

LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN EN IBEROAMÉRICA: POSIBILIDADES DE CONSTRUCCIÓN DE TENDENCIAS Y DIÁLOGO ACADÉMICO¹

Jorge Andrés Salgado Castillo

Profesor Investigador. Universidad Militar Nueva Granada - Bogotá (Colombia)

RESUMEN

En el presente trabajo se hace una revisión general de los desarrollos que ha venido experimentando la Contabilidad de Gestión en los últimos años dentro del contexto iberoamericano. A tal efecto, se analizan aspectos diversos como el marco en el que se han movido las investigaciones en este ámbito, las orientaciones teóricas y prácticas habidas en las mismas, así como distintas aportaciones editoriales que han venido a propiciar sucesivos avances en esta disciplina dentro del terreno iberoamericano. Además se analizan los avances de la Contabilidad de Gestión en el terreno metodológico, con especial referencia a los análisis temático, semántico, y al análisis de redes, todo ello utilizando un amplio conjunto de bases de datos para la exploración de los numerosos artículos y trabajos analizados en el trabajo.

PALABRAS-CLAVES: Contabilidad de Gestión; Investigación; Iberoamérica; Aportaciones editoriales; Análisis de tendencias.

ABSTRACT

In this paper a general review of developments has been experiencing the Management Accounting in recent years within the Latin American context. For this purpose, we analyze various aspects such as the context in which they have moved the research in this field, their theoretical and practical ways, and different editorial contributions that have promoted further advances in this discipline within the Latin American field. We analyze also the progress of the Management Accounting in the methodological way, with special reference to the analysis thematic and semantic, and the analysis of networks, all using a wide range of databases for exploring the numerous articles and papers analyzed in this article.

KEY WORDS: Management Accounting; Research; Latin America; Editorial contributions; Analysis of trends.

1. INTRODUCCIÓN.

La Contabilidad de Gestión ha tenido un desarrollo reciente en su potencialidad investigativa, los enfoques y métodos para analizar sus diferentes cuestiones a nivel internacional son variados y coexisten (Escobar et al, 2002), existe una tendencia a la multidisciplinariedad. Los enfoques de corte positivista han imperado en las actividades investigativas, este paradigma se puede situar en la misma historia de las ciencias como dominante, algunos autores lo denominan como el paradigma cartesiano-positivista (Malinowski, 2009) y se identifica como hegemónico en la actividad investigativa en general. Sin embargo, también se ha identificado un auge de enfoques teóricos que incluyen cuestiones sociológicas e incluso psicológicas (Escobar, et al 2002), así como métodos de investigación cualitativos, también se ha identificado la irrupción y consideración de factores humanos y medio ambientales.

¹ El presente trabajo es producto del proyecto en curso: “*Tendencias de la investigación en Contabilidad de Gestión en Iberoamérica (1998-2008)*” dirigido por el autor en la línea de Contabilidad de Gestión del grupo de investigación “Estudios Contables” de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Militar Nueva Granada (Colombia).

Las perspectivas interpretativas y de corte crítico se oponen a la investigación hegemónica en contabilidad y se abren paso cada vez con mayor importancia a nivel internacional. El presente trabajo pretende hacer un recorrido por la Contabilidad de gestión y mostrar la potencialidad que en Iberoamérica puede tener el desarrollo de estos temas. El presente trabajo se estructura en seis partes incluida la introducción; en la segunda parte se realiza una panorámica de la investigación en contabilidad de gestión, entendiendo las influencias que aquellas tienen en nuestro contexto iberoamericano; en la tercera parte se pretende contextualizar los aportes de la investigación en contabilidad de gestión en el contexto académico iberoamericano; en la cuarta parte se presenta el proyecto de investigación que soporta este trabajo: "*Tendencias de investigación en contabilidad de gestión en Iberoamérica (1998-2008)*"; en la quinta parte se presentan algunas conclusiones y por último la bibliografía.

2. INVESTIGACIÓN EN CONTABILIDAD DE GESTIÓN.

Ryam (2004) describe tres tipos de corrientes o enfoques en el estudio de la contabilidad de gestión, la primera es la visión predominante en Contabilidad de Gestión basada en la economía de corte normativo, con características investigativas a priori y prescriptivas; posteriormente tenemos el enfoque positivo que se impone con las formulaciones propias de las ciencias formales y que con su método objetivo garantiza la objetividad de sus resultados, así *como* la utilización de la verificación empírica de sus resultados.

Claramente, estos enfoques tienen detrás unos presupuestos epistemológicos o asunciones (Chua, 1986) que están presentes en la corriente principal de la contabilidad, estas asunciones están dadas por: a) Creencias sobre el conocimiento: separación de sujeto y objeto, modelos de construcción hipotético-deductivo, métodos cuantitativos para análisis y recolección de información; b) Creencias sobre la realidad física y social: realidad empírica objetiva y externa al sujeto, seres humanos como seres pasivos, criterios de racionalidad económica y maximización de la utilidad, las disfuncionalidades no se tratan, y, c) Relaciones entre teoría y práctica: contabilidad neutral, se aceptan las estructuras institucionales existentes.

