

2014-06-01

Aproximación a la relación control de gestión-contabilidad administrativa

Fabiola Loaiza Robles

Universidad de La Salle, Bogotá, floaiza@unisalle.edu.co

Sandra Milena Cárdenas Mora

Universidad de La Salle, Bogotá, scardenasas@unisalle.edu.co

Diego Alejandro Peralta Borray

Universidad de La Salle, Bogotá, daperalta@unisalle.edu.co

Follow this and additional works at: <https://ciencia.lasalle.edu.co/gs>

Citación recomendada

Loaiza Robles, Fabiola; Cárdenas Mora, Sandra Milena; and Peralta Borray, Diego Alejandro (2014) "Aproximación a la relación control de gestión-contabilidad administrativa," *Gestión y Sociedad*: No. 1 , Article 9.

Disponible en:

This Artículo de reflexión is brought to you for free and open access by Ciencia Unisalle. It has been accepted for inclusion in *Gestión y Sociedad* by an authorized editor of Ciencia Unisalle. For more information, please contact ciencia@lasalle.edu.co.

Aproximación a la relación control de gestión-contabilidad administrativa *

Fabiola Loaiza Robles**
Sandra Milena Cárdenas Mora***
Diego Alejandro Peralta Borray****

Recibido: 15 de noviembre del 2013. **Aprobado:** 15 de febrero del 2014

Resumen

Este artículo muestra la relación esencial que la contabilidad ha tenido desde su origen con el control, y cómo este se ha convertido en un proceso fundamental en las organizaciones para la toma de decisiones. En el ciclo de representar, medir, valorar, generar información y comunicar hay una necesidad de controlar recursos que es suplida por la contabilidad. De esta forma, en el desarrollo del texto se va delineando esta relación desde el punto de vista que ofrece la contabilidad administrativa y el control de gestión. A su vez, el artículo argumenta que el control de gestión se constituye en una herramienta clave en las organizaciones y es definitivo en el momento de desplegar las estrategias en el ámbito de la organización. En este contexto se señala que las normas internacionales que rigen la contabilidad financiera restringen su campo de acción aportando información limitada para la gerencia. Finalmente, el artículo formula que el sistema de control de gestión debe estar diseñado y funcionando de manera tal que se adapte a los cambios y procesos que se den en las metas organizacionales.

Palabras clave

Control de gestión, control administrativo, toma de decisiones, contabilidad.

Cómo citar: Loaiza Robles, F., Cárdenas Mora, S. M. y Peralta Borray, D. A. (2014). Aproximación a la relación control de gestión-contabilidad administrativa. *Gestión & Sociedad*, 7(1), 143-156.

* Artículo de reflexión derivado de la investigación y la praxis pedagógica de los autores en el ámbito de las ciencias administrativas y contables.

** Contadora pública por la Universidad de Manizales, Colombia. Magíster en Educación y Desarrollo Humano por el Centro Internacional de Educación y Desarrollo Humano (Cinde) y la Universidad de Manizales, Colombia. Docente de tiempo completo en la Universidad de La Salle, Bogotá, Colombia. Correo electrónico: floaiza@unisalle.edu.co

*** Contadora pública y magíster en Administración por la Universidad Nacional de Colombia, Bogotá, Colombia. Docente de tiempo completo en la Universidad de La Salle, Bogotá, Colombia. Correo electrónico: scardenas@unisalle.edu.co

**** Contador público y magíster en Administración por la Universidad Nacional de Colombia, Bogotá, Colombia. Docente de tiempo completo en la Universidad de La Salle, Bogotá, Colombia. Correo electrónico: daperalta@unisalle.edu.co

An Approach to the Management Control-Management Accounting Relationship

Abstract

This paper shows the essential relationship that accounting has had with control from its origin, and how it has become a fundamental process for decision-making in organizations. In the cycle of representing, measuring, assessing, generating information and communicating there is a need to control resources that is met by accounting. Thus, the text outlines this relationship from the point of view provided by management accounting and management control. At the same time, the paper argues that management control is a key tool in organizations and that it is decisive at the time of deploying strategies in the scope of the organization. In this context, it is noted that the international rules governing financial accounting restrict its field of action, providing limited information to management. Finally, the paper proposes that the management control system must be designed and operate in such a manner that suits any changes and processes that occur in the organizational goals.

Keywords

Management control, administrative control, decision-making, accounting.

Introducción

La contabilidad, tanto desde el punto de vista epistemológico como procedimental e instrumental, está determinada por el control. Además, la contabilidad se ha convertido en pieza clave dentro de las organizaciones que se constituyen a partir de decisiones y evolucionan en la medida en que tales decisiones tienen calidad a partir del nivel informativo que se tenga. Uno de los enfoques de la contabilidad (la llamada *contabilidad administrativa*) tiene una relación directa con el control de gestión organizacional. En esta línea, el presente artículo realiza una exploración de esta correspondencia.

