

Integración de la contabilidad de gestión al direccionamiento estratégico en la Pyme

**Claudia Mireya Rodríguez Herrera, Edgar Julián Martínez Aristizábal, Lina María
Vanegas Rodríguez**

**Trabajo de grado para optar por el título de
Magíster en Ciencias Contables**

Director

María Ana Martina Chía Suarez

Magister en Comercio Internacional

Universidad Santo Tomás, Bucaramanga

División Ciencias Económicas, Administrativas y Contables

Maestría en Ciencias Contables

2021

Dedicatoria

A mi Madre Priscilla (Q.P.E.D), a mi hermano José Alfonso (Q.P.E.D), a mi amiga Slendy Portilla García “mi boronita” y demás amigas de quienes tengo muy buenos y excelentes recuerdos. A mi esposo, hijos y nietos quienes son mis pilares y parte fundamental de mi vida, a mis abuelitos (Q.E.P.D) mis formadores, a mi madre Elda Rodríguez Vera, ejemplo de perseverancia, disciplina y a mis hermanos Freddy (Q.E.P.D), María Eugenia, Edgar, Elcy y Eslaviza, compañeros de travesuras, alegrías y aventuras. *“Antes que nada en la vida, prepararse es el secreto del éxito”. Henry Ford.*

Agradecimientos

A todos mis profesores desde mi primera clase hasta la última, en quienes siempre vi a Dios formándome como ser humano con el don de gente. A mis colegas quienes participaron conmigo en este proyecto, Dra. Lina y Dra. Claudia, muchas gracias. Agradecimiento a Mateo 7-12.

En primer lugar, a Dios, quien me dio la sabiduría y perseverancia para continuar estudiando. A mi esposo e hijas, que permitieron que el tiempo que era para ellos, lo pudiera ejecutar en una de mis metas anheladas. A mi padre (Q.E.P.D), mi madre y hermanas que también son pilar de mi vida.

Primero que todo doy gracias a Dios y a la Virgen por estar presentes en mi vida y acompañarme en cada uno de mis propósitos. A mi esposo y a mi hijo Juan José, quienes me apoyaron, permitiendo que les robara parte de su tiempo para poder estudiar y alcanzar esta meta propuesta. A mi mentora Dra. María Ana, por sus enseñanzas, su confianza y apoyo incondicional de siempre. A mis compañeros Edgar y Claudia, con quienes tuve la fortuna de compartir el conocimiento en estos 3 años de maestría y aprender mucho más que conocimientos contables.

Contenido

Introducción	10
1. La Contabilidad de gestión y el direccionamiento estratégico en las Pyme	12
1.1 Planteamiento del problema.....	12
1.1.1 Formulación del problema.....	15
1.2 Objetivos	15
1.2.1 Objetivo general	15
1.2.2 Objetivos específicos.....	15
1.3 Justificación	16
2. Referentes en la contabilidad y gestión estratégica	17
2.1 Antecedentes a la gestión estratégica.....	17
2.2 Planeamiento y direccionamiento estratégico en las organizaciones	18
2.3 Contabilidad de gestión	25
3. Diseño metodológico	29
3.1 Análisis bibliométrico.....	30
4. Desarrollo de la contabilidad de gestión	50
4.1 Antecedente de la contabilidad de gestión.....	50
4.2 La Contabilidad de gestión y los costos	53
4.2.1 Los Costos ABC	55
4.3 La Condición socio ambiental y la contabilidad de gestión	58
4.4 La Contabilidad y la gestión estratégica en las Pyme.....	64
5. Lineamientos para el direccionamiento estratégico y contabilidad de gestión en la Pyme	67
5.1 Lineamientos generales.....	69

5.1.1 Lineamientos en gestión estratégica.....	69
5.1.2 Lineamientos de contabilidad de gestión estratégica	71
6. Conclusiones.....	80
Referencias.....	82

Lista de tablas

Tabla 1. <i>Disciplinas con publicaciones “Strategic Management and Accounting”</i>	31
Tabla 2. <i>Numero de publicaciones por año</i>	32
Tabla 3. <i>Tipos de documentos</i>	33
Tabla 4. <i>Número de documentos por organizaciones</i>	35
Tabla 5. <i>Número de publicaciones por autor</i>	36
Tabla 6. <i>Número de documentos por el autor Stefan Schaltegger</i>	37
Tabla 7. <i>Publicaciones por el autor Jeremy Moon</i>	38
Tabla 8. <i>Publicaciones por el autor Antonio Dávila</i>	39
Tabla 9. <i>Publicaciones de Jacobo Gómez Conde</i>	40
Tabla 10. <i>Principales Revistas que publican Strategic Management and Accounting</i>	41
Tabla 11. <i>Publicaciones por País en Web of Science</i>	42
Tabla 12. <i>Número de documentos por Áreas de Investigación en Web of Science</i>	44
Tabla 13. <i>Contabilidad social en el caso de capacitación de empleados a modo de ejemplo</i>	74
Tabla 14. <i>Los costos ambientales en la sostenibilidad del desarrollo y de la empresa</i>	77

Lista de figuras

Figura 1. <i>Disciplinas con publicaciones “Strategic Management and Accounting”</i>	31
Figura 2. <i>Numero de publicaciones por año</i>	33
Figura 3. <i>Tipos de documentos</i>	34
Figura 4. <i>Participación por país en las publicaciones</i>	43
Figura 5. <i>Participación por idioma de publicaciones</i>	43
Figura 6. <i>Clúster de investigación en Contabilidad y Gestión estratégica</i>	46
Figura 7. <i>Clúster 1: Evaluación de Gestión</i>	46
Figura 8. <i>Clúster 2: Tendencias de Investigación</i>	47
Figura 9. <i>Clúster 3: Búsqueda de metas</i>	48
Figura 10. <i>Clúster 4: Percepciones de los clientes</i>	49
Figura 11. <i>Estructura para el desarrollo de la contabilidad ambiental</i>	76
Figura 12. <i>Esquema en la asignación de costas con base en actividades</i>	79

Resumen

El documento reúne los resultados de investigación en el tema de contabilidad de gestión y la gestión estratégica, con el fin de fijar lineamientos para que sea incorporada a las Pyme, a partir de una revisión documental rigurosa con la identificación y compilación de información de documentos registrados en bases de datos científicos. En particular, se incorporó un análisis bibliométrico, utilizando la base de datos Web of Science, destacando las tendencias en el tema de contabilidad para la gestión y el direccionamiento estratégico. En el desarrollo de la investigación se logró la integración a la tradicional contabilidad de la gestión basada en sistemas de costos, básicamente en los Costos Basados en Actividades (ABC), la contabilidad social y la contabilidad ambiental lo cual permitió establecerse en líneas generales elementos para que sean incorporados como parte del direccionamiento estratégico en las Pyme.

Palabras Clave: diseño estratégico, planeación estratégica, costos ABC, costos ambientales, gestión estratégica.

Abstract

The document brings together the research results on the subject of management accounting and strategic management, in order to set guidelines for it to be incorporated into SMEs, based on a rigorous documentary review with the identification and compilation of information from registered documents. in scientific databases. In particular, a bibliometric analysis was incorporated, using the Web of Science database, highlighting the trends in accounting for management and strategic direction. In the development of the research, the integration of traditional management accounting based on cost systems was achieved, basically in Activity-Based Costs (ABC), social accounting and environmental accounting, which allowed to establish elements in general lines so that be incorporated as part of the strategic direction in SMEs.

Keywords: strategic design, strategic planning, ABC costs, environmental costs, strategic management.

Introducción

Los problemas que enfrentan los países con bajo nivel de desarrollo tecnológico y una débil estructura económica e industrialización, ante la imparable globalización y el preocupante deterioro de la naturaleza han obligado al mundo a establecer posturas que compromete a todos los actores sociales. Por un lado, se ha planteado la necesidad de optar como paradigma el desarrollo de la sostenibilidad y asumir por parte de los actores sociales actitudes de responsabilidad social.

Por una parte, la globalización obliga a los empresarios, a acondicionar sus capacidades productivas y administrativas, con el fin de poder competir con sus productos y servicios originados en países con mayor nivel de desarrollo tecnológico en actividades subvencionadas por sus estados, así como la falta de restricciones o nulas exigencias en el país a las importaciones, hace imperativo que se avance en un dinamismo en los procesos productivos con sistemas de dirección a la vanguardia de la administración moderna, para enfrentar los retos del mercado nacional e internacional. Es acá en donde el diseño estratégico se convierte en un elemento fundamental para imponer dinamismo a los procesos productivos, administrativos y contables.

Ante estas condiciones, el presente trabajo se orienta a la Integración de la contabilidad de gestión y al direccionamiento estratégico en la Pyme, mediante la propuesta de lineamientos generales que hacen factible el desarrollar en este tipo de empresas el diseño estratégico para un asertivo proceso de gestión estratégica y contar con sistemas de información generados desde la ciencia contable con el fin de establecer controles y aportar información fidedigna y oportuna a los gerentes para la toma decisiones y reestructuraciones organizacionales en búsqueda de mayor

competitividad y optimización de los recursos financieros y un buen manejo del capital natural tecnológico y humano de la empresa.

Con esta intencionalidad, el presente trabajo hace un análisis documental, el cual permitió reconocer los aspectos más relevantes de las pyme y los elementos que constituyen el desarrollo de la planeación estratégica el diseño estratégico y la gestión estratégica, así como los elementos que constituyen la contabilidad de gestión como herramienta imprescindible para el control y evaluación de la gestión estratégica, también la incorporación de nuevos elementos necesarios para que los empresarios logren un mejor posicionamiento con sus productos ante una sociedad que como consumidores es cada vez más exigente con la calidad de los productos y el respeto de las empresas con la naturaleza y comprometidos con el bienestar social.

De ahí que las organizaciones deben incursionar en políticas de responsabilidad social y sostenibilidad en los procesos productivos y de servicios, pues de lo contrario es difícil que acceder a mercados de países altamente comprometidos con la sostenibilidad del desarrollo y la justicia social con equidad.

En consecuencia se ha incluido en este trabajo temas y análisis de responsabilidad social y contabilidad social así como de contabilidad ambiental que aunque no se han incorporado en los procesos de gestión estratégica resultan fundamentales para ser competitivos y este hecho obliga a los empresarios a que considere el tema de la contabilidad ambiental y la contabilidad social como fundamentales para dirigirse en los propósitos que el mundo exige responsabilidad social y sostenibilidad ambiental.

1. La Contabilidad de gestión y el direccionamiento estratégico en las Pyme

1.1 Planteamiento del problema

De acuerdo con las experiencias compartidas con contadores públicos, es relevante que en la mayoría de las empresas aún los gerentes hacen poco uso de la contabilidad como mecanismo de análisis de la situación real de los negocios, por lo tanto, esta no hace parte estratégica en la toma de decisiones. Es así, que el desconocer la información estadística y en tiempo real sobre la evolución y comportamiento de los negocios, conlleva a una desacertada Planeación Estratégica, impidiendo un análisis confiable de la situación interna y externa de la empresa, con la cual se pueda llegar al planteamiento de objetivos y a la formulación de los planes estratégicos con una misión y visión organizacional, alcanzable y evaluable en el tiempo.

De hecho, la contabilidad ha sido indudablemente una técnica auxiliar de la economía, por lo que parece, se expande y cambia al compás de la civilización económica en las diversas regiones y en las distintas épocas de su historia, por lo que se ha tratado de poner de manifiesto tal paralelismo entre la evolución económica general y la de uno de los métodos que se hace imprescindible para el desarrollo de la economía de la empresa: la técnica de las cuentas. Sin embargo, hoy se le reconoce como un medio de comunicar al ser utilizada mediante reportes contables para ser utilizados como un nexo por medio de las finanzas entre la contabilidad y la economía de las organizaciones.

En este sentido, el trabajo ha implicado salir del plano netamente histórico y proyectar la investigación en el terreno de las diversas concepciones doctrinales de que ha sido objeto la contabilidad desde hace más de un siglo.

Los teóricos de la contabilidad se soportan en parte, en la doctrina económica, jurídica, matemática o de cualquier otro tipo que defienden, tanto en el desarrollo histórico del método como un razonamiento deductivo, que a la final, se produce una doctrina idónea que sustenta la técnica de las cuentas, al integrar íntimamente las diversas materias que forman conjuntamente lo que se llama la “economía de la empresa”, por lo que algunos autores orientaron sus trabajos en convertir la contabilidad en una herramienta gerencial, logrando trabajos investigativos que conducen a sistemas especializados dentro de la ciencia contable, la contabilidad de gestión y la contabilidad de costos.

Otro interés que ha guiado la investigación para la elaboración del trabajo de grado, es la técnica contable la cual adquiere una importancia creciente a medida que se difunde y desarrolla la ciencia de la organización y de la gestión racional de las empresas, por lo que quienes se dedican a la contabilidad, se encuentran llenos de responsabilidades y estas son cada vez mayores para servir al desarrollo de las empresas, puesto que si no hay crecimiento empresarial ni emprendimiento se limita el trabajo en la ciencia contable.

Es importante tener presente que a raíz de la Globalización se han impuesto dinámicas a los negocios y organizaciones, que conllevan la necesidad de hacer de la planeación estratégica una herramienta administrativa, que se soporte en la realidad financiera y económica de las organizaciones. Así, para hacer frente al dinamismo del mundo moderno, el sector empresarial debe adaptarse a los constantes cambios, por lo que se debe aumentar la flexibilidad de la técnica y método contable, con adaptabilidad a las exigencias de los mercados globalizados. Ahí se requiere, del contador, amplios y precisos conocimientos, con pensamiento complejo y holístico, de manera tal que le permita ensanchar su horizonte de desempeño, con saberes a la altura de los retos empresariales, con abordajes de temas en la transdisciplinariedad e interdisciplinariedad.

Se ha querido con este trabajo de profundización/investigación, contribuir con elementos de análisis al pensamiento contable, para que las nuevas generaciones de contadores encuentren un nuevo campo para su ejercicio profesional y se logre una mejor articulación entre lo contable y lo administrativo, que proyecte las organizaciones empresariales a las dinámicas mundiales y la competitividad. Pensamiento contable que sólo se puede desarrollar en el estudio de experiencias en el tiempo y de las concepciones doctrinales por encima de las técnicas, con una mirada en la complejidad del mundo empresarial y sus tendencias.

En particular, ante la deficiente utilización de la contabilidad en la toma de decisiones en la gestión empresarial y por ende en la planeación estratégica, así como algunas falencias que se puedan presentar en el desempeño del contador público en el campo administrativo, en particular en la planeación estratégica, es ineludible avanzar en una coherente interdisciplinariedad y transdisciplinariedad administrativa y contable, en procura de un conocimiento emergente que eleve las condiciones gerenciales y el rol contable en la organización, razón que ha estimulado esta investigación, con el fin de precisar lineamientos que hagan viable un mayor uso de la contabilidad en la planeación estratégica, definiendo el rol en esta del contador y el contenido de la contabilidad en las empresas.

Si bien, existen estudios en procura de una mayor fundamentación para el desarrollo de la contabilidad de gestión, que según el Institute of Management Accountants, IMA, (2008), se encarga de asistir el proceso de toma de decisiones, la planeación y los sistemas de gestión de la productividad, así como de suministrar información financiera y de control, a la administración en la formulación y aplicación de la estrategia en la organización; aun sigue siendo un tema en proceso de convertirse en herramienta dinámica y parte de la cultura empresarial.

1.1.1 Formulación del problema

¿Cómo instituir a la contabilidad como una herramienta de la Planeación Estratégica?

1.2 Objetivos

Para lograr abordar la complejidad del tema objeto de estudio, se requiere una serie de pasos secuenciales, que den cuenta de resultados que informen el estado actual de apropiación y lineamientos de la integración de la Contabilidad de Gestión al direccionamiento estratégico de las organizaciones.

1.2.1 Objetivo general

Establecer lineamientos de integración de la Contabilidad de Gestión al direccionamiento estratégico de las organizaciones.

1.2.2 Objetivos específicos

Caracterización de los conceptos de direccionamiento estratégico y técnicas de Contabilidad de Gestión.

Reconocer las contribuciones de la contabilidad de gestión al direccionamiento estratégico de las organizaciones.

Fijar acciones que hagan posible la integración de la contabilidad de gestión al direccionamiento estratégico.

1.3 Justificación

La importancia de los sistemas contables radica en informar con veracidad y de manera oportuna sobre el comportamiento de las actividades empresariales, y servir de herramienta para la optimización de los recursos empresariales, orientando con cifras financieras y económicas, lo cual permite evaluar las tendencias en la organización a partir de las estadísticas financieras internas y analizarlas frente a su entorno regional, nacional y mundial; siendo ahí, donde la contabilidad de gestión y la contabilidad de costos toman una mayor vigencia.

La contabilidad de gestión y su importancia en el sistema de indicadores por áreas funcionales, busca integrarse como complemento en los objetivos de un proceso de planeación estratégica. Esto implica adoptar cambios hacia una manera estratégica de pensar y, por tanto, avanzar en una cultura estratégica que facilite un dinamismo empresarial con la adopción de estrategias de gestión, innovadoras, proactivas y anticipatorias en el entorno de desempeño de la organización, mediante la creación de cuadros de mando que hagan posible el cumplimiento del direccionamiento y, generar una cultura estratégica de gestión, dinámica y proactiva.

Teniendo en cuenta la importancia de la integración de la contabilidad a la planeación y toma de decisiones en las organizaciones, la investigación ha logrado un significativo volumen de información que sirve de soporte para que los lectores del documento, adquieran saberes en su proceso de formación o sustenten en sus conocimientos saberes que contribuyan a su desempeño profesional en el gerenciamiento empresarial, con la articulación de información contable que debe ser analizada y estructurada para la planeación estratégica en la organización.

En particular, al ser depositado este documento en el repositorio de la Universidad Santo Tomás, los estudiantes dispondrán de material seleccionado y con nuevos saberes que fortalecen

su formación profesional interdisciplinaria y transdisciplinaria, y a su vez servirá de base para nuevas investigaciones que fortalezcan la integración disciplinar contable y administrativa.

2. Referentes en la contabilidad y gestión estratégica

2.1 Antecedentes a la gestión estratégica

No es desconocido que el direccionamiento de los negocios y las organizaciones se ha basado durante años con las prácticas administrativas originadas a partir de pensamiento clásico, en un marco de comportamiento de los mercados orientados por la economía liberal clásica y bajo el proteccionismo a partir de los planteamientos Keynesianos; lo cual propicio durante años, economías nacionalistas bajo políticas proteccionistas conllevando a los gerentes o directores a gestionar sus negocios desde las dinámicas internas de la organización y procesos productivos, puesto que encontraban en las políticas estatales condiciones que les garantizaba sus objetivos o resultados esperados. Así la forma de comprender sus empresas los concentraba en los procesos operacionales, por ende, en los costos y gastos que la actividad productiva o de generación del servicio les ocasionaba. (Tejada y Peña, 2009).

