

Revista Universo Contábil, ISSN 1809-3337  
FURB, v. 6, n.3, p. 140-155, jul./set., 2010

doi:10.4270/ruc.2010327

Disponível em [www.furb.br/universocontabil](http://www.furb.br/universocontabil)



---

## **AVANCES Y DESAFÍOS SOBRE LA ENSEÑANZA DE LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN EN COLOMBIA: DESDE UNA PERSPECTIVA DE MIPYMES Y DE LA EDUCACIÓN SUPERIOR\***

### **AVANÇOS E DESAFIOS NO ENSINO DA CONTABILIDADE DE GESTÃO NA COLÔMBIA: UMA PERSPECTIVA A PARTIR DE MPMES E DA EDUCAÇÃO SUPERIOR**

### **PROGRESS AND CHALLENGES IN MANAGEMENT ACCOUNTING TEACHING IN COLOMBIA: FROM A MSMES AND HIGHER EDUCATION PERSPECTIVE**

**Patricia González González**

Doutora em Controladoria e Contabilidade pela FEA/USP  
Professora da Universidad Del Valle, Departamento de Contabilidad y Finanzas.  
Endereço: Calle 4B No. 36-00 - San Fernando - Santiago de Cali – Colombia  
E-mail [pagonza@univalle.edu.co](mailto:pagonza@univalle.edu.co)  
Telephone: 57 2 5185732

## **RESUMEN**

El objetivo de este artículo es exponer el nivel de desarrollo en el cual se encuentra la contabilidad de gestión en Colombia. Para tal fin fueron realizados dos estudios, uno desde la perspectiva del mundo empresarial y otro desde la perspectiva de la academia. Desde la perspectiva del mundo empresarial fueron entrevistados 270 gerentes de MIPYMES localizadas en Cali/Colombia y para fines de la perspectiva de la academia fueron escogidos ocho programas de contabilidad, que cumplieran con las siguientes condiciones: aparecen en la lista de las 36 universidades con mejores ECAES del año 2008 y estar acreditadas a la fecha de la investigación. Los resultados permitieron concluir que la contabilidad de gestión no tiene la misma relevancia que la contabilidad financiera en Colombia. Una vez que, los gerentes usan para fines de toma de decisión la información reflejada en los informes financieros tradicionales, en cuanto al uso de las herramientas de gestión son poco utilizadas y conocidas por los gerentes. De la misma forma, la estimación de indicadores no financieros para la toma de decisión se limita a la observación e interpretación de indicadores que miden

---

\* Artigo recebido em 06.01.2010. Revisado por pares em 02.03.2010. Reformulado em 28.06.2010. Recomendado para publicação em 30.06.2010 por Ilse Maria Beuren (Editora). Publicado em 30.09.2010. Organização responsável pelo periódico: FURB.

la satisfacción de los clientes. Por otro lado, en lo académico se observó que la contabilidad de gestión que es ofrecida en los programas de contabilidad comprende la contabilidad de costos tradicional y el análisis y elaboración de presupuestos.

**Palabras claves:** Contabilidad de gestión. Gerentes de MIPYMES. Programas de contabilidad.

## RESUMO

O objetivo deste artigo é expor o estágio de desenvolvimento em que se encontra a contabilidade de gestão na Colômbia. Para tal, foram realizadas duas pesquisas, um na perspectiva do mundo empresarial e outro na perspectiva da academia. Na perspectiva do mundo empresarial foram entrevistados 270 gerentes de MPMEs localizadas em Cali/Colômbia e na perspectiva da academia foram selecionados oito programas de contabilidade, que cumpriam as seguintes condições: constavam na lista das 36 universidades com melhores ECAES do ano 2008 e estavam acreditadas na data da pesquisa. Os resultados permitiram concluir que a contabilidade de gestão não tem a mesma relevância que a contabilidade financeira na Colômbia. Uma vez que os gerentes usam para fins da tomada de decisão a informação refletida nos relatórios financeiros tradicionais, enquanto as ferramentas de gestão são pouco utilizadas e pouco conhecidas por esses gerentes. Da mesma maneira, a estimação de indicadores não financeiros para a tomada de decisão se limita à observação e interpretação de indicadores que mensuram a satisfação dos clientes. Por outro lado, na perspectiva acadêmica se observou que a contabilidade de gestão oferecida pelos programas de contabilidade aborda a contabilidade de custos tradicional e a análise e elaboração de orçamentos.