El escrito busca mostrar ciertas precisiones conceptuales respecto al control de gestión.

Para ello, se parte de la evolución histórica que ha tenido el término en el marco de lo que ha sido el desarrollo del quehacer organizacional. Cumplido este propósito, se presentarán trazos de lo que ha representado el tema del control desde la perspectiva contable y algunos del control de gestión propiamente dicho que desde la administración se han abordado. Esto, con el fin de tener referentes para enmarcarlo y entender la importancia y relación que tiene con la fase siguiente del proceso administrativo: la toma de decisiones.

El abordar el tema del control de gestión a partir de los referentes mencionados permite dar una identidad particular al tema y dotar de elementos conceptuales desde lo expuesto por diversos autores que faciliten la delimitación y estudio del

control de gestión en la práctica, esto es, en situaciones y organizaciones reales. Por ello, el propósito no es ahondar en las distintas perspectivas desde las cuales se puede abordar el control; por el contrario, se ha buscado delimitar las precisiones al respecto, con el fin de rescatar aquellos elementos que, desde una perspectiva de orden financiero y administrativo, ofrezcan fundamentos clave para el uso del control de gestión como herramienta indispensable en el quehacer organizacional.

Es importante indicar que históricamente, la responsabilidad del control ha recaído sobre la contabilidad, que ha abordado el problema creando e impulsando prácticas para el costeo de productos, la asignación de presupuestos, los sistemas de contabilidad gerencial y los sistemas de control de gestión.

De la contabilidad y el control y decisiones

La contabilidad se encuentra estrechamente ligada al control de los recursos. Para autores como Sarmiento (1996, 2000) se constituye en el objeto de estudio de la disciplina contable, entendiendo el control como el proceso sistemático surgido de la evolución socioeconómica de los pueblos, cuya esencia es la racionalización integral de los elementos y factores sociales y funcionales en los cuales se inscribe la actividad humana. Además, está orientado a la protección del interés general. Pero este control solo interesa a la contabilidad en la medida en que se da en el interior de una organización, es decir, adscrita a un esquema de propiedad.

El control de los recursos económicos es una de las necesidades básicas que satisface la contabilidad. Desde este enfoque, la escuela controlista de Fabio Besta, que se desarrolló entre 1845 y 1922, sitúa claramente a la contabilidad en la función de control. Esta escuela distingue las funciones administrativas de gestión, dirección y control. El libro *La ragionería*, en el que Besta condensa el fundamento de dicha escuela, consta de tres volúmenes. El primero hace referencia al patrimonio, la organización administrativa y la valoración de los elementos que constituyen la riqueza. El segundo volumen se conforma del estudio del inventario, el control de los actos administrativos, las anotaciones contables en general y la contabilidad por partida simple. El tercer y último volumen se ocupa de la partida doble y de la rendición de cuentas.

La relación entre contabilidad y control es comprendida a través de la medición y la información como categorías de estudio. Sobre estas categorías, Gracias (2004) indica:

La medición en contabilidad tiene que ver con la construcción de reglas, derivadas de criterios y estructuras teóricas de la valoración, se constituyen en convenciones que facilitan la confección de información estructurada, de la que depende el sistema de relaciones y decisiones (p. 248).

Del control como categoría se deriva la información de calidad, que es el principal vehículo de afianzamiento de las organizaciones, pues con esta se determinan las decisiones de calidad, que se presentan en un marco en el que los niveles de

complejidad del sistema se reducen en la medida que la información se incrementa. El control se convierte así en un sistema de gestión estratégico.

Al estar la contabilidad estrechamente relacionada con el control de la reproducción y distribución de la riqueza en el marco de la propiedad, la información que de esta se deriva se constituye en un canal para acceder al desarrollo por medio de una información capaz de disminuir el riesgo y aumentar la confianza y el compromiso social, derivando las mejores alternativas de decisión-acción para la sostenibilidad.

En el ámbito del control contable, la información contable cumple su función en la organización al mediar entre sistema y entorno. Representa en el ámbito interno (sistema) las eficiencias del proceso, y en el externo (entorno), las eficacias en las relaciones.

La contabilidad debe reflejar las funciones importantes en la instalación, regulación y ejecución de la relación con el entorno, con el cual surgen los sistemas organizacionales. Allí se definen los de mayor o menor preferencia, de lo cual se espera que los sistemas del entorno también establezcan su relación con la organización en la forma de decisiones que sean la base de selectividad de las relaciones de sistema y medio de relaciones abiertas. Así se dará lugar a sistemas sociales organizados, donde "la forma y el grado de dificultad del decidir organizacional interno dependen de la forma que el mercado regula las interdependencias y las expresa como precios" (Luhmann, 1997a, p. 57). El mercado permite y obliga a decidir, en las

organizaciones individuales, el sistema económico.