De acuerdo con Martínez M. Edith y Briceño Martha (2013), hacia mediados del pasado siglo la administración se orientaba por objetivos organizacionales aproximándose a una teoría de las relaciones lo cual se hace evidente en la teoría estructuralista, así como por Peter Drucker en su propuesta de dirección por objetivos. Se destaca en la teoría estructuralista el enfoque humanista e inclusión de aspectos del ambiente, sobre conflictos organizacionales, y sobre el liderazgo en la escuela conductista. Pasada la mitad de siglo, en los países industrializados se incorporan cambios en orden a la dinámica del entorno y un carácter nuevo a la dirección, lo cual

da origen a un enfoque estratégico a la dirección de la organización, con una mirada en el largo plazo, y con el logro de una coherencia entre los aspectos internos y externos de la empresa para enfrentar los retos de los nuevos escenarios.

Desde la última década del siglo XX, las organizaciones se enfrentan a nuevas dinámicas económicas enmarcadas en la alta competencia en los mercados de orden internacional, a un capitalismo altamente especulativo (financiero), necesidad de recursos financieros para asegurar la sostenibilidad (social, económica y ambiental) de los negocios y satisfacer las expectativas de los grupos de interés (stakeholder), profundizando en el tema humano, la calidad, el servicio, el coste, imperando la filosofía de cero defectos. Esos cambios hacia un orden estratégico requieren de estructuras administrativas más flexibles para enfrentar la competitividad; que, según Michael Porter, esta exige innovar para una mayor productividad y para que los procesos operativos y gerenciales sean cada vez más competitivos. (Martínez y Briceño, 2013).

2.2 Planeamiento y direccionamiento estratégico en las organizaciones

En la búsqueda de una mejor comprensión y análisis del direccionamiento estratégico, es prudente partir de conocimiento del vocablo estrategia, que de acuerdo con Maldonado B., Benavides K. y Buenaño J. (2017), quienes citan a Evered (1983) y a la RAE (2014), manifiestan que si bien el término se ha incorporado en la mayoría de actividades humanas y en los aspectos de la cotidianidad, en los diferentes ámbitos de los negocios su incorporación ha sido definitivo, atribuyéndose su origen al arte de guiar o dirigir ejércitos; al arte de guiar las operaciones militares o un asunto; concepto que ha evolucionado y hoy se reconoce como el conjunto de normas para el aseguramiento de excelentes resultados de las acciones emprendidas.

De acuerdo con Rivera y Malaver (2011) La estrategia descansa sobre la noción de competitividad, la cual está asociada en la literatura a los escritos de Ricardo, Schumpeter y Penrose. La competitividad, desde la concepción de la teoría basada en los recursos, deviene de la capacidad de relacionar recursos para alcanzar mejores desempeños y rentabilidades, donde la innovación y la imposibilidad de imitación que residen en las competencias y capacidades únicas de la organización, son la base para asegurar la supervivencia y mejores desempeños.

Según Camacho (2002, p. 7), el direccionamiento estratégico "es un enfoque gerencial que permite a la alta dirección determinar un rumbo claro, y promover las actividades necesarias para que toda la organización trabaje en la misma dirección". Esto implica que la dirección estratégica va más allá de la simple y tradicional planeación, puesto que trata de dar elementos a los gerentes a fin de que estén preparados para enfrentar los cambios del entorno, las situaciones complejas y no rutinarias que la actividad gerencial requiere.

En ese sentido, Aguilera C. Adriana (2010, pp. 87) cita a Ansoff, Declerck y Hayes (1988), quienes "plantean una transformación de la postura estratégica, y la desarrollan como un paso de la planeación estratégica a la administración estratégica"; si bien, tanto la planeación estratégica como el direccionamiento estratégico tienen sus propias estructuras y procedimientos; es inevitable un direccionamiento estratégico sin apropiar e incorporar la planeación estratégica.

Sin lugar a duda, la mayoría de autores coinciden en la percepción, que la planeación estratégica fija el camino para la gestión estratégica y el fin de la gestión es el logro de los objetivos de la organización en el tiempo planeado, que, si bien es cierto el direccionamiento estratégico recae en la administración, no se puede excluir las áreas operativas, aunque, para Johnson y Scholes, citados por Adriana Aguilera (2010, pp. 88), el alcance de la dirección estratégica es mayor que el de cualquiera de las áreas de dirección operativa. Laínez y Bellostas

(1991, pp. 504) esbozan que “el objetivo principal de la dirección estratégica es formular la estrategia y los planes de actuación empresarial, intentando anticiparse a acontecimientos futuros previsibles”. Lo que indica, que la dirección estratégica no es el simple análisis de la situación financiero y estadístico al interior de la empresa, sino la proyección al exterior y al futuro.

Ahora bien, aunque la planeación estratégica surge en periodos recientes, la planeación como instrumento de administración toma importancia en el periodo clásico con Fayol, quien define la administración como la planeación, organizar, dirección, coordinación y control. Así, la planeación actúa como instrumento de dirección en la empresa, que durante años incorporó objetivos rígidos, que ante el dinamismo económico y la creciente competencia en los mercados evoluciona a objetivos flexibles, orientadas por una visión de largo plazo en las organizaciones, con claridad sobre su rumbo, con metas concretas y objetivos flexibles, alcanzables en periodos cortos, en el marco de su visión, dando respuesta a interrogantes, ¿Dónde se está? ¿Para donde se va? ¿Para donde se debería ir? ¿Qué se debe hacer? (Ortiz, 2017).

El fin esencial de la planeación estratégica es orientar de manera precisa la asignación de los recursos de la empresa, en el marco de las condiciones económicas que contextualicen el negocio, por lo que las organizaciones deben asumir capacidades para adecuarse a los constantes cambios de su entorno, flexibilizando sus sistemas de información y de gestión. Las empresas deben comprender los requerimientos del cliente, y comparar las condiciones de la competencia y sus productos, con su condición frente a las exigencias de los consumidores; reconocer el cambio necesario, desde lo simple a lo multifuncional en busca de la eficiencia en costos, diferenciación de productos, calidad, riesgos, factores exógenos que afectan el negocio etc.; diseñar estrategias con capacidad creativa e innovadora para lograr la aceptación en los exigentes

mercados, y adoptar herramientas de cambio, profundizando en los aspectos de la gestión estratégica. (Salazar y Romero, 2006).

Así, la planeación estratégica se convierte en una herramienta indispensable para una asertiva dirección estratégica; de hecho, las organizaciones deben fijar un horizonte de actuación y un conjunto de estrategias y directrices hacia el logro de propósitos y objetivos, con metas y políticas institucionales. La planeación estratégica surge en la definición de políticas a partir del análisis tanto interno como externo que afecta el negocio, implica la definición de lo que se quiere ser y establecer, su alcance, la razón de ser de la organización. (Contreras, 2013). En la planeación estratégica los objetivos se plantean con alcance a largo plazo, con logros en el corto plazo, por lo general a un año, con políticas definidas y procesos de evaluación y medición o monitoreo permanente o periódico.

De acuerdo con Silva I. F., Macías H. A. y Santamaría E. (2017), citando a Ansoff y McDonnell quienes en 1990, exponen que la planeación estratégica durante décadas ha sido útil en una orientación pertinente para el logro de los objetivos de las empresas u organizaciones, razón por lo que la alta gerencia y los directivos la asumen con optimismo y responsabilidad por ser una guía válida para los propósitos de la organización, a diferencia de los administradores de mandos medios y empleados, la observan como una actividad o un formalismo.

En sí, la planeación estratégica se realiza a largo plazo observando a la organización como un todo; autores como Certo (2001) y varios autores del CETDIR (2007), entre otros, han enfatizado en la importancia de la planificación estratégica para el buen desarrollo de la función administrativa y como una actividad que afecta todas las funciones de la empresa y a la organización, en su conjunto.

Por su parte, González J. et al (2019), refiere que Seymour Papert en la década del 60 del pasado siglo, es quien expone que la gestión estratégica es competencia de toda la organización alejándose del paradigma de administración por niveles, puesto que la dirección estratégica es un compromiso de todo el personal en cada organización, con la participación activa en el diseño estratégico y con la internalización de la visión, misión y objetivos por cada miembro, acuñando así la expresión, organización inteligente.

Como parte de la gestión estratégica surge el tema de diseño estratégico, el cual partiendo del análisis del interesado y comprender sus requerimientos, gustos y preferencias se construyen ideas y conceptos para su satisfacción. Si a los nuevos conceptos e ideas se incorporan los valores y pretensiones, se traza el camino hacia la innovación en el mercado. Los conceptos e ideas formaran prototipos para probar en los consumidores y evaluar. (Pérez, 2011).

En ese sentido, Alvarado T.E (2001), expone que si bien, la planeación es de gran importancia para las organizaciones, no es suficiente, pues se hace necesario que a partir de la planeación estratégica se lleve a cabo el rediseño organizacional sugiriendo (p. 290):

- Interiorizar la visión
- Comprometerse para que la visión se convierta en realidad
- Activar y reorganizar los recursos disponibles
- Un importante medio es una estructura de organización que refleje la visión o imagen objetivo, en términos de:
 - Selección de las Unidades Orgánicas
 - Asignación de responsabilidades
 - Asignación de autoridad formal
 - Mecanismos de Coordinación para integrar el funcionamiento.

Además, deben utilizarse otros medios como la motivación y la persuasión Para conducir el cambio:

- Comprensión y activación de la organización informal.
- Establecimiento de relaciones a partir de lideres naturales competentes.
- Inducción de procesos políticos dirigidos a crear, ejercer, retener y transferir el poder en dirección del cambio deseado.

Los aspectos culturales son los más importantes para el cambio, pero al mismo tiempo los más difíciles.

En efecto, los cambios actitudinales en las personas son determinantes en la adopción de las competencias que coadyuven en el llevar a cabo las estrategias o propósitos misionales planeados, para marcar el rumbo hacia el destino fijado al desarrollo empresarial (visión). De hecho, la cultura se puede convertir en una fuerza de motora o fuerza inhibidora. De ahí que el autor considere que la Planeación estratégica y el Rediseño organizacional, sean herramientas fundamentales para un asertivo direccionamiento estratégico. (Alvarado, 2001).

De acuerdo Rueda G. y Arias M. L., (2009), quienes citando a Paños formulan que ante las condiciones que contextualizan a los negocios, con procesos cada vez más dinámicos efectos de la internacionalización de la economía que involucra a todos los Estados del mundo y avanza hacia la globalización, la información contable surge como herramienta imprescindible en la gestión estratégica, y según la calidad de la información se aportará elementos para enfrentar la competencia.

Los niveles de mejoramiento en la capacidad de competir hace de la Teoría Basada en Recursos y Capacidades (TBRC) una herramienta útil, la cual surge en el marco de la gestión estratégica, y hace necesario contemplar factores que viabilicen el progreso de la empresa en

condiciones de sostenibilidad, para enfrentar el dinamismo de su entorno socioeconómico y una cada vez más exigente postura conservacionista de la naturaleza, por parte de la sociedad en general, originando políticas de sostenibilidad ambiental de orden global. El mejoramiento de las competencias internas a las organizaciones incorpora lo incierto y la racionalidad, la innovación y adaptabilidad, y el control y reacción, como elementos que identifican la competitividad y son base en un direccionamiento estratégico. (Rueda y Arias, 2009).

Ahora bien, al entenderse la planeación estratégica como una herramienta, fundamental en el direccionamiento estratégico, se hace importante ejercer controles y mediciones con cierta frecuencia con el fin de su aseguramiento y viabilizar el éxito empresarial. Por lo que es válido hacer un recorrido por la teoría del control, en lo cual se encuentra lo expuesto en 2001 por A. Z. Manitius y es citado en traducción del inglés por Bohórquez, L. E. (2011):

Las aplicaciones de la teoría del control se encuentran dirigidas a los sistemas dinámicos en los cuales mediante el principio de realimentación se busca el logro de los resultados planeados. Usualmente, esta teoría ha sido asociada con trabajos en ingeniería electrónica y mecánica, aunque también ha sido ampliamente abordada desde las ciencias matemáticas y de orden administrativas, y se soporta en herramientas que comprenden ecuaciones diferenciales, procesos estocásticos, optimización, cálculos de variación, entre otros (pp. 309).

En efecto el direccionamiento estratégico, dadas la tendencias en la economía mundial y los procesos sociales en un mundo de alta conectividad, conlleva a cambios permanentes en los hábitos de los consumidores, lo cual obliga a las organizaciones en enfrentar constantes retos con la adopción de planes y modelo administrativos estratégicos dinámicos, por lo que deben enfrentar problemas de control en la gestión organizacional, encontrando en las herramientas de

información endógenas y exógenas de aceptación universal, que aportan cifras, veraces para contar con una imagen acertada de los procesos empresariales y de los fenómenos externos que afectan su desarrollo, que en la medida que la información fluya en tiempo real, se viabilizan acciones de control y corrección. En este sentido se hace importante tener a disposición una contabilidad analítica, que comprenda más allá de los sistemas de contabilidad de costos. (Inciarte y García, 2010).

De hecho, la contabilidad financiera revela para los inversionistas la situación de riqueza y su comportamiento, aportando la información requerida para la toma de decisiones frente a las tendencias del mercado y el negocio, así como la búsqueda de fortalecer su patrimonio, en lo cual es importante que los informes generados favorezcan la valoración de la empresa. Sin embargo, el éxito empresarial no está dado solo por la rentabilidad, lo que le resta importancia a la una contabilidad acumulativa del patrimonio, puesto que la contabilidad debe favorecer el suministro de información precisa para una gestión empresarial eficiente. En la práctica se piensa que la contabilidad financiera no aporta a las empresas la información estratégica requerida para la toma de decisiones, por lo que el control y la planeación son herramientas esenciales para la contabilidad de gestión. (Farfán, 2010).

2.3 Contabilidad de gestión

Sobre el origen e historia de la contabilidad se ha escrito lo suficiente para ilustración y entendimiento de la ciencia contable, así como entender que ha avanzado significativamente en la consolidación como ciencia. La necesidad de conocer posesiones, cuantificar lo que administra, cuanto tiene y cuanto debe dio origen a la partida simple o registro que da origen al periodo reconocido como de contabilidad empírica; en el rudimentario comercio que se llevó en

las civilizaciones antiguas los registros sobre la disposición de cantidades facilitaron el trueque, al tener datos de cuanto se tenía, cuanto se necesitaba y que excedente se podía intercambiar, base de lo que se conoce como, debe, haber, saldo (Castillo y Dávila, 2011). Con el registro según hallazgos en Mesopotamia, “de lo que es mío y de lo que es suyo” (p. 302), estableciendo el reconocimiento de la relación comercial con terceros dando origen a lo que se considera como débito y crédito.

No obstante, Vilorio Norka y Casar Rosa (2007), atribuyen que es en 1494 con los métodos contables desarrollados en 36 capítulos por Luca Paciolo, que se originan los principios de la partida doble, a partir de lo cual se ha ido perfeccionando a partir de la historia contable. Cambios que han pasado desde enfoque de linealidad cartesiana de Descartes, el mecanicismo de Newton, sirviendo de base al positivismo de Augusto Comte, quien aportó al fortalecimiento de fundamentos, métodos y procesos contables, sin embargo, se orientó más como una técnica que disciplina o ciencia.

En si el desarrollo de la contabilidad se ha dado acorde con la evolución de los procesos filosóficos y científicos, los avances en la contabilidad han sido afines a la ciencia, y que, en principio sustentada en las ciencias cuánticas, hoy se avanza en las mediciones cualitativas de acuerdo con los requerimientos de la administración moderna. En particular, se vive un periodo de grandes cambios en la economía mundial, conllevando a las organizaciones empresariales a reflexionar y analizar sobre los procesos de internacionalización en el avanzar hacia la globalización, con alta injerencia de las tecnologías de la información y la comunicación, en lo cual la contabilidad no ha sido ajena a los retos que ese dinamismo económico y tecnológico implica, ocasionando que en el desarrollo contable de las organizaciones sustente consultorías y asesoría gerenciales, con manejo analítico contextualizado y cualificado de los datos financieros,

por lo que citando al autor, Samuel Mantilla, sostiene que la contabilidad en el lenguaje de los negocios, incluso ante otros retos como lo es la sostenibilidad y la responsabilidad social de los negocios. (Rodríguez, De Freitas y Zaá, 2012).

Por su parte Agudelo V., Ma. V (2013) argumenta que el desempeño contable se desarrolla en un contexto de relaciones dentro de las empresas u organizaciones entre el capital económico, humano y tecnológico, articulados para el logro de objetivos soportados en la planeación con el establecimiento de metas enmarcados en presupuestos que las condicionan. Es decir en las organizaciones la contabilidad corresponden a una realidad social, que se crea y recrea, lo cual le confiere una perspectiva subjetiva coherente con las ciencias sociales, en donde la vocación de la contabilidad es la respuesta a un cómo y no la de un directivo, ni solucionar un problema, ni la evaluación de propósitos; en sí, se debe entender que, la organización no son sólo los individuos, es la relación entre estos y los fenómenos de la sociedad y cuando se busca la optimización de los recursos se debe maximizar el bienestar de la sociedad. Visto de otro lado, es en el pago de los tributos, en la protección ambiental, en la responsabilidad social, en el pago justo de los trabajadores o en el escenario que se quiera ubicar, donde la contabilidad cobra sentido, donde los significados de los resultados permiten objetivar la realidad social. (pp. 292-293).

Si bien, los retos del mundo en un avanzar hacia la globalización, con compromisos de sostenibilidad y responsabilidad social, exigen un dinamismo en la ciencia contable que conlleve a sistemas de información contable idóneos en la administración estratégica organizacional, en el entendido de las realidades que caracterizan el contexto actual de los negocios, la globalización e internacionalización de los mercados, un acelerado crecimiento de la denominada sociedad de la información, lo cual ha obligado a las organizaciones a mejorar su competitividad, en donde los

sistemas contables, que si bien, se orientan bajo Normas Internacionales de Contabilidad, hoy Normas Internacionales de Información Contable NIIF desde el 2001, con vigencia de la mayoría de NIC (Burgos, 2007).

No obstante disponer de las normas internacionales en las organizaciones, los áreas o departamentos contables, adicional al cumplimiento de estas y de las normas nacionales, deben realizar informes y análisis particulares de conformidad con los requerimientos de los directores o gerentes, ante los retos de las tendencias económicas del mundo, las TIC y la globalización y los retos para avanzar en la sostenibilidad ambiental en el marco del desarrollo sostenible. De ahí, la importancia de avanzar en sistemas contables dinámicos y estratégicos, como impulsores del mejoramiento competitivo de las organizaciones, aportando información de calidad en el momento indicado y sustentado en análisis de información, que sirva de base para la definición de estrategias que, en un asertivo direccionamiento estratégico, siendo ahí donde se hace preciso disponer de una contabilidad de gestión.

Para Quintero R., G (2005) la contabilidad de gestión es consecuencia de un proceso de cambios y evolución de la contabilidad de costos, pues este es el sistema que en las empresas se ha adoptado desde su surgimiento, convirtiéndola en el eje de la contabilidad para un buen gerenciamiento. Se resalta que la contabilidad de gestión se ubica en el contexto interno de la empresa, aportando información y datos que se envían por lo general a quienes toman las decisiones o a quienes gestionan las unidades económicas. Para este autor los elementos y realidades que caracterizan y dan origen a la contabilidad de gestión son (p. 55):

1. Sistema de costos por actividades. (Abc: Activity based costing)
2. Costos de la Mala Calidad.
3. Círculos de Calidad.

