

## **Diseño de sistema informativo para la contabilidad de dirección estratégica**

**Designing an Accounting Information System for Strategic Management**

Dra. C. Tamara Ramírez Escalona, Dr. C. Arístides Pelegrin Mesa  
y Dra. C. Iris María Torres.

Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Universidad de Camagüey

### **Resumen**

Se diseñó un procedimiento para el sistema informativo de la contabilidad de dirección estratégica en la Empresa Comercializadora de Combustible de Camagüey, Cuba. Se articula así la información de la entidad, con su diseño estratégico. El enfoque de la investigación es cualitativo; se emplearon los métodos histórico lógico, análisis síntesis, inductivo deductivo y sistémico estructural funcional. El resultado fue un sistema de indicadores que permite medir el cumplimiento de la estrategia de la organización; o sea —a diferencia de la contabilidad tradicional— brinda información específica para el cumplimiento de dicha estrategia empresarial.

Palabras clave: *contabilidad de dirección estratégica, estrategia empresarial, sistema informativo*

### **Abstract**

A procedure articulating an accounting information system with the managerial policy of the Empresa Comercializadora de Combustible (Fuel Commercial Enterprise) is presented. A qualitative approach comprising several methods —historical-logical, analysis and synthesis, inductive-deductive, and functional systemic-structural— was applied in designing this information system. As a result, a system of indicators to assess the enterprise managerial policy was effected. This information system differs from traditional accounting in its more precise and specific data.

Key Words: *accounting strategic management, managerial policy, information system*

### **Introducción**

En las dos últimas décadas la contabilidad de gestión ha evolucionado, como consecuencia de los cambios operados en el entorno donde desarrollan su actividad las organizaciones. Han surgido nuevas técnicas que permiten obtener información más objetiva, pertinente y relevante para la toma de decisiones, con vistas al cumplimiento de las funciones gerenciales con mayor efectividad.

En particular, la contabilidad de gestión ha ampliado su campo de actuación hacia propósitos estratégicos de más largo plazo, y en este sentido proliferan hoy artículos, textos, informes de investigaciones, entre otras fuentes, donde la aplicación de técnicas tales como: el costeo y la gestión basada en actividades, la gerencia estratégica de costos, la contabilidad de dirección estratégica junto a otras herramientas del control de gestión (enfoque a procesos, la calidad y el cuadro de mando integral), ocupan un lugar sustantivo en el propósito de fomentar vías conducentes al perfeccionamiento y la eficacia en las organizaciones.

Específicamente la investigación se centra en el estudio de la *contabilidad de dirección estratégica*, denominación dada a la parte de la ampliación de la contabilidad de gestión, surgida a partir de la necesidad de vincular el flujo de información, a los propósitos u objetivos estratégicos de la organización, de manera que esté disponible tanto la información interna, como del entorno, cuantitativa, cualitativa, financiera y no financiera, que contribuya a la toma de decisiones.

La contabilidad de dirección estratégica tiene como antecedente el hecho de que muchas organizaciones afrontan un dilema importante en su proceso de formulación-implantación de la estrategia; a pesar de la experiencia acumulada, el tiempo y los recursos dedicados, la estrategia no suele implantarse con éxito, lo que coincide con López y Blanco (2002). Por tanto, valorando que la implantación adecuada de la estrategia es generalmente considerada esencial para conseguir organizaciones competitivas y eficientes a largo plazo, requiere un examen más detallado. De ahí que se necesite establecer un sistema informativo que permita a la contabilidad de dirección estratégica cubrir las expectativas. A continuación se presenta una propuesta de procedimiento con tales propósitos.

## **Desarrollo**

### **Fundamentos básicos del procedimiento**

De acuerdo con la teoría sobre el contenido y papel de la contabilidad de dirección estratégica, esta debe ser herramienta que capte, analice y comunique información de la situación pasada y futura, partiendo del análisis interno y externo de la organización y orientada a la estrategia elegida. Le otorga a estos últimos elementos un carácter dinámico y específico a su sistema informativo y analítico.

