

Quintanilla-Ortiz, D. y Díaz-Jiménez, M., (2019). Una revisión conceptual y de aplicación de la contabilidad de gestión en el sector público. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 74, 35-57.
Doi: <https://doi.org/10.17533/udea.rc.n74a02>

Una revisión conceptual y de aplicación de la contabilidad de gestión en el sector público

Diego-Alexander Quintanilla-Ortiz
diegoquintanilla@usantotomas.edu.co
Universidad Santo Tomás

Michael-Andrés Díaz-Jiménez
michaeldiazj@usantotomas.edu.co
Universidad Santo Tomás

Una revisión conceptual y de aplicación de la contabilidad de gestión en el sector público

Resumen: En la actualidad, uno de los principales retos de la administración pública está relacionado con la articulación de los recursos que reciben las entidades públicas para la ejecución de sus distintos programas y proyectos, cuyo fin último es incrementar el bienestar social de los países. De acuerdo con esto, el objetivo de este artículo es hacer una revisión del avance investigativo y conceptual que ha tenido la contabilidad de gestión, así como también, su aplicación en el sector público. Uno de los principales hallazgos identificados en esta revisión, tiene que ver con la ausencia de procesos investigativos en Colombia que evidencien un avance o contribución al área de contabilidad de costos o contabilidad de gestión, así como también, la ausencia de estudios relacionados con la implementación o aplicación de contabilidad de gestión en entidades del sector público.

Palabras clave: Contabilidad estratégica, contabilidad de gestión, sector público, contabilidad de costos.

A review of the concept and application of management accounting in the public sector

Abstract: Currently, one of the main challenges of public management is related to articulating the resources received by public entities for executing the different programs and projects, whose ultimate aim is to increase countries' social well-being. According to this, the aim of this paper is to review the research and conceptual advance of management accounting, as well as its application in the public sector. One of the main findings of this review has to do with the lack of research processes in Colombia that evidence an advance in or contribution to the cost accounting or management accounting areas, as well as a lack of studies related to the implementation or application of management accounting in public-sector entities.

Keywords: Strategic accounting, management accounting, public sector, cost accounting.

Une révision conceptuelle et de mise en œuvre de la comptabilité de gestion dans le secteur public

Résumé: De nos jours, un des principaux défis de l'administration publique est lié à l'articulation des ressources perçues par les organismes publics pour l'exécution de leur différents programmes et projets, dont la fin ultime est d'accroître le bien-être social des pays. En conséquence, le but de cet article est de mener une révision du progrès de recherche et conceptuel que la comptabilité de gestion a eu, ainsi que sa mise en œuvre dans le secteur public. Une des trouvailles de cette révision se rapporte à l'absence de processus de recherche qui mettent en évidence un progrès ou une contribution au secteur de la comptabilité de gestion en Colombie, ainsi que l'absence d'études liées à la mise en œuvre de la comptabilité de gestion dans les organismes publics.

Mots-clés: comptabilité stratégique, comptabilité de gestion, secteur public, comptabilité des coûts.

Uma revisão conceptual e de aplicação da contabilidade de gestão no setor público

Resumo: Atualmente, um dos principais desafios da administração pública está relacionado com a articulação dos recursos que recebem as entidades públicas para a execução de seus diferentes programas e projetos, cujo objetivo é desenvolver o bem-estar social dos países. Segundo isto, o intuito deste artigo é fazer uma revisão do avanço investigativo e conceptual que tem tido a contabilidade de gestão, assim como sua aplicação no setor público. Um dos principais descobrimentos identificados nesta revisão, tem a ver com a ausência de processos de pesquisa na Colômbia que permitam evidenciar um avanço ou contribuição à área de contabilidade de custos ou contabilidade de gestão, assim como a ausência de estudos relacionados com a implementação ou aplicação de contabilidade de gestão em entidades do setor público.

Palavras chave: Contabilidade estratégica, contabilidade de gestão, setor público, contabilidade de custos.

Una revisión conceptual y de aplicación de la contabilidad de gestión en el sector público

Diego-Alexander Quintanilla-Ortiz y Michael-Andrés Díaz-Jiménez

Doi: <https://doi.org/10.17533/udea.rc.n74a02>

Primera versión recibida en abril de 2019 - Versión final aceptada en junio de 2019

I. Introducción

Los cambios que se han efectuado en el sector público han promovido que su administración se encuentre orientada a los resultados o al rendimiento u optimización de los recursos, lo que ha ocasionado que en la formulación y estructuración de los proyectos se hable de presupuestos orientados a resultados. La implementación de este presupuesto orientado a resultados tiene como fines: i) identificar los recursos necesarios para materializar las políticas públicas, ii) establecer una relación calidad – precio, la cual se da al evaluar la pertinencia de adelantar los recursos empleados para un proyecto versus los resultados esperados, iii) implementar herramientas que permitan a los grupos de interés realizar un control sobre el manejo de los recursos públicos y evaluación y seguimiento del gasto público.

Estas herramientas de la gestión pública se han difundido en todos los niveles del gobierno y se enuncian como la forma de alcanzar niveles de efectividad y eficiencia en áreas sensibles de intervención pública como salud, educación, servicios de transporte, defensa, entre otros. Sin embargo, la orientación hacia resultados ha suscitado numerosos cuestionamientos en cuanto a su efectividad y aplicabilidad en el sector público, dado que no se han documentado procesos exitosos de su implementación. Así mismo, la evaluación del desempeño producto de esta orientación hacia los resultados genera conflictos en la forma de administrar los recursos, pues las propuestas para generar valor a la sociedad son relegadas ante los requisitos legales y los trámites que implican este esquema de administración.

Es necesario precisar que las técnicas de evaluación han sido un elemento recurrente en la administración pública, técnicas que ahora se desarrollan de forma paralela con los procesos de reestructuración del sector público

y la proliferación de la rendición de cuentas, que encuentran en el desarrollo tecnológico una herramienta que facilita la divulgación de información y el control de las actividades por parte de los diferentes grupos de interés.

Los cambios que se han promulgado en la administración pública han ocasionado que se preste mayor atención a los sistemas de administración de costos y a las herramientas de la contabilidad de gestión, en razón a que éstas contribuyen con el proceso de toma de decisiones, al suministrar información sobre la viabilidad de un proyecto y de los recursos requeridos, elementos que son evaluados por los administradores y funcionarios públicos.

Con el propósito de ampliar la definición de contabilidad de gestión, es pertinente indicar que la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas- AECA (1995), citado por Machado (2002), define esta rama de la contabilidad, desde una corriente europea, como la “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 información relevante para la toma de decisiones empresariales” (p. 198). Así mismo, Machado (2002) referencia la contabilidad de gestión desde una corriente anglosajona como la

aplicación de las técnicas y los conceptos apropiados al procesar los datos económicos históricos y previstos de una entidad, con el fin de asistir a la dirección en el establecimiento de un plan con base en objetivos más relacionales de cara a la consecución de tales objetivos (p.198).

De acuerdo con lo anterior, el presente artículo busca realizar una aproximación sobre los elementos de contabilidad de gestión que hacen parte de los sistemas de gestión de costos en organizaciones del sector público. Lo anterior con el propósito de identificar cuáles herramientas de esta rama de la contabilidad son aplicadas para contribuir con la orientación a resultados en la administración pública.

