variables se concluye que la empresa posee las condiciones necesarias para utilizar sistemas de información gerencial, dado que saben qué es lo que quieren tanto a corto como a largo plazo y se realiza una planificación en función a dichos objetivos de largo y de corto plazo, y se evalúa el desempeño en función a dichos objetivos.

Dentro de los sistemas de información, se realiza presupuesto anual pero no se realiza presupuesto a tres años, se realiza flujo de fondos mensual y anual, y se considera que la información contable proporciona información útil para la gestión solamente en forma parcial dado que consideran que es información estática la que presenta (para preparación de estados contables y liquidación de impuestos). La empresa necesita información dinámica, entendiendo a ésta como aquella que le permita realizar la gestión diaria de la firma.

Considera que sus principales indicadores son ventas, costos, y la posición financiera de la empresa

Estos sistemas contemplan indicadores financieros e indicadores de procesos internos pero expresados en términos financieros. No queda constancia de que se contemplen indicadores de comercialización o clientes e indicadores que apunten a gestionar los procesos de crecimiento y desarrollo.

En conclusión se puede decir que la empresa que representa a la clase número dos del primer cluster cuenta con las condiciones necesarias para que se implementen sistemas de información gerenciales, y que, los sistemas con los que se está manejando permiten que se profundice en su elaboración para contemplar áreas de la empresa que son influenciadas por la estrategia de la misma y que no se tienen en cuenta para la gestión

El caso que representa a este grupo permite inferir que las empresas del mismo cuentan con la información necesaria para confeccionar indicadores que apunten a presentar mejor información para la gestión estratégica.

Es importante que en este caso afirman que existe información con la que la empresa no cuenta y que sería útil para la gestión de la misma. Esta información se refiere a analizar con más profundidad el mercado al que atienden. El admitir esta falta de información es muy importante porque implica que en el área de clientes en general existen faltantes de indicadores para la gestión estratégica, pero que existe una predisposición para cubrir esa necesidad cuando sea posible. En lo referente al área de crecimiento y desarrollo no queda demostrado que se utilicen ni que se piensen utilizar en la gestión indicadores que identifiquen la infraestructura que la empresa debe construir para crear una mejora y un crecimiento a largo plazo

Tercera Clase

Análisis de la clase

Al realizar el análisis de este tercer grupo se ve que comprende el 62,32 % (43 casos) de las empresas bajo estudio. Esto hace que sea la clase más numerosa de este primer cluster.

Las características claves están representadas en seis variables en modalidad afirmativa y en modalidad negativa. Cuatro de estas variables pertenecen a la dimensión estratégica dado que la misma refleja una actividad estratégica que se realiza en estas empresas. Estas variables son que las empresas poseen objetivos a corto plazo, se planifica cómo se van a lograr esos objetivos, se realiza evaluación del desempeño de la empresa a la luz de los objetivos a corto plazo y por último que los empleados conocen los objetivos para el corto plazo.

Las otras dos variables pertenecen a la dimensión sistemas de información y son que estas empresas no consideran que la información contable provea información útil para la gestión y que no realizan presupuesto a tres años.

Estas características permiten inferir que en el corto plazo están dadas las condiciones para que se implementen sistemas de información gerencial como los descriptos en la primera parte de la investigación.

El problema surge cuando se analiza la posibilidad de implementar sistemas de información gerencial como herramientas para la gestión estratégica de corto y largo plazo. Es decir contemplando las relaciones que necesariamente se dan entre el corto y el largo plazo y que tiene como fin último alcanzar los objetivos de largo plazo que se ha planteado la empresa.

Las empresas de esta clase poseen las condiciones necesarias en el corto plazo para que se implementen sistemas de gestión estratégica dado que poseen objetivos, planificaron cómo van a alcanzarlos, evalúan si se están desempeñando correctamente a la luz de esos objetivos y los empleados conocen todos a dónde quiere llegar la empresa. Queda por conocer cómo se trabaja en el largo plazo.

Para que los sistemas de información estratégica brinden información que contemple estos dos horizontes de tiempo es necesario que las empresas posean los objetivos de largo plazo, hayan planificado cómo van a alcanzarlos, y evalúen si la empresa se está desempeñando bien a la luz de esos objetivos.

Esta clase no se caracteriza por variables de largo plazo. Por lo tanto, si los empresarios no poseen objetivos a largo plazo, nada se puede hacer desde los sistemas de información para solucionar este problema.

Analizando las dos variables de la dimensión sistemas de información aparece nueva información para tener en cuenta.

No consideran que la información contable provea información útil para la toma de decisiones, por lo tanto los empresarios no están acostumbrados a utilizar con total confianza este tipo de información para que los ayude a gestionar estratégicamente la empresa.

Otra característica de este sector es que no se realiza presupuesto a tres años como herramienta de gestión. Esto es previsible desde el momento que no poseen objetivos de largo plazo para la empresa. Pero ayuda a entender esta clase porque implica que las herramientas de información que utilizan tampoco trascienden del corto plazo.

El análisis de todas estas variables permite que nos formemos una opinión sobre la clase en base a sus características y la utilización de la contabilidad gerencial como herramienta de gestión estratégica.

Ante la pregunta sobre si están dadas las condiciones para que se implementen sistemas de gestión estratégica hay que responder que no están dadas las condiciones para implementar sistemas de información de gestión estratégica desde el momento que las empresas de este grupo no contemplan el largo plazo en sus estrategias. Esto hace que no se pueda dar información estratégica porque no existen parámetros de largo plazo sobre los cuales informar acerca del desempeño de la empresa.

Ahora la pregunta se modifica y lleva a determinar si están utilizando las herramientas que provee la contabilidad gerencial para contar con la información adecuada para realizar una mejor toma de decisiones.

Lamentablemente esta pregunta no se puede contestar plenamente teniendo solamente las dos características antes mencionadas que definen a este grupo en lo referente a sistemas de información.

Se puede afirmar que no utilizan herramientas de largo plazo que informen sobre la gestión estratégica de la firma por dos razones:

La primera de estas razones ya se mencionó y se explicó. Es la no existencia de objetivos a largo plazo que obliguen a la utilización de herramientas de gestión que contemplen ese período de tiempo.

La segunda de estas razones es la existencia de una variable característica de la clase como es que no realiza presupuesto a tres años, lo que confirma la no utilización de herramientas de gestión estratégica de largo plazo.

Por último es necesario resaltar el escepticismo que existe en cuanto a la posibilidad de que la información contable provea información útil para la gestión.

El hecho de que los empresarios no consideren a esta información como útil para administrar la empresa es una barrera a derribar en el caso de que se solucionen los problemas explicados en la dimensión estratégica.

La única forma de que esta barrera se derribe es demostrando que la información contable es útil para la gestión de la firma y esto va a ser posible cuando estén dadas las condiciones estratégicas para la utilización de información que ayude y apoye la gestión de la firma.

Análisis de un caso representativo de la clase

En una etapa anterior se realizó una descripción de las características de una empresa que, perteneciendo a esta clase, representaba a las empresas del mismo.

Es importante mencionar que esta empresa es de clase uno (más de 1 y hasta 20 empleados) contando con 16 empleados.

Al analizar sus características se la había definido como una empresa con objetivos a largo y a corto plazo, que había planificado la forma en la que se iban a alcanzar los objetivos de corto pero no se había planificado la forma en que se iban a lograr los objetivos de largo plazo. Esta empresa realizaba una evaluación bimensual de su desempeño a la luz de lo planificado para el año en curso (corto plazo).

Por último se podía agregar que la empresa capacitaba a sus empleados en función de sus objetivos en general y que los empleados conocían los objetivos a corto pero no los de largo plazo.

Esta empresa sabe qué es lo que quiere tanto a corto como a largo plazo, se realiza una planificación de los objetivos de corto plazo, y se evalúa el desempeño de la empresa en función a dichos objetivos.

El problema se presenta en este caso en que no se ha planificado cómo va a lograr los objetivos de largo plazo. Esto es grave porque la empresa sabe adónde quiere llegar pero no ha definido qué es lo que debe hacer para llegar adonde quiere.

Se puede decir que es un fuerte condicionamiento el que se presenta. Debe definir cómo va a lograr los objetivos de largo plazo y por lo tanto cómo se articulan con

los objetivos de corto plazo antes de poder implementar sistemas de gestión estratégicos que contemplen a la empresa en ambos horizontes de tiempo.

Dentro de los sistemas de información, se realiza presupuesto anual pero no se realiza presupuesto a tres años, se realiza flujo de fondos mensual pero no se realiza en forma anual, y se considera en este caso que la información contable proporciona información útil para la gestión.

La empresa define a sus principales indicadores de gestión como el volumen de ventas y el costo de producción.

Estos sistemas contemplan indicadores financieros e indicadores de procesos internos pero expresados en términos financieros. No queda constancia de que se contemplen indicadores de comercialización o clientes e indicadores que apunten a gestionar los procesos de crecimiento y desarrollo de la empresa.

En conclusión se puede decir que la empresa que representa al sector número tres del primer cluster no cuenta con las condiciones necesarias para que se implementen sistemas de información gerenciales principalmente por dos razones que son:

1) No se planifica la gestión de la empresa para el largo plazo, lo que no permite que se gestione a la misma en función de dicha planificación y que, en base a esta planificación de largo plazo, se defina el accionar de la misma para el corto plazo. Al no haber realizado esta planificación tampoco es posible evaluar la gestión a la luz de los objetivos de largo plazo que se han planteado, lo que implica que la empresa sabe adónde quiere llegar en el largo plazo pero no ha definido cómo va a llegar y cómo va a evaluar si se aproxima o no, con el transcurso del tiempo, al logro de dichos objetivos.

2) Los sistemas con los que se está manejando no son completos pero permiten que se profundice en su elaboración para contemplar áreas que son influenciadas por la estrategia de la misma y que no se tienen en cuenta para la gestión

El caso que representa a esta clase permite inferir que las empresas del mismo no cuentan con la información necesaria para confeccionar indicadores que apunten a presentar mejor información para la gestión estratégica.

Es importante que en este caso afirman que existe información con la que la empresa no cuenta y que sería útil para la gestión de la misma. Esta información se refiere a conocer más oportunidades de ventas en el mercado al que atienden.

El admitir esta falta de información es muy importante porque implica que en el área de clientes en general existen faltantes de indicadores para la gestión estratégica, pero que existe una predisposición para cubrir esa necesidad cuando sea posible.

En lo referente al área de crecimiento y desarrollo no queda demostrado que se utilicen ni que se piensen utilizar en la gestión indicadores que identifiquen la infraestructura que la empresa debe construir para crear una mejora y un crecimiento a largo plazo

Cuarta clase

Análisis de la clase

Al realizar el análisis de este último grupo se ve que comprende el 24,64 % (17 casos) de las empresas bajo estudio. Esto hace que sea el segundo grupo más numeroso de este primer cluster luego de la tercera clase.

Las características claves de este cuarto grupo están representadas en ocho variables, todas en modalidad negativa.

Seis de estas variables pertenecen a la dimensión Estratégica dado que las mismas reflejan la actividad estratégica que se realiza en estas empresas. Las variables estratégicas que pertenecen a esta clase son que las empresas no poseen objetivos ni a largo ni a corto plazo, no se planifica cómo se van a lograr los objetivos de corto plazo, no se realiza evaluación del desempeño de la empresa a la luz de los objetivos a corto plazo, los empleados no conocen los objetivos para el corto plazo y por último que no se capacita a los empleados.

Las otras dos variables pertenecen a la dimensión sistemas de información y son que estas empresas no realizan flujo de fondos mensual y tampoco realizan flujo de fondos anual.