Justamente sobre esta concepción descansa el procedimiento diseñado, que parte del hecho de que la contabilidad de dirección estratégica en general, toma la información de los sistemas existentes, la procesa a través de sus interrelaciones, para arribar a conclusiones sobre el cumplimiento de la estrategia, que deben comunicarse a los interesados.

Teniendo en cuenta lo anterior, el diseño de dicho procedimiento se ha estructurado considerando su objetivo general, que se logra mediante un conjunto de fases subdivididas en pasos y, a cada una de dichas fases se relaciona un objetivo específico. Además, para cada paso del procedimiento se expresa: la información requerida, los instrumentos, las orientaciones metodológicas y la(s) salida(s).

En el caso específico de las salidas, estas pueden tener carácter parcial o final. Cuando sus resultados dan origen a otra fase se considera que es parcial; o final cuando se vinculan directamente a la salida definitiva del procedimiento. Constituye un requisito para su aplicación —conveniente pero no excluyente— tener implementado el proceso estratégico, por lo que aquellas que no lo poseen pueden incorporarlo en la misma medida en que avanzan en el proceso de planificación y control estratégico.

Las fases y pasos que permitirán la aplicación del procedimiento se efectuarán en forma de ciclo, dando lugar a un proceso de reflexión “investigación en acción”. Se trata, según Blanco, García, Aibar y Somchano (2003), de un proceso dinámico en el que la propia investigación y sus resultados constituyen en sí mismos una fuerza o agente de cambio. Requiere, por tanto, establecer una relación formal de cooperación entre los

investigadores y el equipo de trabajo, integrado por profesionales de la organización de forma que desempeñen papeles complementarios y participen activa y conjuntamente en el estudio del problema de la investigación, el desarrollo, análisis e implantación de las soluciones diseñadas.

Dicha reflexión se realizará sobre la base de tres pilares básicos: contenidos, procesos y premisas.

Sobre *contenidos*: se realiza tomando como fundamento las características del tema objeto de estudio, las posibles soluciones que pueden proponerse y los posibles resultados que se espera obtener.

Sobre *procesos*: se ejecuta determinando la forma en que se deberá desarrollar el proceso de investigación; es decir, los propios integrantes del equipo de trabajo irán aportando las formas en que se han de realizar las fases de diagnóstico, planificación, acción y evaluación del programa de trabajo para la aplicación del procedimiento. Es aquí donde se consigue exponer con suma claridad el porqué de cada fase y paso que conformarán el procedimiento.

Sobre *premisas*: se refiere a las asunciones subyacentes que influyen en las actitudes y comportamientos de los participantes en la elaboración del programa de diseño del procedimiento, para articular la información a través del sistema informativo y analítico de contabilidad de dirección estratégica, en función del proceso de planeación y control estratégico.

En el diseño del procedimiento tiene un papel activo el equipo de trabajo, que irá aportando sus ideas paulatinamente hasta construir el sistema informativo para la estrategia. Los autores de esta investigación consideran que debe estar integrado imprescindiblemente por el equipo de dirección de la organización; además se sugiere la incorporación de especialistas que participen del proceso de implementación y control estratégico: por ser sus integrantes, ser conocedores de la actividad de la organización, estar ubicados dentro de la estructura jerárquica en puestos claves y ser los implicados directos en el proceso de planificación y control estratégico. También puede contar con la presencia de otras personas que la organización considere convenientes.