La segunda visión identificada por Ryam (2004) está por fuera y alejada de la corriente principal de la contabilidad y son las tradiciones alternativas con enfoques interpretativos y críticos, las visiones interpretativas siguiendo a Chua (1986) en sus asunciones implican como: A) Creencias sobre el conocimiento: explicaciones científicas de la intención humana. Criterios de coherencia lógica, interpretación subjetiva y correspondencia con la interpretación derivada del sentido común de los actores. Trabajos etnográficos, estudios de caso y observación participante; B) Creencias sobre la realidad física y social: la realidad social es emergente, creada subjetivamente y objetivada a través de la interacción humana, acciones con significado e intención que se les atribuye retrospectivamente y están cimentadas en prácticas sociales e históricas, admisión de orden social; C) Relaciones entre teoría y práctica: la teoría busca únicamente la explicación de las acciones y comprender cómo se produce y reproduce el orden social (Chua, 1986) y las asunciones de la perspectiva crítica tienen en cuenta las: a) Creencias sobre el conocimiento: criterios para juzgar teorías de acuerdo a su temporalidad y contexto, utilización de la investigación histórica, etnográfica y estudios de caso; b) Creencias sobre la realidad física y social: Alienación humana, análisis crítico de acuerdo a creencias ideológicas y conciencias falsas, conflicto como característica social, conflictos que aparecen por injusticias, ideologías sociales, económicas y políticas; c) Relaciones entre teoría y práctica: imperativo crítico de la teoría como identificación y eliminación de la dominación y las prácticas ideológicas.

En tercer lugar, tenemos la investigación orientada a la práctica, producción de técnicas y sistemas innovadores en el campo de la Contabilidad de Gestión. Un enfoque altamente utilizado es el desarrollado con la idea de que los investigadores en contabilidad de gestión se acerquen a estudios

aplicados a las realidades empresariales, en este sentido Kaplan (1998) expresa que comenzó su trayecto en 1980 después de sucesivas discusiones con jefes, destacados gerentes quienes expresaban frustraciones considerables con sus costos y el desempeño de sus sistemas de medición. Posiblemente, Kaplan observó una oportunidad no sólo académica cuando afirma que *identificando una necesidad insatisfecha establecimos un enfoque claro donde la práctica existente puede ser inadecuada u obsoleta y; por tanto, la nueva teoría y la práctica pueden proveer sustanciales recompensas* (Kaplan, 1998). Básicamente, el proceso consiste en usar nuevas teorías (en este caso es mejor denotarlas como construcciones conceptuales) para modificar aspectos críticos de las organizaciones y de la administración, posibilita a los investigadores de los procesos administrativos, desarrollar y probar construcciones conceptuales en las organizaciones actuales. Este enfoque en la Contabilidad de Gestión es altamente reconocido y supuso un cambio de enfoque en la investigación, se configuró como una nueva línea que en el contexto Iberoamérica, especialmente en España se ha tratado de estudiar e implementar. En este sentido Carmona (1993) con la temática del cambio tecnológico y contabilidad de gestión presenta una serie de artículos compilados de los representantes más significativos de la investigación en contabilidad de gestión. Autores como Kaplan, Fine & Bridge, Campanella & Corcoran, Dahlgaard, Foster, Horngren, Johnson, Ezzamel, Carmona, entre otros, se agrupan en diferentes temáticas que resume el libro editado en 1993 por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, del Ministerio de Economía y Hacienda en España.

Esto denota la transformación de la contabilidad de gestión hacia los entornos cada vez más influyentes que afectan la toma de decisiones, factores como conocer los entornos internos y externos de las organizaciones, los factores tecnológicos y la potencialidad de la Contabilidad de Gestión en este campo, implica una visión más ampliada de la anterior Contabilidad de Costos. Carmona (1993) identifica que estos cambios en la Contabilidad de Gestión se han dado durante la década de los ochenta, y que pueden sintetizarse en tres líneas de investigación: La primera es la formalización de los modelos de contabilidad de gestión, tomando por ejemplo, la relación principal-agente como referencia (Baiman, 1982,1900). Esta línea de investigación es, esencialmente económica en sus fundamentos e influenciada por los análisis de la economía de la información (Carmona, 1993).

La segunda línea es una línea de carácter sociológico o relacionada con la teoría de la organización, ésto acerca a la contabilidad de gestión entendida en su contexto organizativo y social (Hopper & Powell, 1985, Jönsson & Grönlund, 1998, atado por Carmona, 1993). La última línea que se había referido anteriormente está relacionada con el impacto tecnológico en la contabilidad de gestión de acuerdo a los trabajos de Johnson & Kaplan (1987), esta línea cuestiona la relevancia y el funcionamiento de los modelos de contabilidad de gestión en la tarea de ser instrumentos básicos en las funciones de planificación y control directivo (Carmona, 1993). De acuerdo a estas líneas se puede observar que pueden coexistir varias líneas de investigación en Contabilidad de Gestión usando enfoques teóricos, metodologías y aplicaciones diversas.

El cambio de Contabilidad de Costos que se dirigía a obtener una medida de los costos exacta y precisa, a la Contabilidad de Gestión que se dirige a reconocer el costo para la toma de decisiones, se puede identificar en la segunda mitad del siglo XX. Parece que la contabilidad dirigida hacia la toma de decisiones de los usuarios especialmente los gestores y la información que ella producía se privilegian ante el enfoque anterior (primera mitad del siglo XX) de la contabilidad de costos, en el cual, el cálculo e identificación de los costos totales de producción y la conciliación con la partida doble para el registro de las transacciones derivadas de los sistemas de producción dominaba en el campo investigativo. Las técnicas que se desarrollaron en contabilidad de gestión en estos períodos se desarrollaron sin un sustento teórico que las apoyara como base de la investigación (Ryam et al, 2004).