4. Técnicas de Gestión.
5. Contabilidad de Gestión Ambiental.
6. Sistemas Expertos.

3. Diseño metodológico

El estudio es de tipo descriptivo y se enmarca en la investigación mixta (cuantitativa y cualitativa) soportado en el análisis, la definición de categorías que constituyen la estructura conceptual y operativa de la contabilidad de gestión, así como de los contenidos en los enfoques del direccionamiento estratégico de las organizaciones en el marco de la gerencia estratégica. A su vez, en la selección de documentos se realiza un análisis bibliométrico, con lo cual se resalta la importancia de la información consultada, revisada y analizada.

En sí, el estudio se basa en la revisión bibliográfica en documentos científicos sobre temas específicos que sirvan de referencia para la integración de la contabilidad de gestión al direccionamiento estratégico, Contabilidad y Gestión estratégica.

En un primer momento se llevó a cabo una bibliometría para el reconocimiento de las tendencias investigativas haciendo uso de la base de datos de publicaciones científica *Web Of Science* en la línea del conocimiento sobre Contabilidad y Gestión Estratégica, y en inglés “Strategic Management and Accounting”, que en una revisión general se logró identificar 3.219 documentos, distribuidos en diferentes áreas de conocimiento, destacando las disciplinas con mayor producción de material bibliográfico. Después de seleccionados los temas identificados en la línea de conocimiento y bajo un enfoque funcionalista, orientado en el objetivismo, se lleva a cabo un análisis integrado de categorías y valores de los diferentes procesos.

A partir del análisis de contenidos, se identifican sus enfoques y aporte a la contabilidad en los procesos de gestión empresarial, en particular a la planeación estratégica, lo cual les permitirá a los profesionales contables contar con lineamientos en su ejercicio profesional al servicio de la gerencia.

En un segundo momento, superado el análisis bibliométrico, se seleccionaron publicaciones pertinentes al desarrollo de los objetivos de investigación planteados, seleccionando 40 referencias bibliográficas idóneas, que fueron base para la estructuración de contenidos en el documento de investigación del componente, revisión y análisis de referentes que aportan a la contabilidad y gestión estratégica. De los análisis y conclusiones visibles en los referentes se establecieron acciones para hacer posible la integración de la contabilidad de gestión al direccionamiento estratégico, en las Pyme.

3.1 Análisis bibliométrico

De acuerdo con la información dispuesta en la base de datos *web of Science*, se han identificado las principales disciplinas que tratan el tema de direccionamiento estratégico, lo cual queda expuesto en la tabla 1, registrando el numero de publicaciones como producción científica. En la clasificación sobresale administración con 763 documentos, que al adicionar financiación empresas, negocios y administración pública, significa el 39,4% con 1.590 documentos, ciencias ambientales junto a estudios ambientales, tecnología de ciencia sostenible y ecología representa el 16,2% con 520 documentos, las ingenierías aportan el 9,9% con 319 documentos, la ciencia económica con 189 publicaciones equivale al 5,9% y la ciencia de gestión de investigación de operaciones con 155 documentos al 4,8%, y el 23,8% a las 10 disciplinas restantes.

Tabla 1. Disciplinas con publicaciones “Strategic Management and Accounting”

Áreas	Nº Publicaciones	%
Administración	763	24%
Negocios	477	15%
Financiación de las empresas	295	9%
Ciencias ambientales	233	7%
Ciencias económicas	189	6%
Investigación de operaciones ciencia de gestión	155	5%
Estudios ambientales	122	4%
Ingeniería industrial	108	3%
Tecnología de ciencia sostenible verde	105	3%
Ingeniería ambiental	84	3%
Recursos hídricos	61	2%
Ecología	60	2%
Ingeniería de fabricación	55	2%
Administración pública	55	2%
Ciencia de la información biblioteca ciencia	51	2%
Sistemas de información de ciencias informáticas	49	2%
Ciencias sociales interdisciplinarias	49	2%
Hospitalidad, ocio, turismo deportivo	42	1%
Salud ocupacional ambiental pública	42	1%
Aplicaciones interdisciplinarias de la ciencia informática	40	1%
Ciencias multidisciplinarias	40	1%
Combustibles energéticos	37	1%
Ingeniería civil	37	1%
Ingeniería eléctrica y electrónica	35	1%
Psicología aplicada	35	1%

Adaptado de los informes de Web of Scienice.

Figura 1. Disciplinas con publicaciones “Strategic Management and Accounting”

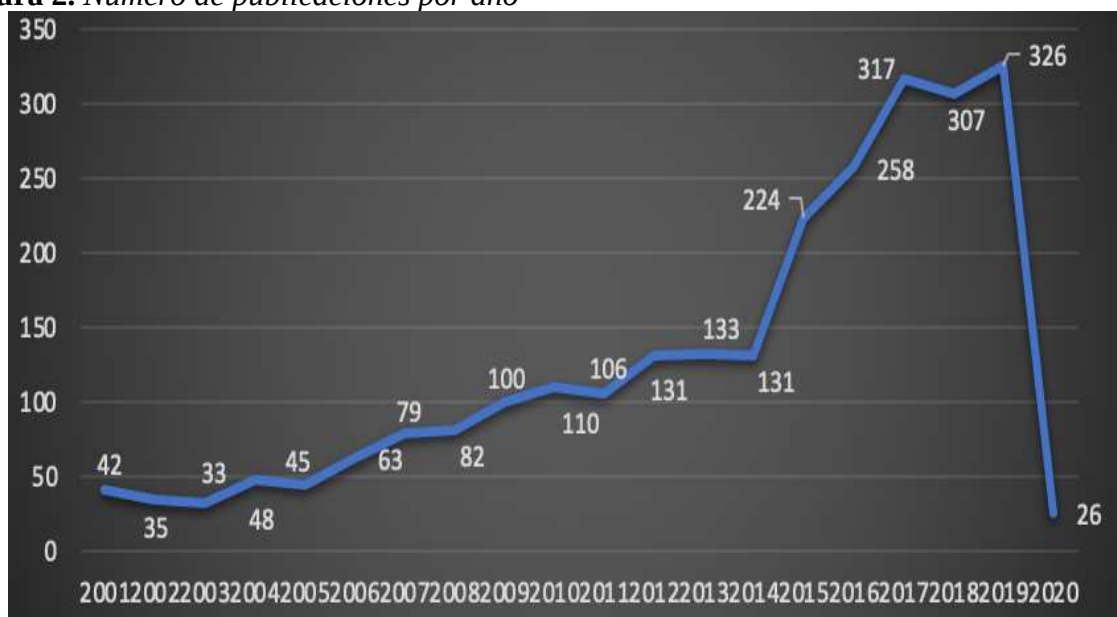
Adaptado de los informes de Web of Scienice.

Es relevante resaltar las publicaciones por años, marcando una tendencia. En la tabla 2 se presenta el número de publicaciones anuales, con una tendencias de aumento de publicaciones en la medida que se posicionaba el tema en los investigadores, se resalta que entre 2001 a 2009 el promedio anual fue de 37,6 publicaciones, entre los años 2010 a 2014 122,2 publicaciones, en los años 2015 a 2019, la producción científica en publicaciones, alcanzó los 286,4 documentos, encontrando ya en el 2020 una drástica reducción a 26 publicaciones como una condición atípica quizá por la pandemia.

Tabla 2. *Numero de publicaciones por año*

Año de Publicación	Nº Publicaciones	% (de 2,596)
2001	42	1,6%
2002	35	1,3%
2003	33	1,3%
2004	48	1,8%
2005	45	1,7%
2006	63	2,4%
2007	79	3,0%
2008	82	3,2%
2009	100	3,9%
2010	110	4,2%
2011	106	4,1%
2012	131	5,0%
2013	133	5,1%
2014	131	5,0%
2015	224	8,6%
2016	258	9,9%
2017	317	12,2%
2018	307	11,8%
2019	326	12,6%
2020	26	1,0%

Adaptado de los informes de Web of Scienice.

Figura 2. *Numero de publicaciones por año*

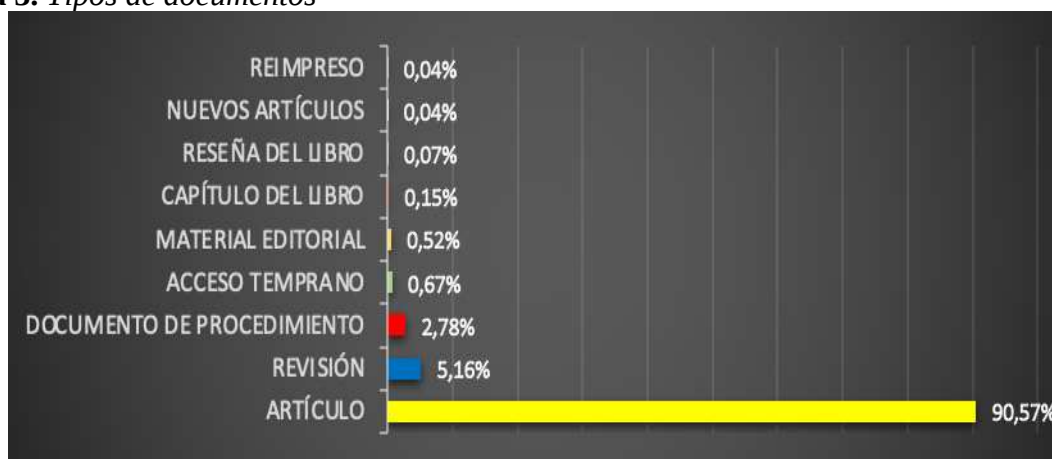
Adaptado de los informes de Web of Sciencie.

La producción científica según el tipo de documento de publicación se presenta en la tabla 3 y gráfica 3, donde se destaca que los artículos, son el medio preferido representando el 90,6%, seguido de los documentos de revisión que corresponden al 5,25% de las publicaciones.

Tabla 3. *Tipos de documentos*

Tipo de documento	Nº Publicaciones	% (de 2,596)
Artículo	2.440	90,6%
Documentos de Revisión	139	5,2%
Documento de procedimiento	75	2,8%
Acceso temprano	18	0,7%
Material editorial	14	0,5%
Capítulo del libro	4	0,1%
Reseña del libro	2	0,1%
Reimpresos	1	0,0%

Adaptado de los informes de Web of Sciencie

Figura 3. *Tipos de documentos*

Adaptado de los informes de Web of Sciencie.

Las principales organizaciones que realizan investigaciones en este tema son: University Of London, University System Of Georgia, University Of California System, Centre National De La Recherche Scientifique Cnrs, State University System Of Florida. En la tabla 4, se presenta la lista de las primeras 25 organizaciones que se encuentran en la web of Science. La universidad de Londres es una de las universidades más grandes y diversas del Reino Unido, con más de 120,000 estudiantes en Londres y 50,000 más estudiando en 190 países para obtener un título de la Universidad de Londres. Respecto a la segunda organización más importante, El Sistema Universitario de Georgia (USG) es parte de la comunidad en cada uno de los 159 condados de Georgia y brinda servicios en todo el estado. El USG está compuesto por 26 instituciones de educación superior, incluidas cuatro universidades de investigación, cuatro universidades integrales, nueve universidades y nueve colegios estatales.

También incluye el Servicio de Biblioteca Pública de Georgia, que abarca aproximadamente 389 instalaciones dentro de los 61 sistemas de bibliotecas en el Estado de Georgia. Además, el USG incluye los Archivos que identifican, recopilan, administran, y brindan acceso a registros e información sobre Georgia.

Tabla 4. *Número de documentos por organizaciones*

Principales Organizaciones que publican Sobre el Tema	% (de 754)
University Of London	26
University System Of Georgia	14
University Of California System	13
Centre National De La Recherche Scientifique Cnrs	12
State University System Of Florida	12
University Of North Carolina	12
Harvard University	11
University Of Leeds	10
University Of Montreal	10
University Of Pennsylvania	9
Erasmus University Rotterdam	8
Universidade de Lisboa	8
University College London	8
University Of Cambridge	8
University Of Melbourne	8
University Of Queensland	8
Carnegie Mellon University	7
Commonwealth Scientific Industrial Research Organization Csiro	7
London School Of Hygiene Tropical Medicine	7
University Of Minnesota System	7
University Of Minnesota Twin Cities	7
University Of North Carolina Chapel Hill	7
University Of Texas System	7
Cornell University	6
New York University	6

Adaptado de los informes de Web of Science.

Se consideró de importancia seleccionar los principales autores de publicaciones sobre Strategic Management and Accounting, los cuales se registran en la tabla 5, seleccionando a 25 de mayor producción en el tema; corresponde el mayor número de publicaciones a un autor con (7), un autor con (6), cuatro autores con (5), trece autores con (4) y seis autores con (3).

Tabla 5. *Número de publicaciones por autor*

Autor	Documentos	% (de 2596)
Schaltegger S	7	0.270 %
Moon J	6	0.231 %
Davila A	5	0.193 %
Gómez-Conde J	5	0.193 %
Lee Ws	5	0.193 %
Ryals Lj	5	0.193 %
Bisbe J	4	0.154 %
Carter C	4	0.154 %
Clegg S	4	0.154 %
Davies Ia	4	0.154 %
Elbanna S	4	0.154 %
Ezzamel M	4	0.154 %
González-Benito J	4	0.154 %
Hodgkinson Gp	4	0.154 %
Moller K	4	0.154 %
Mueller F	4	0.154 %
Parker Ld	4	0.154 %
Shi Lh	4	0.154 %
Willmott H	4	0.154 %
Aguinis H	3	0.116 %
Amir Am	3	0.116 %
Auzair Sm	3	0.116 %
Bedford Ds	3	0.116 %
Bezzo F	3	0.116 %
Boiral O	3	0.116 %

Adaptado de los informes de Web of Sciente.

Stefan Schaltegger trabaja en el Centro para la Gestión de la Sostenibilidad (CSM) de la Universidad Leuphana de Lüneburg. En sus publicaciones está, contabilidad de la sostenibilidad, medición del desempeño, informes y gestión, emprendimiento sostenible, casos de negocios para la sostenibilidad, gestión de las relaciones con las partes interesadas, modelos de negocio para la sostenibilidad, prácticas de gestión de la sostenibilidad corporativa, herramientas de gestión de la sostenibilidad, y la transformación de la sostenibilidad empresarial de los mercados. Ver sus publicaciones en la tabla 6.

Tabla 6. *Número de documentos por el autor Stefan Schaltegger*

Título	Citado Por	Año
El cuadro de mando integral de sostenibilidad: vincula la gestión de la sostenibilidad con la estrategia empresarial F Figge, T Hahn, S Schaltegger, M Wagner. Estrategia empresarial y medio ambiente 11 (5), 269-284	1367	2002
Contabilidad ambiental contemporánea: problemas, conceptos y prácticas. S Schaltegger, R Burritt, Routledge,	1063	2017
Emprendimiento e innovación sostenible: categorías e interacciones. S Schaltegger, M Wagner. Estrategia empresarial y medio ambiente 20 (4), 222-237	1057	2011
Casos de negocios para la sostenibilidad: el papel de la innovación del modelo de negocio para la sostenibilidad corporativa. S Schaltegger, F Lüdeke-Freund, EG Hansen. Revista internacional de innovación y desarrollo sostenible 6 (2), 95-119	710	2012
El vínculo entre 'verde' y el éxito económico: la gestión ambiental como el desencadenante crucial entre el desempeño ambiental y económico. S Schaltegger, T Synnestvedt. Revista de gestión ambiental 65 (4), 339-346	673	2002
Contabilidad e informes de sostenibilidad: ¿moda o tendencia? RL Burritt, S Schaltegger. Diario de contabilidad, auditoría y rendición de cuentas	542	2010

Adaptado de los informes de Web of Scienice.

Jeremy Moon graduado en ciencias políticas para el estudio de las corporaciones. Inició en el Reino Unido a principios de 1980 una investigación sobre respuestas de políticas públicas al desempleo masivo, interesándose en comprender las formas en que los negocios contribuyen en la forma que somos gobernados. Áreas de investigación: Responsabilidad social corporativa, Sostenibilidad corporativa; Ciudadanía corporativa, Corporaciones y gobierno, y Negocios y política. Ver sus publicaciones en la tabla 7.

Tabla 7. *Publicaciones por el autor Jeremy Moon*

Título	Citado Por	Año
RSE “implícita” y “explícita”: un marco conceptual para una comprensión comparativa de la responsabilidad social corporativa. D Matten, J Moon. <i>Academia de gestión Review</i> 33 (2), 404-424	4035	2008
Responsabilidad social corporativa (RSE) en Asia: un estudio de siete países sobre informes del sitio web de RSE. W Chapple, J Moon. <i>Empresa y sociedad</i> 44 (4), 415-441	1306	2005
El manual de Oxford de responsabilidad social corporativa. Una guía, A McWilliams, D Matten, J Moon, DS Siegel. Oxford University Press on Demand	1188*	2008
Responsabilidad social corporativa en la investigación de gestión: enfoque, naturaleza, relevancia y fuentes de influencia. Un Lockett, J Moon, W Visser. <i>Revista de estudios de gestión</i> 43 (1), 115-136.	933	2006
Responsabilidad social corporativa. D Matten, J Moon. <i>Revista de ética empresarial</i> 54 (4), 323-337.	679	2004
¿Pueden las corporaciones ser ciudadanos? La ciudadanía corporativa como metáfora de la participación empresarial en la sociedad. J Moon, A Crane, D Matten. <i>Ética empresarial trimestral</i> 15 (3), 429-453.	622	2005

Adaptado de los informes de Web of Science

Antonio Dávila, doctorado por la Harvard Business School, es profesor ordinario de los departamentos de Iniciativa Emprendedora y Contabilidad y Control, titular de la Cátedra Seat de Innovación, docente en la Graduate School of Business de la Stanford University, también ha sido profesor visitante de la Harvard Business School. Sus intereses docentes e investigadores se centran en el crecimiento de startups, la gestión de la innovación, gestión deportiva y control de gestión. En 2005, se le concedió el Premio a la Excelencia Investigadora del IESE, entre otros.

Del mismo modo, ha contribuido con publicaciones en capítulos de libros y publicado numerosos artículos de investigación en revistas académicas como *The Accounting Review*, *Academy of Management Journal*, *Accounting Organizations and Society*, *Journal of Accounting*

and Economics, Research Policy, California Management Review y Harvard Business Review. Es miembro de los consejos editoriales de The Journal of Management Accounting Research, European Accounting Journal, Accounting Review, Management Accounting Research y Sports Business Management. Sus publicaciones se presentan en la tabla 8.