Estas características son bastante interesantes y definen en forma clara que no están dadas las condiciones para que se implementen sistemas de información gerencial como los descritos en la primera parte de la investigación.

Esta conclusión surge desde el momento que la empresa no ha definido los objetivos que posee a largo y a corto plazo. Partiendo de este primer paso la empresa no puede planificar sobre algo que no ha definido y menos va a poder evaluar si se cumple o no con algo que no se ha definido y menos planificado.

No existe posibilidad de que las empresas utilicen herramientas de gestión estratégicas si no se dan estas variables estratégicas.

Si los empresarios no poseen objetivos nada se puede hacer desde los sistemas de información para solucionar este problema.

Analizando las dos variables de la dimensión sistemas de información aparece nueva información para tener en cuenta.

No utilizan flujo de fondos ni mensual ni anual. Lo nuevo que aportan estas variables es que las empresas no realizan en forma metódica o al menos no queda constancia de que se realicen, estimaciones de ingresos y egresos financieros en el muy corto y en el corto plazo que faciliten la gestión operativa de la firma.

En apartados anteriores se mencionó la importancia de los flujos de fondos y en el caso de las empresas de esta clase las mismas no cuentan con estas herramientas para que les faciliten la gestión.

El análisis de todas estas variables permite que nos formemos una opinión sobre el sector en base a sus características y la utilización de la contabilidad gerencial como herramienta de gestión estratégica.

Ante la pregunta sobre si están dadas las condiciones para que se implementen sistemas de gestión estratégica hay que responder que no están dadas las condiciones para implementar sistemas de información de gestión estratégica

desde el momento que las empresas de este sector no poseen objetivos. Esto hace que no se pueda dar información estratégica porque no está definido adónde apuntan llegar estas empresas.

Ahora la pregunta se modifica y lleva a determinar si están utilizando las herramientas que provee la contabilidad gerencial para contar con la información adecuada para realizar una mejor toma de decisiones.

Se puede afirmar que no utilizan herramientas que informen sobre la gestión estratégica de la firma por dos razones:

La primera de estas razones ya se mencionó y se explicó. Es la no existencia de objetivos a largo ni a corto plazo.

La segunda de estas razones es que en este grupo ni siquiera se realiza un flujo de fondos mensual que ayude a determinar las necesidades financieras en el muy corto plazo.

Si no se utiliza ni siquiera esta herramienta es poco probable que se utilicen herramientas de gestión estratégica.

Análisis de un caso representativo de la clase

En una etapa anterior se realizó una descripción de las características de una empresa que, perteneciendo a esta clase, representaba a las empresas del mismo.

Es importante mencionar que esta empresa es de clase uno (más de 1 y hasta 20 empleados) contando con 10 empleados.

Al analizar las características se había definido a la misma como una empresa con objetivos a corto plazo pero sin objetivos a largo plazo, que no había planificado la forma en la que se iban a alcanzar los objetivos de corto ni de largo plazo (en este último caso ni siquiera están los objetivos definidos).

No realizaba una evaluación del desempeño de la empresa a la luz de lo planificado para el año en curso (corto plazo) y menos aún para el largo plazo por las razones que se explicaron en el párrafo anterior.

Por último se podía agregar que no capacitaba a sus empleados y que éstos no conocían los objetivos de la empresa.

Con estas variables se concluye que no reúne las condiciones necesarias para utilizar sistemas de información gerencial.

Esta empresa sabe qué es lo que quiere a corto plazo pero no a largo plazo y no ha definido cómo lograr alcanzar esos objetivos de corto plazo. Menos aún se evalúa el desempeño de la empresa en función a dichos objetivos.

Dentro de los sistemas de información, no se realiza presupuesto anual y tampoco se realiza presupuesto a tres años, se realiza flujo de fondos mensual pero no se realiza en forma anual, y se considera en este caso que la información contable proporciona información útil para la gestión.

La empresa considera que sus principales indicadores son el volumen de ventas, el costo de producción y el nivel de cobranzas.

Estos sistemas contemplan indicadores financieros e indicadores de procesos internos expresados en términos financieros. No queda constancia de que se contemplen indicadores de comercialización o clientes e indicadores que apunten a gestionar los procesos de crecimiento y desarrollo.

En conclusión se puede decir que la empresa que representa a la clase número cuatro del primer cluster no cuenta con las condiciones necesarias para que se implementen sistemas de información gerenciales principalmente por dos razones que son:

- 1) No existen objetivos definidos a largo plazo.
- 2) Los sistemas con los que se está manejando no contemplan todas las áreas que se deberían tener en cuenta para la gestión

El caso que representa a este grupo permite inferir que las empresas del mismo no cuentan con la información necesaria para confeccionar indicadores que apunten a presentar mejor información para la gestión.

Es para resaltar que en este caso afirman que no existe información con la que no se cuenta y que sería útil para la gestión de la misma. De acuerdo a esta información en la empresa se encontrarían conformes con la información que utilizan.

Esto es importante porque el considerar que no se necesita información adicional para gestionar la empresa implica un estado de conformismo que podría ser perjudicial.

Luego de haber analizado ya desde un punto de vista contable gerencial a las clases correspondientes al primer cluster y también a las empresas representativas de estas clases es que se concluye que en las dos primeras clases del cluster (grupos uno y dos) es factible implementar sistemas de información gerencial porque están dadas las condiciones básicas para que esto se produzca.

Es posible que se pueda avanzar en las características de los indicadores utilizados, de manera tal que éstos reflejen mejor la perspectiva o área a la que pertenecen y además es posible trabajar sobre más indicadores para que contemplen todas las áreas que se deberían tener en cuenta para la gestión estratégica de la misma.

En los dos últimos grupos (tercero y cuarto) la situación se complica.

En la tercer clase si bien existen ciertas condiciones que permitirían la implementación de sistemas de gestión estratégica es necesario recalcar que las empresas pertenecientes a este sector no contemplan el largo plazo en el horizonte. Esto se debe a que no poseen objetivos, no hay planes y no se puede evaluar el desempeño porque no hay un curso de acción hacia un fin determinado en el largo plazo.

Esto complica bastante la posibilidad de brindar información estratégica como se pretende en esta investigación, por lo tanto es necesario que se modifiquen estas pautas de gestión antes de poder implementar y utilizar al máximo sistemas de gestión estratégicos. Un aspecto importante a tener en cuenta en el caso de esta

clase es que representa a poco más del 62 % de la muestra analizada con un total de 43 empresas incluídas en la misma.

En lo que hace al último grupo (cuarto) éste se encuentra bastante definido por sus variables características y en base a esta definición se concluye que no se pueden implementar sistemas de gestión estratégicos porque no están dadas las variables básicas para esto. También hay que tener en cuenta el porcentaje de representación que posee esta clase en el total de la muestra y que asciende a más del 24 % de la misma con un total de 17 empresas incluídas en el mismo.

Si se toman estas dos últimas clases en conjunto es de consideración la cantidad de empresas de la muestra (60 casos) y el porcentaje que representan (casi 87%) en las cuales no se dan las condiciones básicas, ya sea en forma parcial o total, para que se implementen sistemas de gestión estratégicos.

Es necesario trabajar en aspectos referidos a la forma en la cual se gestionan las empresas antes que preocuparse por implementar sistemas de información de gestión estratégicos como los que se proponen en esta investigación.

Solamente cuando se den las condiciones que se han considerado básicas para que se implementen sistemas de gestión de esta naturaleza éstos van a poder utilizarse y constituir una herramienta competitiva más con la cual las empresas van a poder actuar en el medio.

ii) Análisis de las empresas agrupadas en siete clases

En este caso se va a proceder a realizar el análisis de la muestra sujeta a estudio en base al segundo cluster en el que se trabajó.

Primera Clase

Análisis de la clase y del caso representativo

El análisis de la clase se mantiene sin modificaciones de lo que se realizó en el análisis del primer sector del primer grupo debido a que la clase y la empresa representativa son las mismas en ambos casos.

Para realizar un estudio del mismo se remite al lector al análisis mencionado.

Segunda Clase

Análisis de la clase y del caso representativo

Al igual que en el anterior, el análisis de la clase se mantiene sin modificaciones de lo que se realizó en el análisis de la segunda clase del primer cluster debido a que la clase y la empresa representativa son las mismas en ambos casos.

Para realizar un estudio del mismo se remite al lector al análisis mencionado.

Tercera Clase

Análisis de la clase

Al realizar el análisis de este tercer grupo se ve que comprende el 23,19 % (16 casos) de las empresas bajo estudio. Esto hace que sea la clase más numerosa de este segundo cluster.

Las características claves de este tercer grupo están representadas en cinco variables en modalidad afirmativa. Todas estas variables pertenecen a la dimensión estratégica dado que las mismas reflejan una actividad estratégica que se realiza en estas empresas. Las variables estratégicas que pertenecen a este grupo son que las empresas poseen objetivos a largo plazo, se planifica cómo se

van a lograr esos objetivos de largo plazo, se realiza evaluación del desempeño de la empresa a la luz de los objetivos a corto plazo, los empleados conocen los objetivos de la empresa para el corto plazo y por último que se capacita a los empleados.

Esta clase no presenta variables pertenecientes a la dimensión sistemas de información como variables características.

Estas características son insuficientes a la luz de la implementación de sistemas de información de gestión estratégica. Debido a que no evalúan el desempeño de la empresa a la luz de lo planificado en el largo plazo. Se podría decir que es una situación análoga a la observada en la primera clase, pero no es así debido a que en ese caso las empresas realizan y utilizan una herramienta de gestión estratégica como es el presupuesto con un horizonte de tiempo que trasciende el corto plazo y, de esta manera, es posible gestionar y evaluar el desempeño de la empresa a la luz de los objetivos de largo plazo.

Las empresas de esta clase si bien poseen objetivos a largo plazo y realizan una planificación para el logro de esos objetivos, no realizan una evaluación del desempeño a la luz de esos objetivos.

En el corto plazo se evalúa el desempeño de la empresa contra lo planificado. Si bien no está como variable característica la existencia y planificación de objetivos de corto plazo sí está como variable característica la evaluación del desempeño real ante lo planificado en el corto plazo.

Además los empleados conocen los objetivos de corto plazo lo que permite que ellos realicen su trabajo sabiendo hacia dónde se dirige la empresa y esto permite que ellos mismos realicen una evaluación de su desempeño a la luz de los objetivos a corto plazo.

Una última variable característica es que el personal de la empresa recibe capacitación.

El análisis de todas estas variables permite que nos formemos una opinión sobre la clase en base a sus características y la utilización de la contabilidad gerencial como herramienta de gestión estratégica.

Ante la pregunta sobre si están dadas las condiciones para que se implementen sistemas de gestión estratégica hay que responder que no están dadas las condiciones para implementar sistemas de información de gestión estratégica.

Para dar esta opinión es clave el hecho de que las empresas de este sector poseen objetivos de largo plazo, han planificado la forma en que se van a lograr los mismos pero no evalúan el desempeño de la empresa a la luz de esos objetivos y de esa planificación.

Tampoco poseen herramientas de gestión estratégica como presupuesto a tres años que permitan monitorear y en su caso modificar la gestión.

Ahora la pregunta se modifica y lleva a determinar si están utilizando las herramientas que provee la contabilidad gerencial para contar con la información adecuada para realizar una mejor toma de decisiones.

Lamentablemente esta pregunta no se puede contestar debido a que no existen características que definan a esta clase en lo referente a sistemas de información.

Análisis de un caso representativo de la clase

La empresa representativa de esta clase es la misma empresa que es representativa de la tercera clase en el análisis del cluster anterior.