En la actualidad se han desarrollado gran variedad de sistemas de información contable empresarial (SICE) en los que se brindan mediciones que permiten la toma de decisiones y el control de los recursos. Dentro de estos, aquellos que son dirigidos a la medición y evaluación de la gestión en el interior de las organizaciones son la contabilidad administrativa o de costos, los sistemas de control interno y la contabilidad de la productividad.

La información y su utilidad en la toma de decisiones ha ocupado la atención de diversos campos disciplinares de la contabilidad, lo que ha generado la creación de varios enfoques, tales como: el enfoque inductivo positivista, el enfoque de los modelos de decisión y la capacidad predictiva, el enfoque del comportamiento agregado del mercado, el enfoque del inversor individual, el enfoque del valor económico de la información y el enfoque integrador. Todos ellos, y desde su visión específica, tienden al estudio de los agentes decisores y su relación con la información proporcionada por la contabilidad, así como al análisis de la información que permita una adecuada toma de decisiones.

La decisión, sintetizando las aportaciones de Luhmann (1997a), consiste en la reflexión que permite la selección racional (justificada) de una o varias opciones de un conjunto de alternativas existentes. Una decisión es racional cuando cada una de sus posibilidades (o las más importantes) se estudian detallada y rigurosamente, de manera que se presenten argumentos

a favor y en contra de cada opción. Si se sigue el proceso racional de la toma de decisiones, con base en información contable de calidad, sin duda alguna se generará un beneficio para la organización, puesto que sus acciones estarían justificadas.

La contabilidad como base de información para la toma de decisiones ha de tener en cuenta tres aspectos: primero, la consideración de las decisiones como unidad; es decir, las decisiones deben servir como premisas de decisión, estas no han de tomarse de manera fragmentada, puesto que podría llevar a una comprensión poco integral de la realidad en la organización; segundo, la posibilidad de tomar decisiones en un marco racional; debido a las múltiples opciones, deberá elegirse de manera argumentada una de las alternativas; tercero, la permanencia temporal de las decisiones, o sea, al ser estas racionales y al englobar la unidad, no han de tomarse solo para un intervalo temporal (como si este fuera aislado e independiente), sino para un conjunto sucesivo de intervalos temporales en los que tengan aplicabilidad las decisiones tomadas.

Para Luhmann (1997a), la importancia de las decisiones consiste en que estas son los elementos determinantes que componen las organizaciones. Las decisiones forman el sistema social organizacional, y como sistema crea sus propias condiciones para que surjan los elementos que la determinan. "En términos modernos, la organización no se diferencia de la sociedad ni de los ámbitos societales, así como tampoco se conceptualiza como sistema de un tipo propio" (p. 4).

Es preciso darle a la organización, en el ámbito contable, un concepto más amplio, pues comúnmente se ha tratado como sinónimo de empresa o de ente económico, cuando en realidad su conformación se da en los ámbitos que incluye cualquier tipo de agrupación humana con finalidades determinadas (que no siempre están relacionadas con el ánimo de lucro). La anterior apreciación cabe específicamente en la esfera contable donde muchas veces el campo de aplicación es reducido a la forma organización-empresa, lo cual ha limitado la visión que se tiene de esta disciplina.

La contabilidad se encuentra ligada especialmente a la organización de la economía de la empresa, vista esta como la unidad entre decisión y acción que se aparta de la visión de competencia perfecta orientada al mercado, donde convergen diversos problemas. Por ello, en el interior de la empresa no se dan decisiones únicas, correctas y óptimas. Es aquí donde la información contable debe ser de la más alta calidad, para corresponder con los retos de la compleja realidad empresarial, constituida a través de la relación entre decisiones que definen situaciones unas para otras. De esta forma, se percibe la influencia del contexto socioeconómico en el actuar organizacional:

En las organizaciones solo se puede conseguir una mayor profundidad en la comprensión de la realidad mediante el aumento del número de decisiones, ya que esto se debe dar a través de decisiones. Mejoría quiere decir crecimiento. Pero crecimiento significa, a su vez, aumento de la complejidad e intensificación de la selectividad en la asociación de los elementos (Luhmann, 1997a, p. 24).

La información contable puede aludir a la asociación de dichos elementos, que son las decisiones de gran complejidad, dadas en el interior y exterior de la organización, con las cuales podrá, entre otras cosas, dar cuenta de los niveles de productividad (eficiencia y eficacia) y permitir un esfuerzo de racionalización que se genera a través del aumento del número de decisiones y, por tanto, de la complejidad del sistema.