Tabla 8. *Publicaciones por el autor Antonio Dávila*

Título	Año
Landscape Monitor	2017
The Innovation Paradox	2014
Making Innovation Work: How to Manage It, Measure It, and Profit from It	2006
Performance Measurement and Management Control Systems to Implement Strategy.	2000
Costes y control de gestión Malea Fashion District	2018
Adaptado de los informes de Web of Science	

Jacobo Gómez, profesor del Departamento de Contabilidad de la Universidad Autónoma de Madrid, con doctorado en Economía Financiera y Contabilidad por la Universidad de Vigo y Licenciado en Administración y Dirección de Empresas por la misma universidad, en sus áreas de interés abarcan la investigación en contabilidad y control de gestión, así como los usos para la gestión de la información contable. Ha publicado sus trabajos en diversas revistas. En la actualidad es editor de la Revista Española de Financiación y Contabilidad / Spanish Journal of Finance and Accounting. Las publicaciones del autor Gómez se realizan durante los años 2013 y 2018 como se presentan en la tabla 9.

Tabla 9. *Publicaciones de Jacobo Gómez Conde*

Título	Citado Por	Año
The effects of the interactive use of management control systems on process and organizational innovation. E López-Valeiras, MB González-Sánchez, J Gómez-Conde. <i>Review of Managerial Science</i> 10 (3), 487-510	49	2016
Balanced scorecard in SMEs: effects on innovation and financial performance. R Malagueño, E López-Valeiras, J Gómez-Conde. <i>Small Business Economics</i> 51 (1), 221-244.	35	2018
Sustainable innovation, management accounting and control systems, and international performance. E López-Valeiras, J Gómez-Conde, D Naranjo-Gil. <i>Sustainability</i> 7 (3), 3479-3492.	35	2015
Management control systems and ISO certification as resources to enhance internationalization and their effect on organizational performance. JG Conde, ELV Sampedro, VR Feliu, MBG Sánchez. <i>Agribusiness</i> 29 (3), 392-405.	28	2013
Relación entre los sistemas de contabilidad y control de gestión y los sesgos en la evaluación y toma de decisiones. E López-Valeiras, J Gómez-Conde, D Naranjo-Gil. <i>Revista Facultad de Ciencias Económicas: Investigación y Reflexión</i> 24 (1)	16	2016

Adaptado de los informes de Web of Science

Las principales revistas a nivel internacional en las que se publican documentos sobre este tema son: *Journal Of Cleaner Production*, *European Journal Of Operational Research*, *Industrial Engineering Chemistry Research*, *Journal Of Business Industrial Marketing*, *Accounting Auditing Accountability Journal*.

La tabla 11. muestra las primeras 25 revistas con más publicaciones en el tema. El *Journal of Cleaner Production* es una revista internacional y transdisciplinaria que se centra en la investigación y la práctica de Producción más limpia, Medio ambiente y Sostenibilidad. Es su propósito con los artículos publicados, coadyuvar con las distintas sociedades a vivir y avanzar

en un mundo cada vez más sostenible, en cumplimiento del nuevo reto de la sostenibilidad del desarrollo.

Tabla 10. *Principales Revistas que publican Strategic Management and Accounting*

Revistas	Nº Publicaciones
Journal of Cleaner Production	11
European Journal of Operational Research	9
Industrial Engineering Chemistry Research	7
Journal of Business Industrial Marketing	7
Accounting Auditing Accountability Journal	5
Accounting Organizations And Society	5
Accounts of Chemical Research	5
Environmental Science Policy	5
Industrial Marketing Management	5
International Journal of Production Economics	5
Journal of Product Innovation Management	5
Journal of the Operational Research Society	5
Management Accounting Research	5
Baltic Journal of Economic Studies	4
Computers Chemical Engineering	4
Ecology And Society	4
International Journal of Life Cycle Assessment	4
Land Use Policy	4
Management Decision	4
Organization Science	4
Plos One	4
Renewable Sustainable Energy Reviews	4
Sustainability	4
Technological Forecasting and Social Change	4
Annals of Operations Research	3

Adaptado de los informes de Web of Science.

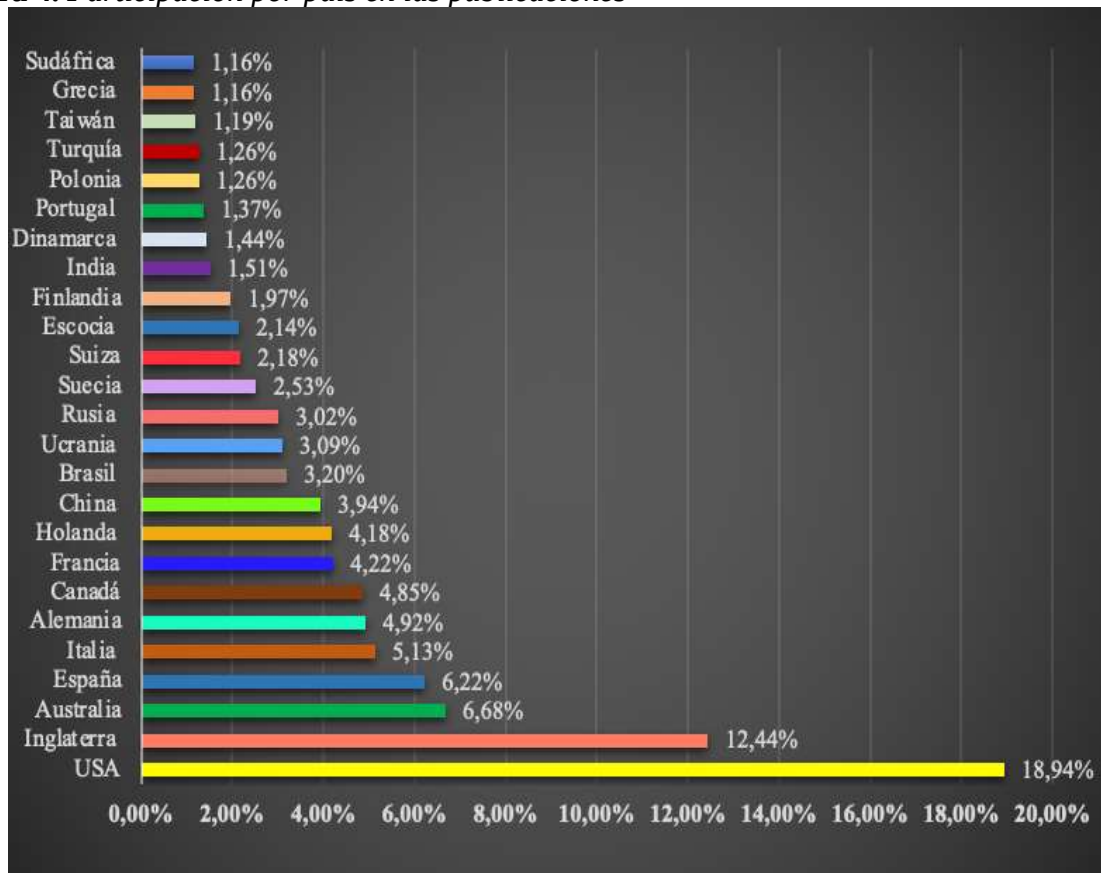
Los 25 países de mayor producción científica en el tema de contabilidad y gestión estratégica, con documentos publicados en la base de datos Web of Science, reconocidos como producto de investigación resaltando que en los 5 primeros lugares de mayor publicación se encuentra: Estados Unidos de Norte América USA, Inglaterra, Australia, España, Italia, lo cual

se presentan en la tabla 11 y en la Figura 5, se muestran los idiomas con el mayor número de las publicaciones.

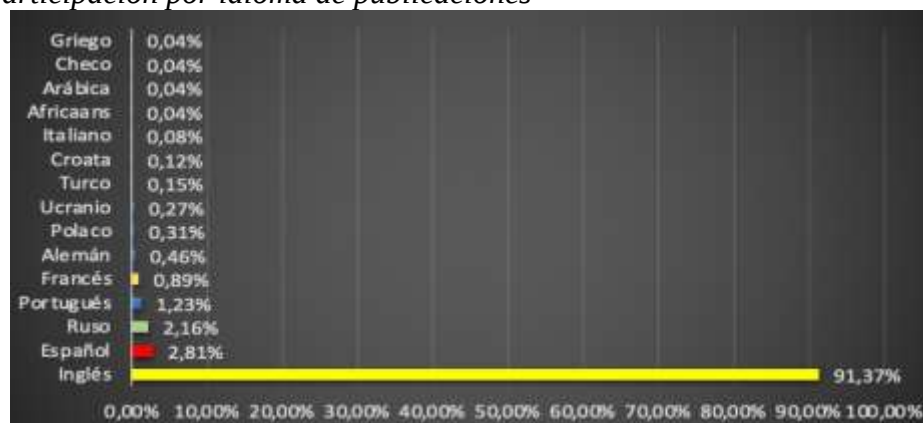
Tabla 11. *Publicaciones por País en Web of Science*

País	Documentos	%
USA	539	18,94%
Inglaterra	354	12,44%
Australia	190	6,68%
España	177	6,22%
Italia	146	5,13%
Alemania	140	4,92%
Canadá	138	4,85%
Francia	120	4,22%
Holanda	119	4,18%
China	112	3,94%
Brasil	91	3,20%
Ucrania	88	3,09%
Rusia	86	3,02%
Suecia	72	2,53%
Suiza	62	2,18%
Escocia	61	2,14%
Finlandia	56	1,97%
India	43	1,51%
Dinamarca	41	1,44%
Portugal	39	1,37%
Polonia	36	1,26%
Turquía	36	1,26%
Taiwán	34	1,19%
Grecia	33	1,16%
Sudáfrica	33	1,16%

Adaptado de los informes de Web of Science

Figura 4. *Participación por país en las publicaciones*

Adaptado de los informes de Web of Science

Figura 5. *Participación por idioma de publicaciones*

Adaptado de los informes de Web of Science

Por último, en la tabla 12 se presentan la producción científica por áreas según la base de datos Web of Science, en la cual se destaca el área de negocios económicos, con una publicación de 250 documentos, representando el 27,5%, mientras en el segundo lugar de publicaciones esta la ecología y ciencias ambientales con 98 publicaciones (10,8%). Esa importancia de la ciencia económica en producción científica coincide con su protagonismo como ciencia social que estudia la forma de administrar los recursos disponibles para satisfacer las necesidades humanas, que estudia el comportamiento y las acciones de los seres humanos. De hecho, debido a que los elementos naturales del planeta son cada vez más escasos, no todos pueden disponer bienes y servicios naturales para satisfacer necesidades, obliga a la búsqueda de nuevas formas de administrar la base natural de producción y satisfacción de necesidades para asegurar la vida de todos, es ahí, que la ciencia económica envuelve la toma de decisiones de los individuos, las organizaciones y los Estados para asignar esos recursos escasos y avanzar a la sostenibilidad del desarrollo de las naciones.

Las Ciencias Ambientales, como segunda en importancia por su carácter científico en la búsqueda para mejorar el conocimiento en las relaciones entre seres humanos y la de estos con la naturaleza, se ha convertido en un área de estudio multidisciplinar que incluye los problemas ambientales y la propuesta de modelos para el desarrollo sostenible; propósito que ha tomado fuerza desde la cumbre de la tierra, en Río de Janeiro Brasil de 1992.

Tabla 12. *Número de documentos por Áreas de Investigación en Web of Science*

Áreas de investigación	Documentos	%
Negocios económicos	250	27,5%
Ecología de ciencias ambientales	98	10,8%
Ingeniería	94	10,3%
Ciencia tecnología otros temas	43	4,7%
Ley gubernamental	41	4,5%
Investigación de operaciones ciencia de gestión	41	4,5%
Ciencias de la computación	33	3,6%

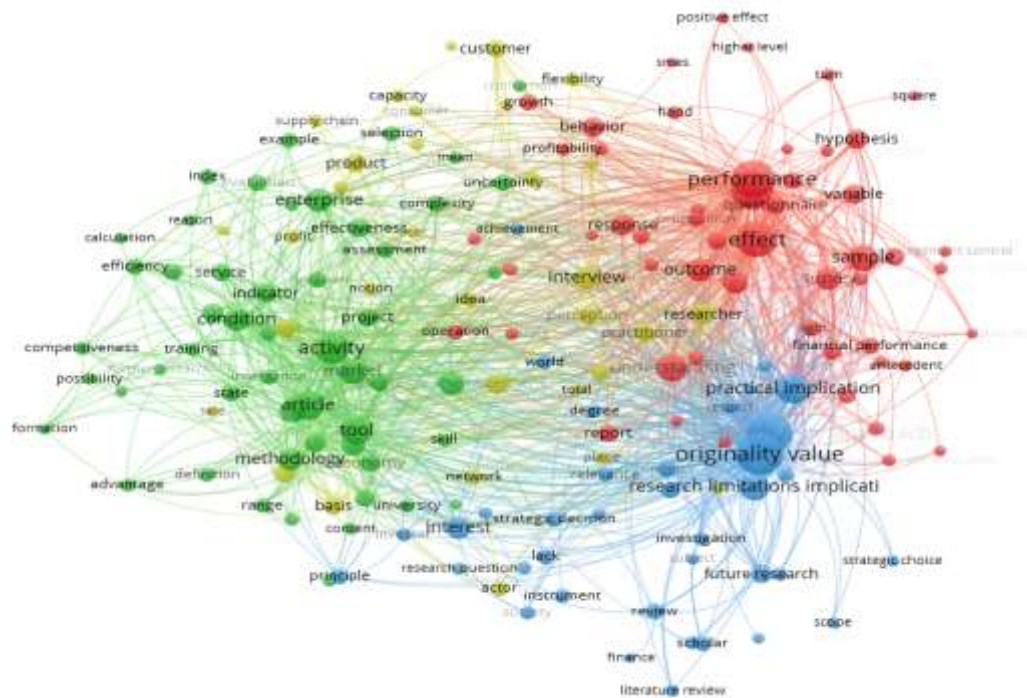
Áreas de investigación	Documentos	%
Psicología	33	3,6%
Ciencias sociales otros temas	31	3,4%
Salud ocupacional ambiental pública	27	3,0%
Administración pública	25	2,7%
Relaciones internacionales	23	2,5%
Transporte	22	2,4%
Educación investigación educativa	20	2,2%
Combustibles energéticos	18	2,0%
Agricultura	17	1,9%
Ciencia de la información biblioteca ciencia	16	1,8%
Comunicación	12	1,3%
Servicios de ciencias de la salud	12	1,3%
Recursos hídricos	11	1,2%
Lingüística	10	1,1%
Sociología	9	1,0%
Conservación de la biodiversidad	8	0,9%
Tecnología de construcción	8	0,9%
Telecomunicaciones	8	0,9%

Adaptado de los informes de Web of Sciencie.

En complemento del análisis bibliométrico se elabora el Clúster de investigación o de contenido en las publicaciones sobre Contabilidad y Gestión estratégica, con base en el año 2018, 2019 y 2020, filtrados por el área de conocimiento relacionado a la contabilidad y gestión empresarial. En este sentido se tomaron los primeros 500 documentos, y se analizaron por medio de la herramienta Vosviewer, utilizando palabras que forman parte del sintagma gnoseológico de contabilidad y gestión estratégica teniendo en cuenta el significado, la sinonimia y relación con los objetivos de la contabilidad y gestión estratégica. Los clústeres identificados son:

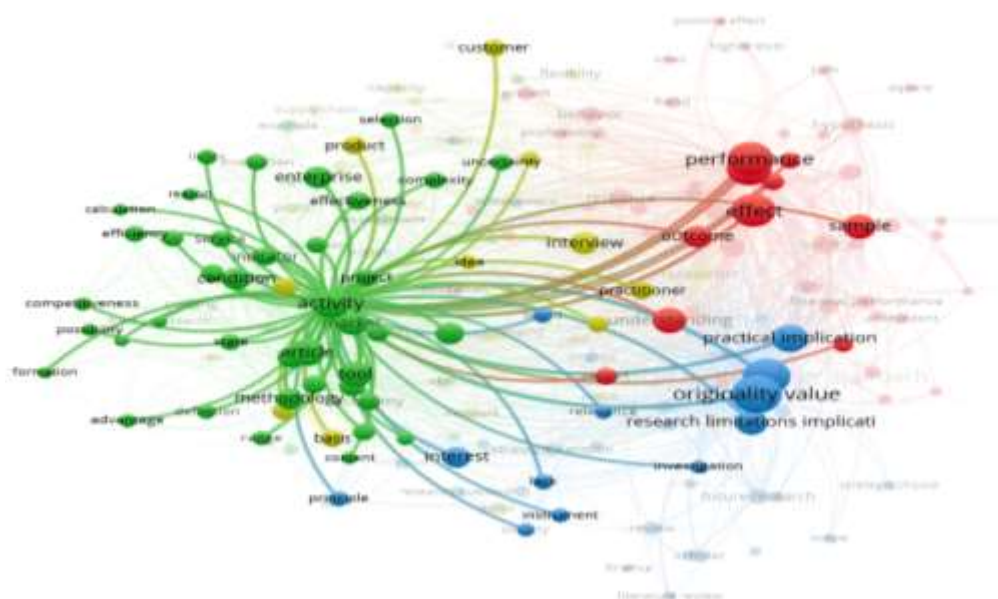
- Clúster 1: Evaluación de Gestión. (Color verde)
- Clúster 2: Tendencias de Investigación. (Color azul)
- Clúster 3: Búsqueda de metas. (Color rojo)
- Clúster 4: Percepciones de los clientes. (Color amarillo)

Figura 6. *Clúster de investigación en Contabilidad y Gestión estratégica*



Diseñado con la herramienta Vosviewer

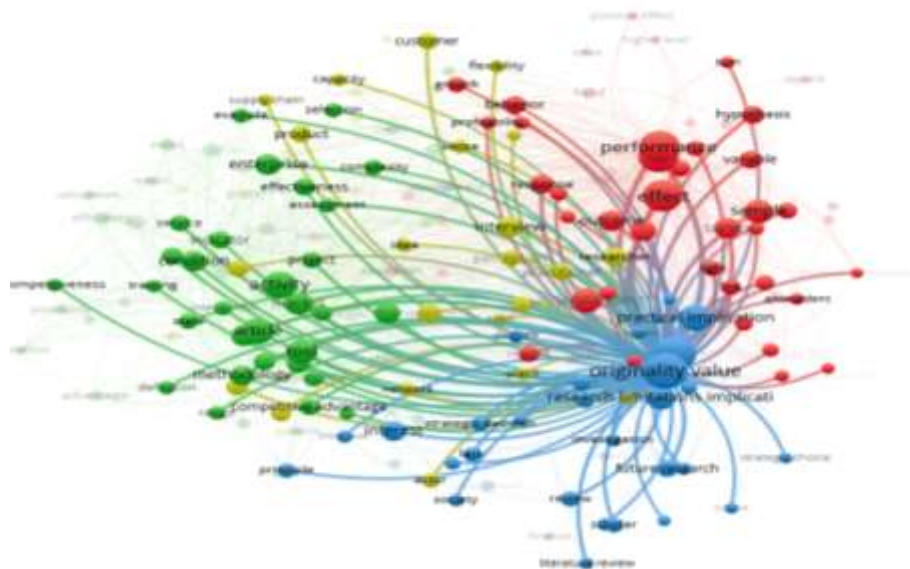
Figura 7. Clúster 1: Evaluación de Gestión



Diseñado con la herramienta Vosviewer

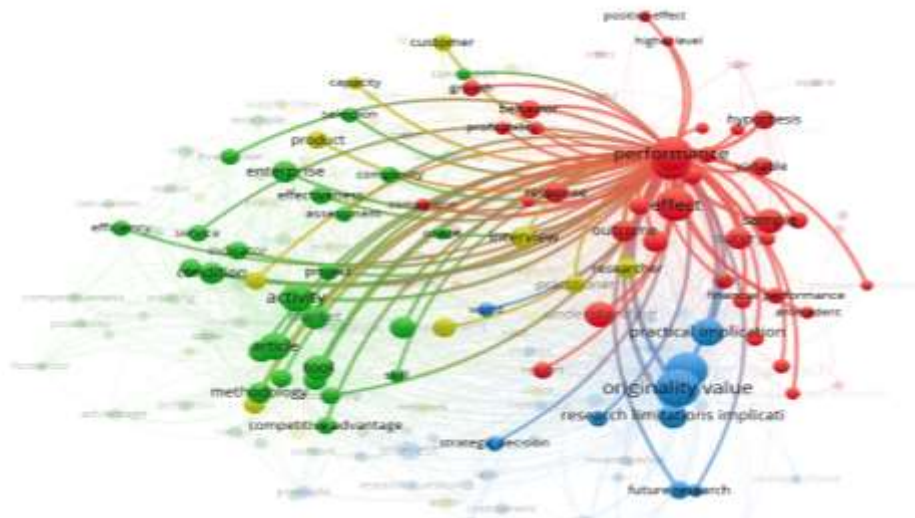
El clúster 1, corresponde a un modelo de evaluación de gestión empresarial, sin importar el tamaño o actividad económica, requieren de procesos eficaces y una forma sencilla de comprender sin tener que recurrir a complejos informes y está constituido por los vocablos efectividad, comprensión, metodologías, actividad, empresa, proyecto y cálculo, entre otras. En la recopilación de datos, los cálculos de resultados, el análisis de información se requiere de un modelo de evaluación para mejorar el éxito de la empresa.

