

Adversia (enero-junio), pp 65-78 ©Universidad de Antioquia-2010

EL PAISAJE COMPETITIVO DE LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN

Adriana Patricia Arbeláez Gutiérrez
adri0331@yahoo.es

Aleida Aristizábal Pérez
alearistizabalperez@gmail.com

Ana María Pérez Alarcón
anny441@gmail.com

Ana María Ríos Loaiza
anamaria7625@gmail.com

INTRODUCCIÓN

En el entorno actual en el que se desarrollan las organizaciones se habla de la competitividad, quizá de una forma superficial sólo evaluando la rentabilidad y el crecimiento económico en términos de ingresos, costos y gastos; sin tomar en cuenta los demás indicadores de competitividad fuera de la rentabilidad.

Frente a esto en contabilidad se ha desarrollado la rama "Contabilidad de Gestión", en respuesta a las necesidades de información, apta para los administradores y responsables del proceso en el nivel interno, para generar a partir de lo que se posee y se puede mejorar en la organización esa ventaja competitiva ante las demás organizaciones.

Esta construcción teórica de Contabilidad de Gestión como generadora de ventaja competitiva en sus modelos más usados, reconoce indicadores que no sólo miden la rentabilidad económica; sino que también valúan otras características como lo son: el capital intelectual, la satisfacción del cliente, la calidad del producto, el valor agregado por cada proceso, que son evaluadas en indicadores de gestión que pueden medir la competitividad de la empresa en el mercado, posicionándola y haciéndola reconocida en la sociedad como una empresa que busca más que el crecimiento económico, satisfacer la mayoría de las necesidades insatisfechas de la población que se ve directamente relacionada con su proceso productivo.

CAPITULO I: APROXIMACIÓN HISTÓRICA AL SURGIMIENTO DE LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN

Los seres humanos en su constante e incesante deseo de superación y desarrollo, tanto a nivel personal como a nivel social, evolucionan y crean nuevas teorías y pensamientos que dan paso al desarrollo de toda una comunidad, de una nación que se beneficia de todo ese conocimiento para mostrar su ventaja competitiva frente a las demás naciones, pero esto no sólo se da en el rango de naciones, sino también a nivel de todas las organizaciones de un mercado global. Fue precisamente este deseo de superación lo que hizo que los eruditos en materia contable se preocuparan por ampliar su teoría y su práctica y se tomaran la tarea de crear un corpus del conocimiento contable que contribuyera al origen de diferentes ramas de la contabilidad general, así como la Contabilidad de Gestión que es considerada como *una rama de la contabilidad, que tiene por objetivo la captación, medición y valoración de la circulación interna de la empresa, así como 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* (Observatorio Iberoamericano de Contabilidad, 1989)

De esta manera, la contabilidad de gestión surge a partir de la contabilidad de costos aproximadamente en los años 50, en la llamada "Era de la Información", en donde se hacía necesario la creación de una contabilidad que proporcionara un análisis del contenido de los sistemas de información enfocados principalmente en los costos, en la rentabilidad de cada uno de ellos, en la eficiencia y eficacia de la utilización de la mano de obra, entre otros, que contribuyera al proceso de toma de decisiones. En esa época la contabilidad de gestión fue uno de los principales temas de investigación de los contadores del momento, los cuales empiezan a dar sustentos teóricos.

Dentro de este corpus del conocimiento contable, expertos como Horngren y Peters exponen cuatro etapas importantes: "*Administración Científica o Gestión Tayleriana*", "*Era de la estrategia*", "*Era de la Calidad*", y "*Era del Cambio de Reingeniería*". (2005, BAUJÍN, P)

A finales de los años 70 se comenzaron a producir cambios en el contexto de la contabilidad de Gestión, entre los cuales se pueden destacar la celeridad de los cambios tecnológicos, la globalización de la economía, el creciente papel de la competencia en los mercados, los cuales han afectado tanto el output como el input de las empresas. Estos de una manera particular han llevado a la contabilidad de gestión a cuestionar su papel dentro de las organizaciones, dados los cambios que surgen en las necesidades de información para los entes y la adecuada toma de decisiones.