En los años 50 y 60 los estudiosos de la contabilidad, especialmente economistas y contadores con formación en economía, usaban ampliamente un marco neoclásico para analizar el contexto de la toma de decisiones y dicho marco tuvo una influencia importante en la aparición de técnicas de Contabilidad de Gestión en las publicaciones académicas (Ryam et al,2004). Se identifica a la

principal corriente de investigación en Contabilidad de Gestión como la que se basa en la economía que surgió en las décadas del 50 y 60, el supuesto básico se identifica con la economía neoclásica en el cual se supone que los que toman decisiones maximizan los beneficios.

A principios de los años 70 del siglo pasado se comenzó a ajustar el marco neoclásico que se había utilizado para el estudio de la contabilidad de gestión en la década pasada. Hubo una influencia de la teoría de la decisión estadística que incluía la incertidumbre en el análisis², al introducir la incertidumbre los modelos de decisión se hicieron cada vez más complejos, tratando de construir modelos cada vez más realistas (Ryam et al, 2004). Algunos modelos desarrollados en esta década se desarrollaron en áreas como la investigación de coste-varianza y el análisis de coste-volumen-beneficios (sin embargo no tienen en cuenta el costo de la información).

El enfoque derivado de este periodo se denominó como el de «la verdad costosa» por la implicación que tuvo la teoría de la información, contrario al anterior enfoque que concebía a la información sin costo y sin incertidumbre. En los años 80 del siglo pasado hubo un cambio de énfasis, en el cual hubo una concentración importante en explicar las razones de las prácticas contables utilizadas. Aquí se puede identificar el impacto de la teoría de la agencia dentro del marco principal-agente. La investigación contable positiva fue reemplazando poco a poco la investigación de corte normativa especialmente en los años 80, en este sentido Ryam et al (2004) afirma: *Las teorías positivas, basadas en datos empíricos, parecían ofrecer a los estudiosos la posibilidad de evitar los juicios de valor y la especulación teórica de los modelos normativos* (Ryam et al, 2004, p. 104). Este enfoque también proviene de la economía, y dado el apoyo de esta disciplina en la contabilidad de gestión, obviamente, se establece el impacto directo que la economía potencia en el desarrollo de teorías positivas en Contabilidad de Gestión.

Aquí se puede encontrar el paso de economía clásica a neoclásica por la contabilidad de gestión, con el supuesto noción de racionalidad económica en la que cada individuo maximiza el autointerés, generalmente conceptualizado como utilidad (Ryam et al, 2004), los aportes de la economía neoclásica se dan en sus características diferenciales que son la interpretación de los precios como valores marginales y el concepto de costo de oportunidad. Además, de las líneas anteriormente descritas se encuentran con posterioridad a la década de 1980, algunas “tradiciones investigativas alternativas en contabilidad de gestión”, que se encuentran relacionadas con la investigación de la contabilidad conductista, la teoría de la organización y la contabilidad de gestión, la teoría social y contabilidad de gestión, enfoques interpretativos, teoría crítica y contabilidad de gestión, investigación orientada a la práctica, entre otras. Todos estos enfoques han impactado en la contabilidad de gestión, generando líneas y campos de estudio que anteriormente no se contemplaban.

Estas tendencias se pueden agrupar por períodos de tiempo, teniendo en cuenta sus asunciones principales, metodología y otros aspectos al analizar los artículos especializados de las revistas más representativas, a nivel mundial, Escobar & Lobo (2002), propusieron unas aproximaciones que se pueden emplear para el estudio de la Contabilidad de Gestión de acuerdo a una revisión de los avances investigativos en el mundo básicamente con origen en Estado Unidos y Reino Unido. Escobar et al (2002), propone una taxonomía que para nuestra investigación será muy importante, por las orientaciones de las tendencias que a nivel mundial se dan en un período de tiempo determinado, en dicha clasificación se describen unas limitaciones cronológicas, origen geográfico de los trabajos principales, teorías y asunciones, así como las metodologías, cuestiones y revistas más representativas.

² Esto es algo que no se contemplaba anteriormente, porque se entendía que la información no tenía ningún costo y estaba disponible en cualquier momento, entonces, tener información completa hacia que los objetivos de maximización de utilidades se alimentaran de manera normativa y sin sesgos.

3. APORTES DE LA INVESTIGACIÓN EN EL CONTEXTO IBEROAMERICANO.

El presente es un trabajo de carácter aplicado en Contabilidad, que se centra en: analizar, interpretar y solucionar problemas que tienen que ver con necesidades de información, control, medición y representación de la riqueza en diferentes tipos de organizaciones” (CCINCO, 2004), adicionalmente está relacionado con las necesidades funcionales del entorno sobre el cual opera la Contabilidad (Gómez, 2003). En este sentido, enmarcado en la Contabilidad de Gestión el presente trabajo pretende identificar la producción académica en Contabilidad de Gestión en Iberoamérica y plantear las tendencias que se pueden perfilar en la década 1998-2008. Se destaca esta década porque a partir de 1996 y 1997 se comienzan a elaborar trabajos referentes al contexto latinoamericano y más recientemente en el año 2000 al contexto Iberoamérica.

En este sentido, se plantea una continuidad y profundización de las temáticas trabajadas para observar el estado actual de la Contabilidad de Gestión en Iberoamérica. El término Iberoamérica no tiene una significación de orden mundialmente aceptado, sin embargo acogeremos la definición del diccionario panhispánico de dudas de la Real Academia Española que la define como: El nombre que recibe el conjunto de países americanos que formaron parte de los reinos de España y Portugal (...). No debe usarse para referirse exclusivamente a los países americanos de lengua española, caso en que se debe emplear el término Hispanoamérica (...) gentilicio, iberoamericano, se refiere normalmente solo a lo perteneciente o relativo a Iberoamérica, esto es, a los países americanos de lengua española y portuguesa (...) pero en ocasiones incluye también en su designación lo perteneciente o relativo a España y Portugal³.