Figura 8. *Clúster 2: Tendencias de Investigación*



Diseñado con la herramienta Vosviewer

En el clúster 2 se integran términos como valor de originalidad, implicaciones de limitaciones de investigación, implicación práctica, futuras investigaciones, sociedad, revisión de la literatura, puesto que trata sobre las tendencias referentes a la investigación.

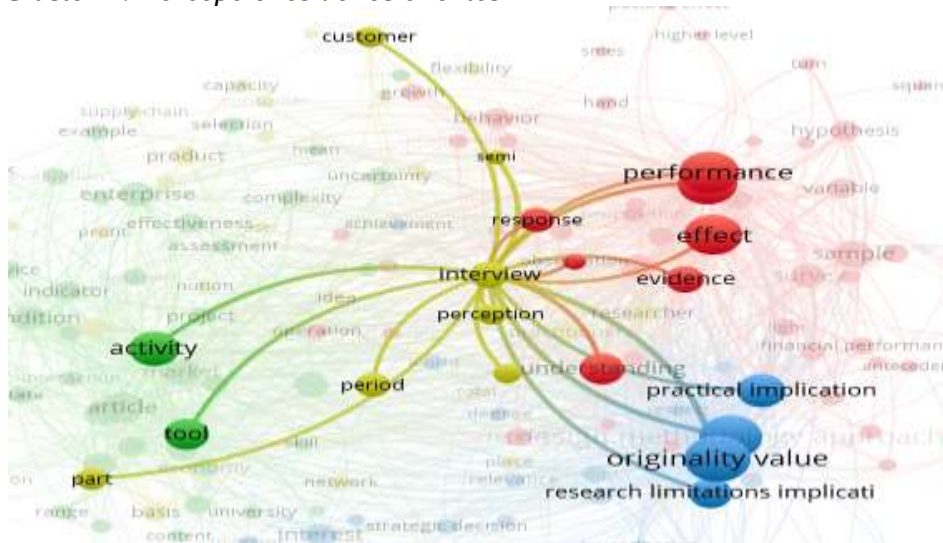
Figura 9. *Clúster 3: Búsqueda de metas*

Diseñado con la herramienta Vosviewer

El clúster 3 se conforma por palabras como desempeño, antecedente, crecimiento, informe, respuesta, hipótesis, variable, afecto positivo, comportamiento, resultado; por lo que constituye el establecimiento de metas y su desempeño frente a los clientes. En el centro de la teoría del establecimiento de metas está la idea de la acción con propósito, la gente elige las metas que se relacionan con la satisfacción de sus necesidades; la aspiración y la búsqueda de metas son parte central del proceso de la vida. La acción consciente y autodirigida es responsable de casi todo lo que la gente hace; esta búsqueda incita el proceso motivacional (Mitchell, 1997). La investigación organizacional confirma esta declaración; la gente con metas trabaja más duro y se desempeña mejor que la que no tiene metas. Mientras sean aceptadas, las metas difíciles conducen a niveles superiores de desempeño laboral que las metas fáciles o la ausencia de metas. Las metas específicas son más motivadoras que las metas generales en términos de desempeño laboral. Sin embargo, para que fijar metas sea efectivo, los individuos deben poseer la capacidad

necesaria para llevar a cabo las tareas y estar comprometidos con el logro de las metas (Locke & Latham, 1990).

Figura 10. *Clúster 4: Percepciones de los clientes*



Diseñado con la herramienta Vosviewer

El clúster 4 es de conexión, si bien es el cluster más pequeño, está conectado con todos los demás. Aquí las palabras claves son: entrevista, percepción, cliente, parte, período, practicante. Se puede deducir que trata sobre informes de medición y análisis a la percepción de los clientes; según Manene (2019), las causas que conducen hacia una rentabilidad en las organizaciones empresariales se pueden deducir que empiezan con una adecuada gestión de los recursos humanos logrando una mayor productividad y satisfacción del personal apoyándose en una adecuada política de incentivos y formación en continuidad.

Además se pondrá especial atención en los procesos internos relativos a la atención de los clientes, un producto de calidad, una entrega puntual y una logística adecuada, genera una relación con los clientes y reducción de costes factible, obteniéndose un mayor nivel de satisfacción de los clientes, y alcanzar un aumento de ventas, conllevando a una mejoría en los

resultados económicos y financieros y, por tanto en la rentabilidad de la empresa, y correspondiente satisfacción de los accionistas.

4. Desarrollo de la contabilidad de gestión

4.1 Antecedente de la contabilidad de gestión

De acuerdo con la comisión de contabilidad de gestión de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), según Esteban S. Luisa (1998) definen a la de Contabilidad de Gestión:

Es una rama de la contabilidad, que tiene por objeto la captación, medición y valoración de la circulación interna, así como su racionalización y control, con el fin de suministrar a la organización la información relevante para la toma de decisiones. (p. 86)

La contabilidad de gestión se ha estado posicionando cada vez más en las organizaciones, al ser una importante herramienta para avanzar en la competitividad, y así enfrentar la creciente competencia en los mercados en los procesos de internacionalización y las dinámicas en las TIC, como también hacer frente a los retos de los cambios culturales que surgen en los propósitos de la sostenibilidad del desarrollo.

En el artículo de Abril F. Jorge F, Barrera E. Helder M y Estévez B. Adriana E. (2018) se destaca la relevancia de la contabilidad de gestión como instrumento fundamental en la toma de decisiones gerenciales y de directivos en las organizaciones, así como para fijar mecanismos de control en el direccionamiento estratégico; lo que implica responder a los requerimientos de las empresas con información contable analizada y ajustada eficientemente. Pues la contabilidad de

gestión se encamina básicamente en subsanar las falencias que la información financiera ostente sobre aspectos vitales en las decisiones cruciales de la dirección.

De hecho, los mismos autores destacan que en particular, en las empresas industriales la información aportada en la contabilidad financiera es insuficiente al basarse en principios contables que desconoce elementos del entorno, económico, ambiental y social que definen el buen desarrollo del negocio y la organización.

En sí, los estudiosos de la contabilidad de gestión, en su mayoría estiman esta es una herramienta de planeamiento y control administrativo, que sirve de sustento para el desarrollo de políticas, presupuestos y análisis, de enfoque cualitativo y cuantitativo, para la ejecución de las actividades empresariales de fines específicos hacia los propósitos misionales y en la visión de las organizaciones, puesto que la contabilidad es entendida como sistema de información se enfoca en satisfacer los requerimientos de las organizaciones, fundamentalmente basada en la medición, evaluación, ordenamiento, registro, análisis e interpretación de los datos que se generan en el giro del negocio. (Mina, 2014).

La contabilidad de gestión contempla según (Valdez et al2017) elementos particulares de acuerdo con las demandas informativas de la dirección y el control, y habitualmente es de orden analítica por áreas de producción, el perfil del negocio del negocio, líneas de producto, centros de costo y factores exógenos que permean la dinámica de las actividades de la empresa, entre otros. En síntesis, para los autores dentro de los aspectos relevantes de la contabilidad de gestión se tiene:

- De la evolución de la contabilidad de costes surge la contabilidad de gestión para afrontar las mayores demandas informativas de la empresa moderna.

- El contenido de la contabilidad de gestión responde a las mayores exigencias informativas para la toma de decisiones en entornos de creciente turbulencia e incertidumbre.
- Una empresa que tiene desarrollada una contabilidad de gestión necesariamente debe tener una contabilidad de costes.
- Los nuevos métodos de gestión (JIT, calidad total, fabricación flexible, BPR, TI, entre otros.) introducen factores adicionales en la determinación y control de costes, por lo que deberán basarse en una información más amplia que la proporcionada por la contabilidad de costes.
- La contabilidad de gestión se ocupa de la captación, medición y valoración de la circulación interna de la empresa, así como de su racionalización y control, con el fin de suministrar a los diferentes estamentos directivos de la organización la información suficiente y relevante para la toma de decisiones.
- Los modelos de contabilidad de gestión se elaboran condicionados por el objetivo (único o múltiple) de información que se quiere alcanzar para apoyar la adopción de decisiones de los órganos directivos.
- La utilización de técnicas como la gestión de los costes por actividades permiten a la contabilidad de gestión una mejor racionalización del coste y posibilitan la formulación de juicios de valor para apoyar la toma de decisiones que tienden a incrementar la eficiencia de la empresa. (p. 316)

4.2 La Contabilidad de gestión y los costos

En el tema de la contabilidad de gestión, uno de los aspectos que están aún por fortalecer con el propósito de aportar a los procesos gerenciales y al éxito empresarial en un mundo cada vez más exigente y dinámico de los mercados, con marcados retos frente a la globalización, la sostenibilidad del desarrollo y la responsabilidad social empresarial, lo cual ha obligado a la flexibilidad en la definición de los contenidos de la planeación y el direccionamiento estratégico.

Es importante recordar que durante años, el fin de las organizaciones ha sido la búsqueda de la rentabilidad y la competitividad con reducción de costos por lo que la contabilidad de costos se convirtió en un subsistema de la contabilidad gerencial o contabilidad administrativa, vista como una técnica contable que permite determinar el valor de lo que cuesta producir un bien o prestar un servicio, haciendo uso de los diferentes métodos de costeo desarrollados en la ciencia contable; datos que a su vez se han convertido en herramienta de control en la operación de los negocios. (Serrato, 2019).

Por su parte Ripoll, Vicente y Urquidí, Ana (2010) citando a (Drury, et al, 1993), señalan que las bases en que se sustenta la contabilidad de gestión son las mismas de la contabilidad financiera, resaltando que la mayoría de las empresas valoran sus inventarios haciendo uso de un costeo completo, adoptando métodos para la asignación del costo; sin embargo, aclaran que las empresas de servicios se inclinan más por el costeo variable. A su vez refieren que de acuerdo con la temporalidad se identifican tres sistemas de costeo:

- Sistema de costes reales o históricos, en el que la determinación se realiza ex post y los datos utilizados (cantidades consumidas y precios de los factores) corresponden a medidas y valores en los que realmente se ha incurrido.

- Sistemas predeterminados. La determinación se realiza ex ante y los datos utilizados corresponden a previsiones sobre el consumo de los factores y los precios de ellos. Se trata de un coste anticipado o planeado que se puede tratar como un objetivo por cumplir.
- Sistemas normalizados. Se trata de un sistema híbrido entre los sistemas de costes históricos (datos reales) y los estándares (datos previsionales). En los sistemas de costes normales, el coste de los materiales directos y de la mano de obra directa son imputados en términos reales; sin embargo, los Costes Indirectos de Producción (CIP) son estimados sobre la base de un nivel de actividad previsto o esperado. De esta manera, se procede a promediar o normalizar los CIP totales de un período a partir de una actividad productiva, con la finalidad de lograr una tasa preestablecida de CIP y así distribuir dichos costes a los outputs obtenidos. Concretamente, en estos sistemas, los costes se acumulan a medida que se incurre en ellos, pero en el caso de los CIP se aplican a la producción sobre la base de consumos reales de los factores productivos, multiplicados por una tasa predeterminada de aplicación de CIP. (p. 5).

En ese sentido, Cárdenas M., Sandra M (2011) citando a Shank y Govindarajan, expresan que los costos en la dirección estratégica son básicos en una de las cinco fases del desarrollo de la gestión de negocios, así:

- Planteamiento de estrategias.
- Comunicación de las estrategias a toda la organización.
- Desarrollo y utilización de tácticas para implementar las estrategias. Desarrollo y establecimiento de controles para supervisar el éxito en las etapas de la implementación y, en consecuencia, medición del grado de éxito en alcanzar los objetivos estratégicos.
- Creación de ventajas competitivas. (p. 550).

Siguiendo con Cárdenas Sandra, se establece que los aportes de la gerencia estratégica de costos a la gestión del negocio se logran según el posicionamiento estratégico; el estudio de la cadena de valor, y reconocimiento de los generadores de Costo. En este sentido es importante valerse de la administración y del diseño del costeo, para tomar sus herramientas, con el fin de identificar qué es lo que causa el costo, destacando: el análisis matemático de los generadores de costo; la administración por actividades y los Costos Basados en Actividades (ABC); los costos de calidad, así como el ciclo de vida del producto.

4.2.1 Los costos ABC

Continuando con el análisis de herramientas para el cálculo de los costos con fines de gestión estratégica, se hace referencia a lo manifestado por Caldera et al(2007), quienes con base en lo expuesto en 1985 por Miller y Vollmann, autores que logran enlazar la cadena de valor de Porter con los costos ABC, logrando plantear una nueva forma de reconocimiento de las causas en las tendencias y origen de los costos indirectos, para una mejor asignación de los mismos teniendo en cuenta las actividades, lo cual les permite hacer crítica a los modelos convencionales, que se soportan en las unidades, otorgando importancia a las actividades que generan un costo, por ser estas las que definen realmente el costo. Actividades como, sistema de calidad, tiempos de entrega, variedad de productos, ajustes de diseño entre otros, puesto que el desconocimiento de la importancia de las actividades determinantes en los costos resta eficiencia al costeo con fines gerenciales; de ahí que los costos ABC, se les considere como una importante herramienta para la gestión estratégica y evitar decisiones erradas.

Los costos ABC, se orientan en la separación de las actividades que se desarrollan en los procesos del negocio y lograr una mejor asignación de los costos indirectos de producción o de

prestación de servicios teniendo en cuenta los recursos utilizados en cada una de las actividades separadas en la empresa, facilitando un conjunto de situaciones identificables en las cuales se pueden calcular los costos y la rentabilidad de las actividades. El establecimiento de los costos ABC, se basa en el hecho de que son las actividades las que emplean los recursos de producción o prestación de servicios, por ende, los costos son el valor monetario de los consumos de recursos en cada actividad, comprendiendo a las tareas ejecutadas por personal vinculado a la empresa, con el uso de recursos económicos y financieros. (Borda y Otálora, 2013).

En los diferentes tipos de producción o servicios se inicia estableciendo el costo de las actividades que requieren los productos o servicios (productos intangibles) en toda la cadena de valor, desde la compra de materiales e insumos hasta la entrega al cliente, sin hacer separación entre costos y gastos puesto que es irrelevante, para seguidamente asignar el costo de las actividades al producto o servicio, teniendo en cuenta si los costos son estructurales u operacionales. Es de aclarar que el costeo ABC es más un sistema de gestión que sistema contable, en el que se asignan los costos indirectos de la empresa a cada una de las actividades y de estas a los productos, lo cual lo hace un costeo flexible. La característica de flexibilidad de los costos ABC, permite incorporar actividades no contempladas contablemente como: los riesgos, costos de oportunidad, contingencias ambientales, costos sociales entre otros. (Heredia, 2008).

La eficiencia de los costos ABC se da en la medida que los informes de contabilidad financiera revelen información específica para la asignación de los costos en las actividades, así como la selección adecuada del método para la asignación de los costos indirectos a las actividades y si se incorporan otros costos que garantizan el éxito empresarial atendiendo las nuevas demandas sociales y de sostenibilidad ambiental.

De hecho, los acuerdos entre gobiernos de los distintos países, los planteamientos de organizaciones mundiales y el surgimiento de culturas de consumo de bienes sostenibles y generados en procesos responsables, obliga a una gestión estratégica dinámica con herramientas y sistemas de información más versátiles e integrales, con sistemas de contabilidad social, económica y ambiental, que le permita a las organizaciones posicionarse en los mercados como empresas sostenibles y socialmente responsables.

4.2.1.1 Costos de calidad. Las empresas para garantizar un bien o servicio de acuerdo con las exigencias de la población demandante, debe realizar actividades de control de calidad de los procesos y productos. Estos costos que no son más que los valores monetarios asociados a las actividades de aseguramiento de productos o servicios sin fallas o defectos. Costos que desde finales del pasado siglo han ido consolidándose en la información contables, lo cual le permite a la dirección el diseño de estrategias de mejoramiento de procesos desde el análisis de la complejidad productiva, para el aseguramiento de diseños, selección de materiales e insumos, cualificación del talento humano, adquisición de equipos, y mejoramiento de procesos entre otros. En efecto, un mejoramiento de la calidad reduce costos y permite un mejor impacto en los demandantes y aumento de la rentabilidad. Los costos de calidad se originan en la prevención, evaluación, corrección, y los originados por fallas internas o fallas externas. (Gómez, 2013).

La calidad se ha constituido en propósito estratégico en la gestión de las organizaciones, por lo que su aseguramiento es una herramienta imprescindible en el diseño de estrategias, para alcanzar niveles de competitividad; esto la hace eje en la administración moderna. Con la gestión de la calidad como estrategia se busca la satisfacción de los demandantes con el mínimo costo, vinculando a empleados, proveedores y el entorno empresarial para lograr bienes y servicios sin

defectos desde el diseño y compra de los insumos hasta la posventa. El logro de la calidad organizacional genera costos que son parte de los costos de producción, afectando por ende los resultados de la empresa. (Zambrano et al, 2018).

Como se ha dicho, la calidad implica actividades de prevención, reparación, control en el marco de la planeación, que en el marco de la planeación estratégica conlleva a la determinación del costo necesario para su logro, considerándose pertinente su contemplación en los ABC, es decir los costos de calidad se determinan con uso de metodología los procedimientos diseñados en los costos ABC y los costos de calidad son un indicador de los ABC relevante en el costeo general de la actividad empresarial.