En la actualidad se puede considerar que la contabilidad de gestión se encuentra sectorizada dependiendo de las características que presente la empresa que la

aplica o la desee adaptar a su práctica contable, ya no como una obligación sino como una necesidad básica para generar en un principio información apta para la toma de decisiones administrativas y al fin de cuentas obtener una ventaja competitiva empresarial, ejemplo de ello son los resultados observados e investigados por la AECA en ciertas empresas cuyas características especiales permitieron el desarrollo de prácticas contables enfocadas hacia la gestión de estas mismas empresas, entre las que se pueden destacar resultados como libros editados para: *"la contabilidad de gestión en empresas hoteleras"* *"la contabilidad de gestión en empresas automotrices"*, *"la contabilidad de gestión en aerolíneas"* *"la contabilidad de gestión en empresas de servicios públicos domiciliarios"*, etc. todos en su mayoría fruto de la necesidad de información en esas empresas que permitieran su desarrollo competitivo en su respectivo sector.

A fin de cuentas se puede afirmar que la AECA es la institución que permite orientar a nivel mundial la teoría y la práctica de la contabilidad de gestión, constituyéndose como una institución modelo en desarrollo de teoría contable a nivel administrativo sirviendo como base para la actualización de los profesionales contables a nivel mundial.

CAPÍTULO II: LOS PROPÓSITOS DE LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN COMO CONTABILIDAD PRINCIPAL PARA GENERAR VENTAJA COMPETITIVA

La contabilidad de Gestión ha permitido interrelacionar dentro de la organización el objetivo global que mueve todos los procesos con el objetivo particular de quien desarrolla el proceso, dentro de un margen de eficiencia, eficacia y efectividad, en el que los resultados de la organización dependen de todos los componentes que en ella interactúan: personas, materia prima, recursos y todo aquello que constituye el eje de operación del ente que en materia contable son los activos, contando así con el crecimiento y desarrollo de dicho ente desde sus procesos internos, que más tarde se visualizarán en informes externos, ya que lo que principalmente se obtiene dentro de la Contabilidad de Gestión es un informe de carácter interno en el que se señala cómo se desempeñan los diferentes centros para el alcance de los objetivos planeados, que finalmente se reflejan en resultados de tipo cuantitativo como la rentabilidad, la liquidez, la reducción de costos, la destinación de recursos para el presupuesto y la generación de productividad, y de tipo cualitativo como son la credibilidad de sus clientes, la calidad de sus productos, la motivación de los trabajadores, el rendimiento y el valor agregado, reconociendo siempre que la cultura organizacional y el entorno en el cual se tracen y desarrollen los objetivos tienen que ser coherentes y relacionados con las exigencias y los medios que permitan alcanzar los fines propuestos.

Cuando la Contabilidad de Gestión se adapta a las organizaciones es posible que se deban hacer cambios que una vez establecidos logren estabilizar la empresa interna y externamente. Así, cuando se habla de una Contabilidad de Gestión para el control y la dirección, se está visualizando una contabilidad que alcance los logros de las teorías administrativas articuladas a la contabilidad, siendo ésta la razón de la relación de Contabilidad de Gestión con la Contabilidad Administrativa, Directiva o Gerencial. Sin embargo, en cuanto se lee la definición de estas últimas, se descubre que a pesar de buscar un objetivo similar dentro de la organización el usuario al cual va dirigido es diferente, mientras ellas se dirigen a un único usuario, la Contabilidad de Gestión se dirige a múltiples usuarios (accionistas, administradores, directivos, entre otros), lo que la lleva a convertirse en una contabilidad principal y no secundaria como hasta el momento se concebía dentro de la organización, ya que sus resultados le han permitido a las empresas lograr más rentabilidad que la contabilidad a la cual durante años ha sido subordinada: la Contabilidad Financiera. El hecho de que una sea más importante que otra lo determina la política de la empresa y la finalidad de la información contable que presenta, para cumplir con las normas o para informar sobre el resultado de operaciones, pero cuando prima la calidad, la rentabilidad y el rendimiento quien está por encima es la Contabilidad de Gestión, que mediante modelos se encarga de crear fórmulas para el alcance de los fines, entonces es una contabilidad principal que mediante los procesos que desarrolla, permite el crecimiento y el desarrollo a nivel interno y externo de la organización.

