



CONTABILIDAD DE GESTIÓN Y SISTEMAS INTEGRADOS DE CONTABILIDAD DE GESTIÓN

MANAGEMENT ACCOUNTING AND INTEGRATED MANAGEMENT ACCOUNTING SYSTEMS

Autores

Canale Sandra- Pérez Valeria- Puccio José

Email

sandracanale1@gmail.com

Eje temático

Contabilidad, Auditoría y Tributación

Modalidad

Ensayos, Producciones y/o comunicaciones

Palabras Claves: Contabilidad de Gestión, Sistemas Integrados, Información Contable.

Resumen

En el marco de un trabajo de investigación CAI+D2015, sobre contabilidad de gestión y competitividad en cooperativas multiactivas de Santa Fe (Argentina) y Barranquilla (Colombia) se presentan consideraciones relativas a la contabilidad de gestión y al vínculo entre estrategia organizacional y los sistemas integrados de contabilidad de gestión con el objetivo de definir variables para el estudio.



Introducción

La empresa es una de las instituciones de mayor preponderancia para el desarrollo de la sociedad, debe existir un equilibrio entre la generación de utilidades y la satisfacción de todas aquellas necesidades que exhiben los agentes inmersos en las estructuras sociales. Sin embargo, fenómenos económicos como la revolución industrial, demostraron las falencias tanto del sector público como del privado para subsanar las condiciones precarias en las cuales se encontraba la población en aquella época.

Este escenario sembró las bases que dieron origen a la asunción de un nuevo tipo de organización asociativa, la cual se orientó a la satisfacción de objetivos cuya naturaleza se ubica en el plano socio empresarial. De hecho, Anheir y Seibel (1990) manifiestan que el comúnmente llamado sector solidario posee horizontes que confluyen entre las funciones que deben desarrollar las instituciones inmersas tanto en el sector público como en el privado.

De las instituciones que integran el tercer sector, el cooperativismo se ha ubicado como el modelo empresarial de mayor representación. De hecho, información emitida por el Instituto Nacional de Asociativismo y Economía Social (Inaes) (2014) revela que, para ese año, en Argentina, las organizaciones cooperativas ascendían a 30938 Cooperativas, produciendo alrededor del 10% del PBI e involucrando a 14 millones de personas entre sus asociados.

En el año 2015 se presenta y aprueba el proyecto CAI+D denominado CONTABILIDAD DE GESTIÓN Y COMPETITIVIDAD EN COOPERATIVAS MULTIACTIVAS DEL GRAN SANTA FE (ARGENTINA) Y BARRANQUILLA (COLOMBIA). En su dinámica, las cooperativas Multiactivas generan externalidades positivas hacia grupos de familiares, trabajadores, colaboradores y la sociedad en general, dado el amplio rango de beneficiarios que de sus actividades se pueden generar. Esta condición ha hecho plantear que estas organizaciones son productoras, en el ámbito no estatal, de bienes cuasi públicos y les ha marcado como agentes socialmente responsables con el entorno que les rodea, en concordancia con su doctrina filosófica que postula una especial atención a la comunidad, al ambiente y a la cohesión social como práctica de adhesión cooperativa. (Álvarez, 2008)



Bajo la hipótesis que estas entidades deben ser gestionadas con responsabilidad, planteando estrategias que las hagan sustentables en el tiempo, utilizando sistemas integrados de contabilidad de gestión (SICG) que apoyen la gestión, el propósito del proyecto de investigación refiere a analizar la relación entre la contabilidad de gestión y la competitividad en cooperativas Multiactivas del Gran Santa Fe (Argentina) y Barranquilla (Colombia). Para ello se plantearon los siguientes objetivos específicos:

- a) Diagnosticar los procesos y procedimientos de contabilidad de gestión en las cooperativas Multiactivas
- b) Identificar las estrategias de competitividad empleadas en las cooperativas Multiactivas.
- c) Describir los resultados financieros y no financieros en las cooperativas Multiactivas.
- d) Identificar puntos convergentes entre la contabilidad de gestión y los resultados financieros y no financieros

Para avanzar en el análisis de las variables a incorporar en pos de cumplir el primer objetivo específico, resultó necesario realizar una exploración teórica para demarcar la posición adoptada de contabilidad de gestión, el rol de los SICG y su vinculación con la estrategia organizacional. En esta ponencia se exponen los avances realizados en este sentido, para lo cual se realizó un análisis de textos de referencia en la materia.