En el contexto de la producción derivada de este tema específico podemos citar la obra: *La Contabilidad de Gestión en Latinoamérica* que publicaron conjuntamente la Asociación Interamericana de Contabilidad (AIC) y la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), en 1996, obra que fue coordinada por Jesús Lizcano Álvarez, considerándose como un primer hito en esta materia en la región, en esta obra se recogieron trabajos de Argentina, Brasil, Colombia, Cuba, Chile, Ecuador, El Salvador, España, Guatemala, México, Paraguay, Perú y Portugal. Mostrándose el estado de la Contabilidad de Gestión en cada país y dilucidando algunas tendencias. También se identifica la obra *Glosario Iberoamericano de Contabilidad de Gestión* coordinado también por Jesús Lizcano Álvarez editado en (2000), obra que pretende contribuir a lograr un mínimo lenguaje común en los términos y conceptos más importantes y más usados en los países iberoamericanos en relación con la Contabilidad de Gestión. También se encuentra la monografía AECA titulada: *Situación y tendencias de la contabilidad de gestión en el ámbito iberoamericano*, coordinada por Balada & Ripoll en 2000, editado por AECA con el patrocinio de la Fundación Caja Rural de Valencia, en esta obra se muestran trabajos de Argentina, Colombia, Cuba, España, Paraguay y Venezuela.

³ Diccionario panhispánico de dudas, 2005. Real Academia Española, disponible en <http://buscon.rae.es/dpd/>

Tabla 1. Aproximaciones empleadas para el estudio de la Contabilidad de Gestión

Cronología	Origen	Teoría	Asunciones	Metodología	Cuestiones	Concepto SIC	Revista (4)
<i>Desde los inicios de la CG como parte de nuestra disciplina</i>	USA	<i>Firma:</i> 1. Tª Agencia. 2. Tª Costes Transacción. Coase (1937) Williamson (1975) Se persigue maximizar el beneficio (búsqueda del equilibrio económico).	Racionalidad del individuo, coste de información nulo, ausencia de incertidumbre. CG como medio de control técnico de “disfuncionalidades organizativas”	“ <i>Cuantitativismo comportamental inicial y formalizado</i> ”. Modelizaciones analíticas de los procesos de decisión. Empleo de la teoría. Estadística de la decisión.	Primeros sistemas de asignación de costes. Gestión de inventarios. Análisis de las desviaciones. Análisis coste-volumen-beneficio; todo ello centrado en el área operativa.	Técnico. Funcionalista. Reduccionista. Apolítico. Personas pasivas. No considera la historia. Disfuncionalidades en vez de conflictos.	TAR
<i>Desde mediados de los setenta</i>	USA y UK	<i>Contingencia:</i> Lawrence y Lorsch (1976) en Organización. Otley (1980) en Management Accounting. Se consideran variables organizativas y del entorno externo.	Racionalidad, determinismo, funcionalismo y simplicidad. Se considera el coste de la información y la incertidumbre. CG como medio de control técnico acorde con objetivos y contingencias.	“ <i>Cuantitativismo contingente</i> ”. Estudios transversales (<i>crosssectional</i>), grandes encuestas. Análisis estadísticos para identificar las contingencias y sus efectos sobre los SIC.	Identificación de “contingencias” para el diseño de los SIC a nivel operativo y táctico. Estudios de la consistencia entre variables contingentes y SIC. Aproximación no universal y holística.	Técnico. Funcionalista. Reduccionista. Apolítico. Personas pasivas. No considera la historia. Disfuncionalidades en vez de conflictos.	AOS TAR
<i>Desde principios de los ochenta</i>	UK, USA y resto del mundo	<i>Institucional:</i> Interesada por interpretar y explicar el cambio más que el equilibrio económico.	Lo importante es el fin, no el medio. Los SIC no son neutros, influyen en la construcción de la realidad. CG como medio socio-técnico de control acorde con los fines organizativos.	“ <i>Cuantitativismo interpretativo</i> ”. <i>EDC, estudios etnográficos, observación participante, Grounded Theory.</i> <i>Para interpretar las dinámicas de cambio y los procesos socio-económicos que son el motor de las mismas.</i>	Diseño de los SIC. Estudio de técnicas para la gestión. Especial atención al impacto de la innovación en los SIC. SIC en organizaciones públicas, no lucrativas y en servicios.	Se consideran las personas explícitamente para el estudio de los SIC. Es un paso clave dentro del desarrollo y de evolución del conocimiento en CG.	AOS MAR JMAR
<i>Desde mediados de los ochenta</i>	USA, UK y resto del mundo	<i>Sociología interpretativa: Labor Process,</i> perspectiva faucouldiana. SICs en dinámicas internas. Aspectos sociopolíticos y conductuales.	Lo importante es el medio. Los SIC no son neutros, influyen en la construcción de la realidad mediante la alienación. CG como medio socio-técnico de control alienante.	“ <i>Cualitativismo alternativo/crítico</i> ” Emplea los mismos métodos para el estudio de los SICs. Preocupado por captar aspectos más intangibles como la dominación, conflicto y poder.	Diseño de los SIC. Estudio de técnicas de gestión. Especial atención al impacto de la innovación tecnológica de SIC.	Como característica identificativa: la consideración del factor humano a nivel macro.	CPA AAAJ AOS

Tomado de Escobar et al⁴ (2002)

⁴ Las siglas de las revistas corresponden: TAR: The Accounting Review; AOS: Accounting, Organizations and Society; MAR: Management Accounting Research; JMAR: Journal of Management Accounting Research; CPA: Critical Perspectives on Accounting; AAAJ: Accounting, Auditing and Accountability Journal.