Se puede pensar que la Contabilidad de Gestión como contabilidad principal surge como respuesta a problemas del narcotráfico, el lavado de activos y la corrupción, que tanto daño han hecho a las organizaciones y al país entero. El propósito es reconocer que la Contabilidad de Gestión no permite equivocaciones de ningún responsable de los centros, ya que las evaluaciones y la constante gestión por la efectividad, dan a conocer las desviaciones que ocurren en los procesos. Lo significativo de ésta como contabilidad principal, es la viabilidad de una contabilidad para las necesidades de la empresa y sus clientes y no para las del estado; en cuanto a los problemas de narcotráfico, corrupción y lavado de activos, la contabilidad de gestión a través de sus variables mide, cuantifica, cualifica e intensifica la honestidad y el compromiso de los centros que finalmente se unen para dar origen a un informe que refleje el compromiso de cada uno de ellos con el objetivo de la empresa, y por tanto, las desviaciones en los procesos no tendrá gran trascendencia en la presentación de los informes.

Un informe interno no puede tener carácter secundario cuando trata aspectos que son la vida misma de la organización, como son variables de calidad, rentabilidad, efectividad y eficiencia, lo cual generan una ventaja competitiva, pues son los que hacen a la empresa duradera en el tiempo y en el contexto, así mismo, reflejan el interés de todo un conjunto por el alcance de los objetivos y de las metas de la empresa.

Asumir la Contabilidad de Gestión como contabilidad principal es expandir el margen de lo que se concibe como interno hacia un espacio más complejo y utilitario para la contabilidad, contexto exterior donde hay una interrelación entre quien es dueño del dinero, quienes trabajan para hacer posible la continuidad de la empresa (trabajadores, clientes, familias, estado y gobierno), y quienes creen que la empresa puede brindar desarrollo e investigación al país (estudiantes, gremios culturales e institucionales). Con lo anterior, es posible considerar la Contabilidad de Gestión como una ventaja competitiva para lograr aceptabilidad, reconocimiento y durabilidad dentro de toda la organización, que descubre sus fronteras en la medida en que reconozca ¿Cuál es su fortaleza?, ¿Cómo lograrla? y ¿Quiénes se encargan hacerlo?.

CAPÍTULO III: MODELOS DE CONTABILIDAD DE GESTIÓN

La contabilidad de gestión tiene su base operativa bajo un enfoque de procesos y actividades en la transformación de los recursos, tomando en cuenta cada uno de los recursos que intervienen en cada segmento del proceso transformador. Ahora bien, para observar y analizar este entorno se necesita tener una base o una construcción que permita identificar las características principales del proceso, y esa construcción son los modelos que la contabilidad de gestión nos presenta como posibles representaciones de esa realidad empresarial:

- **ABC costeo basado en actividades:** *El ABC es un modelo que costeo que identifica los centros de costos, o nodos de actividad, de una organización. Asigna costos a los productos y a los servicios (factores generadores de costos), basados en el número de acontecimientos o transacciones que ocurren durante todo el proceso de abastecimiento de un producto o servicio. Consecuentemente, la Gestión basada en actividades puede apoyar a los gerentes para descubrir cómo el valor del accionista puede ser maximizado y cómo el desempeño de la empresa puede ser mejorado. (sf, MANAGE)*