La conclusión que se obtuvo es que la empresa que representa a la clase número tres del primer cluster (que también representa a esta tercera clase del segundo cluster) no cuenta con las condiciones necesarias para que se implementen sistemas de información.

Para un análisis más completo se remite al lector al análisis del caso representativo de la tercera clase correspondiente al primer cluster .

Cuarta Clase

Análisis de la clase

Al realizar el análisis de este cuarto grupo se ve que comprende el 18,84 % (13 casos) de las empresas bajo estudio.

La característica clave de esta cuarta clase está representada en una variable en su modalidad afirmativa. Esta variable pertenece a la dimensión sistemas de información ya que la variable que caracteriza a estas empresas es que las mismas consideran que la información contable provee información útil para la gestión.

Esta característica se presenta en forma solitaria lo que no permite determinar si están dadas las condiciones para que se utilicen sistemas de gestión estratégicos en este grupo.

Esta característica sí permite asumir que las empresas de esta clase consideran que la información contable provee información útil para la administración, por lo tanto, en el caso que se implementen sistemas de información de gestión estratégicos es de suponer que contarán con una aceptación positiva en las empresas de la clase.

El análisis de esta variable no permite concluir si están o no dadas las condiciones en este grupo para que se apliquen sistemas de información gerencial.

Ante la nueva pregunta sobre si están utilizando las herramientas que provee la contabilidad gerencial para contar con la información adecuada para realizar una mejor toma de decisiones, lamentablemente no se puede contestar teniendo solamente la característica antes mencionada que define a esta clase.

Como se observará esta clase no presenta variables que permitan caracterizarla para la investigación.

Esto es importante debido a que esta clase posee 13 casos, que es más del 18 % de la muestra.

Es de esperar que con el análisis de la empresa representativa de la clase se puedan obtener más conclusiones.

Análisis de un caso representativo de la clase

En una etapa anterior se realizó una descripción de las características de una empresa que, perteneciendo a esta clase, representaba a la misma.

Esta empresa es de clase uno (más de 1 y hasta 20 empleados) contando con 18 empleados.

Al analizar las características se la había definido como una empresa con objetivos a corto pero sin objetivos a largo plazo, que había planificado la forma en la que se iban a alcanzar los objetivos de corto pero no se había planificado la forma en que se iban a lograr los objetivos de largo plazo (debido a que no posee). Esta empresa realizaba una evaluación semestral de su desempeño a la luz de lo planificado para el año en curso (corto plazo) y no hay evaluación de largo plazo (por no poseer objetivos para ese horizonte de tiempo).

Por último se podía agregar que capacitaba a sus empleados en función de los objetivos de la empresa en general y que los empleados conocían los objetivos de corto pero no los de largo plazo.

La empresa sabe qué es lo que quiere a corto plazo, se realiza una planificación en función a dichos objetivos de corto plazo, y se evalúa el desempeño en función a dichos objetivos.

El problema se presenta en este caso en que no posee objetivos de largo plazo y por lo tanto no hay planificación ni evaluación del desempeño a largo plazo. Esto es grave porque la empresa se maneja en un período de tiempo cortoplacista, sin tener en cuenta el largo plazo.

Esto implica que posee una fuerte limitación en su gestión y que es necesario que modifique su posición en lo referente a no contemplar las proyecciones para el largo plazo.

Dentro de los sistemas de información, se realiza presupuesto anual pero no se realiza presupuesto a tres años, se realiza flujo de fondos mensual pero no se realiza en forma anual, y se considera en este caso que la información contable proporciona información útil para la gestión.

Considera que sus principales indicadores son el volumen de ventas, el costo de producción, la calidad de producto y la cantidad de clientes que posee.

Estos sistemas contemplan indicadores financieros, indicadores de procesos internos y también indicadores de comercialización o de la perspectiva del cliente.

En cuanto a los sistemas con los que se está manejando si bien no contemplan todas las áreas de la empresa son bastantes amplios dado que incluyen las perspectivas financiera, de procesos internos y de clientes, utilizando además indicadores financieros como volumen de ventas y costo de producción y también indicadores no financieros como cantidad de clientes y calidad del producto.

En lo referente al área de crecimiento y desarrollo no queda demostrado que se utilicen ni que se piensen utilizar en la gestión de la empresa indicadores que identifiquen la infraestructura que la empresa debe construir para crear una mejora y un crecimiento a largo plazo.

Como conclusión se puede decir que este grupo de empresas pertenecientes a esta clase y representadas por el caso que se analizó no cuentan con las condiciones básicas para implementar sistemas de gestión estratégicos debido a que no contemplan el largo plazo en la gestión.

Esto es un condicionante bastante importante y que para ser salvado debe modificarse el estilo de gestión que se realiza en la empresa y recién a partir de ahí (cuando se contemple el largo plazo) se va a poder analizar nuevamente si es posible o no implementar los sistemas de información de gestión tratados en esta investigación.

Quinta Clase

Análisis de la clase

Este quinto grupo comprende el 21,74 % (15 casos) de las empresas bajo estudio. Esto hace que sea el segundo más numeroso de este segundo cluster luego del tercer sector.

Las características claves de esta quinta clase están representadas en cuatro variables todas en modalidad negativa. Dos de estas variables pertenecen a la dimensión estratégica dado que las mismas reflejan la actividad estratégica que se realiza en estas empresas. Estas variables son que los empleados no conocen los objetivos para el corto plazo y que no se capacita a los empleados.

Las otras dos variables pertenecen a la dimensión sistemas de información y son que estas empresas no realizan flujo de fondos anual y que no se considera que la información contable provea información útil para la gestión.

Estas características no proveen suficiente información como para definir si están dadas las condiciones para que se implementen sistemas de información gerencial como los descritos en la primera parte de la investigación.

Esta conclusión se debe a que saber solamente que los empleados no conocen los objetivos de corto plazo y que no se capacita al personal de la empresa no permite determinar si se dan o no las condiciones básicas desde un punto de vista estratégico.

Analizando las dos variables de la dimensión sistemas de información aparece nueva información para tener en cuenta.

Estas empresas no utilizan flujo de fondos anual. Lo nuevo que aporta esta variable es que las empresas no realizan en forma metódica o al menos no queda constancia de que se realicen, estimaciones de ingresos y egresos financieros en el corto plazo que faciliten la gestión operativa de la firma.

Además no consideran que la información contable provea información útil para la toma de decisiones, por lo tanto los empresarios no están acostumbrados a utilizar con confianza este tipo de información para que los ayude a gestionar estratégicamente la empresa.

El análisis de todas estas variables no permite que nos formemos con claridad una opinión sobre la clase en base a sus características y la utilización de la contabilidad gerencial como herramienta de gestión estratégica.

Ante la pregunta sobre si están dadas las condiciones para que se implementen sistemas de gestión estratégica hay que responder que no está claro si están dadas las condiciones para implementar sistemas de información de gestión estratégica pero es necesario hacer la salvedad de que estas empresas no consideran que la información contable provea información útil para la gestión, por lo tanto, al menos en ese aspecto, no estarían dadas las condiciones para implementar sistemas de información para la gestión estratégica.

En lo que hace a saber si están utilizando las herramientas que provee la contabilidad gerencial para contar con la información adecuada para realizar una mejor toma de decisiones solamente se puede afirmar que no utilizan flujo de fondos anual para la gestión de la firma.

Si bien no es mucho lo que se puede inferir en base a las características que definen a este grupo, es posible que el análisis de la empresa representativa del mismo permita que se lo defina mejor.

Análisis de un caso representativo de la clase

En una etapa anterior se realizó una descripción de las características de una empresa que, perteneciendo a esta clase, representaba a la misma.

Es importante mencionar que esta empresa es de clase uno (más de 1 y hasta 20 empleados) contando con 12 empleados.

Al analizar las características se la había definido como una empresa con objetivos a corto plazo pero sin objetivos a largo plazo, que había planificado la forma en la que se iban a alcanzar los objetivos de corto pero no se había planificado la forma en que se iban a lograr los objetivos de largo plazo (debido a que no posee). Realizaba una evaluación semestral de su desempeño a la luz de lo planificado para el año en curso (corto plazo) y no hay evaluación de largo plazo (por no poseer objetivos para ese horizonte de tiempo).

Por último se podía agregar que no capacita a sus empleados debido a que no lo considera necesario y que los empleados conocían los objetivos a corto pero no los de largo plazo.

Esta empresa sabe qué es lo que quiere a corto plazo, se realiza una planificación en función a dichos objetivos de corto plazo, y se evalúa el desempeño en función a dichos objetivos.

El problema se presenta en este caso en que la empresa no posee objetivos de largo plazo y por lo tanto no hay planificación ni evaluación del desempeño a largo plazo. Esto es grave porque refleja que se maneja en un período de tiempo cortoplacista, sin tener en cuenta el largo plazo. Por lo tanto posee una fuerte

limitación en su gestión y es necesario que modifique su posición en lo referente a no contemplar las proyecciones para el largo plazo.

Dentro de los sistemas de información, se realiza presupuesto anual pero no se realiza presupuesto a tres años, se realiza flujo de fondos mensual pero no se realiza en forma anual, y se considera en este caso que la información contable no proporciona información útil para la gestión.

La empresa considera que sus principales indicadores son el volumen de ventas, el costo de producción, margen de ventas, la calidad de producto y el nivel de cobranzas.

Estos sistemas contemplan indicadores financieros e indicadores de procesos internos. No queda constancia de que se contemplen indicadores de comercialización o de la perspectiva del cliente y tampoco indicadores que apunten a gestionar los procesos de crecimiento y desarrollo de la empresa.

Además los sistemas con los que se está manejando no contemplan todas las áreas de la empresa ya que incluyen solamente las perspectivas financiera y de procesos internos. Sí se puede afirmar que utilizan indicadores financieros como volumen de ventas, cobranzas, margen de ventas y costo de producción y también indicadores no financieros como calidad del producto.

En lo referente al área de crecimiento y desarrollo no queda demostrado que se utilicen ni que se piensen utilizar en la gestión indicadores que identifiquen la infraestructura que la empresa debe construir para crear una mejora y un crecimiento a largo plazo.

Hay que agregar además que esta empresa no considera que la información contable le provea información útil para la gestión, lo que dificultaría también la implementación de sistemas información de gestión estratégica.

Como conclusión se puede decir que el grupo de empresas pertenecientes a esta clase y representadas por la empresa que se analizó no cuentan con las condiciones básicas para implementar sistemas de gestión estratégicos debido a que no contemplan el largo plazo en la gestión de la empresa.

Esto es un condicionante bastante importante y para ser salvado debe modificarse el estilo de gestión que se da en la empresa y recién a partir de ahí (cuando se contemple el largo plazo) se va a poder analizar nuevamente si es posible o no implementar los sistemas de información de gestión tratados en esta investigación.

Sexta Clase

Análisis de la clase

Al realizar el análisis de esta sexta clase se ve que comprende el 8,70 % (6 casos) de las empresas bajo estudio.

Las características claves de este sexto grupo están representadas en tres variables todas en modalidad negativa. Dos de estas variables pertenecen a la dimensión estratégica dado que las mismas reflejan la actividad estratégica que se realiza en estas empresas. Estas variables son que los empleados no conocen los objetivos para el corto plazo y que no se realiza evaluación del desempeño de la empresa a la luz de los objetivos de corto plazo.

La otra variable pertenece a la dimensión sistemas de información y es que estas empresas no realizan flujo de fondos mensual.

Estas características no proveen suficiente información como para definir si están dadas las condiciones para que se implementen sistemas de información gerencial como los descritos en la primera parte de la investigación.