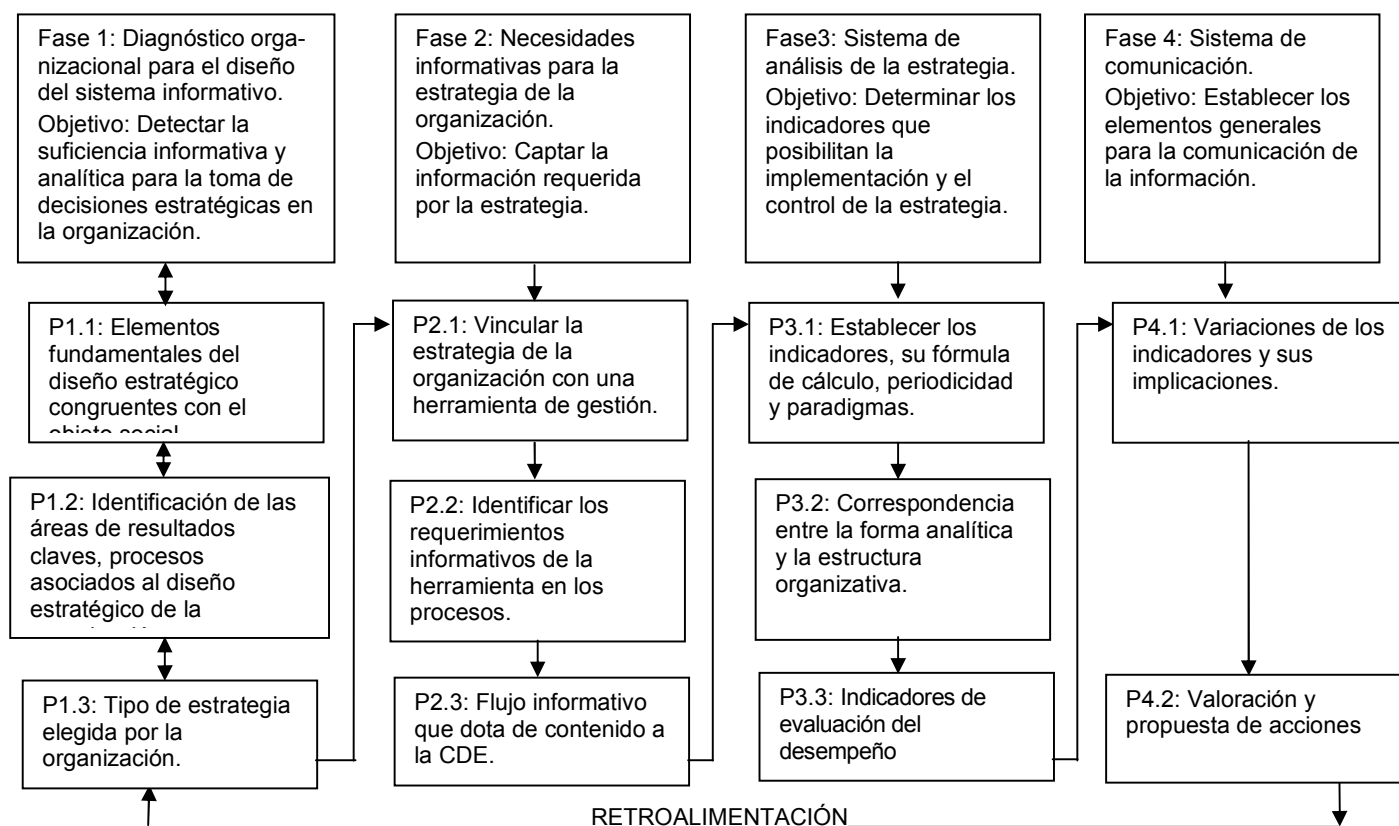
En el equipo de trabajo asumirá el rol de dirección algún directivo de la organización, quien tendrá como tarea la coordinación y dirección del equipo de trabajo, mientras que la conducción metodológica estará a cargo de un especialista dentro del grupo o del experto externo, en este caso los investigadores.

Por último y desde el punto de vista organizativo, los integrantes del equipo de trabajo decidirán sobre la estructura de las áreas y el *staff* para la recogida y procesamiento de la información relevante.

De ser necesario se impartirá un seminario al equipo en la dinámica de trabajo en grupo, y si se conoce, entonces se puede obviar este aspecto. Con estos referentes se justifica establecer el diseño del sistema informativo de la contabilidad de dirección estratégica.

El objetivo del procedimiento es establecer los elementos que deberán considerarse y ordenarlos metodológicamente, para diseñar un sistema informativo y analítico que capte, analice y comunique información en función de la estrategia elegida. Su estructura puede verse en la Fig. 1.