En Colombia es de obligatorio cumplimiento por las empresas de servicios públicos domiciliarios, según resolución 1417 del 18 de abril de 1997: "De acuerdo con las funciones establecidas en la Ley 142 de 1994 y el decreto 548 de 1995, corresponde a la superintendencia de servicios públicos domiciliarios, establecer los sistemas de información y contabilidad que deben aplicar las entidades públicas, privadas o mixtas que presten servicios públicos domiciliarios, según la naturaleza del servicio y el monto de sus activos, y con sujeción siempre a los principios de contabilidad generalmente aceptados. Que el sistema escogido por la superintendencia de servicios públicos domiciliarios es el llamado Costeo Basado en Actividades (ABC Costing), con el cual se propende por la correcta relación de los costos de Producción y los gastos de administración...", con el fin de un adecuado procedimiento contable y administrativo que le permita determinar el costo de las actividades ejecutadas para llegar a determinar el costo de los productos o servicios.

Algunas de las ventajas que podemos destacar del modelo de costos ABC son:

1. El modelo asegura una armonización y una posibilidad de comparación mínima de sus ponderaciones de eficiencia
2. Vincula la planificación y el control
3. Integra las medidas financieras y no financieras en rendimiento
4. Facilita la gestión del ciclo de vida
5. Mejora el apoyo de la toma de decisiones

- **ABM administración basada en actividades:** *El ABM (Activity-Based Management) o la Gestión de Costes por las Actividades es un modelo de Gestión de Costes basado fundamentalmente en la información que le proporciona el ABC (Activity Based Costing). Este modelo empieza tomando referencia de los principios y de los procesos de negocio frente al «Mejor» (Banchmarking). El ABM es una disciplina que se centra en la gestión de las actividades como vía para mejorar el valor recibido por los clientes y el beneficio alcanzado al proporcionar dicho valor. Esta disciplina incluye el análisis de lo que genera costes, el análisis de las actividades desarrolladas por la empresa y la medida del rendimiento. (2006, NAVARRO, F)*

De esta manera, el modelo ABM lo que hace es evaluar los resultados generados por las actividades desde su ejecución enfocada a la generación de valor a accionistas, personal y clientes, identificando la relación existente entre las actividades y sus costos inherentes, la eficiencia, eficacia, efectividad y valor agregado.

Entre las ventajas más comunes de este modelo, podemos destacar:

1. Determinar niveles de efectividad en los procesos a partir de actividades
 2. Decidir entre hacer en la empresa determinadas tareas o subcontratarlas
 3. Conocer el impacto sobre los productos y servicios de un cambio en los distintos componentes de la organización
 4. Calidad
 5. Evaluar el valor agregado de las actividades
- **ABB Presupuestación basada en actividades:** *se puede considerar como una herramienta ligada al ABC y al enfoque de procesos en el cual las empresas podrán planear y presupuestar al consumo de recursos por cada uno de estos componentes. El ABB, es considerado en la actualidad, dentro de la gestión empresarial, como una herramienta para tener éxito en el uso adecuado de la información para la toma de decisiones internas y externas. El Presupuesto Basado en Actividades pudiera adaptarse y adoptarse por cualquier empresa, pero el grado de generalización es bajo en la mayoría de los países que son pioneros en esta poderosa herramienta de gestión (Estados Unidos de América, Canadá, Australia, Francia, España y Japón). (ORAMA, A, 2008)*

Entre las ventajas del ABB podemos destacar las siguientes:

1. Racionalización de costos innecesarios.
2. Permite alcanzar objetivos estratégicos.
3. Facilita la medición y control de actividades.
4. Obliga a ejecutar auto análisis permanente.
5. Se actualiza a medida que se modifican las actividades y procesos.

- **BSC cuadro de mando integral:** es una metodología que permite a la gerencia administrar sus recursos de forma acertada, se basa en un conjunto de indicadores que se construyen a partir de la misión, la visión y la estrategia de cada empresa, y que combinan medidas financieras y no financieras, tanto internas como externas, partiendo de la estrategia.