Esta conclusión se debe a que solamente conociendo que los empleados no conocen los objetivos para el corto plazo y sabiendo que no se realiza evaluación del cumplimiento de estos objetivos, no se puede determinar si se dan o no las condiciones básicas desde un punto de vista estratégico.

Es posible inferir que en estas empresas no se realiza una evaluación de la gestión de las mismas debido justamente a la última de las dos variables estratégicas.

Si no se evalúa el cumplimiento de los objetivos de corto plazo es de esperar que tampoco se evalúe el cumplimiento de los objetivos de largo plazo. Ante esta situación no se estarían cumpliendo las condiciones básicas de que se realice

una evaluación de la gestión de la empresa a la luz de los objetivos definidos para determinar desviaciones o la necesidad de realizar cambios de rumbo.

De nada sirve presentar información para analizar el desempeño de la firma si ésta información no es utilizada en la gestión.

Analizando la variable de la dimensión sistemas de información aparece nueva información para tener en cuenta.

Estas empresas no utilizan como herramienta de gestión el flujo de fondos mensual. Lo nuevo que aporta esta variable es que no se realiza en forma metódica o al menos no queda constancia de que se realice, estimaciones de ingresos y egresos financieros en el muy corto plazo que faciliten la gestión operativa de la firma.

El análisis de estas variables permite que nos formemos una opinión sobre el sector en base a sus características y la utilización de la contabilidad gerencial como herramienta de gestión estratégica.

Ante la pregunta sobre si están dadas las condiciones para que se implementen sistemas de gestión estratégica hay que responder que no están dadas las condiciones para implementar sistemas de información de gestión estratégica debido al hecho de que los empresarios de este sector no realizan evaluación del desempeño de la empresa en función de los objetivos planteados en el corto plazo. Ante esto, y como se dijo anteriormente, es de suponer que tampoco se realiza evaluación de la gestión de la empresa a largo plazo.

Con esta característica se hace difícil utilizar sistemas de información de gestión estratégicos debido justamente a que no se analizaría la gestión real de la empresa en comparación con lo planeado.

El que los empleados no conozcan los objetivos de corto plazo da la pauta de que los mismos no se comunican, y que, en el caso de que estas empresas posean objetivos de largo plazo éstos tampoco serían comunicados al personal.

Si bien esta no es una característica determinante permite conocer que los empleados no tienen claro adónde se dirige la empresa en el corto plazo y por lo

tanto no se bajan "en cascada" los objetivos como define el tablero de a bordo en la primer parte de esta investigación.

En lo que hace a saber si están utilizando las herramientas que provee la contabilidad gerencial para contar con la información adecuada para realizar una mejor toma de decisiones solamente se puede afirmar que no utilizan flujo de fondos mensual para la gestión de la firma.

Si bien no es mucho lo que se puede inferir en base a las características que definen a esta clase es posible que el análisis de la empresa representativa del mismo permita que se defina mejor las características de este grupo.

Análisis de un caso representativo de la clase

En una etapa anterior se realizó una descripción de las características de una empresa que, perteneciendo a esta clase, representaba a la misma.

Es importante mencionar que esta empresa es de clase dos (más de 21 y hasta 50 empleados) contando con 22 empleados.

Al analizar las características se la había definido como una empresa con objetivos a corto plazo pero sin objetivos a largo plazo, que había planificado la forma en la que se iban a alcanzar los objetivos de corto pero no se había planificado la forma en que se iban a lograr los objetivos de largo plazo (debido a que no posee). No realizaba una evaluación de su desempeño a la luz de lo planificado para el año en curso (corto plazo) y no hay evaluación de largo plazo (por no poseer objetivos para ese horizonte de tiempo).

Por último se podía agregar que la empresa no capacita a sus empleados y que los empleados no conocen los objetivos de corto ni tampoco los de largo plazo.

Esta empresa sabe qué es lo que quiere a corto plazo, se realiza una planificación para el logro de esos objetivos de corto plazo pero no se evalúa su desempeño en función a dichos objetivos.

El problema se presenta en este caso tanto en el corto como en el largo plazo debido a que:

- en el corto plazo no realizan una evaluación del desempeño de la empresa a la luz de esos objetivos que ya se han definido y también se han planificado
- no posee objetivos de largo plazo y por lo tanto no hay planificación ni evaluación del desempeño a largo plazo. Es grave porque se maneja en un período de tiempo cortoplacista, sin tener en cuenta el largo plazo.

Esta empresa posee una fuerte limitación en su modalidad de gestión y es necesario que modifique su posición en lo referente a evaluar el desempeño en el corto plazo y a contemplar las proyecciones de la empresa para el largo plazo.

Dentro de los sistemas de información, no se realiza presupuesto anual y tampoco se realiza presupuesto a tres años, no se realiza flujo de fondos mensual y tampoco se realiza en forma anual, y se considera en este caso que la información contable proporciona información útil para la gestión.

La empresa considera que sus principales indicadores son el volumen de ventas, el costo de producción y la calidad del producto.

Estos sistemas contemplan indicadores financieros e indicadores de procesos internos. No queda constancia de que se contemplen indicadores de comercialización o de la perspectiva del cliente y tampoco indicadores que apunten a gestionar los procesos de crecimiento y desarrollo.

En conclusión se puede decir que la empresa que representa a la clase número seis de este segundo cluster no cuenta con las condiciones necesarias para que se implementen sistemas de información gerenciales principalmente por dos razones que son:

- 1) La empresa no posee objetivos a largo plazo, lo que limita muchísimo el horizonte de la misma.
- 2) No se realiza una evaluación de la gestión en el corto plazo que permita analizar el desempeño de la empresa a la luz de los objetivos para ese período de tiempo.

En cuanto a los sistemas con los que se está manejando no contemplan todas las áreas de la empresa ya que incluyen solamente las perspectivas financiera y de procesos internos. Sí se puede afirmar que utilizan indicadores financieros como volumen de ventas y costo de producción y también indicadores no financieros como calidad del producto.

En lo referente al área de crecimiento y desarrollo no queda demostrado que se utilicen ni que se piensen utilizar en la gestión indicadores que identifiquen la infraestructura que debe construir para crear una mejora y un crecimiento a largo plazo.

Estos condicionantes son importantes y para ser salvados debe modificarse el estilo de gestión que se realiza en la empresa y recién a partir de ahí (cuando se contemple el largo plazo y se analice el desempeño) se va a poder analizar nuevamente si es posible o no implementar los sistemas de información de gestión tratados en esta investigación.

Séptima Clase

Análisis de la clase

Al realizar el análisis de esta última clase se ve que comprende el 14,19 % (10 casos) de las empresas bajo estudio.

Las características claves de este séptimo grupo están representadas en cinco variables todas en modalidad negativa. Todas estas variables pertenecen a la dimensión estratégica dado que las mismas reflejan la actividad estratégica que se realiza en estas empresas. Estas variables son que las empresas no poseen objetivos ni a largo ni a corto plazo, no se planifica cómo se van a lograr los objetivos de corto plazo, no se realiza evaluación del desempeño de la empresa a la luz de los objetivos a corto plazo y por último los empleados no conocen los objetivos de la empresa para el corto plazo.

Esta clase no presenta variables pertenecientes a la dimensión sistemas de información que la caractericen.

Las variables estratégicas definen en forma clara que no están dadas las condiciones para que se implementen sistemas de información gerencial como los descritos en la primera parte de la investigación.

Esta conclusión surge desde el momento que la empresa no ha definido los objetivos que posee a largo y a corto plazo. Partiendo de este primer paso la empresa no puede planificar sobre algo que no ha definido y menos va a poder evaluar si se cumple o no con algo que no se ha definido y menos planificado.

No existe posibilidad de que las empresas utilicen herramientas de gestión estratégicas si no se dan estas variables estratégicas.

Si los empresarios no poseen objetivos nada se puede hacer desde los sistemas de información para solucionar este problema.

El análisis de todas estas variables permite formarnos una opinión sobre la clase en base a sus características y la utilización de la contabilidad gerencial como herramienta de gestión estratégica.

Ante la pregunta sobre si están dadas las condiciones para que se implementen sistemas de gestión estratégica hay que responder que no están dadas las condiciones para implementar sistemas de información de gestión estratégica desde el momento que las empresas de esta clase no poseen objetivos. Esto hace que no se pueda brindar información estratégica para la gestión porque no está definido adónde apuntan llegar.

Ahora la pregunta se modifica y lleva a determinar si están utilizando las herramientas que provee la contabilidad gerencial para contar con la información adecuada para realizar una mejor toma de decisiones.

Si bien esta clase no posee variables características de la dimensión de sistemas de información que ayuden a contestar esta pregunta, con el sólo hecho de que no poseen objetivos ya dificulta en gran medida la posibilidad de utilizar herramientas de información de gestión porque no está claro en función de qué objetivos se realizaría esta gestión.

Análisis de un caso representativo de la clase

En una etapa anterior se realizó una descripción de las características de una empresa que, perteneciendo a esta clase, representaba a la misma.

Es importante mencionar que esta empresa es de clase uno (más de 1 y hasta 20 empleados) contando con 10 empleados.

Al analizar las características se la había definido como una empresa sin objetivos a corto plazo y que tampoco posee objetivos a largo plazo, que no había planificado la forma en la que se iban a alcanzar los objetivos de corto ni de largo plazo (dado que ni siquiera están los objetivos definidos).

No realizaba una evaluación del desempeño de la empresa a la luz de lo planificado para el año en curso (corto plazo) y menos aún para el largo plazo por las razones que se explicaron en el párrafo anterior.

Por último se podía agregar que la empresa no capacitaba a sus empleados y que éstos no conocían los objetivos.

Con estas variables se concluye que esta empresa no reúne las condiciones necesarias para utilizar sistemas de información gerencial.

Esta empresa no sabe qué es lo que quiere ni a corto plazo ni a largo plazo.

Dentro de los sistemas de información de la empresa, no se realiza presupuesto anual y tampoco se realiza presupuesto a tres años, se realiza flujo de fondos mensual pero no se realiza en forma anual, y se considera en este caso que la información contable proporciona información útil para la gestión.

La empresa considera que sus principales indicadores son el volumen de ventas y calidad de servicio.

Estos sistemas contemplan indicadores financieros e indicadores de clientes expresados el primero en términos financieros y el segundo en forma cualitativa e informal en base a comentarios de clientes. No queda constancia de que se contemplen indicadores de procesos internos e indicadores que apunten a gestionar los procesos de crecimiento y desarrollo de la empresa.

En conclusión se puede decir que la empresa que representa a esta última clase (séptima) del segundo cluster no cuenta con las condiciones necesarias para que

se implementen sistemas de información gerenciales principalmente por dos razones que son:

- 1) No existen objetivos definidos.
- 2) Los sistemas con los que se está manejando no contemplan todas las áreas que se deberían tener en cuenta para la gestión

El caso que representa a esta clase permite inferir que las empresas de la misma no cuentan con la información necesaria para confeccionar indicadores que apunten a presentar mejor información para la gestión.

La intención que motivó el realizar un análisis de cluster de siete clases fue tratar de agregar nuevos elementos que sirvan para el análisis que se está realizando en esta investigación y que apunta a determinar la situación de la contabilidad gerencial en el medio y la posibilidad de utilizar las herramientas que ésta provee para mejorar la toma de decisiones en las empresas.

Este segundo análisis de cluster agrupó a las empresas correspondientes a la muestra en siete clases en base a características homogéneas que presentaban las mismas.