Fig. 1. Esquema de procedimiento para diseñar el sistema informático de la contabilidad de dirección estratégica



Fuente: Elaboración propia

### Primera fase: Diagnóstico organizacional para el diseño del sistema informático

Objetivo: Ratificar o proponer la estrategia de la organización.

Paso 1.1. Elementos fundamentales del diseño estratégico congruentes con el objeto social

Información requerida: Documentos rectores y diseño estratégico.

Instrumentos: Cuestionario, trabajo en grupo.

Orientaciones metodológicas:

Se debe distinguir que exista un diseño estratégico y se procederá de la siguiente manera:

- Se sugiere diseñar un cuestionario que facilite la comparación entre el objeto social y los elementos fundamentales del diseño estratégico. Para este fin se puede utilizar una matriz en cuyas filas se expresen las palabras claves del objeto social y en las columnas, las palabras claves de la misión (objetivo cardinal de la organización) y la visión.

b) Para determinar esta correspondencia se pueden utilizar dos variantes: la primera, señalar con una cruz en la intersección de la fila y la columna si se produce dicha correspondencia, y si no se produce se deja el escaque en blanco. La segunda variante, evaluar en una escala de uno a cinco la intensidad de la correspondencia en la intersección, donde el uno significa la ausencia y el cinco la correspondencia máxima. Esta última es más adecuada porque posibilita establecer un orden prioritario en los elementos que es necesario cambiar.

Se modificarán parcialmente los elementos que obtienen una evaluación de dos a cuatro. Si la evaluación es de uno, hay que incorporar este elemento al diseño. Si es de cinco, entonces no es necesaria ninguna modificación.

Si no existe el diseño estratégico, debe realizarse y luego aplicar las variantes sugeridas en la orientación metodológica.

Salida:

El diseño estratégico congruente con el objeto social de la organización. Esta salida adquiere un carácter parcial —desde el punto de vista del sistema informativo— ya que será el elemento clave sobre el cual se debatirá para elegir la estrategia más adecuada para la organización.

Paso 1.2. Identificación de las áreas de resultados claves, procesos asociados al diseño estratégico de la organización

Información requerida: Salida preliminar del paso anterior.

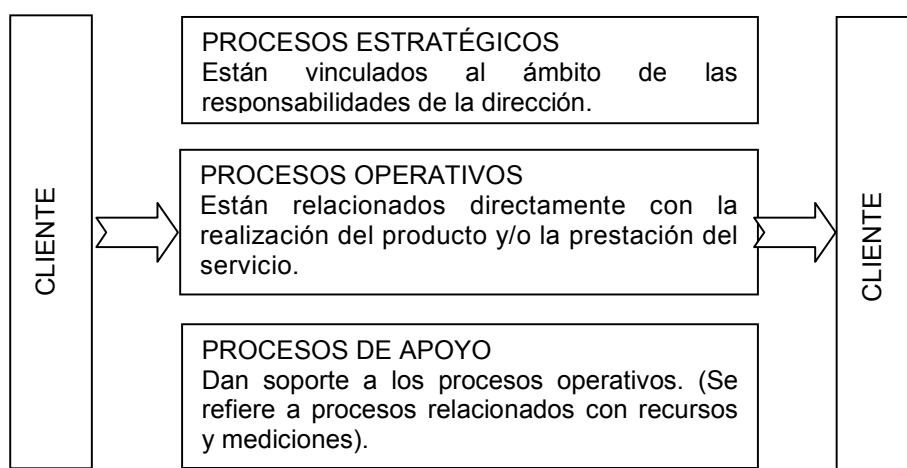
Instrumentos: Revisión documental, técnicas de trabajo en grupo, cuestionario, diagrama de árbol.

Orientaciones metodológicas:

El adoptar este enfoque se corresponde con el de reconocer que en las organizaciones ya existen los procesos para cada área de resultados claves, pero es necesario centrar el esfuerzo en aquellos que aseguren el éxito futuro de la organización y contribuyan a la gestión hacia la estrategia.