Al respecto Fernando Bustos (sf), señala:

"El Balanced Scorecard o Cuadro de Mando Integral es una herramienta muy útil para la dirección de empresas en el corto y en el largo plazo. En primer lugar, porque al combinar indicadores financieros y no financieros permite adelantar tendencias y realizar una política estratégica proactiva. En segundo lugar, porque ofrece un método estructurado para seleccionar los indicadores guía que implica a la dirección de la empresa".

Éste contempla cuatro perspectivas a través de las cuales se construye todo el modelo:

1. **Perspectiva Financiera:** *La perspectiva financiera incorpora la visión de los accionistas y mide la creación de valor de la empresa. Responde a la pregunta: ¿Qué indicadores tienen que ir bien para que los esfuerzos de la empresa realmente se transformen en valor? Esta perspectiva valora uno de los objetivos más relevantes de organizaciones con ánimo de lucro, que es, precisamente, crear valor para la sociedad. (BUSTOS F, sf)*

De esta manera la perspectiva financiera se enfoca hacia la rentabilidad, para lo que se hace necesario tener en cuenta indicadores tales como: flujo de caja libre, retorno sobre la inversión, nivel de endeudamiento, crecimiento en ventas, incremento de la participación en el mercado, racionalización de costos, entre otros, que permitan desarrollar y medir estrategias de crecimiento, inversión y productividad que brinden mayores beneficios a la organización.

2. **Perspectiva del Cliente:** *es importante tener claridad sobre los clientes y el mercado en el cual se desarrollan las operaciones. Es necesario tener en cuenta y aplicar indicadores de gestión tales como: satisfacción del cliente, calidad del producto, precio, fidelidad de los clientes e imagen ante el cliente. La perspectiva del cliente refleja el posicionamiento de la empresa en el mercado o, más concretamente, en los segmentos de mercado donde quiere competir. (BUSTOS F, sf)*
3. **Perspectiva de los Procesos Internos:** *identifica los objetivos e indicadores estratégicos asociados a los procesos clave de la organización o empresa, de cuyo éxito depende la satisfacción de las expectativas de clientes y accionistas. Usualmente, esta perspectiva se desarrolla luego que se han definido los objetivos e indicadores de las perspectivas Financiera y de Clientes. Esta*

secuencia logra la alineación e identificación de las actividades y procesos claves, y permite establecer los objetivos específicos, que garanticen la satisfacción de los accionistas, clientes y socios. (PÉREZ, 2003)

Esta perspectiva utiliza indicadores como: tiempo de ciclo, reprocesos, errores, desperdicio de materia prima, retraso de entrega, errores en la comunicación interna, reclamos, tiempo de ciclo de proceso, plazos para el desarrollo de líneas de productos, entre otros.

4. *Perspectiva de Aprendizaje y Crecimiento: se refiere a los objetivos e indicadores que sirven como plataforma o motor del desempeño futuro de la empresa, y reflejan su capacidad para adaptarse a nuevas realidades, cambiar y mejorar. Estas capacidades están fundamentadas en las competencias medulares del negocio, que incluyen las competencias de su gente, el uso de la tecnología como impulsor de valor, la disponibilidad de información estratégica que asegure la oportuna toma de decisiones y la creación de un clima cultural propio para afianzar las acciones transformadoras del negocio. (PÉREZ, 2003)*

En esta perspectiva es muy importante el recurso humano y los sistemas de información, la tecnología y el empoderamiento que se entregue a cada empleado de la compañía, ya que son éstos elementos los que se encargan de generar valor agregado a la organización.

Se utilizan indicadores como: satisfacción del empleado, productividad por empleado, lanzamiento de nuevos productos, inversión en tecnología que mejora la producción y mejoras en producción, progreso en sistemas de información, ciclo de toma de decisiones, entre otros.

El producto final del modelo Balanced Scorecard es un tablero de indicadores que monitorea cada una de las cuatro perspectivas, el cual debe evaluarse constantemente para definir planes de mejoramiento en aquellas variables que no se estén comportando de acuerdo con los objetivos previamente fijados.