Las decisiones se toman como sucesos que expresan una diferencia entre pasado y futuro, ya que implican un cambio cualitativo en el transcurrir de los hechos. Estos cambios siempre buscan el mejoramiento continuo de la organización, y hacia allá debe apuntar la contabilidad: a hacer una representación fiel, aunque a menor escala, de la realidad que permita un acercamiento a ella, para poder tomar decisiones de calidad que den sostenibilidad a la organización.

El control y decisión se unifican en la medida en que las acciones de control se materializan a través de las decisiones. Estas procuran reducir los niveles de complejidad por medio de un análisis en la relación medios-fines que establezcan los propósitos de la información, que sirva realmente como sustento en la toma de decisiones de calidad. De aquí se deriva la necesidad en las organizaciones de mejorar la calidad en los procesos de control. En este sentido, cuando se habla de control y su relación con la toma de decisiones en las organizaciones se plantea un enfoque: el control de gestión.

El control de gestión desde una perspectiva histórica

La necesidad de controlar los recursos nace en la Edad Antigua, cuando “no solo aparece para el hombre la necesidad de incrementar sus recursos de subsistencia, además debe controlarlos” (Ariza, s. f., p. 4). El control se ejercía inicialmente en la tenencia de recursos económicos, posesiones de reyes y faraones en el modo de producción esclavista, o de los grandes señores en el feudalismo; incluso en el mercantilismo, la idea de control se asociaba a los cambios que podía sufrir el patrimonio del comerciante derivados de su actividad económica.

El control de gestión surge como una forma de control, pero empieza a identificarse como tal solo a partir del cambio en el paradigma administrativo derivado de la Revolución Industrial. En este momento se marca un punto de separación claro entre la propiedad de las organizaciones y su dirección, y la necesidad de asociar grandes cantidades de capital que permitieran la maquinización de la producción. Ello implica que “por primera vez los dueños deben renunciar al control directo de los factores de producción dando origen a la administración independiente” (Ariza, s. f., p. 21). Cobra relevancia, entonces, el problema “agente-principal” de la teoría de la agencia y, por ende, la búsqueda de medios que permitan el control sobre la naciente clase directiva (Sunder, 2005).

De acuerdo con lo que señalan Hernández y Ramírez (2010, p. 63), citando a Friedman, “el estilo de control propuesto por la administración científica se concentraba

principalmente en el proceso del trabajo. [...] Este control consistía en la determinación de la manera precisa en que el obrero debía ejecutar sus actividades". También se fundamentaba en disminuir la capacidad de control que tenían los obreros.

Taylor fue pionero en el tema del control. Pese a lo contradictorio de sus postulados en su época, en muchos países fueron acogidos y ampliamente aplicados; de ahí que haya tenido gran influencia y vigencia. La administración científica empezó a alimentar una creciente preocupación por la reducción de costos, que en aquella época estaba representado de manera significativa por la mano de obra.

Pierre Cossette (citado en Hernández y Ramírez, 2010, p. 64) propone un sistema que refleja mucho de lo propuesto por Taylor en relación con el tema de control. Así, muestra la relación entre diferentes elementos y la forma de mantener un "rito rápido y eficiente del proceso productivo y la disminución de los costos de producción". En tal caso, el control del obrero debía pasarse a quien lo dirigía.

Gutiérrez (2005) desarrolla un trabajo en torno a la evolución histórica de la contabilidad de costos. Señala cómo antes del siglo XIX la información requerida era simplemente que lo que se recibía por una venta fuera mayor a lo que costaba obtener un producto o materia prima; sin embargo, con el surgimiento de las fábricas a finales del siglo XVIII e inicios del XIX la información suministrada por los precios de mercado no era suficiente en términos de las necesidades que ahora se planteaban en términos de control y toma

de decisiones. Era necesario, entonces, empezar a tener la información suficiente para hacer control de las transacciones internas. No obstante, este mismo autor señala la existencia de evidencias de control interno antes de la revolución industrial.

Kaplan (1984) hace un recuento importante de los eventos que se dieron en la primera década del siglo anterior. Procesos como la integración vertical y las organizaciones multiactividades fueron, en los inicios del siglo pasado, indicios de la creciente complejidad y diversidad de las empresas de la época, lo cual dio lugar a la descentralización, la especialización de funciones en las organizaciones y la aparición de indicadores como el ROI (*return on investment*), desarrollado por DuPont.

A su vez, la crisis originada a finales de la Primera Guerra Mundial revela la existencia de problemas serios en los procesos de planeación y control organizacional. Frente a esto, empresas como General Motors y DuPont desarrollaron como alternativa una nueva forma de estructura organizacional, basada en la multidivisión de las empresas y el uso de bonos a los gerentes de niveles medios, como incentivo por su contribución a la generación de utilidades. También se dieron avances importantes en los sistemas de precios de transferencia interdivisional y el uso de presupuestos flexibles.