II. Metodología

Con el fin de identificar los avances en la conceptualización e implementación de distintos elementos de la contabilidad de gestión en entidades del sector público, esta investigación se desarrolló desde un enfoque de tipo cualitativo, a partir de la revisión de bases de datos como EBSCO, Redalyc y Dialnet, limitando el período de búsqueda a publicaciones hechas en el periodo 2000-2017 y usando un filtro de palabras clave como “contabilidad de costos”, “contabilidad de gestión”, “control de costos”, “contabilidad estratégica”, “contabilidad de gestión en el sector público”, “contabilidad estratégica en el sector público” y “public sector cost management practices”. La revisión inicial de estas bases de datos puso de manifiesto la poca recurrencia de los procesos de investigación en contabilidad de gestión,

especialmente en el sector público, lo cual llevó a la necesidad de ampliar la base documental con otros artículos que abordarán procesos de investigación en contabilidad de gestión, los cuales fueron revisados y luego seleccionados con base en los resúmenes y palabras claves contenidos en éstos. Finalmente, se extrajeron los aportes de cada una de las publicaciones seleccionadas, que pudiesen contribuir al desarrollo y estructuración de este artículo.

La primera parte del documento, relacionado con el estado actual de la investigación en contabilidad de gestión, se desarrolló mediante la revisión, en primera instancia, de la investigación en Colombia en temas relacionados con la contabilidad de costos y contabilidad de gestión, haciendo énfasis en el volumen de publicaciones, los temas abordados en dichas publicaciones y su calidad, teniendo en cuenta para ello la calificación hecha por Colciencias. En segunda medida, se hace una revisión general de los avances investigativos a nivel internacional, tomando como referente países iberoamericanos como España y Brasil, de manera que le permitan al lector contrastar el ámbito internacional con el colombiano.

El segundo aparte se centra en la revisión conceptual de la contabilidad de gestión, haciendo hincapié en aquellos elementos que son de utilidad para su potencial aplicación en el sector público. Para ello se revisa la definición de contabilidad de gestión desde diferentes autores u organismos, para luego extraer de éstos, los aportes más significativos a las entidades de sector público. La tercera parte de este documento tiene que ver con la aplicación de las herramientas de contabilidad de gestión por parte de las entidades del sector público y cómo estas herramientas han contribuido a la gestión de los recursos, la ejecución de proyectos y la rendición de cuentas.

Por último, se exponen algunas conclusiones extraídas a partir del desarrollo del documento en las que se evidencian, entre otras, la carente investigación en contabilidad de costos que presenta Colombia, especialmente en lo relacionado con el sector público, lo que supone la poca aplicación de estos conceptos en las entidades de este sector, y el desarrollo precario en la gestión y control de sus recursos.

III. Resultados

III.1 Estado actual de los procesos de investigación en Contabilidad de Gestión

Antes de abordar el desarrollo conceptual y la aplicación de la contabilidad de gestión en el sector público, es pertinente tener un panorama general del estado actual de la investigación en contabilidad de gestión. Frente a esto, Duque y Osorio (2013) realizaron un estudio para determinar el estado actual de la investigación en contabilidad de gestión en Colombia entre los años 1990 y 2010, del cual se puede concluir que:

- i. Las revistas con mayor número de publicaciones en temas relacionados con contabilidad de costos y contabilidad de gestión entre el período 1990 y 2010 son: Contaduría Universidad de Antioquia con 15 publicaciones, Estudios Gerenciales con 8 publicaciones, Cuadernos de Contabilidad con 8 publicaciones y la revista Innovar con 7 publicaciones (p.7). Cabe destacar que, los autores mencionan en total 27 revistas que publicaron al menos una vez un artículo relacionado con contabilidad de gestión, y durante las dos décadas analizadas, solo se publicaron 76 artículos relacionados con el tema, un número bastante bajo considerando el avance que ha tenido la contabilidad de gestión en los últimos años.
- ii. De las 27 distintas revistas analizadas por los autores, el 59% no se encuentran clasificadas en Colciencias, y el 41% restante, se encuentran clasificadas por Colciencias en categorías de baja importancia (p.8). Esto deja entrever la poca calidad de la investigación en contabilidad de gestión en Colombia.
- iii. A diferencia de la década de los 90s, en los que los temas de investigación central eran el análisis de la teoría relacionada con contabilidad de costos, los estudios de costos y los temas relacionados con la calidad, actualmente las publicaciones están centradas en temas como ABC/ABM, Balanced ScoreCard, análisis de la normatividad internacional, así como también información para la toma de decisiones (p.10-11).
- iv. La investigación en Colombia está centrada en la revisión de teorías ya construidas y en la producción intelectual de otros países y no en nuevos desarrollos o métodos analíticos que propendan por enriquecer el conocimiento actual (p.13). Esto representa un rezago importante con respecto al resto de países del mundo, no sólo en términos del volumen de publicaciones que se hagan del tema, sino que también, impacta en el poco nuevo conocimiento que se imparte en las instituciones de educación superior, así como también en el poco avance que tienen tanto las entidades públicas como privadas en la gestión de sus costos.

Por su parte, Valero y Patiño (2012) en su artículo relacionado con los grupos de investigación contable reconocidos por Colciencias, afirman que hasta 2010 habían registrados 61 grupos de investigación contable, de los cuales el 56% se encuentran en la categoría D del escalafón realizado por Colciencias¹, el 21% no se encuentran registradas, el 10% se encuentran en categoría B, el 8% se encuentran en categoría C, el 5% se encuentran en categoría A1 y no hay ninguna clasificada en categoría A (p.188). Lo anterior revela que, aunque en

1 El escalafón de clasificación de grupos de investigación en ciencia, tecnología e innovación de Colciencias reconoce 5 categorías: A1, A, B, C, D, las cuales tienen en cuenta el tiempo de existencia del grupo de investigación, así como el índice ScienTI-Col. (Colciencias, 2008; citado en Valero, G. y Patiño, R., 2012, p.186)

términos generales hay una cantidad considerable de grupos de investigación, la calidad de los productos publicados aún se encuentra por debajo del desarrollo actual de las revistas contables latinoamericanas, lo que ha llevado al debate la necesidad de analizar y replantear la trayectoria de algunas revistas nacionales (Macías, 2016, p.42).

Macías (2016) menciona también algunas recomendaciones hechas por Colciencias a los grupos de investigación, con el fin de que éstas cualifiquen los productos elaborados y publicados. Dichas recomendaciones son:

- i. Disminuir la dependencia de los libros y capítulos, dada la baja circulación de éstos y sus altas exigencias de citación (p.45).
- ii. Planificar estrategias de largo plazo para participar en los distintos espacios internacionales que propician la interacción de distintos grupos, permitiendo el intercambio de conocimientos (p.46).
- iii. Diseñar estrategias que les permita obtener recursos de Colciencias, ICETEX y demás entidades y organismos que apoyan y financian proyectos de investigación (p.46).
- iv. Enfocar el desarrollo de sus productos a las nuevas tendencias y necesidades de las distintas organizaciones colombianas (p.46).
- v. Fortalecer y propiciar espacios de capacitación de los integrantes del grupo, para que éstos puedan enfrentarse a los nuevos retos investigativos (p.46).

Lo anterior muestra también, la falta de una consolidación gremial en contabilidad de gestión en el país que interactúe e intercambie conocimiento en espacios académicos como son congresos, simposios, entre otros espacios que constituyen redes de apoyo en los procesos de investigación, que permitan el intercambio y el desarrollo de nuevos conocimientos en el área.