A este fin se debe brindar al grupo la información referida a la clasificación de los diferentes procesos a partir de la Fig. 2, que contribuye a identificar los procesos que se llevan a cabo para cumplir con la misión y la visión.

Fig. 2. Clasificación de procesos



Fuente: Elaboración propia a partir de la literatura revisada

Con la ayuda de la Fig. 2 se propone que mediante un taller interactivo se establezca la clasificación de los procesos, que pueden identificarse siguiendo la clasificación hecha por Baujín (2005):

Procesos estratégicos o directivos: destinados a definir y controlar las metas de la empresa, sus políticas y estrategias. Son gestionados directamente por la alta dirección.

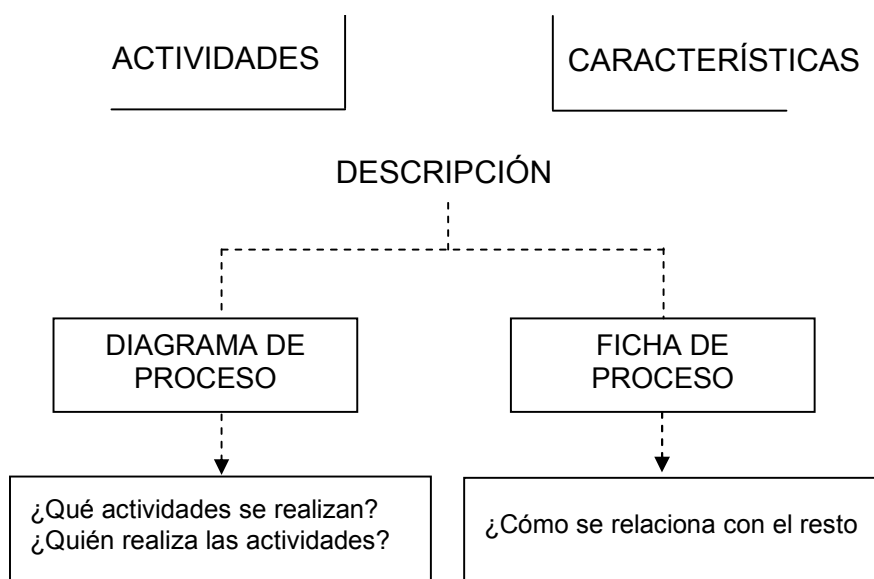
Procesos operativos o claves: destinados a llevar a cabo las acciones que permiten desarrollar las políticas estratégicas definidas por la empresa para dar un servicio a los clientes. De estos procesos se encargan los directivos funcionales, que deben controlar la cooperación de los otros directivos y de sus recursos humanos.

Procesos de soporte o apoyo: no están directamente ligados a las acciones de desarrollo de las políticas, pero su rendimiento influye directamente en el nivel de los procesos operativos.

Para efectuar los análisis se deberá tener en cuenta, tanto el ambiente interno como externo, y el nivel jerárquico objeto de análisis. Si se tratase de organizaciones con subordinación territorial, debe valorarse fundamentalmente el entorno cercano; y si fuesen a nivel central, entonces deben abarcarse tanto el micro como el macroentorno.

Como la descripción de un proceso tiene la finalidad de asegurar que tanto las actividades como el control contribuyan a su eficaz gestión, se sugiere para organizar la información final utilizar la Fig. 3.

**Figura 3. Vínculo de los procesos y actividades**



Fuente: Elaboración propia a partir de la literatura revisada

Salida:

Procesos (estratégicos, operativos y de apoyo de la organización), actividades relacionadas con estos. El carácter de esta salida es parcial y servirá de base para el paso siguiente.

Paso 1.3. Elección del tipo de estrategia de la organización

Información requerida: Las salidas parciales de los dos pasos anteriores.

Orientaciones metodológicas:

Luego de reevaluados los elementos fundamentales del diseño estratégico de la organización y de haber identificado sus procesos claves se deben debatir en el taller los fundamentales tipos de estrategias que existen.