1.- La Contabilidad de Gestión como rama de la Contabilidad

Se parte de una concepción amplia del dominio del discurso contable, entendiendo que el mismo "...*está conformado por los sujetos que asumen roles de usuarios, revisores, reguladores de los informes contables que han sido diseñados en base a sistemas contables concretos que recogen transacciones contables en sentido abarcativo.*"(Donofrio, P, 2014, p2)

Por otra parte, se realiza un recorte, focalizando en la microcontabilidad, donde, en la actualidad, la disquisición entre Contabilidad Patrimonial o Financiera y de Gestión es ampliamente reconocida, entendiendo que ambas ramas se hallan suficientemente desarrolladas. Existen distintas dimensiones de



análisis que posibilitan diferenciar ambos segmentos, los cuales se exponen en el cuadro 1.

Cuadro 1.-Análisis comparativo de la Contabilidad Financiera y de Gestión

	Contabilidad Financiera	Contabilidad de Gestión
Objetivos	Brindar información sobre el patrimonio, privilegiando la objetividad y la seguridad de usuarios externos	Contribuir al proceso de toma de decisiones de la empresa
Destinatarios	Orientada fundamentalmente a usuarios externos	Personas que se desenvuelven en distintas posiciones jerárquicas de la organización
Difusión	Trascienden fuera de la organización y son de conocimiento público	Habitualmente no trascienden a terceros, algunos tienen carácter confidencial
Pautas normativas	Regulado por normativas de uso obligatorio, contenidas en las normas contables profesionales y legales	Flexibilidad normativa. Libertad de contenido, formato y perioricidad de presentación
Enfoque Temporal	Orientación hacia el pasado	Orientación hacia el futuro. Se vale no sólo de registros históricos, sino también de presupuestos



Temporalidad	Por lo general anual. En Argentina presentación trimestral sólo para las empresas que cotizan en bolsa	Flexible, de acuerdo a los requerimientos de la organización. Búsqueda de generación oportuna de información, en intervalos de tiempo que posibiliten un análisis y seguimiento frecuente.
Contenido	Valores monetarios, ajustados y sin ajustar, sus relaciones e índices	Información cuantitativa y cualitativa. Datos monetarios en moneda constante y datos no monetarios, sus relaciones e índices
Sistematicidad	Preponderantemente sistemática	Tanto sistemática como accidental
Out-Put	Estados contables de publicación	Informes de gestión

Fuente: Elaboración propia a partir de Herrscher 2005, Yardín 2009

En relación a los objetivos de la Contabilidad Financiera, en líneas generales existe una coincidencia en reconocer que refiere a la información sobre el patrimonio, con una orientación principal de “seguridad” (Herrscher, 2005; Yardín, 2009), en la búsqueda de proteger a los usuarios externos. No obstante, aquí es importante aclarar que, desde un planteamiento neoclásico, dichos usuarios externos se circunscriben fundamentalmente a los inversionistas y acreedores. Por su parte, se entiende que el propósito de la Contabilidad de Gestión se orienta prioritariamente al cumplimiento de los objetivos organizacionales (García Casella, 1979), apoyar las etapas de planificación y control (Herrscher 2002) y contribuir en la comunicación y



aplicación del proceso de administración estratégica (García y Fregona, 2003).

En cuanto a los usuarios, existe una aceptación generalizada que la Contabilidad Financiera se dirige a los usuarios externos, en tanto la de Gestión a los internos. Finalmente, en cuanto al contenido, cabe destacar que la Contabilidad Financiera trabaja sustancialmente con información cuantificada y monetaria, en cambio la de Gestión genera y utiliza información cuantificada (monetaria y no monetaria) (Yardín, 2009; Herrscher, 2002) e información cualitativa.