Esto deja claro que existe una intención de integración en las temáticas relacionadas con la Contabilidad de Gestión que se ha gestado principalmente desde España. Sin embargo, en el contexto de Suramérica también se quiere observar estas temáticas con el presente trabajo, es decir, un trabajo iberoamericano que se elabore desde Colombia es un punto muy importante en la intención de integración académica iberoamericana. Lizcano (2000) resalta la gran importancia de la cooperación y el intercambio de conocimiento internacional en relación a la Contabilidad de Gestión, señalando que en el contexto iberoamericano tenemos una gran ventaja que es la del idioma español en la mayor parte de la región (recordemos el portugués).

Los esfuerzos de la Asociación Española de Administración y Contabilidad (AECA) engloban los anteriores trabajos, adicionalmente los espacios de agrupación iberoamericana, como el Observatorio Iberoamericano de Contabilidad de Gestión⁵ que agrupa los trabajos de la comunidad académica regional y sirve de espacio común, así: *El Observatorio Iberoamericano de Contabilidad de Gestión es un punto de información y de encuentro para los países iberoamericanos en todos aquellos aspectos relacionados con la Contabilidad de Gestión... El Observatorio constituye un mosaico informativo y un crisol de iniciativas de los países que integran la familia iberoamericana. Con las aportaciones que se vayan haciendo desde dichos países, se irá enriqueciendo y aumentando el nivel de información y de utilidad social del Observatorio*⁶. También derivado de estos esfuerzos se encuentra la *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*, de publicación semestral, que se encuentra en la página del Observatorio con su contenido on-line y accesible desde su primera edición en enero-junio de 2003 hasta su edición nº 13 de enero-junio de 2009.

Los anteriores esfuerzos investigativos en contabilidad de gestión y sus implicaciones en la integración que se pretende impulsar especialmente desde España, son significativos, esto se puede apreciar desde el punto de vista de una convergencia mundial en las prácticas de contabilidad (normas internacionales) y más específicamente en las prácticas de contabilidad de gestión, como consecuencia de la globalización (Amat et al, 2003). Sin embargo, las diferencias internacionales son significativas, en el trabajo de Amat et al (2003). Se caracterizan algunas diferencias relacionadas con los siguientes aspectos, a saber: a) Objetivos de la contabilidad de gestión, b) Ideología política, c) Características culturales, d) Entorno empresarial, e) Legislación fiscal, f) Legislación en materia de contabilidad de costes y gestión, g) Organizaciones profesionales, h) País o países que ejercen influencia en la contabilidad, i) Nivel de implantación de técnicas modernas de gestión empresarial y de contabilidad de gestión.

Estas diferencias implican el estudio de cada uno de los países en sus particularidades, de manera clara, el estado de la contabilidad de gestión en los diferentes países, puede dar pautas importantes para plantear alternativas de integración mayores en el campo académico. Si bien existen esfuerzos investigativos, en el ámbito iberoamericano, falta un camino amplio por recorrer en cuanto a investigación en contabilidad de gestión se refiere, no hay una difusión de los trabajos de Suramérica que pueda enlazar la producción académica, el propio observatorio iberoamericano de contabilidad de gestión, plantea que está actualmente en construcción. La situación en Colombia es menos halagadora, los trabajos producidos en la línea de Contabilidad de Gestión se pueden ver como esfuerzos aislados y no integrados en la comunidad contable, adicionalmente, son tremendamente escasos para el desarrollo y evolución de la Contabilidad de Gestión en los últimos años, por tanto las referencias locales en Colombia son escasas en cuestiones relativas a la contabilidad de gestión.

Identificar la producción académica en Contabilidad de Gestión en Iberoamérica, implica adicionalmente, analizar dicha producción a la luz de las tendencias internacionales, elaborar este tipo de identificaciones es importante para ubicarnos en el contexto internacional y dar pautas para el

⁵ La página web del Observatorio es la siguiente: <http://www.observatorio-iberoamericano.org/>

⁶ Disponible en: http://www.observatorio-iberoamericano.org/paises/Spain/link_portada.htm

desarrollo posterior de acuerdo a nuestro estado en el estudio e implantación de la Contabilidad de Gestión.

Posiblemente, se identifica un atraso en el estudio de la Contabilidad de Gestión en relación con los enfoques internacionales, identifica estas cuestiones, generan rutas futuras para el trabajo en las instituciones de educación superior que estén actualizadas en las discusiones académicas y trabajando en la vía de mejoramiento de sus planes de estudios. Lizcano (1996), estudió el origen de los libros de texto utilizados para el estudio de la contabilidad de gestión en Argentina, Cuba, Chile, Ecuador, El Salvador y Guatemala, en el cual se observa que los textos norteamericanos son utilizados en sus traducciones que se hacen mayormente en México y de allí impactan en el entorno anteriormente descrito.

Se observa que la influencia de países de habla inglesa proviene de Estados Unidos. España es el único país Europeo mencionado, México emerge como un fuerte país líder dentro de los países latinoamericanos (Arnat, 2003). Esto implica que como muchos de estos libros de texto fueron realizados en Estados Unidos pueden estar influidos por la corriente económica positivista de la contabilidad de gestión, la cual como afirma Ryam (2004) todavía conserva las técnicas desarrolladas en los años 50 y 60. Los esfuerzos investigativos Iberoamericanos deben ser estudiados en su producción investigativa y no sólo en su enseñanza, se entiende que la primera impacta efectivamente en la segunda. Agrupar estos esfuerzos investigativos es clave para el avance de nuestra disciplina a nivel mundial.