El facilitador del proceso debe propiciar la siguiente interrogante, a partir de los elementos fundamentales de la estrategia y los procesos establecidos; así como el nivel jerárquico de la organización, su entorno y las características del producto o servicio que se presta: ¿qué tipo de estrategia resulta más factible?

A través de la técnica de la tormenta de ideas, debatir sobre el tipo de estrategia que debe asumir la organización. El facilitador del proceso debe comunicar que para elegir la estrategia deben considerarse, entre otros, los siguientes aspectos: nivel jerárquico de la entidad, tipo de producción o servicio que brinda, ambiente interno y externo, así como las orientaciones del organismo superior si se tratase de cualquier tipo de subordinación territorial.

Posteriormente, mediante la reducción de la lista debe establecerse cuál es la estrategia o estrategias que se implementarán.

Esta estrategia elegida debe ser ampliamente divulgada para que todos los miembros de la organización la conozcan y este conocimiento sirva de factor motriz para implicar a toda la comunidad de la organización, en su cumplimiento.

Salida:

Tipo de estrategia de aplicación elegida por la organización. Esta constituye una salida parcial que será utilizada en la fase siguiente del procedimiento.

## **Segunda Fase: Necesidades informativas para la estrategia de la organización**

Objetivo: Identificar la información requerida por la estrategia.

Paso 2.1. Vincular la estrategia de la organización con una herramienta de gestión

Información requerida: Salidas parciales de los pasos anteriores.

Instrumentos: Técnicas de trabajo en grupo, tormenta de ideas y estadística descriptiva.

Orientaciones metodológicas:

Para organizar el taller, la persona actuante como facilitadora, debe propiciar el debate sobre las técnicas de gestión relacionadas en la Tabla 1 y su adecuación a cada tipo de estrategia. Aquí se sugiere utilizar la tormenta de ideas.

Como se describe en la Tabla 1 se ofrecen los posibles tipos de análisis que en función de las herramientas elegidas, darán respuesta a la estrategia seleccionada por la organización en las que se valorará la necesidad de la información interna y externa.

**Tabla 1: Posibles análisis en función de la estrategia elegida**

Tipos de análisis	Ambiente interno	Ambiente externo	Herramientas de apoyo al análisis
Análisis de las diversas actividades.	Determinar las que añaden valor para la organización.	Determinar las que generan valor para el cliente	ABB, ABC, ABM
Análisis de la flexibilidad de los procesos para la satisfacción de los clientes: Calidad, entrega en tiempo, innovación y flexibilidad operativa	Análisis de costo de prevención, evaluación y fallas	Análisis de la percepción de los clientes	JIT, TQM
Comparar la información interna de la organización con la externa en función de la estrategia elegida	Información asociada a los procesos internos de la organización respecto a: Fabricación, I+D y costos.	Información asociada al entorno de: Competidores, clientes y proveedores.	BM (benchmarking)
Análisis externo e interno para alinear la estrategia de la organización.	Perspectivas de Procesos y formación y desarrollo	Financiera y clientes	Cuadro de mando integral (CMI)

Terminologías inglesas: ABB: activity based budgeting, presupuesto basado en las actividades; ABC, activity based cost, costeo basado en las actividades ; ABM: activity based management, administración basada en las actividades; JIT: just in time, sistema de gestión de producción justo a tiempo; TQM: total quality management, gestión de la calidad total

Fuente: Elaboración propia.

#### Salida:

Herramienta de gestión para implementar y controlar la estrategia elegida. Constituye una salida parcial.

Paso 2.2. Identificar los requerimientos informativos de las herramientas de gestión en los procesos

Información requerida: Información estadística, información económica financiera y de los sistemas de gestión. Salida del paso anterior.

Instrumentos: Técnicas de trabajo en grupo.

Orientaciones metodológicas:

En esta fase se debe tener presente que la contabilidad de dirección estratégica se concibe para captar, analizar y comunicar información en función de la estrategia. Se trata de establecer el momento de la captación de la información en dicho concepto.