Es importante considerar que estas dimensiones de análisis que se presentan como antagónicas desde un plano teórico, tal vez para una mejor comprensión del estudio de cada rama, en la práctica presentan disidencias de carácter parcial y relativo. Como bien lo plantea Herrscher, los postulados de ambos segmentos no son necesariamente excluyentes o contrapuestos. Esto queda en evidencia cuando de modo inteligente se interroga: “¿Es acaso independiente la gestión, aún la cotidiana, del patrimonio que le suministra los medios materiales para desarrollarse? Y, ¿no es responsable la gestión, en última instancia, no sólo de la conservación del patrimonio, sino –lo cual es más importante- de su aumento?. ¿Acaso está seguro el patrimonio cuando la eficiencia es pobre, siendo precisamente el incremento del patrimonio la mejor medida que han encontrado los estudiosos de la teoría financiera para medir la rentabilidad de una inversión y la eficiencia de la gestión.?”.¹(Herrscher, ob.cit., p 19)

Tampoco es válido suponer una correlación absoluta o integración perfecta, pero sí reconocer los puntos de encuentro entre ambas ramas. De este modo, es interesante analizar, también, ambos segmentos desde una perspectiva de complementariedad que los autores de este trabajo, entienden puede generar un plus en el quehacer profesional.

En relación a los usuarios de ambos segmentos de la Contabilidad, si bien de manera tajante se suele establecer que el segmento Patrimonial o Financiero está orientado a los externos, donde la visión más clásica refiere a



los accionistas y acreedores y el de Gestión a los internos, (propietarios, gerentes, mandos medios y superiores en general), esta es una disquisición antigua, que no contempla conceptualizaciones más modernas desarrolladas de la mano de la teoría de los stakeholders. En este punto, cabría una adecuación, donde sin duda alguna desde el punto de vista de la gestión el enfoque hacia los distintos grupos de interés debe estar presente. De hecho, los autores de este trabajo sostienen que la conciliación debe generarse desde el plano teórico, en tanto en la praxis, la gestión más moderna ya ha realizado su reconocimiento y los informes de la contabilidad de gestión han avanzado en este sentido.

Es importante considerar que para una adecuada gestión organizacional se requiere contar con información oportuna y desagregada (por segmentos de negocios, niveles de actividad, productos, sectores, y otros). Por otra parte, son numerosos los estudios contables que analizan el uso de información financiera y no financiera para la toma de decisiones (Fisher, 1992; Ittner y Larcker, 1997; Chenhall, 2003). Si bien es reconocido que la información financiera es objetiva y fácil de comparar, ya sea entre distintos centros de actividad de una misma entidad o bien entre distintas organizaciones del mismo sector, también es reconocida por la excesiva aversión al riesgo (Merchant, 1998) y su agregación y orientación al pasado, lo que genera la necesidad de incorporar información no monetaria y cualitativa en los sistemas de información para la gestión.

Aquí es donde radican las diferencias más sustanciosas y lo que ha generado los mayores desafíos en los sistemas de contabilidad de gestión.

En este sentido, los autores Chendall y Morris (1986) analizaron la información contable de gestión en cuatro dimensiones: amplitud, oportunidad, agregación e integración.

La dimensión amplitud refiere a la orientación de la información (focalizada en los hechos internos o relacionada al entorno externo de la organización), su análisis en el tiempo (análisis en base a datos históricos o relacionados con datos futuros) y su cuantificación (información cuantitativa o cualitativa).

La oportunidad se refiere al momento para disponer de esa información y su orientación en el tiempo para la toma de decisiones (corto o largo plazo).



La agregación entiende al procesamiento de datos en función de producto, departamento o periodo de tiempo (poco o muy agregada, y sus área funcional).

La integración propone que la información obtenida interrelacione distintos departamentos o servicios, y su funcionalidad en la gestión simultánea y coordinada.

En virtud de estas dimensiones se pueden hallar dos tipos de sistemas contables de gestión (SCG), el tradicional y el innovador. En este sentido, el SCG tradicional suministra información orientada los hechos internos de la organización, en base a datos históricos, focalizándose su información al corto plazo, y cuantificada en unidades monetarias. Con estas características, los SCG han proporcionado tradicionalmente información idónea para la gestión de las actividades internas, rutinarias y regulares. Otras investigaciones (Johnson y Kaplan, 1987), encontraron que en este tipo de sistema la información suministrada era tardía para la correcta toma de decisiones, con bajo nivel de elaboración, de agregación y de coordinación con otros departamentos de la entidad.