Los esfuerzos seguidos por asociaciones internacionales como AECA, deben integrarse mucho más a nuestros contextos, trabajar en estudios propios de nuestro desarrollo en Contabilidad de Gestión enriquecerá mucho más las discusiones que países como Brasil y Argentina ya vienen desarrollando desde tiempo atrás. Así pues, Colombia se perfila con este estudio en el centro de análisis de la producción iberoamericana en Contabilidad de Gestión. Es un camino que proviene de la misma invitación de las instituciones internacionales y que en Colombia se espera trabajar para consolidar académicamente esta línea de investigación que le da un giro a la contabilidad hacia la toma de decisiones hacia la estrategia, hacia el aprovechamiento de las nuevas tecnologías y la productividad empresarial.

4. PROYECTO DE INVESTIGACIÓN: “TENDENCIAS DE INVESTIGACIÓN EN CONTABILIDAD DE GESTIÓN EN IBEROAMÉRICA (1998-2008)”

a) Aspectos generales

El proyecto que impulsa las presentes reflexiones tiene como objetivo identificar la producción académica en Contabilidad de Gestión en Iberoamérica, así como plantear las tendencias de investigación que se pueden perfilar en esta área. Se analizarán los marcos temáticos referenciales, las metodologías, las hipótesis de partida. Se estructurará una revisión de carácter exploratorio en revistas especializadas de nuestro entorno Iberoamericano en la década 1998-2008, presentes en bases de datos académicas. La metodología a aplicar será el Análisis de Contenido, específicamente el análisis documental. Se espera recolectar los documentos, construir una base de datos documental iberoamericana en Contabilidad de Gestión e identificar las temáticas de trabajo de la producción recogida así como caracterizar las tendencias que se deriven del análisis de contenido temático documental.

La pregunta que orienta este proyecto está relacionada con: ¿Cuáles son las tendencias que se pueden identificar en la producción investigativa en Contabilidad de Gestión en Iberoamérica en los periodos 1998 a 2008?. De la pregunta de investigación se derivan las siguientes inquietudes más específicas: ¿Cuáles son los marcos temáticos de referencia en los cuales se soporta la producción en Contabilidad de Gestión en Iberoamérica en los periodos 1998 a 2008?, ¿cuáles son las metodologías utilizadas?, ¿cuáles son las hipótesis de partida?.

De manera clara los objetivos se articulan de acuerdo a los propósitos de indagación antes expuestos y están relacionados con: Identificar la producción académica en Contabilidad de Gestión en Iberoamérica y plantear las tendencias que se pueden perfilar en esta área en el período 1998-2008. Así como de manera específica:

a) Recolectar los documentos sobre Contabilidad de Gestión producidos en Iberoamérica, b) Construir una base de datos documental de acuerdo a la exploración realizada, c) Identificar las temáticas de trabajo de la producción recogida, y d) Caracterizar las tendencias derivadas de las categorías seleccionadas presentes en los documentos.

b) Aspectos metodológicos

Metodológicamente se plantea realizar una delicada y extensa exploración a las fuentes que permiten entender la Contabilidad de Gestión en el contexto Iberoamericano, se trabajará con fuentes consolidadas y permanentes en revistas especializadas. El proyecto propone la caracterización de las tendencias en investigación en contabilidad de gestión en Iberoamérica para lo cual se utilizará la metodología de Análisis de Contenido, más específicamente el análisis de contenido temático, que se basa en la lectura como instrumento de recogida de información.

El análisis de contenido es el conjunto de procedimientos interpretativos de productos comunicativos (mensajes, textos o discursos) que proceden de procesos singulares de comunicación previamente registrados y que basados en técnicas de medida a veces cualitativas y a veces cuantitativas tienen por objeto elaborar y procesar datos relevantes sobre las condiciones mismas en las cuales se han producido los textos o sobre las condiciones que pueden darse para su posterior empleo (Piñuel, 2002). El "contenido" de este análisis está guardado o encerrado (Pinuel, 2002) dentro de un continente que para nuestro caso sería el de los artículos más representativos de la producción académica en Contabilidad de Gestión en el ámbito iberoamericano en los períodos 1998 a 2008. Podemos develar su contenido de forma que una nueva interpretación nos permita elaborar una descripción de tipo diagnóstica. De acuerdo con Pinuel (2002), un análisis de contenido incluiría necesariamente los siguientes pasos: a) Selección de la comunicación que será estudiada, b) Selección de las categorías que se utilizarán, c) Selección de las unidades de análisis, d) Selección del sistema de recuento o de medida.

Lo anterior implica que se deba determinar el objeto o tema de análisis, que se determine las reglas de codificación. E sistema de categorías y comprobar la fiabilidad del sistema de codificación-categorización y elaborar las inferencias que correspondan.

Actualmente, se utilizan tres tipologías para el análisis de contenido a saber: el análisis temático, el análisis semántico y al análisis de redes (Andréu. 2001). En nuestra investigación nos enfocaremos en el análisis temático, que sólo considera la presencia de términos o conceptos, con independencia de las relaciones surgidas entre ellos (Andréu. 2001). Las técnicas que más se utilizan son: las listas de frecuencias, la identificación y clasificación temática y la búsqueda de palabras en el contexto. En nuestra investigación se utilizará la clasificación temática y la búsqueda de palabras en el contexto porque se adaptan más a la realidad del proyecto. Estas técnicas se facilitan para grandes volúmenes de información que es el caso de nuestro proyecto. Es más concreta que el análisis de contenido semántico y de redes por lo que se incluyen más aspectos de tipo cualitativo en ellos.