En consecuencia, los costos de calidad son los costos generados en desarrollo de los sistemas de calidad, sirviendo como medida de evaluación del desempeño en la gestión de la calidad. Estos costos corresponden a todas las actividades llevadas a cabo para el aseguramiento de la calidad hacia cero defectos o fallo, también cuando los bienes y servicios presentan fallos o defectos, o sea el costo de corregir las anomalías o fallas del producto, que implica reprocesos o generación de desperdicios, lo cual implica tiempo y dinero. (Freitas, 2009).

4.3 La Condición socio ambiental y la contabilidad de gestión

El compromiso de los gobernantes de las diferentes naciones de avanzar en un “desarrollo sostenible” surgido en 1992 en la cumbre de la tierra. Dicho desarrollo, que de acuerdo con la definición de la misión Brundtland en 1987, se entiende como el proceso que permite en una sociedad la satisfacción de necesidades del hoy sin afectar las bases (producción e ingresos) para la satisfacción de las necesidades de futuras generaciones. En sí, este desarrollo es un “proceso que asegura la supervivencia humana en condiciones de bienestar presente y de las generaciones

venideras, lo cual exige una correlación entre las dimensiones que fundamentan el desarrollo. (Mantilla y Mantilla, 2010), “Dimensiones, económico, social y ambiental, aunque medibles y evaluables de forma independiente, solo con su análisis integral en un sistema de contabilidad nacional, permite el reconocimiento de los avances en el desarrollo sostenible”. (p. 247).

Ese pacto de desarrollo ha creado el compromiso en favor de la sostenibilidad ambiental y equidad social con la eliminación de la pobreza, lo cual a trazado políticas de desarrollo que van más allá del crecimiento económico y el balance social de las organizaciones. De hecho, el desarrollo en el marco de la sostenibilidad exige el mejoramiento de la existencia con una vida de calidad, con un uso racional y sostenible del capital natural y un crecimiento económico con equidad, y que no comprometa las bases naturales de la producción. (Ariza, et al, 2019).

En particular, el desarrollo como un avanzar en la permanencia de la vida en el planeta en condiciones que aseguren la “supervivencia humana, con vida de calidad, dignidad, bienestar social e identidad cultural” (Mantilla, et al, p.126), en el marco de la sostenibilidad de las dimensiones (ambiental, económica y social), de manera individual y como un todo, obliga al compromiso de los actores sociales, gobierno, empresas, sociedad civil e instituciones educativas en un actuar con compromiso con la humanidad y su contexto.

Las empresas, como organizaciones que utilizan elementos de la naturaleza (materiales e insumos) y depositan sus desechos en ella, así como general empleo e ingresos a la población y generar bienes y servicios para la satisfacción de las necesidades humanas, debe ajustar sus actividades, con fines de sostenibilidad y responsabilidad social, apropiando para la evaluación de su gestión herramientas de control, y medición.

Teniendo en cuenta que la contabilidad centra su finalidad dar solución con información a los problemas relacionados con el estado las organizaciones y la sociedad, como ciencia integral

a las estrategias organizacionales. En efecto, las organizacionales enfrentan retos como la Responsabilidad Social (RS) ante los marcados problemas que se han suscitado en el desarrollo de las naciones, matizados por la pobreza y una incertidumbre por los problemas ambientales con consecuencias en la humanidad, lo cual convoca a que al direccionamiento estratégico se integre la gestión social. Condición que emplaza a la ciencia contable, como ciencia social con capacidad de reportar información cuantitativa y cualitativa, para un mejor conocimiento de la gestión empresarial y la gestión social. (Hernández, 2015).

El hecho que organizaciones de carácter privado estén aportando estándares e indicadores internacionales para promover la RS, el tema aún sigue en debate, pues no hay nada acabado, lo cual queda evidenciado en la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo (ONU, octubre 4-6, 2016) en el 33 periodo de sesiones, se debatió sobre el mejoramiento de la presentación de informes sobre el logro de los Objetivos de Desarrollo Sostenible -ODS-; en el periodo 37 de sesiones (Nov., 2020) se resalta en el informe la carencia capacidades para la presentación de informes empresariales de acuerdo con los requerimientos establecidos en la Agenda 2030 para el desarrollo sostenible y con ello poder apreciar los aportes del sector privado en el logro de los ODS.

Contabilidad Social. Reconocida la contabilidad social como una especialidad de la ciencia contable, debe avanzar en la construcción de un marco que defina las particularidades y contenidos en relación con otras particularidades contables en coherencia con la teoría general de la contabilidad. Sobre el concepto de contabilidad social, (Fernández L., et al, 2005), quienes citan el escrito de 1989 de W Chapman, señalan que esta “conciérne a la recopilación, al ordenamiento, al análisis, al registro, a la síntesis y a la interpretación de los efectos que tiene la

actividad de las empresas y otras entidades de la esfera económica, sobre el todo social”. (p. 560).

Ahora bien, si la contabilidad social revela el impacto que las organizaciones generan a la sociedad y la naturaleza, también puede contemplar información del contexto o medio externo en observación de las condiciones y tendencias socioambientales. El debate sobre la contabilidad social toma vigencia con el compromiso que todo ser humano desde sus roles en la sociedad debe asumir para viabilizar la permanencia de la vida en el planeta, por lo que se retoma el tema de la responsabilidad con el otro y consigo mismo, surgiendo la RS. De ahí que las empresas deban manejar información sobre su gestión y los impactos sociales que genera, para un direccionamiento coherente con los compromisos de la humanidad con la humanidad y cumplir con el deber ser de la RS. (González, et al, 2016).

Si bien, durante años ha existido preocupación por las marcadas diferencias sociales por lo que se han introducido prácticas que van desde el altruismo como la filantropía, es el movimiento de RS el que convoca a los actores sociales a asumir actitudes que hagan viable la vida en el planeta de manera generacional. La expresión RS, se acuña con el fin de avanzar en el establecimiento de normas y estándares internacionales, que promueven la gestión responsable e integrando los efectos ambientales y sociales, como RS. En este sentido, los directivos o gerentes deben asumir actitudes de compromiso con el ambiente y la sociedad, e involucrar a toda la organización y estableciendo relaciones comerciales con proveedores con RS.

De acuerdo con Amigo Casson, Amalia (2019), citando a Rob Gray expone que la contabilidad se debe analizar de manera integral al medio en que se desarrolla, porque si la contabilidad se limita solo a la economía se desprecia la información cualitativa y cuantitativa de efectos o impactos que comprometen a la empresa con recursos financieros o que afectan de

manera directa su patrimonio, puesto que esta se ocupa solo de aspectos sociales y ambientales de naturaleza económica. El estudio de Amigo Casson, involucra varios autores en el tema de contabilidad social y ambiental, quienes, si bien destacan la importancia, no exponen un concepto aceptado y que varios autores estiman la contabilidad social y ambiental como una sola disciplina, así como algunos plantean que la contabilidad social y ambiental es una aplicación de la teoría contable.

Contabilidad Ambiental. El propósito de la contabilidad ambiental es informar de manera ordenada los cambios que se producen en la naturaleza y el ambiente, que son causados en las actividades humanas para analizar responsabilidades, los efectos sociales, económicos y ambientales, y los esfuerzos del Estado para la recuperación de la naturaleza, así como fijar políticas fiscales en la búsqueda de un orden que conlleve a actitudes de sostenibilidad en el sector real de la economía y la sociedad civil. (Mantilla y Verjel, 2012).

La importancia de la contabilidad en la gestión estratégica empresarial radica en los compromisos con la sostenibilidad del desarrollo y la RSE; lo cual ha conllevado al gobierno a la fijación de políticas fiscales para incentivar y coaccionar acciones en defensa del ambiente, teniendo como ejemplo el pago de tasas retributivas compensatoria y de uso, así como el Pago por servicios Ambientales PSA.

Ante el surgimiento de políticas fiscales, valores punitivos a la contaminación ambiental, se requiere de la valoración ambiental como base gravable para la fijación de las tasas; por lo que la contabilidad ambiental debe apropiar métodos idóneos de valoración como costos ambientales, valoración de bienes y servicios ambientales costos de oportunidad, costos sociales por efecto del daño ambiental entre otros (Mantilla, 2018).

Una definición en proceso de reconocimiento, según Mantilla P. E. et al(2015) está en reconocer que la contabilidad ambiental es el sistema que permite el reconocimiento, organización, valoración y registro de las condiciones y cambios en los elementos naturales y del ambiente, articulando indicadores de evaluación de sostenibilidad en el contexto del desarrollo, apropiando sistemas de información que faciliten el control de las acciones que afectan la condición de la naturaleza y el desarrollo nacional. (p. 138).

En este sentido se requiere de un sistema de contabilidad ambiental nacional, alimentado con la información contable ambiental generada en los actores sociales y en especial por el sector real de la economía, puesto que son las empresas las que para el cumplimiento de sus objetivos utilizan los bienes de la naturaleza (capital natural) transformándola por medio del trabajo del hombre (Capital humano) con uso de tecnologías y plantas (Capital tecnológico e industrial).

La contabilidad ambiental y la contabilidad social se constituyen en herramientas vitales para que los empresarios planeen y ejecuten las actividades pertinentes el marco de la gestión estratégica, si asumen el compromiso de la RS y ser reconocida como empresa sostenible, hoy de importancia para incursionar y competir en mercados internacionales. De hecho, en el ámbito mundial existen organizaciones y países que para transar comercialmente solicitan certificación e indicadores de RS y producción limpia, sostenible, verde entre otras.

Cada día cobra mayor vigencia, la necesidad del reconocimiento de las organizaciones como empresa responsable socialmente y sostenible, con el cumplimiento de los ODS; ante los debates que surgen con temas complejos como la deuda ecológica y pasivos ambientales, que pretenden el compromiso de las organizaciones como responsables para el cubrimiento de estos. Sin embargo, hablar de deuda ecológica y pasivo ambiental resulta controversial, como exponen (Mantilla P. et al, 2018), aunque se pretende diferenciar el concepto de pasivo ambiental,

atribuyendo este a las organizaciones o personas que contaminan y la deuda ecológica a naciones que con sus multinacionales no solo contaminan, sino que se apropian de bienes de la naturaleza sin reconocer la generación de valor por la naturaleza. Es irrefutable que los yacimientos mineros las cosechas agrícolas, los bienes pecuarios son generados directamente por la naturaleza, y el hombre solo actúa como explotador, si bien realiza cultivos lo hace es para facilitar la explotación puesto que la biomasa la genera la misma naturaleza.

Un direccionamiento estratégico, para enfrentar la globalización y el compromiso de la sostenibilidad ambiental, social y económica, requiere de herramientas generadas por diferentes disciplinas, diferentes a la contable y administrativas, porque tanto la contabilidad social como ambiental requiere de categorías cualitativas y cuantitativas, en lo cual es pertinente el uso de herramientas matemáticas, lógica fuzzy, tableros de control, análisis multivariable entre otros.

4.4 La contabilidad y la gestión estratégica en las Pyme

De acuerdo con lo expuesto por Farfán L., Ma. Angélica (2010) citando los postulados de la American Accounting Association (AAA), señalan que las Pyme no necesitan de información exclusivamente financiera dado que no participan de un mercado accionario como mecanismo de capitalización y por consiguiente no hay agentes en el mercado de capitales interesados en su información financiera para comprar acciones, por lo que estos empresarios están interesados es en los informes anuales para evaluar su situación y proyectar la organización.

A esto se suma según Zapata G., Edgar E. (2004), una problemática casi generalizada que enfrentan las Pyme, un hecho se da en su manejo o gerenciamiento que en la mayoría de casos se ejerce por sus dueños, quienes por lo general limitan la adopción de nuevos modelos de gestión y

contables, así como la investigación y toda actividad que les implique erogaciones diferentes a la acostumbre.

Por otro lado, se tiene la resistencia de empresarios Pyme a asociarse con empresas afines o complementarias y la participación en Clúster; la exposición e influencia de su entorno y las debilidades que se presentan en la gestión del componente interno. Sin embargo, muchas de las Pyme han permanecido durante décadas en los mercados, aun cuando su crecimiento y su posicionamiento en nuevos mercados sean limitados.

En este orden de ideas, es importante recalcar que, si bien las organizaciones han estado trascendiendo y fortaleciéndose en los asuntos esenciales para el mejoramiento de la gestión empresarial, según Mite A. Ma. Teresa (2018), de acuerdo con sus revisiones documentales, ese comportamiento es reducido en las Pyme, señalan que la baja incorporación de contabilidad de gestión se da porque su aplicación requiere de inversión en el largo plazo. De ahí la importancia de promover en las Pyme la innovación como lo recomienda la CEPAL en un estudio conjunto con Frohman, et ál, así como avanzar en la asociación de empresarios para su sostenibilidad, establecer mecanismos de control, adoptar análisis de costos, así como asumir las actividades bajo políticas de responsabilidad social.

De hecho, como expone Castaño R. Alejandro (2011), las condiciones y particularidades de las Pyme reflejan altos niveles de informalidad, con inexistencia de la planeación o si existe, se basa en un alto grado de subjetividad y emocionalidad, con influencia del contexto social (empresas con estructura financiera familiar) y económico donde interactúa; postura que el autor asume con base en estudios realizados por Ana Calle y Víctor Tamayo. Soportado en el estudio del docente Gregorio Calderón, afirma que, las Pyme son generalmente organizaciones poco

burocratizadas, pero con relaciones informales entre el personal, con un proceso de cambio marcado por los vaivenes del mercado y no por una estrategia en búsqueda de la competitividad.

En ese mismo orden de razonamientos, Quigua et. ál, (2016) expresa que la costumbres marcadas en las Pyme, les hace rígidas al cambio, prefiriendo reducir su rentabilidad que innovar estrategias para enfrentar la competencia, ante las variables exigencias por los cambios que se presentan en los mercados, razón por lo que organismos internacionales plantean que las Pyme deben ser innovadoras para enfrentar los retos de las dinámicas mundiales y del desarrollo de las naciones, teniendo en cuenta que son las mayores demandantes en los mercados laborales. En tal sentido, los autores soportándose en otros estudios afirman que a la Pyme les es más cómodo asumir estrategias innovadoras. De hecho, encontraron estudios que resaltan que los aportes del Fondo Colombiano de Modernización y Desarrollo Tecnológico de las Micro, Pequeñas y Medianas Empresas -Fomipyme-, Colombia es ejemplo de modernización.

Ahora bien, de todo lo expuesto, destaca la existencia y la importancia de enfoques y estudios detallados sobre el direccionamiento estratégico y la contabilidad de gestión, para que los empresarios la asuman para enfrentar la alta competencia en los mercados ante las dinámicas económicas y sociales en un mundo globalizado por el libre mercado y el auge del uso de las Tecnologías de la Información y las Comunicaciones -TIC-. Sin embargo, hay situaciones que han estado dificultando el acceso de las Pyme a la modernidad administrativa, lo que hace necesario la búsqueda de estrategias conjuntas entre empresas, centros de investigación, Estado e instituciones de educación superior para avanzar en el fortalecimiento de estas unidades de producción y evitar los efectos negativos por la llegada de multinacionales y de productos privilegiados con aranceles y subvenciones económicas en sus países.

Siendo cierto que los niveles estructurales de bajo tamaño y la poca burocracia facilita a las Pyme ser empresas innovadoras, pero la capacidad de inversión y los temores al cambio, la adopción de herramientas de control, contabilidad y gestión desconocida los limita, lo cual resulta peligroso ante exigencias internacionales en el tema ambiental y de RS, y las tendencias de una cultura proteccionista de la población consumidora.

5. Lineamientos para el direccionamiento estratégico y contabilidad de gestión en la Pyme

De acuerdo con los lineamientos del Estado colombiano, las Pyme se reconocen por el valor de los ingresos, que según Legis -Comunidad Contable (3 de marzo 2021), son pequeñas aquellas empresas manufactureras con ingresos entre 23.563 Unidades de Valor Tributario (UVT) y 204.995 UVT, mientras las empresas medianas cuentan entre 204.995 y 1'736.565 UVT. Siendo diferentes los parámetros según el decreto 957 de 2019 para el sector comercio y sector servicio, con límites entre rangos de ingresos UVT bastante diferenciados.

Lo anterior significa en particular, que las Pyme manufactureras las cuales en esencia son las que tienen mayores compromisos ante los retos del desarrollo nacional y la globalización por el carácter de su actividad transformadora, sean las que deban asumir una gestión que las ubique en condiciones de competir en mercados internacionales, bien sea en el exterior o en el territorio nacional caracterizado por la afluencia de productos importados de países con ventajas sobre la industria colombiana, y encarar los retos normativos de sostenibilidad del desarrollo y los estándares internacionales de RS, producción limpia y calidad.

En ese sentido, dadas las características encontradas en los diferentes estudios y en reconocimiento del material orientador para la implementación de procesos gerenciales basados en la gestión estratégica y la adopción de herramientas necesarias para el control, la valuación y

un asertivo planeamiento de actividades y procesos en la organización, es de importancia generar espacios de colaboración desde los entes constituidos para jalonar el desarrollo económico y el fortalecimiento del sector productivo; atendiendo las recomendaciones de organismos como la CEPAL, en especial sobre la agremiación y la innovación. El mejoramiento de las condiciones en las Pyme en Colombia para competir y responder a los requerimientos del desarrollo con RS en especial, las manufactureras responde a la trascendencia que el conglomerado Pyme tiene en la economía nacional y de la mayoría de los países, por lo que vale la pena recordar lo presentado por Franco y Urbano (2010), que con seguridad no ha cambiado mucho.

Como ejemplo pueden citarse Colombia con 99,8% de pymes y 70% de generación de empleo; Canadá cuyo tejido empresarial está compuesto en un 51,5% por pymes, las cuales generan el 65% del empleo total; Estados Unidos con un porcentaje de pymes del 97% y una generación de empleo del 51%; Brasil con 99,7% de pymes y 56,5% de generación de empleo; México con 98% de pymes y 71,9% de generación de empleo; España con 99,8% de pymes y 60% de generación de empleo; Italia con 98% de pymes y 73% de generación de empleo y Francia con 99,8% de pymes y 62,7% de generación de empleo. Datos obtenidos de las entidades encargadas de la generación de estadísticas de cada país. (Pie de página, p. 79).

Para avanzar en el mejoramiento de la gestión en las Pyme se exponen lineamientos generales después de analizadas las condiciones y la literatura en relación con la contabilidad de gestión y la gestión estratégica, para que se fortalezcan y sigan cumpliendo con el loable proceso de generación de empleo y producción de bienes y servicios para satisfacer necesidades.