Esta información puede expresarse en forma de datos o de indicadores y puede estar o no incluida en cualquier sistema informativo de la organización. Se debe priorizar la información registrada por la organización y considerar nuevos elementos informativos en caso de que sean imprescindibles.

Por otra parte, a los efectos de la investigación, el interés fundamental está centrado en la información de carácter relevante. No hay dudas de que a lo largo de este proceso de revisión se encontrarán informaciones de otra índole, las cuales no serán objeto de análisis dentro del procedimiento.



Se debe especificar si la información necesaria para la estrategia del paso anterior se recoge en cualquiera de los sistemas vigentes.

Para captar información: se deben tener en cuenta los datos que dan respuesta a la salida del paso 1.3 de la fase 1, especificar si se registra. Como instrumento auxiliar puede utilizarse el análisis sugerido en la Tabla 2.

Salida:

Información que dota de contenido a la contabilidad de dirección estratégica. Especifica si se incluye en los diferentes sistemas informativos existentes.

**Tabla 2: Análisis de los procesos y actividades a través de los indicadores**

Procesos y actividades estratégicos	Análisis tipo 1	Análisis tipo 2	...	Análisis tipo m
PE 1	Indicadores de A 1 en el PE 1	Indicadores del A 2 en el PE 1	...	Indicadores del A m en el PE 1
....	....	....	...	....
PE ne	Indicadores de A 1 en el PE ne	Indicadores de A 2 en el PE n2	...	Indicadores de A m en el PE ne
Claves			...	
PC 1	Indicadores de A 1 en el PC 1	Indicadores del A 2 en el PC 1	...	Indicadores del A m en el PC 1
....	....	....	...	....
PC nc	Indicadores de A 1 en el PC nc	Indicadores de A 2 en el PC n2	...	Indicadores de A m en el PC nc
Apoyo			...	
PA 1	Indicadores de A 1 en el PA 1	Indicadores del A 2 en el PA 1	...	Indicadores del A m en el PA 1
....	....	....	...	....
PA na	Indicadores de A 1 en el PA nc	Indicadores de A 2 en el PA na	...	Indicadores de A m en el PA na

PE: proceso estratégico, PC: proceso clave, PA: Proceso de apoyo, ne: nivel estratégico, nc: nivel clave, nivel de apoyo, A: análisis  
Fuente: Elaboración propia.

### Tercera fase: Sistema de análisis de la estrategia

Objetivo: Determinar los indicadores que posibilitan la implementación y el control de la estrategia.

Paso 3.1: Establecer los indicadores, su fórmula de cálculo, periodicidad y paradigma

Información requerida: Salidas de las fases anteriores.

Instrumentos: Técnicas de trabajo en grupo.

Orientaciones metodológicas:

Para la comunicación de la información: Se debe tener en cuenta la correspondencia entre el nivel jerárquico y las facultades decisionales. Se sugiere la utilización de diferentes sistemas de señales que pueden ser públicos o restringidos, individuales o colectivos.

Si hubiera un número excesivo de indicadores inexistentes en la organización deben valorarse exhaustivamente, con el objetivo de determinar si realmente son

imprescindibles para llevar a cabo el análisis en el proceso. Recuérdese que es conveniente no generar información adicional a la existente en la organización.

Paso 3.2: Correspondencia entre la forma analítica y la estructura organizativa

Información requerida: Indicadores resultantes del paso anterior.

Instrumentos: Análisis lógico y orientaciones del organismo superior y/o políticas trazadas. Técnicas de trabajo en grupo.

Orientaciones metodológicas:

Este momento del taller constituye también un momento de capacitación. Su enfoque debe ser eminentemente práctico y dirigido a la acción sobre el concepto de la contabilidad de dirección estratégica, elementos que la conforman e implicaciones prácticas. El contenido debe conducir a que con la capacitación se comprenda el vínculo de la contabilidad de dirección estratégica con el proceso de planeación y control estratégico, identificar los elementos que de ella están presentes en la organización y como tal no se les reconoce, así como el análisis de los datos en virtud de convertirlos en información útil para dar seguimiento a la estrategia de la organización.