En cuanto al ámbito internacional, De Freitas, Da Silva, Alves y Locks (2012) elaboraron un trabajo de investigación relacionado con la revisión de distintos repositorios de congresos, simposios y eventos académicos de Brasil en los cuales se encontraron investigaciones relacionadas con la contabilidad de costos en el sector público entre el período 2000 y 2010. Con base en los resultados obtenidos, se pueden extraer las siguientes conclusiones:

- i. Durante el período 2000 y 2010, en el Congreso Brasileño de Costos se presentaron en promedio 300 trabajos por año relacionados con contabilidad de costos, distribuidos en 16 distintas áreas temáticas (p.19).
- ii. Las metodologías de elaboración de los trabajos investigativos en Brasil más comunes incluyen: Análisis de textos y documentos y entrevistas u observaciones (p.17).
- iii. Los métodos de costeo más discutidos en los trabajos elaborados en Brasil son: ABC (45%), Costeo por absorción (9%), Costeo directo o variable (7%) y costeos no definidos (39%) (p.18).

iv. Los temas más investigados en contabilidad de costos para el sector público son Costos en las instituciones de enseñanza (38%), Costos en las instituciones de salud (31%) y Costos en la función gerencial (31%) (p.18).

Los autores afirman que la investigación realizada arrojó una baja tendencia a la investigación contable relacionada con costos en el sector público, pero que, en su mayoría, estas investigaciones están orientadas al método de costeo ABC (p.20).

Salgado (2011) elaboró un artículo relacionado con las tendencias de investigación en contabilidad de gestión en Iberoamérica, el cual le permitió llegar a lo siguiente:

- i. El 50% de los artículos publicados entre 1998 y 2008 relacionados con contabilidad de costos fueron elaborados en España, el 14% fueron elaborados en Brasil, 9% en Venezuela y un 4% en México. Colombia por su parte, solo aporta el 3% de dichas publicaciones (p.285).
- ii. Las temáticas que más se abordan en los artículos de investigación analizados son: Control organizacional (19%), Sistemas de información contable y de gestión (15%), métodos de investigación (15%) y asignación y modelos de costos (11%) (p.290).
- iii. Iberoamérica presenta una tendencia a mantener la investigación en contabilidad de costos por encima de la contabilidad de gestión, lo que puede llegar influir de forma directa en los procesos de enseñanza (p.295).
- iv. La participación e investigación entre países es baja, lo que implica la pérdida de producción conjunta e integrada que permita potenciar el conocimiento actual en el área (p.296).

En este primer aparte puede concluirse que, en términos generales, países como Brasil, España y México han impulsado el desarrollo investigativo en contabilidad de gestión en los últimos años, aportando significativamente a esta área de la contabilidad; no obstante, las investigaciones aún continúan estando relacionadas con temas tradicionales de costos, dejando de lado el desarrollo de nuevos conocimientos que se adapten a las condiciones cambiantes del entorno económico. Por otra parte, se evidencia un bajo nivel de investigación en contabilidad de gestión en el sector público, aun cuando la investigación en esta área para su potencial implementación puede suponer un aumento en la eficiencia de las instituciones de dicho sector.

III.2 Revisión conceptual sobre contabilidad de gestión y control de costos

Desde una concepción anglosajona y europea, Machado (2002) define la contabilidad de gestión como un desarrollo particular de la contabilidad general con un enfoque más operativo-técnico, cuyo fin es apoyar la toma de decisiones gerenciales y el cumplimiento de los objetivos organizacionales

mediante el suministro de información relevante sobre la captación, medición y valoración de la circulación interna de la entidad (p.198). Valdez, Nazareno, y Tóala (2017) definen la contabilidad de gestión como aquella área de la contabilidad encargada de apoyar la toma de decisiones gerenciales, a partir del procesamiento y análisis de datos económicos históricos y estimados de la entidad, lo cual permite elevar la eficiencia y eficacia administrativa; así mismo, la contabilidad de gestión suele ser de tipo analítica, y enfocada a los centros de producción, líneas de negocio, líneas de producto, entre otras.

Algunos organismos como la American Accounting Association definen la contabilidad de gestión como:

La aplicación de técnicas y conceptos apropiados para procesar los datos económicos, tanto históricos como previstos, de una entidad, con el fin de asistir a la dirección de las empresas en el establecimiento de un plan basado en objetivos más racionales de cara a la consecución de los mismos. (Citado por Gómez, 2002, p.79)

Por su parte, Blanco (2007) menciona que, pensar en la contabilidad de gestión como una herramienta que mejora los procesos de medición y control para reducir la incertidumbre y acercar a la organización al logro de sus objetivos, es una visión un tanto limitada, en la que no se tiene en cuenta el contexto en la que esta opera; además de su interdependencia con los procesos organizacionales, los cuales se ven influenciados por el entorno social, político y económico. De acuerdo con lo anterior, Blanco (2007) menciona algunos elementos que “legitiman” a la contabilidad de gestión y la diferencian de las demás ramas de la contabilidad: (i) Ayuda a la dirección a la toma de decisiones al hacer posible la medición y previsión del mundo social y empresarial; (ii) Brinda una perspectiva estratégica de los costos; y (iii) Propende por la organización de los miembros en estructuras institucionales que permitan cumplir funciones de control, supervisión, actuación y coordinación de actividades.

Ahora bien, en cuanto al control de costos o control de gestión, Chacón (2007) afirma que este es un sistema de formalización de actividades mediante acuerdos y guías que permiten la planificación estratégica, la asignación de recursos, la presupuestación operativa y de inversiones, los planes de incentivos a los trabajadores, así como la evaluación del desempeño; en otras palabras, a través de la medición y el control de los costos, se puede hacer un presupuesto que normalice el gasto en función del nivel de producción de cada área organizacional. Por otra parte, el control de costos o control de gestión funciona como una herramienta de identificación de desviaciones, la cual evalúa los resultados obtenidos y los compara con las metas iniciales, de manera que puedan identificarse las causas de la desviación y, además, se puedan tomar acciones correctivas (Chacón, 2007, p.39).

El control de costos o control de gestión, como parte de las actividades esenciales de la contabilidad de gestión², supone una revisión permanente del diseño y la adecuación del proceso administrativo, lo cual requiere de un conjunto de mecanismos, planes, métodos, normas, principios, guías y parámetros que permitan conectar las diversas actividades y áreas de la organización para la consecución de los objetivos propuestos (Hernández, 2017). De acuerdo con lo anterior, Hernández (2017) menciona algunas herramientas del control de costos o control de gestión como:

- i. Uso de métodos cuantitativos, probabilísticos y estadísticos (p.112).
- ii. Uso de tecnologías (software y hardware) (p.112).
- iii. Normas y lineamientos que guíen la actuación de los trabajadores (p.113).
- iv. Uso de métodos psicológicos y sociológicos que permitan crear un ambiente de trabajo en equipo, división del trabajo, asignación de responsabilidades, desarrollo de aptitudes, apropiación de los objetivos institucionales, entre otros (p.113).