Las conclusiones a las que se arriba luego de realizar este nuevo cluster son que de las siete clases en las que queda conformada la muestra solamente en las dos primeras se dan las condiciones básicas para que se implementen sistemas de información para la gestión estratégica de la empresa.

Los dos primeros grupos son los mismos que se presentan en el primer cluster como primero y segundo agrupando entre los dos el 13,04 % (9 casos) de todas las empresas analizadas en la muestra.

En la tercer clase de este segundo cluster se presentan variables que en un principio hacen pensar que las empresas del mismo poseen las condiciones necesarias para que se apliquen sistemas de información de gestión estratégica,

pero luego de realizar un análisis del mismo se llega a la conclusión que no se dan estas características.

El punto en el que estas empresas fallan es que no realizan una evaluación de la gestión de largo plazo.

En la cuarta clase, el análisis de la única variable que lo caracteriza mucho no permite inferir, por eso es necesario ir al análisis del caso representativo de la clase para determinar si es o no posible incorporarlo con los dos primeros grupos en el análisis.

Al estudiar el caso representativo de la clase se puede decir que el grupo de empresas representadas por la empresa que se analizó no cuentan con las condiciones básicas para implementar sistemas de gestión estratégicos debido a que no contemplan el largo plazo en la gestión de la empresa.

Luego tenemos las últimas tres clases en las cuales tampoco se dan las condiciones básicas para implementar sistemas de información de gestión estratégica.

Entre las clases tres, cuatro, cinco, seis y siete contemplan el 86,95 % (60 casos) de la muestra analizada.

Al analizar las causas que llevan a que no se den las condiciones básicas para implementar los sistemas de información de gestión estratégicos, se observa que las mismas apuntan a modalidades de gestión que no son teóricamente correctas. Principalmente no se tiene en cuenta el largo plazo en la gestión de las empresas analizadas y que corresponden a los grupos en los cuales no es posible aplicar sistemas de información de gestión (ya sea en la definición de objetivos, o en la planificación de las actividades necesarias para lograr los mismos, o bien en la evaluación o feedback necesario en la gestión para analizar el desempeño de la empresa ante lo definido y planificado).

Desde el punto de vista de la contabilidad se puede apoyar la gestión de las empresas mediante el suministro de información lo más completa posible, de acuerdo a la estrategia adoptada por la empresa, para que se gestione la misma. Lamentablemente el contador, en su rol de proveedor de información, nada puede hacer si los administradores de la empresa no contemplan el largo plazo.

Es posible brindar indicadores que apunten a este horizonte de tiempo si el empresario y en la empresa se contempla el largo plazo y se formulan objetivos y estrategias a tal efecto.

Pero aún en ese caso surge un segundo problema a nivel de gestión y evaluación del desempeño de la empresa en el largo plazo, y es que el empresario y los tomadores de decisiones incorporen en la gestión que ellos realizan la información que se les suministra.

Sería frustrante además de constituir una pérdida de tiempo y de dinero confeccionar información para la gestión de acuerdo a la estrategia adoptada por la empresa para el largo y el corto plazo y que esta información no sea utilizada por los administradores.

PARTE TRES

CONCLUSIONES

Motivó esta investigación la intención de desarrollar modelos de información de gestión estratégica que sirvan a las pyme de la ciudad de Córdoba como una ventaja competitiva que les permita contar con información estratégica para gestionar a las empresas a la luz de los objetivos que se habían planteado, tanto de largo como de corto plazo perfeccionando sus procesos de toma de decisiones dentro de la planificación estratégica.

Para eso se trabajó sobre modelos de contabilidad gerencial o estratégica tales como el cuadro de mando integral y el tablero de a bordo, con el fin de incorporar a la gestión de las empresas de la ciudad de Córdoba aquellas herramientas que se presentaban en estos modelos y que son de gran utilidad para presentar información gerencial a los tomadores de decisiones en las empresas.

Para realizar esta tarea era necesario determinar cuál es el grado de desarrollo y de manejo de este tipo de información en las empresas cordobesas.

Este fue el disparador de la investigación de campo donde se buscó conocer la realidad de las empresas cordobesas en base a dos cuestionamientos.

El primero apuntaba a conocer qué herramientas estaban utilizando para tomar decisiones en el aspecto estratégico en sus empresas.

El segundo, ante la duda de que no se utilicen herramientas de gestión estratégica como las presentadas en la primera parte de la investigación, se buscó determinar si estaban dadas las condiciones para que se utilicen herramientas de gestión estratégica en la administración de empresas aquí en Córdoba.

Para obtener la información que permita formarnos un juicio acerca de estos dos cuestionamientos es que se entrevistó a personal jerárquico de empresas que estadísticamente fueron seleccionadas.

La entrevista consistía en un cuestionario (se adjunta en anexo I) al cual el entrevistado debía responder. Las preguntas que se les hacía pertenecían a dos dimensiones:

La dimensión estratégica

La dimensión sistemas de información

En lo referente a la dimensión estratégica la finalidad era reunir información que permita responder si estaban dadas las condiciones para que se utilicen herramientas de información de gestión estratégica en la administración de empresas.

La dimensión sistemas de información contemplaba las preguntas para conocer qué herramientas se estaban utilizando para tomar decisiones estratégicas en las empresas.

i) Dimensión Estratégica

Las preguntas correspondientes a la dimensión estratégica arrojaron un resultado bastante pesimista en lo que hace a gestión de empresas.

Es de destacar que de 69 empresas analizadas 36 de ellas, que constituye el 52,17 % de la muestra, no poseen objetivos a largo plazo.

No es posible hablar de información de gestión estratégica en la empresa si en la misma no poseen objetivos a largo plazo. En la primer parte de esta investigación se trató la necesidad de presentar información de gestión que permita analizar el desempeño de la empresa a la luz de los objetivos de largo plazo. Con esto se buscaba modificar el pensamiento cortoplacista existente en la información y en la utilización de la información.

Además se mencionaba como otra ventaja la posibilidad de implementar relaciones entre la gestión de largo y de corto plazo mediante la presentación de indicadores en el corto plazo que permitan analizar el desempeño de la empresa a la luz de los objetivos de largo plazo.

Nada de esto es posible de realizar si no existen objetivos fijados por la empresa para el largo plazo.

En lo que hace a los objetivos de corto plazo 6 empresas sobre un total de 69 no poseen, es decir que un 8,69 % de la muestra se maneja sin objetivos para el año en curso.

No es posible conocer la modalidad de gestión que poseen pero seguro que sin objetivos estas empresas son gestionadas sin un propósito definido al cual quieran llegar en el largo y en el corto plazo.

También se contempló dentro de esta dimensión la planificación de los objetivos, es decir los planes en los cuales se van a basar las empresas para alcanzar sus objetivos, tanto de largo como de corto plazo.

Los resultados muestran que 56 empresas sobre un total de 69, lo que significa el 81,15 % de la muestra no ha planificado cómo va a lograr los objetivos de largo plazo. En este caso, si la empresa ha definido sus objetivos (dado que hay varias empresas que poseen objetivos de largo plazo) pero no ha planificado las actividades que va a realizar para lograrlos no sirve tampoco de nada el modelo de información de gestión que se quiere implementar. Esto se debe a que no hay planes de largo plazo contra los cuales ir monitoreando el desempeño de la empresa a la luz de los objetivos que se ha fijado la misma.

En el corto plazo la situación cambia un poco debido a que en este período de tiempo solamente 15 empresas (21,73 %) no han planificado como lograr esos objetivos de corto plazo.

Ya se ha hablado de definir objetivos y de planificar cómo lograrlos, ahora es necesario conocer si se evalúa el cumplimiento de la planificación necesaria para lograr los objetivos. Es realmente preocupante saber que 66 empresas, o sea el 95,65 % de las empresas incluídas en la muestra no realizan evaluación del cumplimiento de lo planificado para lograr los objetivos de largo plazo.

De nada sirve realmente un sistema de información para gestionar la empresa estratégicamente si no se realiza un feedback para saber si la empresa está haciendo lo correcto que ha planificado para lograr los objetivos de largo plazo.

Uno de los objetivos que debe cumplir un adecuado sistema de información de gestión es presentar información que permita realizar un feedback sobre el desempeño de la empresa. Esto se mencionó en la primer parte de la

investigación. Ahora bien, de qué sirve esto si en el 95,65 % de las empresas de la muestra esta retroalimentación necesaria para detectar y corregir desviaciones no forma parte de la gestión.

En el corto plazo esta situación de falta de evaluación de los objetivos también se presenta pero en un porcentaje menor ya que solamente 20 empresas, o sea el 28,98 % de la muestra, no evalúan el desempeño de la empresa a la luz de los objetivos de corto plazo.

Otra gran ventaja que se tomaba en este caso del tablero de a bordo era la posibilidad de "bajar los objetivos en cascada" para que todos y cada uno de los empleados sepa qué es lo que se espera de él y cómo sus actividades contribuyen a que la empresa logre sus objetivos. La realidad muestra que solamente en una empresa (1,44 % de la muestra) los empleados conocen los objetivos de la empresa para el largo plazo. En el 98,55 % de la muestra los empleados no conocen los objetivos de largo plazo de la empresa. Ante esta situación de qué sirve esta gran ventaja de bajar los objetivos en cascada si no existe como pauta de gestión el que los empleados conozcan los objetivos de la empresa para el largo plazo.

En lo que hace a corto plazo la situación "mejora" dado que solamente en 30 empresas (43,47 % de la muestra) los empleados no conocen los objetivos de la empresa para el corto plazo.

Estas cuatro variables que son la existencia de objetivos, la planificación de dichos objetivos, la evaluación del desempeño de la empresa a la luz de los mismos y por último que los empleados conozcan los objetivos de las empresas en las cuales trabajan y en las cuales pasan gran parte de su vida; que se analizan tanto en el corto como en el largo plazo, son claves para determinar si se dan las condiciones necesarias de gestión para que se implemente un sistema de información de gestión estratégico en las empresa.

Se puede afirmar que con el nivel de gestión de empresas existente en estos momentos en las pyme cordobesas no es posible que las mismas tomen los fundamentos teóricos que posee la contabilidad gerencial para construir un

modelo de información de gestión que les permita poseer información para perfeccionar el proceso de toma de decisiones estratégicas en la empresa.

Esto se debe a que la gestión de las empresas bajo análisis no contempla las condiciones que son consideradas básicas desde el punto de vista del generador de información para proveer información de gestión estratégica.

ii) Dimensión Sistemas de Información

Las preguntas correspondientes a la dimensión sistemas de información también arrojaron un resultado bastante pesimista en lo que hace a sistemas de información de gestión en las empresas.

En la primer parte de esta investigación se mencionó las ventajas de poseer indicadores que contemplen a toda la empresa. Para esto es posible agruparlos en perspectivas como indica el cuadro de mando integral o bien por departamentos en el caso que la empresa posea sus actividades agrupadas en departamentos.

Se discutió también en la primer parte de este trabajo la cantidad de perspectivas a tener en cuenta para que el sistema de información de gestión estratégico contemple a toda la empresa y al medio en que se mueve. Así es como se mencionaron perspectivas que contemplan el sector externo, el cliente, los mercados, la calidad, los recursos humanos, el aspecto financiero, los procesos internos o producción y los productos y servicios.

Se explicó porqué era necesario contemplar estas perspectivas al proveer información para la gestión estratégica de la empresa.

Otro tema contemplado en la primer parte del trabajo es la cantidad de indicadores necesarios en cada perspectiva para proveer adecuada información para la gestión. Se dijo que podía girar alrededor de los 20 o 25 indicadores como mencionan Kaplan y Norton o bien ajustarse más detalladamente a la empresa con la cantidad necesaria. Ya sean más o menos indicadores.