Pese a que Kaplan continúa haciendo un recuento de lo que fue la evolución del control de gestión en lo que resta de siglo, no hace una separación que permita delimitar lo que fue el avance propiamente dicho en esta materia frente y lo que fue

la evolución que tuvo la contabilidad de gestión.

De acuerdo con esto, Hernández y Ramírez (2010) señalan que por la época se planteaban dos tipos de controles: por un lado, el que se enfocaba en las actividades de los trabajadores; por el otro, el control contable, que se enfocaba en la reducción de costos. Este último tipo de control, como expone Gutiérrez (2005), da origen a la contabilidad de costos. Ambos buscaban el consumo mínimo de recursos y, con ello, la eficiencia económica. La contabilidad de costos desarrollaría con el tiempo técnicas de medición y control un poco más refinadas, tales como la de costos estándar, el costeo variable y el costeo absorbente. Señala Gutiérrez (2005):

[A principios del siglo XX se dieron] nuevas innovaciones en los sistemas de contabilidad de gestión como consecuencia de su utilización para apoyar el crecimiento de las grandes corporaciones. Un hecho fundamental, desde el punto de vista del control de gestión, fue la creación de las grandes empresas americanas, fruto de su integración vertical (p. 107).

Es así como a medida que fueron surgiendo nuevas necesidades en materia de control para mejorar los procesos de gestión, en la contabilidad de gestión se daba un proceso evolutivo paralelo, lo que permite identificar la relación que existe entre la contabilidad de costos y administrativa y el control de gestión.

Según Hernández y Ramírez (2010, p. 68), Anthony relaciona el control con dos sistemas: la formulación estratégica

y el control de operaciones. Esto se da, aproximadamente, en 1965, momento en el que también se empieza a diferenciar el control de gestión o administrativo del control contable o financiero. Esta nueva visión del control por parte de Anthony hace que se hable de control de gestión propiamente dicho.

Kaplan (citado en Gutiérrez, 2005) señala cómo hacia la década de 1980 y siguientes se dan cambios significativos en el entorno competitivo que "hicieron reexaminar la contabilidad de costes tradicional y los sistemas de control de gestión, ya que las técnicas empleadas hasta entonces habían permanecido casi sin alteración desde 1925" (p. 114). Como consecuencia, surgen herramientas administrativas para el control de las operaciones, tales como el "justo a tiempo", el *lead time*, el control de la calidad total y la administración por objetivos, entre muchas otras, que incorporaban mejoras en los procesos de producción y de gestión. De la misma forma, la contabilidad administrativa establece respuestas particularizadas a las nuevas tendencias administrativas. El costeo basado en actividades y el costeo objetivo cumplen claramente esta función.

Sin embargo, la idea de examinar los resultados de las organizaciones ha sido constante a través del tiempo, así como su propósito: "El control de gestión buscará reducir la incoherencia y discordancia entre los resultados de los actos y lo que se espera de ellos; se buscará reducir la brecha mediante acciones correctivas" (Hernández y Ramírez, 2011). Es evidente, entonces, cómo las teorías y técnicas de control de gestión se han encontrado

en constante evolución, ligadas a las transformaciones que han experimentado las organizaciones y sus métodos de gestión. Lo anterior implica que, como parte fundamental del control de gestión, se desarrollen refinadas técnicas de medición y asignación de incentivos para alinear los objetivos organizacionales y los de sus integrantes.

Este recorrido histórico pone de manifiesto, entonces, la importancia que tiene el control de gestión o administrativo a partir de las necesidades cada vez mayores en el contexto de la dirección de las organizaciones. Por esto, son el funcionamiento y la evolución misma de las empresas los que jalonan y reclaman, tanto desde la administración como desde la contabilidad, la necesidad de contar con herramientas que faciliten el despliegue de la estrategia a toda la organización y, por lo mismo, el uso efectivo de los diferentes recursos tanto en los niveles directivos como operativos.

Los resultados de un sistema de control de gestión han de analizarse desde su utilidad en función de diferentes actores y diferentes propósitos, la forma como estos resultados impactan el comportamiento de las personas (la satisfacción que se siente al ver que las metas se cumplieron) y el punto de vista de cómo tales resultados orientan el quehacer organizacional.

Así, en la contabilidad de costos, por ejemplo, una de sus clasificaciones indica que estos pueden ser controlables o no controlables, lo cual está en relación directa con el grado de responsabilidad que tiene una persona, en determinado nivel de la organización, para realizarlos

(controlarlos) o no (Ramírez, 2008). Desde este enfoque, el control es concebido como fundamental en el desarrollo de buenos procesos de gestión.

Una definición bastante consistente sobre el control de gestión es la que ofrecen Vanegas, Pérez y Marín (2009), quienes argumentan cómo se define el control de gestión:

[A través de] prácticas y procedimientos formales basados en información que los administradores utilizan para mantener o modificar patrones en las actividades de una organización. Un SCG (Sistema de Control de Gestión) debe producir cualquier tipo de información que sea requerida por el administrador en la implementación de la estrategia más eficaz para su organización (p. 217).