Malmi y Brown (2008) mencionan frente al concepto de Sistemas de Control de Gestión³, que éste ha sido abordado desde diferentes enfoques con poca investigación teórica y empírica, dando lugar a distintos conceptos poco estructurados del mismo. Para los autores, los Sistemas de Control de Gestión no deben incluir únicamente los dispositivos y sistemas usados para garantizar que las actividades de sus empleados estén acordes con los objetivos propuestos, sino que también, deben incluir los sistemas y programas que son únicamente de decisión, como por ejemplo los presupuestos o los cuadros de mando estratégicos. Así mismo, Malmi y Brown (2008) proponen 5 tipos amplios de clasificación de controles de gestión que responden a la fuerza de su alcance de acuerdo al modelo de organización (p.291). Estos son:

- i. La planeación operativa (corto plazo) y la planeación estratégica (largo plazo).
- ii. Controles cibernéticos para detectar desviaciones.
- iii. Controles de recompensa y compensación basados en el desempeño y motivación de los miembros de la organización.
- iv. Controles administrativos para asignar tareas y guiar conductas y comportamientos.
- v. Controles culturales (clima organizacional) basados en valores y creencias.

Hasta ahora, es evidente que la contabilidad de gestión, y particularmente el control de costos o control de gestión, son disciplinas dinámicas que se están desarrollando continuamente a partir de las nuevas prácticas y las necesidades

2 Según Hernández (2017), las actividades esenciales de la contabilidad de gestión incluyen: la planeación, el control y la toma de decisiones (p.112).

3 Management Control Systems (MCS).

cambiantes de las empresas. De allí la importancia de que se promueva la investigación en el área, que permita la mejora de las técnicas actuales y el desarrollo de otras tantas que resulten en su aplicación en las organizaciones (De Freitas, S; 2009, p.178) (Juras, 2014).

Contabilidad de gestión y control de costos en el sector público.

Aunque la contabilidad puede ser aplicada en cualquier ámbito en el cual se manejen recursos, ya sean de tipo económico, físico, humano, intelectual, entre otros, ésta debe ser adaptada de acuerdo a las necesidades, características y objetivos de cada ente económico: las empresas del sector privado buscan maximizar sus beneficios en tanto que las entidades del sector público buscan aumentar la cobertura en la prestación de sus servicios, optimizando el uso de los recursos públicos. La Asociación Latinoamericana de Presupuestos Públicos, citada por Ugarte (2003), afirma que la contabilidad pública o gubernamental:

Parte de la contabilidad [general] de la que se extraen sus principios y preceptos, a veces adaptándolos, para prescindir [de] una serie de técnicas [y destinar otras] a captar, clasificar, registrar, resumir, comunicar e interpretar la actividad económica, financiera, administrativa, patrimonial y presupuestal del Estado, implementando un sistema de información [para] las organizaciones públicas y enmarcándose en una estructura legal definida (p.6).

Por su parte, Sierra y Ardila (2008) mencionan que el concepto de contabilidad gubernamental o contabilidad pública tiene distintas acepciones y aplicaciones de acuerdo a las diferentes doctrinas que responden a hechos históricos o a contextos económicos particulares, lo que ocasiona que en cada país se perciba esta rama de la contabilidad desde distintos enfoques. Por ejemplo, la doctrina norteamericana, diferencia la contabilidad gubernamental de la municipal y de la contabilidad para el gobierno fiscal, además de incluir la contabilidad pública dentro de la contabilidad de las entidades sin ánimo de lucro. Para la doctrina inglesa, la contabilidad pública es aplicable tanto para la contabilidad del gobierno central y gobierno local, como para entidades prestadoras de servicios de seguridad social, empresas públicas y organismos autónomos del Estado. Por su parte, la doctrina francesa e italiana desarrollan la contabilidad pública desde un ámbito plenamente definido con un régimen legal y un ordenamiento jurídico particular.

En países de Latinoamérica como Bolivia, la contabilidad pública es aplicada a todas las entidades del sector público señaladas por la ley; en Chile, la contabilidad pública se aplica a los niveles institucionales, sectoriales y a nivel nacional; por su parte, México aplica la contabilidad pública a todas las instituciones que integran el poder legislativo, judicial y ejecutivo, así como a las empresas con participación mayoritariamente estatal, las instituciones nacionales de crédito, de seguros y fianzas, y los fideicomisos públicos; la contabilidad pública en Argentina aplica para todo el sector público integrado

por la administración central y los órganos descentralizados, incluyendo instituciones de seguridad social y empresas del estado (Sierra y Ardila, 2008). Para el caso colombiano, la contabilidad pública se entiende como:

Una aplicación especializada de la contabilidad que, a partir de propósitos específicos, articula diferentes elementos para satisfacer las necesidades de información y control financiero, económico, social y ambiental, propias de las entidades que desarrollan funciones de cometido estatal, por medio de la utilización y gestión de recursos públicos (Contaduría General de la Nación, 2007, p.16).

Ahora bien, sin importar en qué medida o con qué tanta amplitud se aplique la contabilidad pública en los diferentes países, ésta debe responder a las necesidades del sector público y propender por su buen funcionamiento. Frente a esto, Gómez y Montesinos (2012) mencionan que los nuevos retos sociales, políticos y económicos a los que se ha enfrentado el sector público en las últimas décadas, ha dado lugar a hablar de innovación en contabilidad gubernamental de las instituciones públicas:

Pasar de información contable para la rendición de cuentas y el cumplimiento, a información para la gestión, la optimización, la coordinación de mejores tareas y el control financiero, implica modificaciones culturales e institucionales y no solamente cambios técnicos (p.21)

Muchos países han trasladado la filosofía de las entidades del sector público, de la simple prestación de servicios a la ciudadanía a pensar también en otros elementos como son la calidad del servicio prestado y el uso eficiente de los recursos públicos, elementos que inicialmente eran propios de la dirección en empresas privadas, pero que han convertido a los costos en una herramienta de gestión imprescindible en este proceso de transformación del sector público. Soldevila y Vivas (2011) mencionan que el entorno complejo y cambiante del sector público, sumado a las crisis y déficits económicos, han puesto a las entidades públicas en la necesidad de adecuarse al nivel de ingresos, modificando su propia estructura y cultura organizacionales (p.62). Así mismo, estos autores mencionan que una respuesta rápida a estos problemas del sector público es reducir los costos innecesarios; no obstante, no es posible eliminar un costo cuando no se conoce su valor ni tampoco si es o no realmente necesario, siendo entonces vital contar con un sistema de contabilidad de gestión que brinde información relacionada con el consumo de recursos, el funcionamiento de los procesos y estructuras de la entidad, así como de los recursos necesarios para los diferentes programas y proyectos.

La contabilidad de gestión, ajustada a las necesidades del sector público, constituye una herramienta fundamental para la optimización del gasto público, garantizando, además, mayor eficiencia, mayor cobertura en la prestación de servicios, así como el mayor control financiero y legal. Un ejemplo de ello es el

estudio realizado por Bastidas y Ripoll (2003) en el cual evidencian la utilidad que tiene el Cuadro de Mando Integral (CMI) en las entidades del sector público, una vez se logra trasladar las fuertes exigencias de los diferentes stakeholders (la comunidad, los usuarios directos y potenciales, los empleados, órganos fiscalizadores, entidades medioambientales, entre otros) a dicha herramienta: permite analizar y responder de forma estratégica a los diferentes cambios del entorno, monitoreando las variables o puntos críticos e identificar posibles cambios.