También se mencionó las ventajas de contemplar indicadores financieros y no financieros. De esta forma todas las actividades estratégicas de la empresa quedaban reflejadas en indicadores, que a su vez se encontraban agrupados por perspectivas o bien por departamentos.

Por último se recalcó la importancia de conocer la empresa y el medio donde compete con el fin de adaptar a la medida y a la situación propia de cada empresa la información a proveer para la gestión de la misma.

En la investigación de campo, las variables que se tuvieron en cuenta para conocer las herramientas de información con las que se manejan las empresas de la muestra bajo análisis fueron principalmente de carácter cuantitativo, existiendo también una pregunta abierta en la cual los empresarios mencionaban los indicadores más importantes que utilizan para administrar sus empresas.

Las dos primeras variables se refieren a la confección de presupuesto, en un caso presupuesto a tres años, de forma tal de conocer si con esta herramienta contemplaban el largo plazo y en el otro caso trataba la confección de presupuesto anual, para conocer si existe cierto ordenamiento de las distintas actividades que influyen en la actividad principal de la empresa mediante esta herramienta.

En lo que hace a confección de presupuesto a tres años solamente en seis sobre los 69 casos bajo estudio, o sea el 8,69% de la muestra, se confecciona. Esto da la pauta de que en la mayoría de las empresas bajo análisis los sistemas de información con los que cuentan no contemplan el largo plazo. Esto se puede deber a falta de capacitación para la confección del mismo en la empresa o bien a que no se ha pensado nunca en utilizarlo como herramienta de gestión. En cualquiera de los dos casos esto es una muestra fehaciente de que los sistemas de información con los que cuentan estas empresas no contemplan el largo plazo en la información que presentan.

En lo que hace al presupuesto anual en las pyme cordobesas, el 49,27 % de la muestra (34 empresas) no lo confecciona, lo que es preocupante debido a que prácticamente la mitad de las empresa bajo análisis no utiliza herramientas de información financiera que contemplen el corto plazo.

Esto se corrobora con otra variable que es la confección de flujo de fondos anual. En esta variable el 69,56% de la muestra ha respondido en forma negativa.

Es decir que, en el corto plazo (ya no se habla de largo sino de corto plazo), más de las dos terceras partes de las empresas de la muestra no confeccionan flujo de fondos anual y casi la mitad de las empresas de la muestra no confeccionan presupuesto anual.

Esto implica que existe un porcentaje importante de empresas en la muestra que no utiliza herramientas de información que contemplen el corto plazo.

La confección de flujo de fondos mensual da una cifra un poco mejor porque en este caso solamente 12 empresas no realizan flujo de fondos mensual, lo que implica que el 68,11% de la muestra utiliza una herramienta de muy corto plazo que contempla los ingresos y egresos financieros de la empresa.

No queda constancia de la utilización de indicadores cualitativos o no financieros en las empresas que se estudiaron salvo con algunas excepciones.

Todo esto lleva a concluir que las pyme cordobesas utilizan solamente información financiera para su gestión, y que la mayoría no contempla el largo plazo en las herramientas de gestión que utilizan.

En el corto plazo la situación es un poco mejor porque por lo menos la mitad de las empresas que se han estudiado utiliza presupuesto anual mientras que un tercio de las mismas utiliza flujo de fondos anual.

En el muy corto plazo se utiliza como herramienta el flujo de fondos con un horizonte de tiempo mensual en un 82% de los casos, lo que implica que un 18% aproximadamente de la muestra no utiliza ni siquiera una planilla de ingresos y egresos financieros en forma mensual.

La dimensión sistemas de información que se ha estudiado en este trabajo muestra resultados que no son buenos dado que en las empresas de la muestra no se utilizan las herramientas más comunes de gestión como las enunciadas y no se presenta en ningún caso la información de gestión estratégica en un solo informe gerencial en forma periódica. Si esto último se realizara los tomadores de decisiones en la empresa contarían en forma periódica con un reporte gerencial

que les permita gestionar estratégicamente todas las perspectivas o departamentos que componen la empresa.

Hay que mencionar que los empresarios no contemplan más que una o dos perspectivas en la gestión de la empresa lo que hace que no se contemplen otras perspectivas como las enunciadas y que responden a un adecuado sistema de información de gestión.

En lo que hace a la cantidad de indicadores que utilizan en la gestión de las empresas, éstos no exceden de cuatro o cinco perteneciendo a una o dos perspectivas en comparación con los 20 a 25 indicadores que propone el cuadro de mando integral como cantidad estándar.

Por más que se adapten estos indicadores a la situación particular de la empresa da a entender que no se contempla la información descrita en la primer parte de esta investigación en la gestión de la firma.

Hay que sumarle el escepticismo de 22 empresas que consideran que la información contable no provee información útil para la toma de decisiones. Dentro de estas empresas las principales causas por las que consideran que la información contable no es útil para la gestión de la empresa son:

- 1) El contador como proveedor de información, ya que no provee información para la administración de la empresa debido a que solamente cumple funciones de liquidar impuestos, liquidar sueldos, y en su caso, confeccionar estados contables para su presentación a terceros. (31,82 % de los casos)
- 2) La información contable en sí, siendo considerada histórica y por lo tanto no apropiada para la gestión diaria de la empresa en el 22,72 % de los casos; y no proveyendo información sobre el funcionamiento del negocio en un 22,72 % de los casos.

Entre estas tres causas se suma aproximadamente el 77% de las empresas que consideran que la información contable no provee información útil, lo cual es no sólo un llamado de atención a la contabilidad gerencial, sino también a los contadores en su rol de proveedores de información de gestión.

Haciendo una proyección hacia el futuro se encuentra la última variable que se ha considerado en esta investigación que es si los empresarios consideran que existe información con la que no cuentan y que sería útil para administrar la empresa, ante lo cual en 23 casos la respuesta ha sido que no, es decir que consideran que no existe información con la que no cuentan y que podría ser útil para la gestión de la empresa.

Esta señal de conformismo es preocupante porque la situación en la que se encuentran no da lugar a que se sientan conformes con sus sistemas de información de gestión.

Las distribuciones de frecuencias que se han analizado en estas conclusiones muestran un escenario bastante desalentador para la implementación de sistemas de información de gestión estratégicas.

Por otro lado se lo puede ver como un escenario lleno de oportunidades para mejorar la gestión en las pyme cordobesas e implementar sistemas de información como los presentados en la primera parte de esta investigación.

iii) Conclusiones de los Análisis de Cluster

Queda para esta última parte del trabajo concluir con la posibilidad de utilización de las herramientas de la contabilidad gerencial en las clases que se formaron con las empresas de la muestra en base a los patrones de homogeneidad que presentan.

En este caso se analiza a las empresas en forma global, es decir teniendo en cuenta todas las variables enunciadas en forma simultánea para así confeccionar grupos o clases de empresas con características similares.

Como se recordará se realizaron dos análisis de cluster con la intención de reunir la mayor cantidad de información posible sobre las empresas analizadas en la muestra.

Cluster de cuatro clases

Al realizar el análisis de este agrupamiento se llega a la conclusión de que solamente en dos de las clases que se han formado se dan las condiciones para que se implementen sistemas de información de gestión estratégica.

Esto es en las clases uno (realizan presupuesto a tres años y realizan flujo de fondos anual) y dos (realizan evaluación de los objetivos a largo plazo).

En la clase tres de este cluster, que es el que agrupa la mayor cantidad de empresas, no queda constancia de que se contemple el largo plazo en la gestión de las empresas, teniendo además como características negativas que no consideran a la información contable útil para la administración de las empresas a la vez que se presenta como característica distintiva el hecho de que estas empresas no realizan presupuesto a tres años.

Es de destacar entonces que si se modifica la gestión de estas empresas de forma tal de que se contemple en dicha gestión el largo plazo es posible comenzar a analizar la factibilidad de implementar sistemas de información de gestión estratégica.

En el cuarto y último grupo la situación es realmente negativa dado que las variables que caracterizan al mismo muestran claramente la imposibilidad de implementar sistemas de información de gestión estratégica.

Todo esto lleva a concluir que en aproximadamente el 86,95% de la muestra analizada, o sea en 60 empresas, no se dan las condiciones, ya sea en forma total o parcial para implementar sistemas de gestión estratégicos.

Solamente en nueve casos (que son las empresas de las dos primeras clases) están dadas las condiciones para que se implementen sistemas de gestión estratégicos.

En cuanto a las herramientas de gestión que se utilizan en la actualidad en todas las empresas priman los indicadores financieros, presentándose en forma esporádica ciertos indicadores no financieros como por ejemplo indicadores de calidad medidos en piezas defectuosas o bien algún indicador de la perspectiva de clientes que permite gestionar la cantidad de clientes ganados.

Cluster de siete clases

En este nuevo análisis surge nueva información que refuerza la obtenida mediante el agrupamiento en cuatro clases a la vez que profundiza un poco más en las variables que caracterizan a los grupos.

Las dos primeras clases del cluster anterior, que se corresponden con las dos primeras clases de este agrupamiento, se mantienen sin modificaciones por lo que no es necesario realizar nuevos comentarios.

Es interesante el cambio que se produce en las variables que caracterizan a las nuevas clases ya que permitieron realizar análisis de nuevas clases agrupadas en base a nuevas características.

Esto permitió confirmar que solamente en dos grupos se dan las condiciones básicas para implementar sistemas de información de gestión estratégicos. Estas clases son las dos primeras, y son las mismas que se presentan como clases uno y dos en el agrupamiento en cuatro clases.

Las demás clases que quedaron conformadas bajo este cluster de siete clases se caracterizaron por distintas variables que en el primer cluster. Pero estas nuevas variables bajo las cuales estaban agrupadas, en base a patrones de homogeneidad, tampoco se ajustaban a las necesarias para implementar los sistemas de información de gestión.

El tercer grupo que se forma en este cluster pareciera poseer las condiciones necesarias para que se implementen sistemas de información de gestión, pero al ser analizado en detalle surge el problema que ya se visualizó en el cluster anterior y es la falta de gestión con miras al largo plazo, ya sea en la definición de objetivos, en la planificación de los mismos o en la evaluación de la gestión de largo plazo.

En lo que hace a la cuarta clase de este análisis no presenta información suficiente para formarse una opinión, pero al realizar el estudio del caso representativo de la clase se concluye que no cuentan con las condiciones básicas para implementar sistemas de gestión estratégicos debido a que no contemplan el largo plazo en la gestión de la empresa.

Las últimas tres clases no cuentan tampoco con las condiciones básicas necesarias para implementar sistemas de información de gestión estratégico como se concluyó en sus respectivos análisis.

Mediante este análisis de las variables características de las empresas agrupadas en siete clases se confirma que solamente un total de 9 empresas de la muestra (los dos primeros grupos) presentan las condiciones necesarias para implementar sistemas de información de gestión estratégica.

En cuanto a las herramientas de gestión que se utilizan en la actualidad en todas estas empresas bajo análisis las conclusiones no varían de las presentadas en el cluster anterior.

iv) Consideraciones Finales

Todo este análisis que se ha realizado sobre el medio en el cual se quería implementar sistemas de información de gestión estratégicos ha permitido conocer que la realidad de las pequeñas y medianas empresas de la ciudad de Córdoba no se ajusta al modelo de gestión de empresas necesario para que se implementen sistemas de información de gestión estratégicos.

En consecuencia los modelos de sistemas de información de gestión estratégica realizados en la primer parte de esta investigación no son aplicables, dado el nivel de gestión que poseen en las pequeñas y medianas empresas de la ciudad de Córdoba.