Se trabajará con cinco bases de datos para la exploración de los artículos objeto de nuestra investigación, que agrupan las revistas más representativas en el área de estudio de la cual nos ocuparemos, estas bases de datos son: EBSCO, DIALNET, SCIELO, REDAL YC, FUENTE ACADÉMICA. Utilizaremos herramientas informáticas para clasificar, organizar y caracterizar la producción en Contabilidad de Gestión; estas herramientas están relacionadas con la gestión

bibliográfica, gestión de citas y software que nos permita sistematizar la información; son las siguientes: a) Software gestión bibliográfica Jabref, reference manager. b) Software de gestión de atas: Text cite. c) Sistematización: Atlas.ti. Piñuel (2002) referencia el software Atfas.ti como uno de los más importantes. Para el tratamiento de datos textuales, gráficos, audio y video mediante codificación intuitiva y fácil sobre la pantalla con definición flexible de segmentos de datos. Permite un número prácticamente ilimitado de documentos y permite trazar mapas mentales y asignación de anotaciones a todo el tipo de unidades, segmentos de datos, códigos, notas, etc.

Se plantean seis etapas metodológicas en la investigación alineadas con nuestros objetivos. La primera de conformación de estrategias para la captura de documentos. verificación de fuentes y consecución de autorizaciones para acceder a determinados archivos. Las etapas 2 y 3 se adelantarán simultáneamente. En la primera de estas se recopilará los documentos que harán parte del archivo digital, mientras que en la segunda se sistematizarán los datos, de tal manera que seis meses después de iniciado el procedimiento se pueda consolidar el archivo general de la investigación. La etapa 2 de recolección de datos así como la etapa 3 de sistematización están relacionadas respectivamente a los objetivos específicos 1 y 2. Las etapas 4 y 5 están relacionadas a la generación de los productos de la investigación, estas etapas están relacionadas respectivamente con los objetivos específicos 3 y 4. Finalmente, la etapa 6 está relacionada con la socialización y divulgación de los resultados a la comunidad académica e investigativa nacional e internacional.

c) Justificación.

El proyecto se entiende como un proceso estratégico, importante y vital para la consolidación del Grupo de Estudios Contables de la Universidad Militar Nueva Granada (UMNG), la apertura de su línea en Contabilidad de Gestión y proyección de consolidación en estas temáticas. El presente trabajo abre la línea de Contabilidad de Gestión, elemento importante a considerar en la planeación de futuros trabajos que se espera potencializar de manera cada vez más creciente y prospectiva. Dar apertura a la línea con el presente proyecto exploratorio servirá para plantear futuros trabajos básicos y aplicados. En la interrelación e impacto curricular el presente proyecto pretende generar un dinamismo por medio de la discusión que se genere de los procesos y resultados de investigación en relación a los problemas propios de la Contabilidad y su entorno, más específicamente en la Contabilidad de Gestión.

Esto puede permitir un impacto en las discusiones académicas en Contabilidad de Costos y Gestión de manera positiva debido a los diferentes alcances de la línea de investigación y las visiones tradicionales de la Contabilidad de Costos. Se hace indispensable una renovación en el ámbito académico con relación a la investigación en Contabilidad de Gestión y sus productos, identificando así otras líneas de investigación que internacionalmente se trabajan en la actualidad.

Como se ha planteado, posiblemente, la educación tradicional contable no haya tenido en cuenta los impactos ocasionados por la investigación en Contabilidad de Gestión en los últimos años y la investigación junto con la aplicación pedagógica son las piedras de toque para consolidar el proceso de formación. Por tanto se entiende que la investigación en la línea supone un enriquecimiento curricular, así como la evaluación crítica y actualizada de nuestro currículo en la vía de continuar con la formación de nuestros contadores públicos, que propone la búsqueda del sujeto inquieto, trascendente y que deja huella, del sujeto consciente de su entorno, de su saber y de su hacer, un sujeto político que no es escéptico ni indiferente ante las problemáticas primarias de las actividades sociales, un individuo que no consume modelos tecnológicos sin razonar, un individuo que conceptualiza pero además propone (Salgado, 2009). Otro elemento justificatorio es el relacionado con la integración de la comunidad contable nacional en las cuestiones de la Contabilidad de Gestión, así como aprovechar los aportes internacionales elaborados que pueden generar agendas futuras de investigación

d) Resultados.

Los resultados del presente proyecto están asociados a la publicación de dos artículos que aportarán a las discusiones en cuanto a las construcciones investigativas en Contabilidad de Gestión en Iberoamérica, también se pretende construir una base de datos documental de acuerdo a la exploración realizada y promover las relaciones académicas en el entorno nacional e internacional. Los resultados deben apuntar a la consolidación de la línea de Contabilidad de Gestión en la Universidad Militar Nueva Granada, así como el trabajo en red para estudios y proyectos de investigación futuros.

5. CONCLUSIONES.

La Contabilidad de gestión es una disciplina que tiene unas tendencias internacionales identificables que pueden generar categorías de análisis aplicables a los entornos iberoamericanos, obviamente respetando las particularidades de nuestros entornos. Entonces no se trata de una transferencia sin reflexión y crítica, más bien los balances investigativos pueden provocar la difusión y tratamiento de la contabilidad de gestión con un enfoque amplio y propicio para la integración disciplinar.