Así mismo, los autores proponen otras modificaciones que pueden potenciar el uso del CMI en el sector público, las cuales incluyen: la planificación estratégica; trasladar las Perspectiva de Aprendizaje y Crecimiento hacia un Perspectiva Humana basada en las propuestas de valor del recurso humano de la organización; medir la Perspectiva Financiera en términos de economía, eficiencia, eficacia y efectividad; incluir dentro de la Perspectiva Interna a los proveedores para mejorar e innovar en los procesos (Bastidas y Ripoll, 2003). Lo anterior junto a un adecuado control de gestión como la contabilidad y la presupuestación, facilitan la adopción del CMI en entidades de alta rigidez normativa y excesiva formalidad, como lo son las entidades del sector público (Bastidas y Ripoll, 2003).

Siguiendo con lo mencionado anteriormente, el presupuesto también constituye una herramienta fundamental para el control de gestión en las entidades públicas. No obstante, Gómez (2004) afirma que el sistema presupuestal público tradicional presenta varios problemas que dificultan la buena gestión de las entidades del sector, entre los cuales se destacan:

- i. Es un presupuesto estático que asigna el ingreso en función del gasto y de la deuda, siendo la deuda un rubro inflexible, lo cual compromete la prestación del servicio (gasto) a los niveles de ingreso disponibles (p.106).
- ii. El presupuesto no se planea teniendo en cuenta las necesidades de la comunidad, ejecutándose sin obtener logro alguno (p.107).
- iii. La evaluación de los gestores públicos se hace en función del nivel de gasto ejecutado y no en su eficiencia y eficacia (p.107).
- iv. No hay articulación entre el presupuesto y los planes de desarrollo, lo que hace que el presupuesto no sea útil para evaluar el cumplimiento de los planes de gobierno (p.107)
- v. El presupuesto no es útil para evaluar el desempeño de los funcionarios públicos ya que es asignado en partidas globales (p.107).
- vi. El presupuesto no se realiza teniendo en cuenta la pertinencia o prioridad de los gastos contemplados (p.107).
- vii. El proceso presupuestal no permite la comparabilidad de resultados ni la evaluación general (p.107).

Con base en los problemas identificados anteriormente, Gómez (2004) propone algunos cambios que pueden convertir al presupuesto en una herramienta de gestión para el sector público, como por ejemplo: orientar el presupuesto a los resultados y no en función del gasto, usando para ello, indicadores de gestión, sistemas de información integrados a la contabilidad pública y sistemas de medición de los costos y gastos como el sistema ABC; flexibilizar la administración de los gestores de las entidades públicas, dejando de lado la burocracia y las formalidades, hacia responsabilidades centradas en resultados; finalmente, un presupuesto orientado a resultados hace posible que los gestores sean más responsables de la consecución de los objetivos propuestos mediante la optimización de los recursos y el aumento de la productividad.

Un último ejemplo que evidencia la utilidad de la contabilidad de gestión en entidades del sector público, está relacionado con el apoyo que ésta podría brindar a la toma de decisiones. Mendieta (2005) afirma, con base en un estudio realizado en entidades del departamento del Valle del Cauca-Colombia, que cada vez se evidencia una mayor preocupación por parte de los gestores por fortalecer sus conocimientos y formación en temas que van desde lo social y político hasta lo legislativo y operacional, éste último relacionado con el manejo de procesos así como la planeación y presupuestación; esto debido a que hasta ahora se está reconociendo la importancia de la contabilidad como parte estratégica de la toma de decisiones en entidades del sector público.

III.3 Aplicación de la contabilidad de gestión y control de costos en entidades del sector público

En esta última sección, se hará una revisión de algunos casos de aplicación de la contabilidad de gestión en entidades del sector público de distintos países, con el fin de observar cómo ha sido el proceso de aplicación y cuáles han sido los resultados obtenidos hasta el momento.

A partir de los recientes desarrollos sobre gestión de costos, se evidencia que las administraciones públicas han aumentado su interés por utilizar herramientas cada vez más novedosas con el fin de brindar una amplia información a sus usuarios de interés, sin embargo, esta información es utilizada en mayor medida para legitimar sus actividades ante usuarios externos en lugar de priorizar los gestores internos. En este sentido se destaca que, aunque haya avances sustanciales en los sistemas de gestión de costos, existen varios desafíos para las organizaciones del sector público. (Verbeeten, 2011)

Una administración pública efectiva requiere que las entidades públicas desarrollen una capacidad de gestión estratégica, en la que integren todas las actividades y funciones principales y se dirijan hacia el avance sobre sus planes estratégicos (Ionescu, 2017).

La gestión estratégica busca fortalecer la viabilidad y eficacia en las entidades públicas mediante la implementación de políticas influyentes y la capacidad de gestión que tengan sus gestores, además de integrar todos los procesos de gestión a partir de un enfoque sistemático con el que se logre hacer seguimiento a los objetivos estratégicos. Kioko, y otros (2011) en su estudio argumentan que la investigación de la gestión financiera pública aporta una variedad de ideas conceptuales, analíticas y empíricas sobre algunas de los grandes interrogantes de las administraciones públicas.

Trussel y Bitner, (1998) plantean que se están implementando nuevas ideas y herramientas sobre la gestión estratégica, como la reingeniería. Afirman que, aunque en varios de estos procesos se haya ignorado por completo la administración de los costos, instrumentos como “la gestión basada en actividades” logra articular la contabilidad de costos propiamente dicha con la evaluación del desempeño en las organizaciones.

Así mismo Groth y Kinney, (1994) manifiestan que la implementación exitosa de sistemas para la gestión de costos, tienen consecuencias importantes para las entidades en términos de creación de valor. Dentro de este estudio se describe que la generación de valor en las organizaciones puede propiciarse mediante la identificación y correcta gestión de las actividades, relacionándolo con el modelo contable de costeo ABC. Y adicionalmente, Candreva (2006) plantea la necesidad de implementar controles internos eficientes en las administraciones públicas con el fin de garantizar una adecuada gestión de los recursos.

Desde un enfoque pragmático, particularmente Lovelin, Mohammed, y Dennis, (2017) desarrollan un modelo de “factor de éxito” con el fin de comprender y facilitar la implementación mejorada del sistema de gestión de costos en entidades públicas de Nigeria. Denison y Standora, (2006) describen algunos métodos de análisis de costos orientados a la administración (MOCA) los cuales ayudan a identificar los gastos que pueden ser controlados por sus gestores e identificar estrategias que permitan una disminución óptima de los costos sin que afecte la calidad del servicio.

En esta misma línea Santos y Bezerra (2016) proponen algunas directrices para la implantación del Subsistema de Valoración y Acumulación de Información de Costos en el Sector Público (SMAIC-SP), el cual puede contribuir con los gestores públicos en el proceso de rendición de cuentas, la adecuada toma de decisiones organizacionales e instrumentación del control social; y finalmente Yonezawa, S. do Carmo, y de Souza (2011) resaltan la aplicación del Balanced ScoreCard en las administraciones públicas como una herramienta para medir la gestión estratégica de estas organizaciones.

El trabajo desarrollado por Viñas (2005) consolida una base conceptual en la que describe algunos instrumentos de la contabilidad de costos en

las organizaciones públicas. Inicialmente plantea algunas herramientas de contabilidad de costes desarrolladas en España como el proyecto C.A.N.O.A. (Contabilidad Analítica Normalizada para Organismos Autónomos) y el Proyecto FEMP (Federación Española de Municipios y Provincias). Por otro lado, resalta la importancia de incorporar indicadores de gestión sobre contabilidad de costos en los informes financieros de las entidades públicas, esto con el objetivo de identificar las áreas y actividades que concentran una importante acumulación de costos; y adicionalmente otras herramientas propuestas como el cuadro de mando integral (Balance ScoreCard), gestión de la calidad, Benchmarking, como herramientas para la administración de costos.