La necesidad de análisis de información del tipo cualitativa, ha propiciado la gestión flexible y la coordinación dentro de las entidades, focalizándose en los hechos relacionados al entorno externo de la organización y analizando esos datos hacia el futuro. En este esquema se encuentran los SCG innovadores, con características de participación y flexibilidad en función a las respuestas más dinámicas y rápidas que demandan las organizaciones. De este modo, los SCG innovadores o contemporáneos priorizan la disposición de la información a tiempo antes que su exactitud, y proporcionan información agregada frente a datos no procesados, sea por centros de responsabilidad o aéreas funcionales, priorizando la integración de los distintos productos o servicios de la organización.

2.- Los sistemas integrados de Contabilidad de Gestión

En entornos competitivos las organizaciones buscan escalar hacia posiciones estratégicas que les posibiliten dotarse de estructuras flexibles y dinámicas, para enfrentar las demandas cada vez más exigentes de los usuarios. Siguiendo a Child (1972), se considera que las decisiones estratégicas constituyen una variable crítica en la gestión e implantación de la



estrategia. De este modo, resulta necesario que las entidades puedan contar con sistemas de información pertinentes, para que los directivos y gerentes que tienen potencial para iniciar e implementar el cambio estratégico, puedan adoptar buenas decisiones.

Los sistemas integrados de contabilidad de gestión (SICG) son reconocidos como herramientas que los gestores organizacionales necesitan para influir en el comportamiento de los empleados, motorizar las actividades y generar información oportuna para la toma de decisiones en pos de la mejora competitiva (Simons, 1991). Dentro de la literatura específica de contabilidad, Chenhall y Morris (1986), Chenhall (1993), refieren al sistema contable de gestión (SCG) como el conjunto de prácticas de gestión que tienden a proporcionar información de múltiples características (externa-interna, financiera-cualitativa, etc.), que los directivos usan para conseguir las metas organizativas.

Por su parte, Kaplan y Norton (1996) consideran que los SICG pueden ayudar en el desarrollo de la estrategia y mejorar la efectividad de su implementación, constituyendo a la vez un importante instrumento de comunicación de la misión, valores y los objetivos organizacionales, entendiendo – de este modo- que la información de la contabilidad de gestión juega un rol trascendente en todo el proceso estratégico (formulación-implantación-retroalimentación).

Cabe consignar que en la etapa de formulación, la información que surge de los SICG puede ser utilizada para la evaluación de distintas alternativas estratégicas y su viabilidad o factibilidad. Luego, la comunicación de la estrategia puede realizarse vía presupuestos integrales o cuadro de mandos, asimismo, durante su implementación y desarrollo, la información de la contabilidad de gestión puede ser utilizada para el análisis financiero, seguimiento y control de resultados, distribución de recursos, entre otras aplicaciones. Finalmente, en la etapa de retroalimentación, la información contable posibilita identificar brechas o deficiencias, mediante el uso de indicadores para detectarlas en pos de trabajar en medidas que posibiliten en el futuro superarlas, y finalmente poder alcanzar los objetivos organizacionales.



3.- Estilo de uso de los SICG

Más allá de la importancia de los SICG, también es reconocido que las organizaciones que los utilizan se enfrentan a distintas tensiones, entre ellas, alinear los objetivos personales a los organizacionales; utilizar la información para la medición de la eficiencia o como un instrumento que fomenta el aprendizaje y la motivación.

Al respecto Bisbe y Otley (2006), ponen de relieve que, a pesar de contar con sistemas de contabilidad y control de gestión similares o casi idénticos desde el punto de vista del diseño, las entidades los emplean de forma muy diversa. De este modo, un mismo instrumento de control, en función de cómo se lo utilice, tiene implicancias diferentes, por lo que tan importante como analizar la existencia o el diseño técnico de dichos instrumentos, es entender los estilos de uso.

En el modelo de las palancas de control (Simons, ob.cit.) los sistemas de control se tipifican en función de su diseño en: sistemas de creencias, sistemas de límites y sistemas de medición y feedback. Este trabajo se centra en la tercera categoría mencionada, entendiendo que los mismos refieren a sistemas de información basados en indicadores medibles, ya sean relativos a inputs, procesos o outputs (Bisbe, 2006).