5.1 Lineamientos generales

5.1.1 Lineamientos en gestión estratégica

- Reconocimiento puntual del desarrollo general de la empresa, como base de un análisis situacional para el diseño estratégico, que se basaría en:
- Análisis de la condición administrativa y contable,
- Análisis de procesos y calidad,
- Análisis de posicionamiento en el mercado,
- Evaluación de desempeño e idoneidad laboral,
- Análisis cruzado de las estadísticas de producción
- Análisis de relaciones comerciales.
- Análisis del mercado
- Análisis de condiciones externas
- Análisis de la condición de sostenibilidad ambiental de la empresa
- Análisis de la RS de la empresa
- Análisis estratégico

El análisis situacional de la organización se sintetiza en el análisis estratégico, que por su complejidad se convierte en el primer obstáculo para avanzar en el diseño estratégico y la adopción de las herramientas necesarias para garantizar una gestión estratégica eficiente y efectiva. Sin embargo, para avanzar en el desarrollo regional y nacional convoca a los actores sociales a aliarse para un solo propósito, el desarrollo de su contexto, la barrera se elimina si se estrechan lazos de interacción entre las instituciones de educación superior y su aporte positivo

con prácticas empresariales como trabajo de grado, centros de consultoría empresarial con participación interdisciplinaria.

El fortalecimiento de lazos de las empresas con las instituciones de educación superior se avanzará en propuestas de formación y capacitación en temas pertinentes y específicos sobre gestión estratégica y uso de herramientas contable, para que sea el personal de la organización el que construya los elementos de la gestión estratégica

- *Elaboración del Plan de gestión estratégico:* en el pensamiento popular se tiene la convicción que cuando no se planea difícilmente se llega donde se quiere llegar, o cumplir con los propósitos trazados. En efecto, el plan estratégico, es el mapa de ruta para el desarrollo de las actividades:
- *Visión:* lo que espera lograr o ser en el futuro o periodo de tiempo determinado, mediano o largo plazo.
- *Misión:* la razón de ser de la empresa, contemplando sus valores.
- *Objetivos estratégicos:* marcan los puntos o escenarios a los que se quiere llegar en el corto y mediano plazo, por lo tanto, deben ser factibles, medibles.
- *Estrategia:* metodología o procedimiento para alcanzar los objetivos estratégicos, para lo cual se ha desarrollado métodos de *diseño estratégico*, elaborado a partir del análisis de necesidades gustos y preferencias de la parte interesada (Cliente interno, cliente externo).
- *Indicadores de desempeño:* unidades de medición cuánticos o cualitativos que revelan una condición resultante de un proceso realizado, como instrumento interpretación de datos, o de evaluación, los cuales se construyen según lo que se desea evaluar; actividades, estrategias y los objetivos, entre otros.

En el establecimiento de los indicadores de desempeño, juegan un papel relevante los sistemas de información, para lo cual la ciencia contable ha construido instrumentos de alta validez a la hora de acompañar como herramienta gerencial el logro de sus objetivos estratégicos en su función misional y lo que espera lograr a futuro.

En los indicadores de desempeño, juega un papel relevante los indicadores de calidad, puesto que estos están relacionados con la evaluación de las actividades y los resultados de los y desempeño, así como la optimización de los recursos de la organización, por lo que la calidad es componente esenciales del diseño y la planeación, como estrategia en el logro de objetivos, en su función misional, sin calidad difícilmente se es competitivo.

5.1.2 *Lineamientos de contabilidad de gestión estratégica*

Para avanzar en el desarrollo de la contabilidad gestión en la Pyme, es importante que a partir del análisis administrativo y contable, se lleven a cabo ajustes en las cuentas con el fin de visibilizar rubros que permitan la obtención de información para el costeo de actividades, además de la elaboración de documentos auxiliares de contabilidad pertinentes para el manejo de la información requerida en la planeación y el diseño estratégico para la toma de decisiones. En la reestructuración es primordial y de conformidad con la norma contable internacional, incorporar cuentas e información que facilite evidenciar datos sobre sostenibilidad y RS, en particular en lo que respecta a los movimientos financieros en el tema de la gestión social y ambiental.

Por otra parte, es fundamental identificar la información necesaria y que no forma parte de la contabilidad manejada bajo las normas establecidas en el país, internacionales y nacionales, para a partir de ahí avanzar en el diseño y estructuración de métodos contables que permitan

información para cumplir desde la gestión estratégica con los retos que han surgido a partir de la globalización y los compromisos de sostenibilidad y responsabilidad social.

En este sentido es necesario hablar de contabilidad social y contabilidad ambiental puesto que en las estructuras contables establecidas bajo normas internacionales, no existe aún cuentas o sistemas contables para el reconocimiento de condiciones sociales y ambientales, por lo tanto, en este aparte se fijarán lineamientos para incorporar a las empresas estos nuevos sistemas contables que viabilizan el seguimiento y evaluación de la sostenibilidad en la empresa y los procesos de RS, en cumplimiento de los ODS.

Es declarar que la teoría contable se constituye por modelos contables, los cuales son estructurados bajo normas o reglas específicas que dan origen a sistemas contables específicos, particulares o concretos, y es de estos sistemas es que surgen los informes contables expresados en los estados financieros particulares, con lo cual se revela la realidad del negocio o el desarrollo de la empresa, que hoy deben revelar su RS y condición de sostenibilidad.

5.1.2.1 Lineamientos de contabilidad social. En el entendido que la contabilidad social es la herramienta que se debe implementar en las organizaciones con el fin de hacer seguimiento y evaluar su RS, para estructurar un sistema contable en lo social en la empresa, es importante recordar el concepto de RS en las empresas, qué no es más que el actuar de las organizaciones en favorecer la “supervivencia humana con vida de calidad, dignidad, bienestar social e identidad cultural” (Mantilla, et ál, 2019, p. 126).

Esta mirada sobre la RS conlleva a entender que las empresas son responsables en la medida que satisfacen verdaderas necesidades y no comprometen la vida con sus productos o con sus impactos, garantizan el bienestar de la sociedad, el de sus empleados, y consumidores de sus

bienes y servicios; beneficiando la vida de calidad y el bienestar social o por lo menos sin afectarla, respetando la dignidad y la identidad de cultural.

En consecuencia, al estructurar la contabilidad social se debe tener en cuenta información cualitativa y cuantitativa. En cuanto a lo cuantitativo la contabilidad financiera contempla los flujos financieros en la ejecución de actividades de gestión social, la cual es un componente de la RS, pero no es RS, puesto que se debe evaluar el resultado; como ejemplo se tienen actividades entre otras, que, si bien la empresa incurre en costos por dicha actividad, no significa que con ello se logre mejorar la vida de calidad de los capacitados, o si afecta su bienestar o su identidad cultural. De igual manera ocurre con las donaciones, aportes a las ONG, desarrollo de proyectos ambientales y las diferentes actividades de gestión social y ambiental, debido a que los esfuerzos económicos no implican esfuerzos positivos, por factores sociológicos o malos procesos.

Ante esa mirada, en la contabilidad financiera se tendría el registro de los costos de gestión social, lo cual no indica que la empresa sea socialmente responsable, por lo que es necesario establecer indicadores que señalen los efectos del esfuerzo financiero en el contexto social para así definir la situación de la RS de la organización. Esto requiere que se indague en el contexto social sobre los cambios acaecidos consecuencia de la actividad desarrollada por la empresa, lo cual es viable con la web, y pequeñas encuestas con los clientes, empleados y comunidad en general, que hagan posible la generación de indicadores de resultado.

A modo de ejemplo, se tendría el caso de una capacitación del personal:

- Costo de gestión social, lo cual se cargaría en los Costos indirectos de fabricación si el objeto social no se relaciona con la actividad de gestión realizada. En ese caso como CIF se distribuiría según el método que se adopte en los costos ABC, de lo contrario (servicio de educación) sería un costo directo.

- Los resultados de la capacitación se evaluarían en: cambio actitudinal del capacitado, mejoramiento en su desempeño, mejoramiento de su relación intrafamiliar, mejoramiento de las relaciones laborales entre otros, de acuerdo con el tipo y contenido de la capacitación.

Tabla 13. *Contabilidad social en el caso de capacitación de empleados a modo de ejemplo*

Contabilidad Financiera		Contabilidad Social	
* Capacitación de empleados.	XXXX	- Cambio actitudinal del capacitado,	Cx
		- Mejoramiento en su desempeño,	Cx
		- Mejoramiento de su relación intrafamiliar,	Cx
		- Mejoramiento de las relaciones laborales.	Cx

Nota: La tabla hace referencia a lo correspondiente Contabilidad social para el caso de capacitación de empleados y lo muestra a manera de ejemplo.

Teniendo en cuenta que en una empresa los resultados pueden ser diferentes por factores intrínsecos a cada persona, la información en la contabilidad debe ser ponderada por modelos de matemática Fuzzy, la cual se basa en valores entre 1 y 0 y buscando un orden posibilístico, mas no probabilístico, generando indicadores de medición unificados y llevando lo cualitativo a valores cuantitativo. Cx es el valor asignado a cada categoría por grupo de población objeto de estudio ajustado en uso de la valoración Fuzzy considerando los valores c_j es decir $Cx = f(c_j)$.

En el ejemplo, la gestión social de nivel interno (comunidad de empleados de la organización) llevada a cabo por medio de cursos de capacitación para mejoramiento del capital humano; los resultados con seguridad no serán homogéneos, por factores particulares y comunes o factores de asimilación como: ambiente del curso, estado de ánimo individual, problemas individuales, nivel de estudio individual, escenario del curso, horario del curso, actitud del capacitador, contenidos de la capacitación, entre otros. Estos factores son analizados en una

matriz diseñada para el análisis Fuzzy y del resultado se obtienen los valores que definen c_j ; por ende $c_j = f$ (factores de asimilación).

En desarrollo de las diferentes actividades de gestión social se procede de manera similar, en lo cual lo importante es la experticia en la definición de categorías y subcategoría, debiéndose contar con el apoyo de expertos.

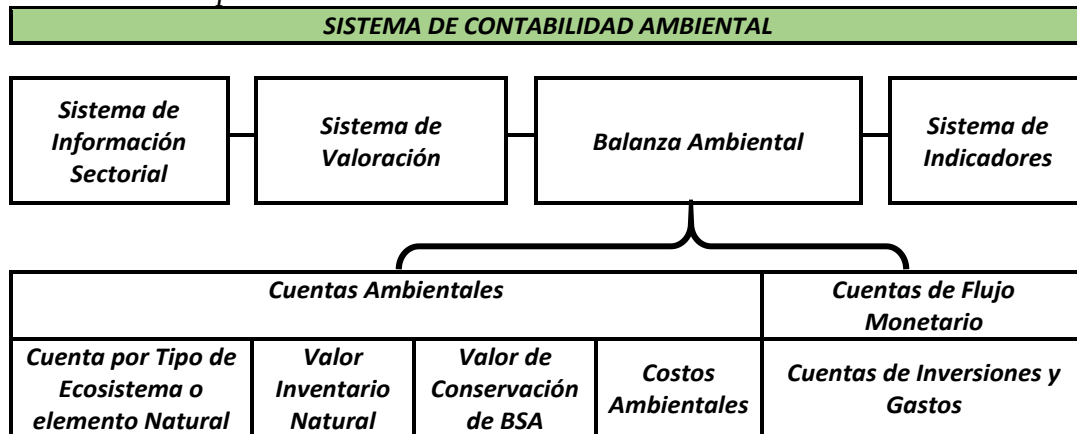
Adicional a los desarrollos de gestión social, se encuentran efectos sociales resultado de los procesos de la empresa que no constituyen gestión social, salvo que la organización asuma responsabilidades y lleve a cabo planes de mitigación de impactos sociales. Efectos sociales por manejo de residuos, emisiones o vertimientos, debe ser taxativo dentro de la población afectada, por ejemplo, problemas de salud, aspectos de ornato, incomodidad por olores, entre otros.

En fin, aunque la contabilidad social, diferente a lo que durante años ha manejado como balance social, si bien aún está en proceso de construcción, es necesario ir avanzando en la construcción de pequeños modelos o metodologías de valoración social para aportar a la RS.

5.1.2.2 Lineamientos de contabilidad ambiental. Si bien en la contabilidad ambiental se ha avanzado más en el tema de responsabilidad social, aún las organizaciones no cuentan con un sistema o modelos simplificados de contabilidad ambiental, como herramienta para evaluar el desempeño sostenible de su actividad.

Con el propósito de orientar lo que puede llegar a ser la contabilidad en la empresa se destaca la propuesta de contabilidad ambiental desarrollada en la línea de investigación *sistema de información contable y económica ambiental* (grupo INDERCON, USTA).

Es importante aclarar que la contabilidad ambiental por su función de revelar las condiciones ambientales y sus cambios se estructura como se aprecia en la figura

Figura 11. Estructura para el desarrollo de la contabilidad ambiental

Adaptado de Gómez y Mantilla (2018, p.130).

Como se aprecia en la figura 11, la contabilidad ambiental es un sistema que no se basa en hechos o en transacciones sino en un sistema que no se basa en hechos o transacciones, sino es un sistema que recolecta información, por diferentes medios y actores, para clasificarla y valorarla, generando los registros contables en la balanza ambiental, la cual se estructura en dos grupos de cuenta para su comparación, cuentas de flujo monetario que corresponde a los dineros vinculados en la gestión ambiental de la empresa, y las cuentas ambientales para registrar las condiciones y cambios en la naturaleza, revelando el inventarios natural, la disposición de BSA, y los costos por efecto de la alteración de la naturaleza o cambios ambientales; con los registros en estos dos grupos de cuentas se construyen los indicadores, evidenciando la eficiencia de la gestión ambiental, los niveles de sostenibilidad ambiental y se alimentan datos para evaluar la sostenibilidad económica y la sostenibilidad social.

De hecho, para obtener indicadores apropiados a los requerimientos de las organizaciones en cumplimiento de las políticas de sostenibilidad y lograr ser reconocidos como socialmente responsables, se hace imperativo la disposición de un sistema de contabilidad ambiental, que sea ajustado a las características de cada empresa. En el caso de organizaciones cuyo objeto social

descanse en manejo y explotación de capital natural directamente como minería y empresas agropecuarias, requieren de las cuentas de inventarios y del valor de disposición de BSA, pero las empresas manufactureras que si bien, pueden ser transformadoras de los bienes extraídos de la naturaleza por otros agentes económicos, deben incorporar como parte de la contabilidad ambiental, las cuentas que conlleven a la valoración de los costos ambientales. Estos costos se establecen en los cambios ambientales y sus efectos en las condiciones sociales, económicas y en el mismo ambiente, lo que es expuesto en la tabla 14.

Tabla 14. *Los costos ambientales en la sostenibilidad del desarrollo y de la empresa*

Costos ambientales en la sostenibilidad del desarrollo y de la empresa			
COSTO AMBIENTAL	<u>Sostenibilidad Ambiental:</u> Disposición de BSA, Mínimo Costo Ambiental, Equilibrio Ecosistémico	En Función de:	* <u>Pérdida de BSA:</u> Efectos sociales y económicos * <u>Calidad de BSA:</u> Efectos sociales y económicos * <u>Pérdida de Biodiversidad:</u> Efectos sociales y económicos por afectación de la cadena trófica * <u>Reducción área natural:</u> Efectos sociales y económicos por reducción de áreas cultivables por contaminación de suelos, la desertificación y desertización
	<u>Sostenibilidad Social:</u> Supervivencia Humana con Vida de calidad, dignidad, bienestar social e identidad cultural.	En Función de:	* <u>Mortalidad por contaminación:</u> (Esperanza de vida menos edad de siniestro valorado al VP de ingreso esperado) * <u>Morbilidad por contaminación:</u> Vr. de los efectos en la salud: -Vr. De tratamiento de enfermedades por contaminación -ruido, atmósfera, agua, pérdida biodiversidad-: (Consultas, medicinas, exámenes, dispositivos, hospitalización y servicios, cirugías, gastos familiares por cuidados); -Vr. Incapacidades: (lucro cesante en la comunidad general); -Alteración en la condición social: (Pérdida de escolaridad de menores; ausencia de padres en la familia por hospitalización; tiempo dedicado de padres o adultos al cuidado de infantes por afectación en su salud) * <u>Afectación del Ornato:</u> Vr. del gasto social en contrarrestar efectos por alteración del entorno de pernoctación:

Costos ambientales en la sostenibilidad del desarrollo y de la empresa

Sostenibilidad Económica:
Crecimiento económico,
Estabilidad, Equidad

En Función de:

-Vr. de mejoramiento por la comunidad, del ornato afectado.

-Vr. de tratamiento de estrés (medicado y dictaminado por causa del entorno)

* Aumento de costos de producción empresarial: Costo por efecto de contaminación exógena o endógena en la empresa:

-Vr. Pago de Incapacidad de empleados;

-Pérdida en producción por incapacidad de empleados;

-Gestión por recuperación de daños;

-Tasas y multas por contaminar.

* Gasto socioeconómico por gestión: Gasto fiscal en gestión del daño ambiental:

- Vr. De reposición, recuperación o mantenimiento del elemento natural o ecosistema deteriorado;

* Pérdida de producción Regional: Afectación del PIB local, regional y nacional:

-Vr. Afectación de la producción por volumen de incapacidades;

-Vr. Pérdida agrícola y pecuaria en área de influencia de fuentes de agua contaminada y lluvias contaminadas.

-Vr. Reducción de pesca por contaminación y reducción hídrica

* Pérdida de seguridad alimentaria: Afectación a futuro del PIB agropecuario por reducción de áreas cultivables:

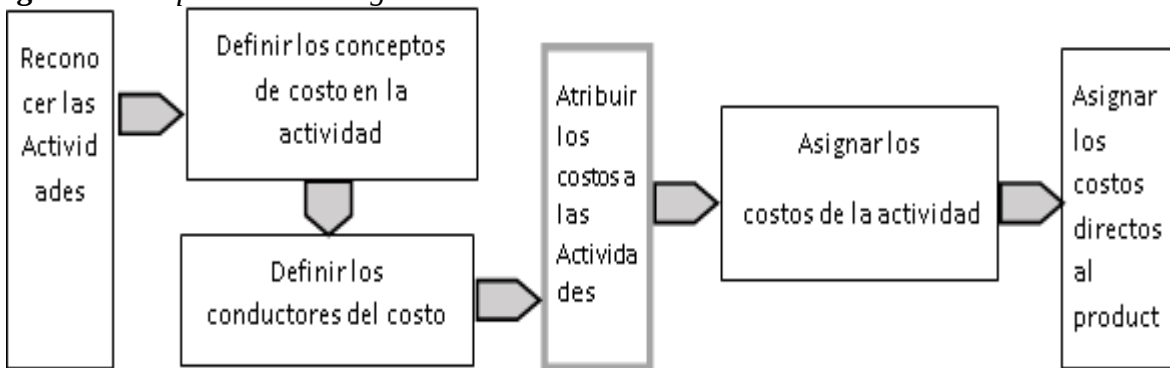
-Valor de la reducción del volumen prospectado de alimentos por pérdida de áreas cultivables, por la contaminación de suelos, el desgaste de la capacidad vegetativa del suelo por desertificación y desertización del suelo y, pérdida de potencial pesquero.

* Reducción de activos naturales no renovables: Costo por no disponibilidad de activos naturales No renovables para futuras contingencias.

Adaptado de Mantilla et al (2019, pp. 138-139)

5.1.2.3 Lineamientos en los costos ABC. En la implementación de los costos ABC, la limitante de los empresarios se centra en asumir una nueva forma de evaluar sus costos de producción, máxime cuando la costumbre es la contabilidad financiera y en contados casos cuentan con contabilidad de costos como sistema.