IFAC (2000) por su parte, identifica que se puede realizar una adecuada gestión de costos mediante los siguientes enfoques: i) Presupuesto, como mecanismo de planificación, control y proyección de costos; ii) control y reducción de costos, identificando las actividades que no son rentables y mejorando los procesos gestión de negocios; iii) configuración de precios y tarifas, como un factor indispensable del proceso de toma de decisiones de los usuarios para establecer precios y tarifas para bienes y servicios proporcionados por el gobierno; iv) medición de rendimiento, considerando que el costo en sí mismo puede ser una medida del desempeño financiero, lo que es similar en el sector privado a la búsqueda de la rentabilidad; v) evaluaciones del programa, como medida para mejorar la asignación eficiente de recursos de los programas gubernamentales, por ejemplo con análisis de costo/beneficio; vi) decisiones de elección económica, mediante comparaciones de mercado buscando el mejor costo con la mejor calidad del producto o servicio, estos estudios de costos pueden ayudar a decidir si aceptar o rechazar una propuesta para un proyecto del gobierno, continuar o abandonar un producto o servicio gubernamental, o contratar a un proveedor del sector privado, por ejemplo.

Por otro lado, Xavier y Carmo (2015) elaboraron un estudio en el cual se comparaba la eficiencia empresarial de hospitales certificados y no certificados a partir del uso de instrumentos o herramientas de la contabilidad de gestión. Para los autores, las herramientas de contabilidad gerencial son una especie de “dinamizadores” de los objetivos empresariales, que permiten aumentar la probabilidad de obtener resultados en el largo plazo. Así mismo, mencionan que las herramientas de contabilidad de gestión han sufrido cambios sustanciales pasando de control de costos y control financiero, por planeación y control, a reducción de pérdidas de recursos hacia el uso efectivo de los recursos; estos cambios se deben entre otros, a las nuevas dinámicas empresariales y económicas en las que se han venido desarrollando las entidades del sector público, y que las ha impulsado hacia cambios en su forma de ver, analizar y usar la información contable relacionada con costos.

Como resultado de esta investigación, se pudo evidenciar que los hospitales no certificados mantienen una fuerte tendencia por el uso de herramientas tradicionales del costo como son el costeo estándar, el costeo variable, y el sistema ABC (p.260); contrario a los hospitales certificados, los cuales evidenciaban un uso más diversificado de las herramientas de la contabilidad de gestión, especialmente de la herramienta BSC (Balanced ScoreCard), herramientas de planeación estratégica y retorno de la inversión. Los autores concluyen, a partir de su estudio, que tal y como lo mencionan Beuren y Erfuth (citados por Xavier y Carmo (2015), la herramienta ranking en la actualidad y en el futuro es la herramienta Balanced ScoreCard, la cual solo usan el 1% de los hospitales no certificados en la ciudad de Manaus en Brasil. Aunque el estudio no comprueba que exista una relación entre el uso de herramientas de contabilidad de gestión y la certificación de los hospitales, puede dejarse abierta la posibilidad de investigar si tal relación existe y de qué manera lo ha impulsado.

Por su parte, de Freitas, Almeida, de Souza, y Sidiney (2013) realizaron una investigación para determinar las causas por las cuales, a pesar de que en Brasil se promovió la implementación de sistemas de costos en entidades del sector público, hasta el año 2013, en el municipio de Vilhena, Estado de Rondônia, no se tenía ningún sistema de costos implementado. Con base en entrevistas y formularios, además de revisión documental de los Planes Plurianuales, las Leyes de Directrices Presupuestarias y la Ley Presupuestaria Anual (p.60), los autores pudieron constatar que las principales causas por las cuales dichas entidades del sector público del municipio de Vilhena no implementan un sistema de costos, se debe a falta de interés por parte de los gestores dado que no ven la necesidad o no reconocen la importancia de este sistema, la falta de personal especializado, suficiente y disponible que pudiese implementar un sistema de costos adecuado, la falta de conocimientos en el área, y también, la falta de una legislación adecuada para el tema de costos en el sector público.

Frente a esto, es menester mencionar que, el rezago que presentan algunas entidades del sector público del municipio de Vilhena, Estado de Rondônia – Brasil, es también característico en otros países, ya sea en mayor o menor proporción, lo que puede llegar a afectar de forma significativa la toma de decisiones, el uso eficiente de los recursos públicos y la adecuada rendición de cuentas de estas entidades, poniéndolas además, en una situación de desventaja frente al sector privado, cuyo énfasis está en la maximización de ganancias sujeto a la optimización de sus recursos.

Otro caso a destacar está relacionado con la investigación realizada por Giner y Ripoll (2008) en la cual, buscan analizar la relación entre el plan estratégico de la Autoridad Portuaria de Valencia - España y la contabilidad de gestión. Allí se pudo evidenciar que el objetivo de la Autoridad Portuaria,

la cual maneja 3 puertos del estado, al elaborar un plan estratégico en el año 2002, estaba dirigido a hacer más competitivos dichos puertos y convertirlos en plataformas interoceánicas. Para ello, usaron la herramienta de Cuadro de Mando Integral, la cual les permitió identificar y relacionar los elementos básicos de su estrategia con los distintos procesos y recursos de cada puerto, así como también, permitió identificar las líneas estratégicas para la creación de valor en el largo plazo. Así mismo, los autores identifican la contabilidad de costos, y en especial la contabilidad de gestión, como una herramienta que mide los costos, los analiza, los compara y brinda información útil para la toma de decisiones, lo cual propicia que España explote su ventaja en cuanto a longitud costera, lo que se traduciría en la posibilidad de transportar un gran volumen de mercancías de forma eficiente, eficaz y económica, convirtiendo a este país en un punto estratégico comercial de Europa.

Finalmente, un caso de investigación de aplicación de contabilidad de gestión en entidades del sector público, tiene que ver con el caso estudiado por Bastidas y Moreno (2007), en el cual se analiza la aplicación del Cuadro de Mando Integral en la gestión de las universidades públicas, puntualmente en la Universidad Centrocidental Lisandro Alvarado, ubicada en el Estado Lara – Venezuela. Las autoras pudieron concluir que, el plan estratégico 2006-2011 elaborado por esta universidad, apoyado en la herramienta de Cuadro de Mando Integral, permitió que ésta llegara a un consenso de “hacia dónde quieren ir”, priorizando las demandas de los diferentes stakeholders y convirtiéndolas en objetivos estratégicos. Por otra parte, el Cuadro de Mando Integral les permitió focalizar los objetivos, proyectos e indicadores (direccionamiento institucional), hacia una adecuada gestión de proyectos que permita relacionar la estrategia con el presupuesto, y así, poder optimizar los recursos. No obstante, Bastidas y Moreno mencionan, que el éxito en la implementación de esta herramienta de control de gestión depende del grado de compromiso de la comunidad universitaria y su capacidad de llegar a consensos que permitan establecer un objetivo común para toda la institución.