En relación específica a los sistemas de medición y feedback, el autor de referencia considera que los mismos pueden ser utilizados con dos estilos diferenciados: diagnóstico e interactivo. En los primeros, generalmente se trabaja con un control por excepción y se apunta a la medición de la eficiencia, realizando el seguimiento de una serie de variables críticas de desempeño o factores críticos de éxito, que requieren la atención de los directivos solo en caso de desviaciones. En cambio, los sistemas de control interactivo, por el contrario, son utilizados en forma regular y permanente por estos últimos, con el propósito de centrar la atención en las incertidumbres estratégicas y provocar que surjan nuevas iniciativas y estrategias, tratando de lograr un alto involucramiento de los gestores (Bisbe, ob.cit.).

De acuerdo a lo explicitado anteriormente, es posible observar un vínculo entre estrategia y los estilos de uso de los SICG propuestos por Simons (Naranjo-Gil, 2005). Al respecto, es factible mencionar varios estudios que



analizan la relación entre ambos, entre ellos Abernethy y Brownell (1999) desarrollaron una investigación empírica en hospitales públicos australianos, para analizar si la contabilidad podía ser utilizada para facilitar el cambio estratégico, basándose en el uso interactivo o diagnóstico de los presupuestos, concluyendo que el uso del proceso presupuestario de forma interactiva facilita el aprendizaje y la adaptación que requiere el cambio estratégico.

Bisbe y Otley (ob.cit.), basándose en el concepto de palancas de control realizan un estudio a partir de una muestra de empresas industriales medianas de Cataluña, con el objetivo de analizar los efectos que el uso de los sistemas de contabilidad y control de gestión tienen sobre la innovación, concluyendo que el uso interactivo modera el efecto de la innovación en el rendimiento de la organización. Por su parte, Porporato (2015) analiza si la información generada por los SICG impacta de modo diferente sobre el desempeño de las organizaciones en entornos turbulentos, según se use para controlar o coordinar, basándose en los conceptos de la teoría de los costos de transacción. Allí, a partir de un relevamiento realizado en empresas manufactureras medianas de la provincia de Córdoba (Argentina), concluye que si los sistemas contables de gestión se usan para coordinar se tendrá un efecto positivo en el desempeño organizacional, combinado con el uso para controlar limitado a medición de costos, sistemas de compensación e incentivos.

Naranjo-Gil, Alvarez y Espejo (2005) usando un marco contingente, realizan un estudio exploratorio sobre el modo en que los sistemas contables y el estilo de gestión están implicados en el cambio estratégico, en una muestra de hospitales públicos de Andalucía, proporcionando evidencia de la importancia de usar ciertos SICG frente a determinados estilos de gestión para mejorar el rendimiento de las organizaciones.

Posteriormente, Naranjo-Gil (2010), basándose en una muestra de hospitales españoles, focaliza en instrumentos específicos de los sistemas contables de gestión y examina la relación entre el perfil de los directivos y el uso del cuadro de mando integral y del presupuesto en la consecución de objetivos estratégicos. En este trabajo no sólo se buscó analizar cómo el uso de ciertos instrumentos afecta la implantación de planes estratégicos centrados en el costo y en la flexibilidad en la prestación de servicios, sino que



también se avanzó en estudiar la relación entre el uso de estas herramientas y ciertas características de los directivos -edad y antigüedad en el cargos- arrojando como resultado que los gestores más jóvenes y con menos antigüedad, privilegian el uso del cuadro de mando integral sobre los presupuestos.

Las investigaciones mencionadas operarán como antecedentes para la indagación que se propone en el estudio a realizar.