Los pasos a seguir luego de esta investigación apuntan a capacitar a los pequeños y medianos empresarios en gestión de empresas, para recién en forma posterior implementar modelos de información gerencial que los ayude en la gestión estratégica de sus empresas.

Pocas empresas son las que poseen las condiciones básicas que se han considerado en este trabajo y esas pocas empresas son las más grandes entre las que se han analizado.

Las demás empresas presentan pautas comunes que se han ido analizando a lo largo de esta investigación.

Tratar de incluir indicadores no financieros agrupados en perspectivas o departamentos queda todavía un poco más adelante en los pasos a seguir, dado que en primer lugar se debe mejorar la gestión estratégica en las empresas y, recién a partir de ese momento, empezar a trabajar en perfeccionar los sistemas de información de gestión estratégica.

NOTAS

- I - H. Thomas Johnson y Robert Kaplan. La Contabilidad de Costes. Plaza & Janes Editores. 1988.
- II - H. Thomas Johnson y Robert Kaplan. Ob. Cit., pág. 47-55.
- III - H. Thomas Johnson y Robert Kaplan. Ob. Cit., pág. 71-79.
- IV - H. Thomas Johnson y Robert Kaplan. Ob. Cit., pág. 131-136
- V - H. Thomas Johnson y Robert Kaplan. Ob. Cit., pág. 136-143
- VI - H. Thomas Johnson y Robert Kaplan. Ob. Cit., pág. 58-69
- VII - General Electric Company (A), Caso C - 220 IESE, Universidad de Navarra. España.1964
- VIII - Lebas, Michael. Managerial Accounting in France: Overview of past tradition and current practice. The European Accounting Review. Vol. 3, Nº 3. 1994
- IX - Robert Kaplan y David Norton. Cuadro de Mando Integral. Ediciones Gestión 2000 S.A.. 1997.
- X - Anthony Atkinson, Rajiv Banker, Robert Kaplan and Mark Young. Management Accounting. Prentice Hall Inc. U.S.A. 1997. Pág. 96-104.
- XI - Anthony Atkinson, Rajiv Banker, Robert Kaplan and Mark Young. Ob. Cit.. Pág. 612-617.
- XII - Marc Epstein and Jean Manzoni. The Balance Scorecard and Tableau de Bord: Translating strategy into action. Management Accounting. August 1997. Pág. 29-31.
- XIII - Robert Kaplan y David Norton. Ob. Cit. Pág. 37-43.
- XIV - Marc Epstein and Jean Manzoni. Ob. Cit. Pág.29-31.
- XV - Robert Kaplan y David Norton. Ob. Cit. Pág. 48-50.
- XVI - Robert Kaplan y David Norton. Ob. Cit. Pág. 176-180.
- XVII - John Shank y Vijay Govindarajan. Gerencia Estratégica de Costos. Grupo Editorial Norma. Colombia. 1995. Pág. 217-241.
- XVIII - William Hubbell. Combining Economic Value Added and Activity Based Management. Journal of Cost Management. Spring 1996. Vol. 10. Nº 1. Pág. 18-29.

- XIX - William Christopher. Economic Productivity: A Value Added Measure of Business performance. *Journal of Strategic Performance Measurement*. February - March 1997. Pág. 22-33.
- XX - Roger Mills and Carole Print. Strategic Value Analysis. *Management Accounting*. February 1995. Pág. 35-37.
- XXI - J.P. Sallenave. *Gerencia y Planeación Estratégica*. Grupo Editorial Norma. Colombia. 1997. Pág. 184-188.
- XXII - Robert Kaplan y David Norton. Ob. Cit. Pág. 64-68.
- XXIII - John Shank y Vijay Govindarajan. Ob. Cit. Pág. 119-141.
- XXIV -Nélida Castellano. *Metodología para el estudio científico de la Administración*. Ediciones Eudecor. Córdoba. 1998. Pág. 56-57.

BIBLIOGRAFIA

- Abernethy, Margaret; Chua, Wai; Lockett, Peter and Selto, Frank. *Research in managerial accounting: Learning from others' experiences*. Accounting and Finance 39. 1999, p.p. 1-27.
- Antohny, Robert and Govindarajan, Vijay. *Management Control Systems*. Ninth Edition. Boston, Mass. The Mc Graw Hill.1998.
- Atkinson, Anthony; Banker, Rajiv; Kaplan, Robert and Young, Mark. *Management Accounting*. Upper Saddle River, N.J. Prentice-Hall, Inc.1997.
- Atkinson, Anthony and Kaplan, Robert. *Advanced Management Accounting*. Second Edition. Englewoods Cliffs, N.J. Prentice Hall, Inc.1989.
- Aldridge, Richard and Colbert, Janet. *We Need Better Financial Reporting*. Management Accounting. July 1997, p.p. 32-36
- Blanco Illescas, Francisco. *El Control Integrado de Gestión*. México. Editorial Limusa, S.A. de C.V. Grupo Noriega Editores.1996.
- Brandon, Charles and Drtina, Ralph. *Management Accounting. Strategy and Control*. New York. The Mc Graw-Hill Companies, Inc.1997.
- Castellano, Nélica. *Metodología para el Estudio Científico de la Administración*. Córdoba. Ediciones Eudecor.1998.
- Chow, Chee - Haddad, Kamal and Williamson, James. *Applying the Balanced Scorecard to Small Companies*. Management Accounting. August 1997, p.p. 21-27.
- Christopher, William. *Economic Productivity - A value Added Measure of Business Performance*. Journal of Strategic Performance Measurement. February-March 1997, p.p. 22-33.
- Courtney Hugh, Kirkland Jane and Viguerie Patric. *Strategy under Uncertainty*. Harvard Business Review. November – December. 1997, p.p. 67-79.
- Curtis, Carey and Ellis, Lynn. *Balance Scorecards for New Product Development*. Journal of Cost Management. May-June 1997, p.p.12-18.
- Decreto 1917/99 de la Provincia de Córdoba. República Argentina.
- Decreto 2341/99 de la Provincia de Córdoba. República Argentina.

- Dhavale, Dileep. *Problems with Existing Manufacturing Performance Measures*. Journal of Cost Management. Winter 1996, p.p. 50-55.
- Drtina, Ralph. *Controlling Flexible Business Strategies*. Journal of Cost Management. Fall 1995, p.p. 42-49.
- Epstein Marc and Manzoni Jean. *The Balance Scorecard and Tableau de Bord: Translating strategy into action*. Management Accounting. August 1997, p.p. 28-36.
- Ferrara, William. *Cost Management Accounting - The 21st Century Paradigm*. Management Accounting. December 1995, p.p. 30-36.
- García, Norberto. *Contabilidad de Gestión*. Notas de Cátedra. Maestría en Dirección de Negocios. Universidad Nacional de Córdoba. Córdoba. 1998.
- Gray, Jack and Pesqueux. *Recent evolution of the Tableau de Bord systems: Comparison of practices in few American and French multinationals*. Revenue Francaise de Compattabilité. February 1993.
- Hamel, Gray. *Strategy as Revolution*. Harvard Business Review. November – December 1996, p.p. 61-78.
- Harrington, James. *The New Model for Improvement - Total Improvement Management*. Journal of Cost Management. January-February 1997, p.p. 33-39.
- Horngren, Charles and Sunden, Gary. *Introducción a la Contabilidad Administrativa*. 9º Edición. Prentice Hall Hispanoamericana, S.A. México. 1994.
- Hubbell, William. *Combining Economic Value Added and Activity Based Management*. Journal of Cost Management. Spring 1996. Vol.10 N° 1, p.p. 18-29.
- Jenson, Richard and Skousen Clifford. *Low Fat Accounting*. CMA Magazine. January 1997, p.p. 9-12.
- Johnson, Thomas and Kaplan, Robert. *La Contabilidad de Costes. Auge y caída de la contabilidad de gestión*. Plaza & Janes Editores, S.A. Barcelona. 1988.
- Kaplan Robert y Norton, David. *Cuadro de Mando Integral*. Ediciones Gestión s.a. Barcelona. 1997.
- Kaplan, Robert y Norton, David. *Why Does Business Need a Balance Scorecard*. Journal of Strategic Performance Measurement. February-March 1997, p.p. 5-11.
- Lizasoain, Luis y Joaristi, Luis. *SPSS para Windows*. Editorial Parainfo. Madrid.1995.

- Kaplan, Robert y Norton, David. *Why Does Business Need a Balance Scorecard*. (Part 2) *Journal of Strategic Performance Measurement*. June-July 1997, p.p.5-10.
- Lebas, Michael. *Managerial Accounting in France: Overview of Past Tradition and Current Practice*. *The European Accounting Review*. Vol 3 N° 3. 1994.
- Lillis, Anne. *A Framework for the analysis of interview data from multiple research sites*. *Accounting and Finance* 39. 1999, p.p. 79-105.
- Lorino, Philippe. *El Control de Gestión Estratégico*. Marcombo S.A. Boixareu Editores. Barcelona. 1993.
- Manly, Bryan. *Multivariate Statistical Methods. A Primer*. Chapman and Hall Ltd. Great Britain. 1988.
- Mills, Roger and Print Carole. *Strategic Value Analysis*. *Management Accounting*. February 1995, p.p. 33-37.
- Porter, Michael. *What is Strategy*. *Harvard Business Review*. November – December 1996, p.p. 61-78.
- Roberts, Elizabeth. *In defence of the survey method: An illustration from a study of user information satisfaction*. *Accounting and Finance* 39. 1999, p.p. 53-77.
- Sallenave, Jean Paul. *Gerencia y Planeación Estratégica*. Grupo Editorial Norma. Colombia.1990.
- Shank, John y Govindarajan, Vijay. *Contabilidad Estratégica de Costos*. Grupo Editorial Norma. Colombia. 1993.
- Selto, Frank. *Implementing Activity Based Management*. *Journal of Cost Management*. Summer 1995, p.p. 36-49.
- Senge, Peter. *La quinta disciplina*. Juan Granica S.A. Madrid. 1992
- Simon, Herbert. *La Nueva Ciencia de la Decisión Gerencial*. El Ateneo. Buenos Aires. 1984.
- Simon, Herbert. *El Comportamiento Administrativo*. 3ª edición. Aguilar. Buenos Aires. 1988.
- Walker, Kenton and Denna, Eric. *A new Accounting System Is Emerging*. *Management Accounting*. July 1997, p.p. 22-30.
- Whiteley, Stan. *Are you into Strategic Management Accounting*. *CMA Magazine*. November 1995, p.p. 3-4.

ANEXO I

Cuestionario realizado a los empresarios de las pequeñas y medianas empresas integrantes de la muestra.