III.4 Aplicación de la contabilidad de gestión y control de costos en entidades del sector público en Colombia

Un caso particular de aplicación de herramientas de contabilidad de gestión en el sector público colombiano, es el analizado por Peralta (2011) con el cual busca identificar una herramienta que contribuyan a medir la gestión de los administradores públicos en lo relacionado con la contratación/compras de alimentos en el sector público colombiano. Para ello, el autor toma un período de análisis de 2005 a 2009 con un total de 139 muestras realizadas por estas entidades. Peralta (2011) desarrolla un indicador de eficiencia administrativa, teniendo en cuenta los tipos de contratos que realiza la entidad en el año, así

como su valor contractual o de negociación, además del precio unitario de los productos de mercado transados, usando para este último la información de la base de datos del Sistema de Información del Precios del Sector Agropecuario (SIPSA). El indicador permite evaluar si la administración es o no eficiente, a partir de la relación del indicador con el mercado: si la relación es positiva, la entidad es eficiente en la contratación de suministro de alimentos; si la relación es negativa, significa que la entidad desembolsa un rubro mayor al precio de mercado con el cual se transan los productos.

Desde este punto de vista, es vital resaltar la importancia que tiene la evaluación de los costos de los productos transados por las entidades públicas para el desarrollo de sus funciones, indistintamente de si se trata o no de alimentos, pues esto influye significativamente en el buen manejo de los recursos disponibles para la obtención de dichos insumos, así como también, refleja la capacidad y el poder de negociación que poseen los administradores públicos. Variables como las mencionadas por Peralta (2011) (costos de los contratos, precio de los productos, comisiones sobre los contratos, costos de logística, así como otros sobrecostos) pueden representar información importante para la entidad, con la cual se pueden tomar decisiones a futuro que mejoren la eficiencia en la contratación por parte de las entidades del sector público.

Pasando a otra perspectiva, y como se mencionó en el capítulo anterior, Gómez (2004) identifica una serie de problemas que presenta el sistema presupuestal público tradicional, al ser este un sistema rígido basado en el nivel de gasto y no en los resultados obtenidos, problemas que el autor centra particularmente en el caso de los municipios colombianos, y que perjudica su descentralización y autonomía del gobierno central. De esta manera, Gómez (2004) menciona un elemento esencial implementado por el Estado, con el cual se busca modificar el modelo tradicional de presupuestación, para apuntar hacia la eficiencia y eficacia de los procesos para el desarrollo social. Este elemento corresponde al Plan de Desarrollo, en el cual se consignan los programas, políticas y estrategias del gobierno, así como su ejecución, seguimiento y evaluación. Esta nueva visión de la presupuestación en el sector público implica orientar los procesos y la asignación de recursos a resultados, estableciendo prioridades en la ejecución del gasto de acuerdo a la misión y objetivos planteados, es decir, analizando la relación costo/beneficio no solo en términos financieros, sino en el impacto que un proyecto tendría en la comunidad.

No obstante, el autor afirma que, aunque el empleo de una herramienta como el Plan de Desarrollo contribuye a la planeación a corto y mediano plazo, así como a la elección de una estrategia que se adecue a los objetivos de la entidad, se requiere un adecuado nivel de flexibilidad por parte de los gestores

de estas organizaciones, lo que no resulta fácil en el caso de las instituciones públicas colombianas, en donde se mantienen relaciones burocratizadas, centralizadas y jerarquizadas, y en donde los gestores se niegan a asumir responsabilidades sobre el sistema, las actividades y los objetivos estatales. Gómez (2014) afirma que estos cambios requieren, no solo un nuevo proceso presupuestal, sino también cambios institucionales.

IV. Conclusiones

Atendiendo al objetivo propuesto y con base en su desarrollo de este artículo, se pueden concluir que Colombia aún presenta un nivel precario de investigación en temas de contabilidad de gestión, además de una falta de producción de conocimiento que contribuya o amplíe el espectro actual de esta área; por el contrario, la investigación en Colombia se centra en la revisión de teorías y desarrollos hechos en otros países. Aunque la investigación en temas de contabilidad de gestión se ha incrementado en las últimas décadas, este no ha sido significativo, especialmente en el sector público, teniendo en cuenta la importancia que tienen estos temas para el desarrollo eficiente de las organizaciones, y particularmente, para el desarrollo y la gestión adecuadas en las entidades de este sector. Esto podría mejorarse a través de la participación de Colombia en espacios académicos como son congresos, simposios, centros de estudio e investigación, que permitan el intercambio y la generación de nuevos conocimientos en el área de la contabilidad de gestión.

El desarrollo conceptual que ha tenido la contabilidad de costos y el control de costos o control de gestión está ligado a las nuevas prácticas y necesidades cambiantes de las organizaciones, a las que la contabilidad debe ajustarse, adaptarse y actualizarse para responder a estos cambios y mantener su posición como elemento estratégico de valoración, análisis y toma de decisiones.

Muchos países han trasladado la filosofía de sus entidades públicas, de la simple prestación de servicios a la ciudadanía en función del gasto, a pensar también en otros elementos como son la calidad del servicio prestado y el uso eficiente de los recursos públicos, elementos que inicialmente eran propios de la dirección en empresas privadas, pero que, a través de la implementación de un adecuado sistema de costos, se ha logrado la transformación de este sector.

Los temas más discutidos y analizados en investigación relacionada con contabilidad de gestión son ABC/ABM, Balanced ScoreCard o Cuadro de Mando Integral (CMI). El CMI es una herramienta de gran utilidad en entidades de alta rigidez normativa y excesiva formalidad, como lo son las entidades del sector público, pues permite relacionar procesos a la estrategia organizacional, así como identificar, priorizar y unificar las necesidades de los diferentes agentes que interfieren en la operación de las entidades del sector público: gestores, empleados públicos, usuarios (sociedad), órganos reguladores o fiscalizadores,

entre otros. Así mismo, permite hacer una mejor asignación de los recursos públicos, al identificar aquellas áreas o líneas de la entidad a partir de las cuales se puede crear valor, es decir se puede ampliar la prestación del servicio a la comunidad.

Al igual que el CMI, la herramienta de Presupuesto, focalizada desde la contabilidad de gestión, también constituye un elemento útil para las entidades del sector público, pues orienta las actividades en función de los resultados y no del gasto ejecutado y, además, permite que los gestores se apropien y responsabilicen de la consecución de los objetivos institucionales, mediante la optimización de los recursos y el aumento de la productividad, y la eficiencia de los procesos.

Para que la aplicación de la contabilidad de gestión sea efectiva y refleje resultados positivos en entidades del sector público colombiano, es necesario no solo atender a aquello relacionado con el análisis de información, planeación estratégica, asignación de recursos, entre otros, sino que también requiere cambios sustanciales en la institucionalidad de estas entidades, incluyendo la rigidez, la burocracia y la centralización de éstas, así como también requiere responsabilizar en mayor medida a los gestores del cumplimiento de los objetivos estatales.