4.- Variables a identificar en el estudio

- a) Identificación de instrumentos de Contabilidad de Gestión utilizado:
Utiliza? Si-No
En caso afirmativo: ¿Cuáles?
Sistema Contable (Simple-Integrado)
Indicadores de gestión
Tablero de control
Cuadro de Mando
Presupuestos (Parciales-Integrados)
Otros: Especifique
- b) Tipo de informes: Estados Contables-Presupuestos-Tableros de control-Indicadores de Gestión-Cuadro de Mando-Otros
- c) Contenido: Características de la información:
 - Monetaria-no monetaria
 - Cuantitativa-Cualitativa
 - Interna-Del contexto
 - Histórica-Proyectada
- d) Oportunidad de la información.
Frecuencia de los informes: Anual-Semestral-Tremistral-Mensual Otra:
- e) Estilos de uso de los SICG
El análisis del estilo de uso del SICG (Diagnóstico e interactivo) se realizará tomando como base el estudio de Simons (1995). Para ello se incluirán en las indagaciones que se realicen preguntas orientadas a detectar un uso interactivo (coordinación) o para el control (diagnóstico). Entre las primeras, se incluirán interrogantes acerca de si el sistema se utiliza para motivar el desarrollo de nuevas ideas, propuestas y formas de



encarar las tareas; analizar y discutir los objetivos y planes establecidos; detectar áreas estratégicas claves. Para identificar el uso diagnóstico, se preguntará si la información se usa para evaluar y controlar a los subordinados; revisar desvíos significativos en relación a las metas establecidas; efectuar el control del cumplimiento de los objetivos de rentabilidad.

Conclusiones

Los sistemas integrados de contabilidad de gestión (SICG) son reconocidos como herramientas necesarias para gestionar adecuadamente las organizaciones empresariales.

En los SICG al igual que en otras herramientas de gestión, se encuentran variantes según los estilos de su utilización.

Se especifican variables que serán incorporadas en la investigación de Cooperativas Multiactivas de Santa Fe y Barranquillas, y que hacen referencia a diferentes cuestiones: instrumentos utilizados, tipos de informes, contenido, oportunidad y estilos de uso.



Bibliografía

- Abernethy, M.A. y Brownell, P. (1999). The role of budgets in organizations facing strategic change: an exploratory study. *Accounting, Organizations and Society*, 24 (3), 189-204
- Bisbe, J. y Otley, D. (2004). The effects of the interactive use of management control systems on product innovation. *Accounting, Organizations and Society*, 29, 709-737
- Bisbe, J. (2006). El uso de los sistemas de control de gestión por parte de la alta dirección, ¿bloquea o estimula la innovación. *Revista de Contabilidad y Dirección*, 3, 177-194
- Chenhall, R.H. y Morris, D. (1986). The impact of Structure, Environment, and Interdependence on the Perceived Usefulness of Management Accounting Systems. *The Accounting Review*, 61,16-35
- Chenhall, R.H. (2003). Management control systems design whit in organizational context: finding from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, 28, 127-168
- Child, J. (1972). Organization structure, environment and performance: The role of strategic choice. *Sociology*, 6 (1), 1-22.
- Herrscher, E. y colaboradores (2005). *Contabilidad y Gestión. Un enfoque sistémico de la información para la acción*. Ediciones Macchi, Buenos Aires
- Naranjo-Gil, D. (2005). Un estudio exploratorio del uso estratégico del sistema de información y control de gestión en los hospitales públicos españoles. *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*, 5, Enero-Junio 2005.
- Naranjo-Gil, D., Álvarez, M.C. y Espejo, D. (2005). El papel de los estilos de gestión y sistemas contables de gestión en el cambio estratégico: un estudio empírico. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 127, 951-975
- Porporato, M. (2015). Contabilidad de gestión para controlar o coordinar en entornos turbulentos: su impacto en el desempeño organizacional. *Contaduría y Administración* 60, 511-534. Disponible en www.sciencedirect.com . Fecha de consulta: 3 de marzo de 2017.



- Ryan, B., Scapens, R. y Theobald, M.(2004). *Metodología de la investigación en finanzas y contabilidad*. Barcelona: Editorial Deusto.
- Simons, R. (1991). Strategic orientation and top management attention to control systems. *Strategic Management Journal*, 12, 49-62
- Simons, R.(1995). *Palancas de Control*. Temas Grupo Editorial.
- Yardín, A.(2009). *El análisis marginal. La mejor herramienta para tomar decisiones sobre costos y precios*. Ediciones Instituto Argentino de Profesores Universitarios de Costos (IAPUCo)