Figura 12. Esquema en la asignación de costas con base en actividades



Adaptado de (Cuevas et al, 2004)

Los datos implícitos en la contabilidad ambiental y contabilidad social, determinados por los impactos generados por la empresa tanto en el contexto social como ambiental, se incorpora como sistema contable adyacente, sin afectar la contabilidad financiera.

En lo concerniente a la asignación de los CIF, un tema bastante discutido, es importante distribuirlos con base en los tiempos empleados en las diferentes actividades, teniendo en cuenta el valor ponderado de la unidad de tiempo.

El tema de control es algo complicado en las organizaciones Pyme puesto que por lo general en este tipo de empresa se ejerce la administración por uno de sus propietarios o el propietario y los demás administrativos generalmente son miembros de la familia. Sin embargo, no se puede dejar de lado el control, acogiendo los diferentes enfoques y normas de control, destacando el Balanced scorecard o cuadro de mando, en el cual se incorporan indicadores que

van más allá de lo financieros, puesto que lo económico y financiero no es suficiente para llevar la organización al éxito.

Vale recordar, que, aunque los sistemas de calidad en las organizaciones se han constituido en parte de la cultura empresarial, es importante que en la gestión estratégica, y su evaluación integre un sistema de calidad compatible con el diseño estratégico, que cubra los procesos productos y servicios hasta la etapa de posventa para lograr un mayor posicionamiento en los mercados.

6. Conclusiones

La revisión documental llevada a cabo en desarrollo del de la investigación que da origen este documento permitió el reconocimiento de importantes conceptos y propuestas en el tema del direccionamiento o gestión estratégicos, logrando plantear lineamientos a partir de las propuestas y los contenidos de las publicaciones científicas de diferentes autores, como aporte para que las Pyme avancen en la gestión estratégica de sus organizaciones.

Para lograr el importante propósito de incorporar el diseño estratégico, la planeación estratégica y la contabilidad es gestión el dirección amiento estratégico de las empresas Pyme, se hace necesario una vinculación estrecha entre las unidades productivas o empresas y las instituciones de educación superior con programas del área administrativa y contable, de tal manera que los procesos en este tipo de empresas, se haga más simple y se logren cambios que conduzcan al desarrollo local, regional y nacional en condiciones de sostenibilidad ambiental, con el fortalecimiento de las condiciones competitivas de los pequeños y medianos empresarios y la aceptación en los distintos mercados por el compromiso con la sociedad y la naturaleza.

Si bien, en el presente trabajo se han expuesto en diferentes estudios, dificultades para que los empresarios accedan a herramientas modernas de dirección amiento estratégico por los aparentes costos que esto les significaría, lograr una alianza con las universidades permitiría a bajos costos poder acceder a estrategias que les permita no sólo ser competitivos en los mercados nacionales sino incursionar en el mercado internacional.

Para avanzar de mejor manera en el fortalecimiento de las empresas Pyme, es importante enfatizar en la investigación dentro de las Universidades y en sus centros de investigaciones, en apoyo de las necesidades empresariales, así como favorecer investigaciones y prácticas en las empresas como opciones de grado en temas referentes a la contabilidad de gestión, sistemas de control, y modelamiento de procesos de gestión estratégica. Siendo también importante que en las universidades de acuerdo con sus programas se generen herramientas tecnológicas y modelos que faciliten el seguimiento y control a los procesos empresariales.

Se destaca la importancia que ha tomado la ciencia contable en la generación de sistemas que robustecen la teoría contable y favorece el desarrollo del sector empresarial encontrando importantes avances sistemas contables que complementa la contabilidad financiera en la evaluación y seguimiento de la sostenibilidad empresarial y la RS.

Es de resaltar, los avances que se han tenido en los últimos años en temas de contabilidad ambiental y contabilidad social como herramientas esenciales a la hora de evaluar el compromiso mundial de la sostenibilidad del desarrollo, en lo cual el rol de las empresas y en particular las Pyme, como organizaciones de gran peso en la generación de empleo.

Referencias

- Abril F., J. F.; Barrera E., H. M. y Estévez B., A. E. (2018). La contabilidad de gestión: una herramienta para la toma de decisiones empresariales. *Revista Científica Hallazgos-21*, 3(3), 338-351. <https://revistas.pucese.edu.ec/hallazgos21/article/view/318>
- Agudelo V., Ma. V. (2013). Análisis de los aportes de Anthony G. Hopwood a la disciplina contable. *Revista Lúmina*, 14, 290-315. <https://doi.org/10.30554/lumina.14.1079.2013>
- Aguilera C, A. (2010). Direccionamiento estratégico y crecimiento empresarial: algunas reflexiones en torno a su relación. Universidad del Norte, *Revista pensamiento & gestión*, 28, 85-106. <http://www.scielo.org.co/pdf/pege/n28/n28a05.pdf>
- Alvarado, T. E. (2001). Metodología para elaborar un plan estratégico y rediseño organizacional de una unidad de producción agropecuaria. *Revista Mexicana de Agronegocios*, (9), 284-292. <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=14100903>
- Amigo C., A. (2019) ¿Qué es la contabilidad social y ambiental? *Revista Activos*, 16(30), 127-152. <https://doi.org/10.15332/25005278.5063>
- Ariza G., M. X., Mantilla P., E., Díaz M., E. I. (2019) Bases para el reconocimiento económico y sostenible en la minería desde un enfoque ecosistémico de páramo. *Ediciones USTA, Universidad Santo Tomás*, (1ª ed.), <https://doi.org/10.15332/li.lib.2019.00086>
- Bohórquez, L. E. (2011) Sistemas de control estratégico y organizacional. Críticas y Desafíos; *Revista Ciencias Estratégicas*, 19 (26), 307-322, [https://www.redalyc.org/pdf/1513/151322415012.p df](https://www.redalyc.org/pdf/1513/151322415012.pdf)
- Borda, J. y Otálora, J. (2013). Sistema de costos ABC: una herramienta para el proceso de toma de decisiones para las cooperativas de ahorro y crédito de la ciudad de Barranquilla.

- Revista Civilizar de Empresa y Economía*, 4(8), 41-38, <https://doi.org/10.22518/2462909X.257>
- Burgos A., H. (2007), Normas Internacionales de Contabilidad, *Revista Panorama*, 1(3), 65-70. Internalización de PYMES. <https://www.redalyc.org/pdf/3439/343929215005.pdf>
- Caldera, J.; Baujín, P.; Ripoll, V.; Vega, V. (2007). Evolución en la Configuración de los Sistemas de Costeo Basado en Actividades. *Actualidad Contable Faces*, 10 (14), 13-28. <https://www.redalyc.org/pdf/257/25701403.pdf>
- Camacho M., M. (2002). Direccionamiento estratégico: análisis de una herramienta poderosa. *Revista Vía Salud*, 21 (2), 6-12. <https://oes.org.co/portfolio/revista-via-salud-no21-2002/>
- Cárdenas M., S. M (2011). Una aproximación al uso de herramientas de gerencia estratégica de costos en instituciones privadas de educación superior. *Cuadernos de Contabilidad*, 12(31), 547-569. http://www.scielo.org.co/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0123-14722011000200007
- Castaño R., A. (2011). Planeación estratégica en la Pyme de Bogotá. Orientación al futuro y evasión de la incertidumbre. *Contaduría y administración*, (235), 147-173. http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0186-10422011000300008&lng=es&tlng=es.
- Castillo N., D. y Dávila G., G. C (2011). Una mirada del pasado hacia el futuro de evolución del pensamiento contable. *Revista Lúmina*, 12, 300-311. <https://doi.org/10.30554/lumina.12.700>. 2011
- Certo, S. (2001). *Administración moderna: diversidad, calidad, ética y el entorno global*. (8a Ed.). Colombia: Pearson Education.

CETDIR (Centro de Estudios de Técnicas de Dirección) (2007). *Dirección estratégica integrada.*

Conceptualización. Parte I. Ingeniería Industrial, 28 (1), 50-49.

Comunidad Contable (03 de marzo de 2021) *Certificación del tamaño empresarial para 2021.*

Legis, <http://www.comunidadcontable.com/BancoConocimiento/Contador/certificacion-del-tamano-em-presarial-para-2021.asp?>

Contreras S., E. R. (2013) El concepto de estrategia como fundamento de la planeación estratégica. *Revista Pensamiento & Gestión*, 35, 152-181.

<https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=64629832007>

Cuevas V., C. F., Chávez, G., Castillo, J. A., Caicedo, N. M., y Solarte, W. F. (2004). Costeo ABC: ¿Por qué y cómo implantarlo?. *Estudios Gerenciales*, 20 (92), 47-103.

[http://www.scielo.org.co/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0123-59232004000300003&lng=en&tlng=es.](http://www.scielo.org.co/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0123-59232004000300003&lng=en&tlng=es)

De Freitas D. S. (2009). Investigación empírica en contabilidad de gestión, estrategia para el estudio de los costos de calidad en las organizaciones. *Revista Venezolana de Análisis de Coyuntura*, XV (2), 165-181. <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=36412216010>

Esteban S., Ma L. (1998). La contabilidad de gestión como herramienta para la toma de decisiones; *Revista de relaciones laborales*; 6, 85-96.

<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=229732>

Farfán L., M. A. (2010). La contabilidad de direccionamiento estratégico como oportunidad de desarrollo empresarial en las Pymes. *Cuadernos de Contabilidad* 11 (29), 347-365.

<http://www.scielo.org.co/pdf/cuco/v11n29/v11n29a02.pdf>

- Fernández L., L. E. y Geba, N. E. (2005). Contabilidad Social y Gestión en ONGs. *Revista Venezolana de Gerencia*, 10 (32), 545 - 563. <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=29003202>
- Franco Á., Mónica, y Urbano P., D. (2010). El éxito de las pymes en Colombia: un estudio de casos en el sector salud. *Estudios Gerenciales*, 26 (114), 77-96. <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=21218572004>
- Gómez A., E. (2013). Cálculo de los costos de calidad en la unidad empresarial de base producciones varias, Cienfuegos. *Revista Científica "Visión de Futuro"*, 17 (2), 114-131. <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=357935481004>
- Gómez Herreño, F. M., Mantilla Pinilla, E. (2018), Contabilidad y Sostenibilidad Ambiental En La Empresa Agropecuaria, Una aproximación a un caso de valoración de Activos Biológicos de la Hacienda Villa Isabela SAS; *Revista In Vestigium Ire*, 12, 118-144; <http://revistas.ustatunja.edu.co/index.php/ivestigium>
- González C., F.; Lobatón P., D., Polo de L., G., (2016) Indicadores de contabilidad social con miras a diseñar políticas de mejoramiento de calidad de vida, *Cuadernos de Contabilidad*, 17 (44), 493-519, <http://www.scielo.org.co/pdf/cuco/v17n44/v17n44a07.pdf>
- González, J.; Salazar, F.; Ortiz, R. y Verdugo, D. (2019) Gerencia estratégica: herramienta para la toma de decisiones en las organizaciones, Universidad Privada Dr. Rafael Belloso Chacín, Venezuela, *Revista TeloS*, 21(1), 241-256. <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=99357718032>

- Heredia G., D. (2008). Metodología de costeo basado en las actividades para confecciones. *Económicas CUC*, 29(1), 79-104. <https://revistascientificas.cuc.edu.co/economicascuc/article/view/1229>
- Hernández, D. R. (2015). Fundamentos teóricos para la construcción de un modelo de contabilidad social. *Perfil de Coyuntura Económica*, (26), 115-134. <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=86150482004>
- Inciarte D. y García J. (2010) Planificación estratégica y control de gestión en las gerencias de servicio de la industria petrolera. *Revista CICAG*, 7(2), 49-62. <http://agora.edu.es/servlet/articulo?codigo=3706281>
- Láinez, J. A., Bellostas, A. J. (1991) La planificación y gestión estratégica en grupos multinacionales: Los modelos de simulación. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, XXI (67), 501-534.
- Maldonado M., B.; Benavides E., K. y Buenaño C., J. (2017) Análisis dimensional del concepto de estrategia. *Revista Ciencia UNEMI*, 10 (25), 25-35. <http://ojs.unemi.edu.ec/index.php/cienciaunemi/article/view/617/486>
- Mantilla P, E., y Mantilla L., K. Z., (2010) Desarrollo con Responsabilidad Social y los problemas ambientales: nuevo orden legislativo y normativo, *Revista DIXI*, 12.
- Mantilla P., E (2018). La valoración ambiental en la conservación de los bienes y servicios ambientales. *Innovación, Productividad, Competitividad, Medio Ambiente y Desarrollo*. (1ª ed.) (225-269) Ediciones USTA (Universidad Santo Tomas).
- Mantilla P., E., Cabeza R., M. T., y Vargas B., J. A. (2015). La realidad del desarrollo y la contabilidad ambiental. *Saber, Ciencia y Libertad*, 10(2), 133-146. <https://doi.org/10.18041/2382-3240/saber.2015v10n2.790>

- Mantilla P., E., Carbal H, A. E., Ariza G., M. X., y Lozano C., Ma. C (2019). La sostenibilidad y la valoración ambiental en el marco del desarrollo. *Saber, Ciencia y Libertad*, 14(2), 124–143. <https://doi.org/10.18041/2382-3240/saber.2019v14n2.5886>
- Mantilla P., E., Carbal H., A. E., Gutiérrez S., B., Mejía M., L. T. (2018). Sintagma gnoseológico de la deuda ecológica, *Panorama Económico* 26 (4) 459-489. <https://doi.org/10.32997/2463-0470-vol.26-num.4-2018>
- Mantilla, E. & Verjel, C. (2012). *La contabilidad ambiental en la planificación territorial*. (1ª ed.) CEIN UCC, SIC Editorial Ltda.
- Martínez M, E, T y Briceño, M. C (2013), Estado del arte del direccionamiento estratégico, Convenio Universidad Santo Tomás – Icontec, *SIGNOS - Investigación En Sistemas De gestión*, 5(1), 91 - 102. <https://doi.org/10.15332/s2145-1389.2013.0001.05>
- Mina B., S. (2014) Ética y contabilidad de gestión. Un camino posible hacia el logro de objetivos. *Cuadernos de Contabilidad*, 15(39), 807-828. <https://doi.org/10.11144/Javeriana.cc15-39.ecgc>.
- Mite A. Ma. T. (2018) Estrategias de contabilidad de gestión aplicada a pymes revisión literaria, *Revista Lasallista de Investigación*, 15 (2), 256-270 <https://doi.org/10.22507/rli.v15n2a20>
- ONU (noviembre del 4 al 6 de 2020). *Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo, 37er periodo de sesiones*. https://unctad.org/system/files/official-document/ciiisard95_es.pdf
- ONU (octubre del 4 al 6 de 2016). *Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo, 33er periodo de sesiones*. https://unctad.org/system/files/official-document/ciiisard78_es.pdf

- Ortiz D., Marcelo I. (2017) Breve reseña acerca de la planeación estratégica. *Revista Polo del Conocimiento*, edición 6, 2 (4), 188-197.
<https://polodelconocimiento.com/ojs/index.php/es/articulo/view/214>
- Pérez J., A. E. (2011). Ciudad Altillio. *El diseño estratégico como herramienta para definir infraestructura física y social de un desarrollo urbano*, (Tesis de maestría) Universidad Iberoamericana, Biblioteca, <http://www.bib.uia.mx/tesis/pdf/015457/015457.pdf>
- Quigua F., K. Y., Bolaños C., M. P., Galindo R., O. A. (2016). Influencia de la innovación en las pequeñas y medianas empresas (Pyme), *Revista FACCEA* 6 (1), 47-57.
<https://www.uniamazonia.edu.co/revistas/index.php/faccea/article/view/559/570>
- Quintero R, Gilberto. (2005). Contabilidad de gestión. *Revista Lúmina*, 4, 51–60. <https://doi.org/10.30554/lumina.04.1145.2003>
- Ripoll, V.; Urquidi, A. (2010) Herramientas de contabilidad de gestión utilizadas en la práctica empresarial: una revisión crítica de los trabajos de investigación *Academia Latinoamericana de Administración*, 44, 1-20.
<https://www.redalyc.org/pdf/716/71614355002.pdf>
- Rivera R., H. A.; Malaver R., M. N., (2011) ¿Qué estudia la estrategia? Centro de Estudios Empresariales para la Perdurabilidad (CEEP) Editorial Universidad del Rosario; *Documentos de investigación Facultad de Administración*, pp. 26.
https://www.urosario.edu.co/urosario_files/a0/a0235d32-301a-4066-9027-789035821cb3.pdf
- Rodríguez, J. M.; De Freitas, S. y Zaá, J. R. (2012) La contabilidad en el contexto de la globalización y la revolución teleinformática, *Revista Venezolana de Análisis de Coyuntura*, XVIII (1), 161-183. <https://www.redalyc.org/pdf/364/36424414008.pdf>

- Rueda D., G. y Arias B., M L. (2009). Los sistemas de información contable en la administración estratégica organizacional. *Cuadernos de Contabilidad*, 10 (27), 247-268.
<http://www.scielo.org.co/pdf/cuco/v10n27/v10n27a03.pdf>
- Salazar, D. y Romero, G. E. (2006) Planificación. ¿Éxito Gerencial? *Revista Multiciencias*, 6(1), 1-17. <https://www.redalyc.org/pdf/904/90460103.pdf>
- Serrato G., A. D. (2019) Aproximaciones teóricas a la planeación estratégica y la contabilidad gerencial como elementos clave en la gestión de las pymes en Colombia, *Pensamiento & Gestión*, 46, 161-186. <https://www.redalyc.org/journal/646/64664303007/html/>
- Silva, I. F.; Macías, H. A. y Santamaría, E. (2017). La dirección estratégica como mecanismo de mejoramiento de la gestión administrativa, caso Conlac-T de la provincia de Tungurahua, *Sotavento MBA*, 29, 10-16. DOI: <http://dx.doi.org/10.18601/01233734.n29.02>
- Tejada L., F. y Peña G., G. (2009). Reflexiones sobre las características constitutivas de la gestión integral. *SIGNOS -Investigación en sistemas de gestión*, 1(2), 79-93. <https://doi.org/10.15332/s2145-1389.2009.0002.08>
- Valdez R., M.; Nazareno V., I. T. y Tóala P., D. (2017). Una visión general acerca de la contabilidad de gestión. *Revista Dominio de las Ciencias*, 3, 311-323, <https://dominiodelasciencias.com/ojs/index.php/es/article/view/398>
- Viloria Norka y Casar Rosa (2007). La Ciencia Contable, su historia, filosofía, evolución y su producto. *Revista Actualidad Contable Faces*, 10 (15), 19-28.
<https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=25701503>
- Zambrano Z., M. I.; Veliz B., V. F.; Armada T., E. y López R., M. (2018). Los costos de calidad: su relación con el sistema de costeo ABC. *Cofin*, 12 (2), 179-189.

http://scielo.sld.cu/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S2073-60612018000200012&lng=es&nrm=iso

Zapata Guerrero, Edgar Enrique (2004). Las PyME y su problemática empresarial. Análisis de casos. *Revista Escuela de administración de negocios*, (52), 119-135, <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=20605209>