Referencias bibliográficas

- Bastidas, E., y Moreno, Z. (2007). El cuadro de mando integral en la gestión de las organizaciones del sector público. Caso: Universidad Centroccidental Lisandro Alvarado. *Revista Compendium*, 10(18), 5-20.
- Bastidas, E., y Ripoll, V. (2003). Una aproximación a las implicaciones del cuadro de mando integral en las organizaciones del sector público. *Revista Compendium*, 6(11), 23-41.
- Blanco, I. (2007). Contabilidad de gestión. Tópicos y agenda de investigación. *Revista de Estudios Politécnicos*, 4(7), 41-88.
- Candrea, P. (2006). Controlling Internal Controls. *Public Administration Review*, 66 (3), 463 - 465.
- Chacón, G. (2007). La Contabilidad de Costos, los Sistemas de Control de Gestión y la Rentabilidad Empresarial. *Actualidad Contable FACES*, 10(15), 29-45.
- Contaduría General de la Nación. (2007). *Régimen de Contabilidad Pública*. Bogotá.
- De Freitas, A., Almeida, R., De Souza, J., y Rodrigues, S. (2013). Sistema de custos municipal: desafios, obstáculos e percepção no caso do município de Vilhena, Rondônia. *Revista Ambiente Contábil*, 5(2), 53-67.
- De Freitas, A., Da Silva, J. M., Alves, M. M., y Locks, R. (2012). Custos na Administração Pública: revisão focada na publicação de artigos científicos a partir da promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal. *Revista Contemporânea de Contabilidade*. 9 (18), 3- 22. Doi: <http://dx.doi.org/10.5007/2175-8069.2012v9n18p3>

- De Freitas, 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*, 15(2), 165-181.
- Denison, D., y Standora, C. (2006). Management-Oriented Cost Analysis: An Application to New York State Trial Courts. *Public Performance y Management Review*, 29 (3), 307 - 333.
- Duque, M. I., y Osorio, J. A. (2013). Estado Actual de la Investigación en Costos y Contabilidad de Gestión en Colombia. *Revista del Instituto Internacional de Costos*, 26-32.
- Verbeeten F. H. (2011). Public sector cost management practices in The Netherlands. *International Journal of Public Sector*, 24 (6) , 492 - 506.
- Giner, A., y Ripoll, V. (2008). Interacción entre el plan estratégico y la contabilidad de gestión: la experiencia de la Autoridad Portuaria de Valencia. *Contabilidad y Negocios*, 3(5), 18-24.
- Gómez, C. (2002). La economía institucionalista y la contabilidad de gestión. *Análisis Económico*, 17(35), 79-92.
- Gómez, C. A. (2004). El presupuesto público en la gestión eficiente de los municipios. *INNOVAR*, 24, 105-111.
- Gómez, M., y Montesinos, V. (2012). Las innovaciones en contabilidad gubernamental en Latinoamérica: el caso de Colombia. *Revista Innovar*, 22(45), 17-35.
- Groth, J., y Kinney, M. (1994). Cost Management and Value Creation. *Management Decision*, 32 (4), 52 - 57. Doi: 10.1108/00251749410058680
- Hernández, M. (2017). Sistemas de control de gestión y de medición del desempeño: conceptos básicos como marco para la investigación. *Ciencia y Sociedad*, 42(1), 111-124.
- IFAC. (2000). Perspectives on Cost Accounting for Government. International Public Sector Study. *International Federation of Accountants*, 1 - 63.
- Ionescu, L. (2017). The role of management in public sector accounting. *Review of General Management*, 25 (1), 113 - 121.
- Juras, A. (2014). Strategic Management Accounting – What Is the Current State of the Concept? *Economy Transdisciplinarity Cognition*. 17 (2), 76 - 83.
- Kioko, S. N., Marlowe, J., Matkin, D., Moody, M., Smith, D., y Zhaon, Z. (2011). Why Public Financial Management Matters. *Journal of Public Administration Research and Theory*, 113 - 124. Doi: 10.2307/40961923
- Lovelin, I. O., Mohammed, A., y Dennis, J. K. (2017). Prioritizing cost management system considerations for Nigerian housing projects. *Journal of Financial Management of Property and Construction*, 135 - 153. Doi: <https://doi.org/10.1108/JFMPC-06-2016-0025>
- Machado, M. (2002). De la contabilidad de costos al control de gestión. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 41, 193-211.
- Macías, H. A. (2016). La investigación contable colombiana frente a los nuevos criterios de medición de Colciencias. *En-Contexto*, 4(4), 39-48.
- Malmi, T., y Brown, D. (2008). Management control systems as a package—Opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research*, 19, 287-300. Doi: <https://doi.org/10.1016/j.mar.2008.09.003>

- Mendieta, C. (2005). La toma de decisiones en el sector público. Una mirada desde el dirigente. *Revista científica Guillermo de Ockham*, 3(2), 31-48.
- Otley, D. (2016). The contingency theory of management accounting and control: 1980–2014. *Management Accounting Research*, 31, 45 - 62. Doi: <https://doi.org/10.1016/j.mar.2016.02.001>
- Peralta, D. (2011). Eficiencia en la adquisición de alimentos en el sector público colombiano. *Revista Finanzas y Política Económica*, 3(1), 9-25.
- Poister, T., y Streib, G. (1999). Strategic Management in the Public Sector: Concepts, Models, and Processes. *Public Productivity y Management Review*, 22 (3), 308 - 325. Doi: 10.2307/3380706
- Purtell, R., y Fossett, J. (2010). Beyond Budgeting: Public-Service Financial Education in the 21st Century. *Journal of Public Affairs Education*, 16 (1), 95 - 110.
- Salgado, J. (2011). Tendencias de investigación en contabilidad de gestión en Iberoamérica (1998-2008). *Cuadernos de Contabilidad*, 12(30), 273-305.
- Santos, E., y Bezerra, J. (2016). Subsistema de informação de custos no setor público: proposta de um modelo de mensuração e acumulação com base no regime de competência. *Advances in Scientific and Applied Accounting*. 9 (2), 204 - 223. Doi: 10.14392/ASAA.2016090205
- Sierra, E., y Ardila, Y. (2008). *Contabilidad Gubernamental. Programa Administración Pública Territorial*. Bogotá D.C.: Escuela Superior de Administración Pública.
- Soldevila, P., y Vivas, C. (2011). La gestión de los costes en el sector. *Revista de Contabilidad y Dirección*, 13, 61-76.
- Trussel, J. M., y Bitner, L. N. (1998). Strategic cost management: an activity-based management approach. *Management Decision*, 36 (7), 441 - 447. Doi: <https://doi.org/10.1108/00251749810227093>
- Ugarte, S. (2003). *La Contabilidad Gubernamental como factor hacia la calidad total de la gestión financiera*. Lima: Universidad Nacional Mayor de San Marcos.
- Valdez, M., Nazareno, I., y Domitilo, T. (2017). Una visión general acerca de la contabilidad de gestión. *Dominio de las Ciencias*, 3(esp), 311-323.
- Valero, G., y Patiño, R. (2012). Los grupos de investigación contable reconocidos por Colciencias. *Cuadernos de Contabilidad*, 13(32), 175-201.
- Viñas, J. (2005). Herramientas de la contabilidad de gestión aplicadas en la administración local. *IX Congreso Internacional de Custos - Florianópolis*, 1 - 10.
- Xavier, R., y do Carmo, M. (2015). Uso dos artefatos de contabilidade gerencial: comparativo entre os hospitais acreditados no brasil com os nao acreditados da cidade de Manaus (AM). *Revista Ambiente Contábil*, 7(2), 248-269.
- Yonezawa, D., S. do Carmo, M., y de Souza, R. (2011). Aplicabilidade do Balanced ScoreCard no Setor Público: um estudo sobre sua viabilidade na Prefeitura do Município de Londrina / PR. *Revista de estudos contábeis, Londrina*. 2 (3), 3 - 13.