Dado el impacto que puede tener el sistema de control de gestión en las metas organizacionales, este debe formularse de manera tal que sea flexible y se pueda adaptar a los cambios que se den en la organización. De esta manera, en lugar de entorpecer el proceso, ha de facilitar los cambios que se incorporan en la organización (Chenhall, 2003). Por esta razón, uno de los propósitos al diseñar un sistema de control de gestión es que este sea fácilmente desplegable en toda la organización.

Para Anthony (2004), el control de gestión es "el proceso por el cual los gerentes influyen en otros miembros de la organización para implantar las estrategias de esta" (p. 17). Este proceso se fundamenta en la existencia de centros de responsabilidad,

abarca la conocida planificación estratégica y reconoce cambios importantes, como los tecnológicos y los que se han dado en el ámbito de los consumidores (Hernández y Ramírez, 2010). En dichos centros es posible, además, evaluar las diferentes áreas en función de la eficiencia y eficacia con que son utilizados los recursos dispuestos para cada uno.

En el marco de esta revisión conceptual, Araújo (2011) señala la importancia de no solo centrar la atención en las técnicas o herramientas para analizar el diseño de los SGC, sino de ampliar la perspectiva a un análisis basado en las características de la información que se genera de tales sistemas. En este análisis se han de contemplar, según Araújo, el ámbito (es decir, el enfoque interno o externo), la cuantificación (cuantitativa o cualitativa), el horizonte temporal (histórico o predefinido) de la información que se está generando y la integración y agregación que se hace de la información.

Respecto a otra fuente de análisis del control de gestión, como es el uso que a este se le da, Araújo (2011) identifica dos modos de empleo: el diagnóstico y el interactivo. Al primero se refiere como el uso tradicional que se le da al control de gestión para construir información que retroalimente el trabajo de los directivos y corrija desviaciones respecto a lo previsto. Por su parte, el uso interactivo se da cuando el control de gestión se usa para que los directivos se involucren en las decisiones de los subordinados y, por lo mismo, con la formulación e implantación de la estrategia.

Finalmente, se indican las siguientes características que permiten afirmar que se cuenta con un sistema de control de gestión interactivo:

- La información es de importancia para los más altos niveles de gestión.
- El proceso requiere que los directivos operarios en todos los niveles organizativos le presten atención frecuente y regular.
- Los datos se interpretan y discuten en reuniones personales entre superiores, subordinados e iguales.
- Este empleo implica un continuo debate y reflexión sobre los datos, asunciones y planes de acción (Araújo, 2011, p. 124).

A partir de lo visto hasta este punto se evidencia que existen claras diferencias entre contabilidad de gestión, sistemas de contabilidad de gestión y sistemas de control de gestión, como se tratará a continuación.

El control de gestión y la contabilidad administrativa

Antes de exponer los elementos que soslayan las relaciones entre la contabilidad administrativa y el control de gestión, debe indicarse que la información producida por la contabilidad administrativa tiene como propósito fundamental y enriquecer los procesos administrativos; por este motivo, su uso primordial se da en la gerencia de nivel medio y alto. No es común que los miembros de la junta directiva, socios o accionistas mayoritarios cuenten con reportes de información sobre temas específicos, ya

que esta ilustra situaciones cotidianas cuyo tratamiento se ha delegado a la gerencia.

Por esta razón se considera pertinente establecer el alcance y las características fundamentales de la contabilidad administrativa, lo que obliga, *per se*, a establecer las diferencias que se presentan con la contabilidad financiera. En principio, la contabilidad analizada como sistema genera información financiera y no financiera. Puede afirmarse que esta división no es excluyente, pero sí complementaria, y permite distinguir dos grandes ramas: la contabilidad financiera y la contabilidad administrativa o gerencial.

Herrscher (2002) plantea el enfoque sistémico para el control de gestión, en cuyo esquema postula a la contabilidad financiera como un sistema que cuenta con la contabilidad gerencial como un subsistema que forma parte de un sistema más amplio, esto es, el de la información organizacional. Este, a su vez, forma parte del sistema de control de gestión, el que finalmente forma parte del sistema de gestión organizacional.

Es claro, entonces, que la contabilidad administrativa o de gestión alimenta los sistemas de contabilidad financiera; sin embargo, este no es su único propósito, ya que también provee información que se articula directamente con el sistema de control de gestión, sin encontrarse necesariamente ligada al sistema de información financiera.

Siguiendo a Herrscher (2002), la contabilidad gerencial completa los requerimientos de información contable que no suministra la contabilidad financiera (tabla 1).