Entre las ventajas más representativas del modelo se puede considerar las siguientes:

1. Permite contar con información estratégica de la empresa medida en términos financieros y no financieros.
2. Se monitorean los procesos y actividades mediante la utilización de indicadores, para garantizar el cumplimiento de los objetivos definidos.
3. Permiten integrar equitativamente todas las áreas de la organización.
4. Entrega a la empresa herramientas concretas para controlar la gestión.
5. Simplificación de las acciones y de sus responsables.

CAPÍTULO IV: UN NUEVO MODELO DE VENTAJA COMPETITIVA EN LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN

De ante mano hemos presentado nuestra preocupación por la competitividad de las empresas en el mercado y de esa manera se ha tratado de enfocar el modelo que a continuación proponemos:

MODELO MATEMÁTICO:

$$VC = P + Sc + Cp/s + (Na * C)$$

- $P = Ef + Ec + Or + Dt - Ep + Kin$
- $Sc = Na + Nc + Bp$
- $Cp/s = Sr + Dtc + Cmo + Op$

Especificaciones:

VC: ventaja competitiva

Sc: satisfacción del cliente

Na: nivel de atención

Ec: eficacia

Ef: eficiencia

Ep: error de producción

Na: nivel de atención al cliente

Bp: bienestar proporcionado

Dtc: desarrollo tecnológico

Op: optimización del proceso

P: productividad

Cp/s: Calidad del producto o servicio

C: clientes

Or: optimización de recursos

Dt:disminución de tiempos

Kin:capital.....

Nc: necesidad cubierta

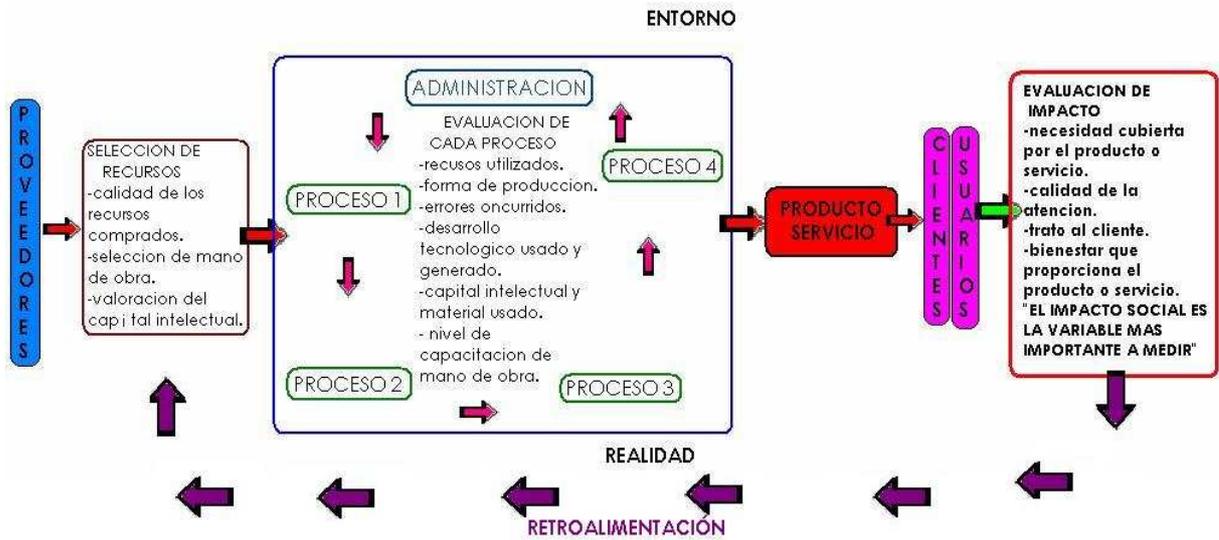
Sr:selección de recursos

Cmo: capacitación de mano de obra

MODELO SEMÁNTICO:

la ventaja competitiva entrará como una característica principal a evaluar en el desarrollo de la organización, la cual será presentada en un informe de competitividad, donde se muestre a evolución y generación de la ventaja por medio de cada uno de los indicadores de competitividad ya mencionados en el modelo matemático; estos indicadores consideraran ciertas variables en la organización que son representativas a nivel interno y externo, por que son identificables tanto por los factores internos como por los usuarios externos del producto final desarrollado en cada una de las actividades del proceso interno transformador de la organización, demostrando así la información que se cumplieron las metas y objetivos, la generación de la ventaja competitiva.

MODELO ANALÓGICO:



CONCLUSIONES

- La contabilidad de gestión permite interrelacionar y apropiarse de los diferentes factores y aspectos que generan dentro de la cultura y el entorno un valor agregado a la organización.
- La contabilidad de gestión puede asumir dentro de la organización un carácter principal en referencia a los informes que se deben de emitir para la toma de decisiones por parte de la gerencia y los demás usuarios de la información, porque cumple con todos los indicadores que permiten medir la competitividad de la organización en el mercado.
- El entorno y la cultura son los dos aspectos más importantes que promedian y provocan la elección de un modelo de gestión adecuado que se ajuste a las exigencias de estos dos aspectos con miras al progreso futuro de la organización.
- La contabilidad de gestión es una herramienta que le permite a la empresa crecer y desarrollarse en búsqueda de la efectividad a la hora de posicionarse en el mercado a través de la evaluación que le generan los indicadores de gestión.
- La contabilidad de gestión se asumen desde objetivos globales que deben ser conocidos por toda la organización, y que la estructuración de los objetivos particulares estén en concordancia con esos objetivos globales.
- El reto principal de la contabilidad se enfoca hacia la evaluación de los objetivos de la organización a través de la verificación empírica que proporciona la evaluación de los indicadores en los resultados de la operación.

BIBLIOGRAFIA

- Baujín, P, 2005. Evolución histórica de la contabilidad de gestión. tomado de <http://www.gestiopolis.com/recursos4/docs/fin/evocontabi.htm>
- Bustos, F. sf. Balanced scorecard. Tomado de http://www.gerenciaynegocios.com/teorias/balanced_scorecard/index.htm
- Carvajal, J. Balanced Scorecard vs. Indicadores. Facultad de Contaduría. Universidad EAFIT.
- Machado, M. 2002. De la contabilidad de costos al control de gestión. revista de contaduría pública universidad de antioquia N° 41
- Manage, sf. Costeo por Actividad ABC. tomado de http://www.12manage.com/methods_abc_es.html
- Mantilla, S. Contabilidad de gestión y gestión contable en Colombia. Pontificia universidad javeriana.
- Mantilla, S. Una profesión que está cambiando. Centro Editorial Javeriano.
- Mayor, J. La misión de la contabilidad de gestión y cambios de su contexto. Tomado de <http://cpm.mef.gob.pe/cpn/articulos/misioncgestion.htm>
- Navarro, F. 2006. Activity based management (abm), ¿qué es y en qué consiste?. Tomado de <http://capacitacionencostos.blogia.com/2006/082504-activity-based-management-abm-que-es-y-en-que-consiste-la-gestion-de-costes-basa.php>.
- Observatorio Iberoamericano de Contabilidad, 1989. Marco de la contabilidad de gestión. Tomado de <http://www.observatorio-iberoamericano.org/paises/spain/01.htm>
- Orama, a, 2008. El presupuesto basado en actividades, herramienta de gestión empresarial. Tomado de <http://www.gestiopolis.com/finanzas-contaduria/presupuesto-basado-en-gestion-empresarial.htm>
- Pérez, G, 2003. El Balanced Scorecard. tomado de http://www.degerencia.com/articulo/el_balanced_scorecard/imp
- Rodríguez, L, 2001. La contabilidad de gestión. Revista de Contaduría N° 38.