Los esfuerzos de investigación en contabilidad de gestión en Iberoamérica han sido impulsados especialmente por España, los trabajos realizados desde diferentes frentes han producido una gran cantidad de trabajos que pueden ser referentes importantes para nuestros entornos, como claramente se ha podido observar en varios trabajos latinoamericanos.

El proyecto "Tendencias de investigación en contabilidad de gestión en Iberoamérica (1998-2008)", pretende recopilar la producción académica que servirá de base para caracterizar las tendencias, presupuestos teóricos, manejo en contexto de aquellas teorías, presupuestos de partida y asunciones más relevantes en las temáticas propias de la contabilidad de gestión. Esto permite además de conocer, trascender en el futuro en las construcciones aplicadas en nuestros contextos. Así también se pretende, elaborar una integración en red en el estudio de la contabilidad de gestión, para esos propósitos es clave la comunicación con nuestros pares iberoamericanos, es clave el intercambio de ideas y retroalimentación. Aquí pretendemos mostrar nuestras ideas, pero adicionalmente estrechar lazos de amistad, reconocemos y religar conocimientos en la vía del avance académico, disciplinar internacional, así como intercambiar las cuestiones propias de nuestra cultura que como colombianos estamos abiertos a compartir con ustedes amigos iberoamericanos.

6. REFERENCIAS.

- AECA (2003): Situación y tendencias de la contabilidad de gestión en el ámbito iberoamericano. Coordinadores Balada & Ripoll. Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA). Madrid.
- ALVAREZ, L.; BLANCO, I. (2003): El Marco de la Contabilidad de Gestión. Documentos AECA, serie Contabilidad de Gestión. Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA). Madrid.
- AMAT, O.; FALGUERA, J.; PUIG, X.; SOLDEVILA, P. (2003): Aspectos que influyen en las diferencias internacionales en materia de Contabilidad de Gestión. *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*. Enero-junio, Vol. 1, nº 1.
- CAÑIBANO, L. (1998): Contabilidad: Análisis contable de la realidad económica Madrid. Ediciones Pirámide.
- CCINCO-Cundinamarca (2004): La investigación como producto y fin social de la Universidad: Problemáticas, contradicciones y su inserción desde la óptica contable. Ponencia presentada al XV Congreso Colombiano de Contadores. Bogotá.
- CARMONA, S. (1993): Cambio tecnológico y contabilidad de gestión. Madrid. 1993. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Ministerio de Economía y Hacienda. España.

- CHUA, W. (1986): Radical developments in Accounting thought. En: *The Accounting Review*, Vol. 61, n° 4.
- ESCOBAR, B.; LOBO, A. (2002): Implicaciones teóricas y metodológicas de la evolución de la investigación en contabilidad de gestión. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*. Enero-marzo, Vol. XXXI, n° 111, p. 245-286.
- GINER, F.; PONTET, U.; RIPOLL, F. (2008): La contabilidad de gestión y el tratamiento de la información en la Autoridad Portuaria de Valencia. *Revista Contaduría Universidad de Antioquia*, n° 52, p. 45-60.
- GÓMEZ, V. (2003): Algunos comentarios sobre la potencialidad de la investigación en Contabilidad. *Innovar Universidad Nacional de Colombia*. Enero-junio, n° 21, p. 139-144.
- _____ (2007): Comprendiendo las relaciones entre los sistemas contables, los modelos contables y los sistemas de información contables empresariales. *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría*. Octubre-diciembre, n° 32, p. 83-113.
- KAPLAN, R. (1998): Innovation action research: Creating new management theory and practice. *Journal of Management Accounting Research*. 10, p. 89.
- K. SHANK, J.; GOVINDARAJAN, V. (1997): *Gerencia Estratégica de Costos*. Bogotá. Editorial Norma.
- MALLO, C.; KAPLAN, R.; MILJEM, S.; GIMÉNEZ, C. (2002): *Contabilidad de Costos*. Pearson Education.
- MATTESSICH, R. (2002): *Contabilidad y Métodos Analíticos*. 1964. Buenos Aires. Edición Argentina. Editorial La Ley.
- PIÑUEL, J. (2002): Epistemología, metodología y técnicas del análisis de contenido. *Estudios de sociolingüística*, p. 1-42.
- POLIMENI, R.; FABOZZI, F.; ADELBERG, A.; KOLE, M. (2000): *Manual de contabilidad de Costos*. McGraw Hill. Bogotá.
- RIAM, B.; SCAPENS, R.; THEOBALD, M. (2004): *Metodología de la investigación en finanzas y contabilidad*. Barcelona. Ediciones Deusto.
- SALGADO, J. (2009): Experiencias pedagógicas en contabilidad: Relaciones y caracterizaciones. Ponencia presentada en el Encuentro Nacional de Profesores de Contaduría Pública. Universidad Javeriana. Convenio de programas de Contaduría Pública. Bogotá. Marzo.



Jorge Andrés Salgado Castillo

Profesor de Contabilidad en la Facultad de Ciencias Económicas, programa de Contaduría Pública de la Universidad Militar Nueva Granada, Bogotá (Colombia). Contador Público de la Universidad del Valle (Colombia). Integrante del grupo de investigación “Estudios Contables” de la Universidad Militar Nueva Granada y del grupo “Antropología y complejidad humana” de la Universidad Militar Nueva Granada. Actualmente, lidera y dirige el proyecto de investigación “Tendencias de la Contabilidad de Gestión en Iberoamérica (1998-2008)”. Sus líneas de investigación principales son: Contabilidad de Gestión, Contabilidad Financiera, Contabilidad y complejidad.