Sin embargo, la mayoría de las decisiones que toman los socios o accionistas en relación con la gestión de la empresa se realizan sobre la base de los estados financieros de propósito general que produce la contabilidad financiera. La evaluación de la gestión de la organización se realiza sobre indicadores calculados con base en las cifras provenientes de estos estados financieros; no obstante, la norma internacional de contabilidad elaborada por el International Accounting Standards Board (IASB) establece en su marco conceptual que “el objetivo de la información financiera de propósito general es proporcionar información financiera sobre la entidad que informa que sea útil a los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales para tomar decisiones sobre el suministro de recursos a la entidad”.

Al parecer, el fin de la información financiera de propósito general no es el de controlar y evaluar la gestión de la empresa, a menos que esta implique la decisión de suministrar recursos a la entidad. Por ello, las necesidades de información de los socios o accionistas sobre la medición del desempeño de la gerencia, la productividad, la calidad de los sistemas de control, la eficiencia de las líneas de negocio, etc., no pueden abordarse desde esta perspectiva y requerirán el empleo de sistemas de contabilidad de gestión que produzcan, analicen e informen sobre estos aspectos.

Por su parte, los sistemas de control de gestión están determinados, en buena parte, por la información que se deriva de la contabilidad financiera; sin embargo, es la información producida por la contabilidad

Tabla 1. Principales diferencias entre contabilidad financiera y contabilidad gerencial

Componente	Contabilidad financiera	Contabilidad gerencial
Usuarios de la información	Orientada a satisfacer requerimientos de información de usuarios externos	Se enfoca en necesidades de información internas de la organización
Obligatoriedad y normatividad que las rige	Se han definido normas claras en cuanto a la presentación de estados financieros de propósito general en los ámbitos internacional y local	No es en esencia obligatoria, es decir, actualmente no existen leyes que exijan a las organizaciones el contar con sistemas de información de contabilidad gerencial; sin embargo, la norma internacional de contabilidad financiera producida por IASB establece como único sistema de costeo el estándar
Reconocimiento	Suministra información casi de manera exclusiva en valores monetarios y sus relaciones o índices	Se ocupa además de datos no monetarios
Objetivos	Centra su atención en asegurar el mantenimiento de la inversión, mediante el juicioso registro de las diferentes transacciones financieras, también en la vigilancia constante de los bienes y conservación del patrimonio, y en la valoración económica de la empresa	Se enfoca en asegurar la rentabilidad de esa inversión, a través de una óptima gestión y el aprovechamiento de los bienes e incremento del patrimonio, por lo que su objetivo es la planeación y el control de las operaciones de la empresa
Características	Privilegia que la información que genera sea verificable y comparable	Privilegia que la información que genera sea oportuna y eficaz.

Fuente: elaboración propia a partir de Herrscher (2002).

gerencial la que plantea las respuestas a los requerimientos informativos de los usuarios.

Pueden distinguirse dos niveles de análisis de la información suministrada por el sistema de contabilidad administrativa que aportan aún efectivo control de la gestión: el primero, referente a las necesidades de información de los socios o accionistas de la empresa; el segundo, referente a las necesidades de información de la administración en relación con la gestión de esta.

Puede afirmarse que los requerimientos informativos de la gerencia se relacionan estrechamente con el proceso administrativo. Anthony (2004) establece que

la contabilidad administrativa guarda estrecha relación con las actividades del control de gestión en la planificación, coordinación, comunicación, evaluación, decisión e influencia.

De esta forma, como parte del proceso de planeación, la definición de escenarios requiere la elaboración de presupuestos, para lo que se requerirá tener información sobre los costos de producción, la relación entre la inversión en materiales y los costos indirectos de fabricación, la inversión requerida para replicar las condiciones de operación (costeo basado en actividades ABC), el beneficio generado en cada referencia de producto o categoría de servicio

(costo objetivo), las pérdidas de insumos esperadas, etc.

La misma información usada para la planeación del uso de los recursos debe ser constantemente monitoreada para permitir una adecuada labor de coordinación y control, tendiente al logro del escenario definido por la gerencia. De la misma forma, una adecuada medición de los procesos internos del negocio permitirá comunicar oportuna y eficazmente los ajustes que sean requeridos, disminuyendo el tiempo de reacción y, por ende, los costos que implica volver a ejecutar actividades, reprocesar bienes, servicios o información.

Podría afirmarse que desde el punto de vista del control de gestión realizado por la gerencia, la relación más clara con la contabilidad administrativa se da en la etapa de evaluación, donde la gerencia debe evaluar claramente el desempeño de la gerencia de nivel medio a través de indicadores que den cuenta de la eficiencia en la inversión de recursos, procesos y oportunidad en la implementación de decisiones correctivas. Los sistemas de información, como Balance Score Card, son herramientas que desde la contabilidad administrativa atienden con eficacia las necesidades de los usuarios a este respecto.