En un segundo momento y con un enfoque práctico, utilizando la técnica de trabajo en grupo, generar ideas relativas a los tipos de análisis que se deben hacer en la organización bajo el criterio de la contabilidad de dirección estratégica, en correspondencia con el diseño estratégico.

Esta elección debe realizarse teniendo en cuenta las necesidades analíticas condicionadas por los procesos existentes, la herramienta de gestión elegida por la organización y la estructura organizativa; así como los lineamientos establecidos por las organizaciones superiores o las políticas trazadas.

Se debe especificar la estructura organizativa que captará, analizará y comunicará la información.

Salida:

Sistema de indicadores que permitirán el análisis en los diferentes procesos y actividades, su fórmula de cálculo, periodicidad, tipos de análisis y paradigmas.

Cuarta fase: Sistema de comunicación

Objetivo: Establecer los elementos generales para la comunicación de la información.

Paso 4.1: Variaciones de los indicadores y su implicación

Información requerida: Resultados del análisis del sistema de indicadores determinados en el paso anterior.

Instrumentos: Forma de comunicación (escrita, oral, TIC).

Orientaciones metodológicas:

La comunicación de esta información está en dependencia del nivel jerárquico, las características del producto o servicio y el tipo de herramienta elegida.

Salida:

Pizarras de comunicación, informes, cuadros, y las nuevas tecnologías de la información.

Paso 4.2. Valoración y propuestas de acciones

Información requerida: Resultados de las valoraciones de la aplicación de los indicadores.

Instrumentos: Informe escrito, oral, TIC.

Orientaciones metodológicas:

La comunicación de esta información está en dependencia de los análisis en todos los niveles, resumido por el nivel jerárquico.

Salida:

Propuesta de acciones.

Es importante una vez concluido este paso, desarrollar el proceso de retroalimentación regresando a la fase número uno, para perfeccionar y adecuar los elementos que participan en el proceso de gestión estratégica diseñado, a partir del sistema de información.

Como se puede observar el procedimiento tiene carácter integrador, donde se interrelacionan una serie de elementos que permiten que la información relevante y estratégica pueda fluir a través de todas las estructuras y procesos de la organización.

## Conclusiones

La información se convierte en un recurso estratégico para las empresas cuando asume diversos atributos que le aportan nuevas cualidades intrínsecas con vistas a dar cumplimiento a la estrategia empresarial.

Dado el carácter ampliado de la contabilidad de dirección estratégica con el objetivo de captar, analizar y comunicar información relevante, esta tiene entre sus rasgos fundamentales, el de servir como vía de articulación de la información con el proceso de planeación y control estratégico.

El procedimiento propuesto tiene como objetivo principal establecer los elementos que deberán considerarse y ordenarlos metodológicamente para diseñar un sistema informativo y analítico que capte, analice y comunique información en función de la estrategia elegida.

La estructura del procedimiento en diferentes fases y pasos le atribuye carácter metodológico de suma importancia, con vistas a lograr la necesaria articulación de la información con el proceso de planeación y control estratégico, aspecto este medular para poder asumir criterios de contabilidad de dirección estratégica en entidades que buscan nuevos horizontes de eficiencia y competitividad.

## Referencias

- BAUJÍN, PILARÍN. (2005). *Diseño y validación del procedimiento de costeo por actividades*. Tesis de doctorado no publicada, Universidad de Matanzas, Matanzas, Cuba.
- BLANCO, MARÍA ISABEL, GARCÍA, S. J., AIBAR, B. Y SOMCHANO, F. (2003). *En la búsqueda de la relevancia de la investigación en contabilidad de gestión: el papel acción research*. Ponencia presentada en la VIII Jornada de Trabajo sobre la Contabilidad de Costos, noviembre, Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad (ASEPUC), noviembre, Santander, España.
- LÓPEZ, A. Y BLANCO, MARÍA ISABEL. (2002). *La información contable para la gestión: una panorámica de las líneas actuales de investigación en contabilidad de gestión*. Ponencia presentada en el X Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad (ASEPUC), junio, Santiago de Compostela, España.