EMPRESA:

FORMA SOCIETARIA:

NOMBRE RESPONSABLE:

CARGO:

TELEFONO Y DIRECCION:

CUESTIONARIO

Estrategia

1) Características de la producción o servicio que presta

Industria	X
Servicios	X
Comercio	X
Construcción	X

2) Cantidad de total de Personal en su empresa

Nº

3) Asignación de los empleados

Cantidad

Fabricación
Administración
Ventas
Otros (especifique)

- | | | |
|---|----|----|
| 4) Tiene pensados los objetivos para el presente año | Sí | No |
| 5) Tiene pensados los objetivos para los próximos cinco años | Sí | No |
| 6) Ha planificado como va a lograr los objetivos de este año | Sí | No |
| 7) Ha planificado como va a lograr los objetivos de los próx. cinco años | Sí | No |
| 8.a) Realiza una evaluación entre los objetivos anuales planeados y el desempeño real de la empresa | Sí | No |
| 8.b) Con que periodicidad | | |
| Mensual | X | |
| Cada tres meses | X | |
| Cada cuatro meses | X | |
| Cada seis meses | X | |
| Una vez al año | X | |
| 9) Realiza una evaluación anual entre los objetivos a cinco años y el desempeño real de la empresa | Sí | No |
| 10) Capacita a sus empleados | Sí | No |
| 11) Si piensa capacitarlos, lo haría en función de: | | |
| los objetivos de la empresa del presente año | X | |
| los objetivos de la empresa a cinco años | X | |
| los objetivos de la empresa en general | X | |

Comunicación de Estrategia

- | | | |
|--|----|----|
| 1) Sus empleados conocen los objetivos de la empresa para este año | Sí | No |
|--|----|----|

- | | | |
|--|----|----|
| 2) Sus empleados conocen los objetivos de la empresa para los próximos cinco años | Sí | No |
| 3) Sus empleados saben cómo lo que ellos realizan contribuye al logro de los objetivos de este año | Sí | No |
| 4) Sus empleados saben cómo lo que ellos realizan contribuye al logro de los objetivos en los próx. cinco años | Sí | No |

Sistemas de Información de la empresa

- | | | |
|--|----|----|
| 1) Realiza un presupuesto anual | Sí | No |
| 2) Realiza un presupuesto a tres años | Sí | No |
| 3) Realiza un Flujo de Fondos Mensual | Sí | No |
| 4) Realiza un Flujo de Fondos Anual | Sí | No |
| 5) Quién maneja la parte contable de la empresa | | |
| Empleado interno | X | |
| Personal externo a la empresa | X | |
| Empleados internos con asesoramiento externo | X | |
| Otros (Especifique) | X | |
| 6) Que servicios le provee la contabilidad en su empresa | | |
| Liquidación de impuestos | X | |
| Preparación y Presentación de Estados Contables | X | |
| Liquidación de Sueldos y Cargas Sociales | X | |
| Información útil para la gestión de la firma | X | |
| Auditoría | X | |
| Otros | X | |

ANEXO II

ACLARACIONES ESTADÍSTICAS

Determinación de la muestra

La población sobre la cual se trabajó en la presente investigación se encuentra delimitada por tres características que son:

- Más de 10 y menos de 100 empleados
- Clasificadas en sectores específicos de acuerdo al Registro Industrial de la Provincia de Córdoba
- Pertenecientes al departamento Capital de la provincia de Córdoba.

En base a estas características la población sujeta a estudio quedó conformada por 493 empresas pertenecientes a 80 sectores de acuerdo a la clasificación sectorial realizada por el Registro Industrial de la Provincia.

El tamaño de la muestra sobre la cual se trabajó fue de 76 empresas con un nivel de confianza del 95% y un error máximo de estimación de 10,3%.

La determinación de la muestra se realizó en forma sistemática respetando el carácter aleatorio. Para determinar las empresas que conforman la muestra se ordenó alfabéticamente la población de empresas, luego se eligió un número al azar (el número cuatro) y a partir de ese número se eligió una empresa cada seis casos y una empresa cada siete casos en forma alternada para que la muestra contemple a toda la población sujeta a estudio

La muestra quedó conformada por las siguientes empresas:

- 4) ACCA S.A.I.C. y A.
- 10) ALBIÑANA HUMBERTO
- 17) ALTAMIRANO RAÚL RAMÓN
- 23) A. PONS E HIJOS S.R.L.
- 30) ARTECHE – INEPAR –TTE S.A.

- 36) B y M S.R.L.
- 43) BAUEN S.A.
- 50) BOFELLI OLGA
- 56) BROCANELLI GUERRA S.R.L.
- 63) CANOVAS JOSE LUIS
- 69) CASA PROSPERAR S.A.
- 76) CHAMMAS S.R.L.
- 82) CIT METAL S.R.L.
- 89) CONAM S.R.L.
- 95) CORDBELL S.R.L.
- 102) CUGAT TERESITA RAMONA
- 108) DAILLY NORBERTO HECTOR Y OTRO
- 115) DISAR S.R.L.
- 121) DITEL S.R.L.
- 128) DYSEM S.A.
- 134) ELECTROMECÁNICA GOSCA S.R.L.
- 141) ESPAÑON JUAN MARIO S.A.
- 147) FACALCUER S.R.L.
- 154) FIARDI GRACIELA MARTA
- 160) FRANCO NORMA Y FRANCO CLAUDIA S.H.
- 167) GAL DIP S.R.L.
- 173) GALLUCCI ROQUE SALVADOR E HIJOS
- 180) GARNIER ENRIQUE FRANCISCO
- 186) GONZALEZ JUAN ALBERTO
- 193) GRAZIANI GRÁFICA S.A.
- 199) HIJOS DE FELIPE ASEF S.A.
- 206) INCARDONA SALVADOR Y OTROS
- 212) INDUS METAL S.R.L.
- 219) INDUSTRIAS PUBLICITARIAS S.R.L.
- 225) INSTRELEC S.R.L.
- 232) JORGE KOWALZUCK S.R.L.

- 238) JUAN CARLOS YARRYURA E HIJOS S.H.
- 245) LA BALCANICA S.R.L.
- 251) LA SERRANITA S.R.L.
- 258) LADRILLOS MERLINO S.R.L.
- 264) LEN S.R.L.
- 271) LOPEZ RAFAEL MANUEL FRANCISCO
- 277) LUMICORP S.R.L.
- 284) MANUEL BARRADO S.A.I.C.
- 290) MARTINEZ PABLO MARCELO
- 297) MERESHIAN GUILLERMO
- 303) METALÚRGICA DEGIORGIS S.A.
- 310) MODA S.R.L.
- 316) MOLLA HECTOR LEONIDES
- 323) MUÑOZ HORACIO
- 329) NOV CARLOS ALBERTO
- 336) ONCATIVO COMESTIBLE S.R.L.
- 342) ORTIZ Y CÍA. S.A.
- 349) PANCOR S.A.
- 355) PARQUETS SANTA ANA S.R.L.
- 362) PERIKO´S S.C.
- 368) PINTURAS SAN AGUSTÍN S.R.L.
- 375) PORTA HNOS. S.A.
- 381) PRODISMO SUR S.R.L.
- 388) RAR S.A.
- 394) REGIONAL ALIMENTICIO S.R.L.
- 401) ROBOTTI JORGE Y OTROS
- 407) RUBOL S.A.I.C.
- 414) SAHUCOR METALÚRGICA S.R.L.
- 420) SBAFFI Y CÍA. S.A.
- 427) SICOR S.R.L.
- 433) SOHE S.R.L.

- 440) STAMPI 5 S.A.
- 446) TABORDA JUAN CARLOS Y OTRO S.H.
- 453) TALPE S.A.I.C.F.I. y A.
- 459) TEKNIX ARG. S.R.L.
- 466) TOMASELLI G. Y TOMASELLI M. S.H.
- 472) UEB SODAS S.R.L.
- 479) VENENCIA CALZADOS S.R.L.
- 485) VITA S.R.L.
- 492) ZAPA CORD S.R.L.

Debido a que siete empresas pertenecientes a la muestra no participaron en la investigación se modificó el error máximo de estimación a un valor de 11%.

Analisis de Cluster

Se utilizó el análisis de cluster con el propósito de agrupar las empresas de la muestra en clases. Esto posibilita trabajar con pocos grupos conformados por empresas de similares características.

El análisis de cluster permite, dada una muestra de n objetos, cada uno con una observación en p variables, agrupar los objetos en conjuntos de manera tal que aquellos que son similares queden comprendidos en un mismo grupo.

Una característica a tener en cuenta del análisis de cluster es que no se conocen de antemano los grupos en que quedarán comprendidos los objetos. Es decir que los grupos se conforman en base a las variables similares que se presentan en los objetos.

En esta investigación se agrupó las empresas de acuerdo a las variables que las caracterizan sin conocer de antemano los grupos o conjuntos que quedarán conformados.

Las variables que se incluyeron en el análisis corresponden a dos dimensiones que son:

- La dimensión estratégica en la empresa
- La dimensión sistemas de información en la empresa

Se trabajó sobre dos cluster, uno con cuatro grupos y el otro con siete grupos porque era de interés para la presente investigación conocer las variables que caracterizan a las empresas en un agrupamiento en pocos conjuntos (cuatro clases) y después, las modificaciones que se producían en cuanto a variables que caracterizan a las empresas con una mayor cantidad de conjuntos.

NOTAS

ⁱ H. Thomas Johnson y Robert Kaplan. La Contabilidad de Costes. Plaza & Janes Editores. 1988.

ⁱⁱ H. Thomas Johnson y Robert Kaplan. Ob. Cit., pág. 47-55.

ⁱⁱⁱ H. Thomas Johnson y Robert Kaplan. Ob. Cit., pág. 71-79.

^{iv} H. Thomas Johnson y Robert Kaplan. Ob. Cit., pág. 131-136

^v H. Thomas Johnson y Robert Kaplan. Ob. Cit., pág. 136-143

^{vi} H. Thomas Johnson y Robert Kaplan. Ob. Cit., pág. 58-69

^{vii} General Electric Company (A), Caso C - 220 IESE, Universidad de Navarra.

España. 1964

^{viii} Lebas, Michael. Managerial Accounting in France: Overview of past tradition and current practice. The European Accounting Review. Vol. 3, Nº 3. 1994

^{ix} Robert Kaplan y David Norton. Cuadro de Mando Integral. Ediciones Gestión 2000 S.A.. 1997.

^x Anthony Atkinson, Rajiv Banker, Robert Kaplan and Mark Young. Management Accounting. Prentice Hall Inc. U.S.A. 1997. Pág. 96-104.

^{xi} Anthony Atkinson, Rajiv Banker, Robert Kaplan and Mark Young. Ob. Cit.. Pág. 612-617.

^{xii} Marc Epstein and Jean Manzoni. The Balance Scorecard and Tableau de Bord: Translating strategy into action. Management Accounting. August 1997. Pág. 29-31.

^{xiii} Robert Kaplan y David Norton. Ob. Cit. Pág. 37-43.

^{xiv} Marc Epstein and Jean Manzoni. Ob. Cit. Pág. 29-31.

- ^{xv} Robert Kaplan y David Norton. Ob. Cit. Pág. 48-50.
- ^{xvi} Robert Kaplan y David Norton. Ob. Cit. Pág. 176-180.
- ^{xvii} John Shank y Vijay Govindarajan. Gerencia Estratégica de Costos. Grupo Editorial Norma. Colombia. 1995. Pág. 217-241.
- ^{xviii} William Hubbell. Combining Economic Value Added and Activity Based Management. Journal of Cost Management. Spring 1996. Vol. 10. N° 1. Pág. 18-29.
- ^{xix} William Christopher. Economic Productivity: A Value Added Measure of Business performance. Journal of Strategic Performance Measurement. February - March 1997. Pág. 22-33.
- ^{xx} Roger Mills and Carole Print. Strategic Value Analysis. Management Accounting. February 1995. Pág. 35-37.
- ^{xxi} J.P. Sallenave. Gerencia y Planeación Estratégica. Grupo Editorial Norma. Colombia. 1997. Pág. 184-188.
- ^{xxii} Robert Kaplan y David Norton. Ob. Cit. Pág. 64-68.
- ^{xxiii} John Shank y Vijay Govindarajan. Ob. Cit. Pág. 119-141.
- ^{xxiv} Nélida Castellano. Metodología para el estudio científico de la Administración. Ediciones Eudecor. Córdoba. 1998. Pág. 56-57.