Por último, el monitoreo y la evaluación constante ejercen una influencia significativa sobre los comportamientos de los integrantes de la empresa, los controles establecidos en los procedimientos y los indicadores que monitorean las actividades y procesos. Sin duda, estos se incorporan rápidamente a la cultura de la organización y permiten un moldeamiento de las

relaciones entre las áreas de la empresa, e inclusive influyen en la relación que se tiene con los clientes a través de los momentos de verdad de los empleados del negocio.

Al respecto se encuentran desarrollos contables, como los sistemas de control interno, que tienen como objetivo mantener "informada a la empresa de la coordinación de sus funciones, de la eficiencia ejecutoria conforme las políticas establecidas, de la protección y aprovechamiento de los recursos y se asegura de que se están logrando los objetivos institucionales" (Minhacienda, 2008).

Desde otra perspectiva, la contabilidad de gestión aporta información clave para el control de la gestión realizada por los socios o accionistas, ya que permite evaluar el cumplimiento de metas u objetivos que no sería posible medir con la información aportada por la contabilidad financiera. Así, se enriquecen los informes de gestión de la administración, la oportuna y completa rendición de cuentas y el establecimiento y evaluación de políticas de gobierno corporativo.

Conclusiones

Como concepto, el control de gestión se constituye en una herramienta clave en las organizaciones y es definitivo en el momento de desplegar las estrategias en el ámbito de la organización. Como tal, ha tenido una evolución que hace que su origen sea paralelo a los mismos de la contabilidad, cuando surge la necesidad de controlar los recursos de que se disponía y continúa desarrollándose de

manera paralela a la evolución misma de las organizaciones y sus necesidades. A la vez, se observa la relación con otras herramientas, como lo son la contabilidad financiera y la contabilidad administrativa, y con disciplinas como la administración.

Las normas internacionales que rigen la contabilidad financiera restringen su campo de acción aportando información limitada para la gerencia. Lo anterior posibilita el fortalecimiento de la contabilidad administrativa, para buscar una articulación entre las necesidades de información de los usuarios internos de la empresa, las normas internacionales de contabilidad financiera y las características de los sistemas de producción de bienes o servicios de las empresas.

El sistema de control de gestión debe estar diseñado y funcionando de manera tal que se adapte a los cambios y procesos que se den en las metas organizacionales, para facilitar el logro de estas.

Referencias

Anthony, R. (2004). *Sistemas de control de gestión* (10.ª ed.). Madrid: McGraw-Hill.

Araújo, J. (2011). Uso interactivo de los sistemas de control de gestión. *Revista de Contabilidad*, 8(2), 112-1125.

Ariza, E. D. (s. f.). *Historia de la contabilidad*. Bogotá: Universidad Nacional de Colombia.

Chenhall, R. H. (2003). Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, 28. Recuperado de <http://bbs.cenet.org.cn/uploadimages/2003112416344728676.pdf>

Gracia, E. (2004). Control, contabilidad y sociedad. Un asunto para repensar. *Lúmina*, 237-251.

Gutiérrez, F. (2005). Evolución histórica de la contabilidad de costes y de gestión (1885-2005). *Historia de la Contabilidad*, 2, 100-122.

Hernández, A. y Ramírez, G. (2010). *El control administrativo de F. W. Taylor, cien años después*. Recuperado de <http://administracion.azc.uam.mx/descargas/revistagye/rv38/rev38art04.pdf>

Hernández, A., y Ramírez, G. (2011). Control de gestión: una perspectiva antropológica. *Administración y Organizaciones*, 14, 171-187.

Herrscher, E. et al. (2002). *Contabilidad y gestión. Un enfoque sistémico de la información para la acción*. Buenos Aires: Macchi.

Kaplan, R. (1984). The evolution of management accounting. *The Accounting Review*, 59(3). 390-418

Luhmann, N. (1997a). *Organización y decisión. Autopoiesis, acción y entendimiento comunicativo*. Barcelona: Anthropos.

Luhmann, N. (1997b). *Confianza*. Barcelona: Anthropos.

Ministerio de Hacienda (2008). Resolución 357 del 23 de julio, por la cual se adopta el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación. Recuperado <http://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=32142>

Ramírez (2008). *Contabilidad administrativa* (8.ª ed.). México: McGraw-Hill.

Sarmiento, H. (1996). La urdimbre del Quipus. Elementos para un abordaje crítico al objeto de estudio de la contabilidad. *Lúmina*, 1, 31-44.

Sunder, S. (2005). *Teoría de la contabilidad y el control*. Bogotá: Universidad Nacional de Colombia.

Vanegas, N., García, D., y Marín, S. (2009). Estrategia, sistemas de contabilidad de gestión y rendimiento en la industria de la conserva de frutas y vegetales. *Cuadernos de Administración*, 22(39), 213-233.