**Palavras-chave:** Contabilidade de gestão. Gerentes de MPMEs. Programas de contabilidade.

## ABSTRACT

*The goal of this paper is to present the level of development which the Management Accounting in Colombia is. To do so, two studies were conducted: one from the business perspective and another from the academy perspective. In the business perspective 270 managers of enterprises MSMEs located in Cali - Colombia were interviewed and in the academy perspective eight accounting programs were chosen, which fulfilled the following conditions: they were in the list of the 36 universities with the best ECAES of 2008 and were accredited at the time of the investigation. The results allowed to conclude that Management Accounting is not as important as the Financial Accounting in Colombia once managers use for decision making purposes the information reflected in traditional financial reports whereas the management tools are little used and known by those managers. Similarly, the non-financial indicators used for decision-making are limited to the observations and interpretation of non-financial indexes that measures clients' satisfaction. On the other hand, in the academic perspective it was noted that Management Accounting offered in accounting programs covers Traditional Cost Accounting and Budgeting Analysis and elaboration.*

**Keywords:** Management accounting. MSME's managers. Accounting programs.

## 1 INTRODUCCIÓN

El ambiente de los negocios cambió en los últimos años, una consecuencia de los avances tecnológicos y la diversificación en los procesos de producción que originaron cambios en la estructura de costos. La contabilidad de gestión se tornó relevante para fines de educación, investigación y de la práctica profesional. Más aún cuando los estudiantes entran al mundo de los negocios y encuentran un conjunto de problemas y situaciones que no corresponden a los que fueron presentadas en los cursos de contabilidad de gestión.

Por otro lado, los críticos afirman que los gerentes confían en los sistemas de contabilidad de costos. No obstante, en la mayoría de los casos, según estos críticos, dichos sistemas de costos son inadecuados para el ambiente automatizado y diversificado de los días de hoy. Una vez que tales sistemas de costos fueron concebidos un siglo atrás cuando el ambiente tecnológico y competitivo de los negocios era considerablemente diferente.

El nuevo ambiente de los negocios originó un movimiento entre los profesores, investigadores y profesionales de la contabilidad, orientado a repensar el currículo de los cursos, las estrategias de investigación, la práctica actual y el papel de la contabilidad de gestión en la sociedad.

Profesores como Kaplan, Cooper, Nortom y Goldratt, entre otros, en los últimos años, lideraron el nuevo rumbo de la contabilidad de gestión, para lo cual fue necesario examinar las prácticas actuales de la industria, de las áreas de innovación, que generan las nuevas ideas sobre la práctica y que comenzaron a influenciar los cursos de contabilidad de gestión, como también, los temas y orientación de la investigación.

La contabilidad de gestión ha venido ganando una gran importancia en el mundo de los negocios desde que los gerentes se han dado cuenta que no es suficiente contar con la información que se encuentra en los estados financieros tradicionales. Se requieren de otros datos de carácter no financiero y del uso de herramientas gerenciales que en su conjunto faciliten el proceso de toma de decisión.

El cual se hace más complejo en la medida que son más los retos por alcanzar y la competencia por vencer. En Colombia, el movimiento renovador de la contabilidad de gestión generó algunos cambios en la forma de enseñar y en los temas. No obstante, el impacto de estos cambios en el desarrollo actual de los negocios es muy bajo.

En ese orden de ideas, las preguntas que surgen son: Cuál es el estado del arte de la contabilidad de gestión en Colombia desde la perspectiva de las Mipymes y de la academia y por lo tanto, cuáles son los retos a ser superados que permitan un mayor desarrollo de la contabilidad de gestión para el caso colombiano?

El artículo tiene como objetivo general hacer una revisión del estado del arte de la contabilidad de gestión en Colombia a partir de dos puntos de vista empresarial y académico, de tal forma que nos permita identificar aspectos sobre los cuales se deben asumir desafíos para mejorarlos. Entre los objetivos específicos están:

- a) a partir de los resultados de dos investigaciones realizadas conocer el estado del arte de la contabilidad de gestión en Colombia;
- b) identificar los puntos críticos evidenciados en los resultados de la investigación;
- c) plantear desafíos que lleven a la mejoría de los puntos críticos identificados;
- d) presentar las consideraciones finales sobre el tema.

Para entender la realidad colombiana se presentan los resultados de dos investigaciones que permiten evidenciar el nivel de desarrollo de la contabilidad de gestión en el contexto de las empresas colombianas, como también nos permiten comprender el nivel de desarrollo y los retos a ser alcanzados en la búsqueda por cambiar la situación actual en el contexto de la educación superior y por tanto de los negocios.

## **2 MARCO DE REFERENCIA**

### **2.1 Marco legal que rige la contabilidad en Colombia y su aplicación**

La contabilidad en Colombia se reglamenta por medio de leyes, decretos que expide el gobierno central, una vez que, los proyectos hacen tránsito por el congreso. Por tanto, esto lleva a que dichas normas generalmente presenten sesgos, ya que atienden intereses de recaudo fiscal y de evidenciación para diversos entes reguladores, como son las varias superintendencias que regulan las empresas en Colombia, en especial la superintendencias financiera, de salud, la DIAN, entre otros.

Por otro lado, la Junta Central de Contadores y el Consejo Técnico de Contabilidad y las asociaciones de Contadores han tenido una participación discreta en las decisiones finales que toma el gobierno en materia contable.

Actualmente existe la Ley n° 1.314, de julio 13 de 2009, en la que se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de garantía de información aceptados en Colombia; se identifican las autoridades competentes; el procedimiento para la expedición y se determinan las entidades responsables de vigilar su cumplimiento.

Colombia aún no tiene una norma contable que atienda a los nuevos paradigmas de la internacionalización. Por medio de la Ley n° 1.314, de 2009, se fijó que a partir del primero de enero del año 2010, dentro de los seis meses siguientes a esta fecha, el Consejo Técnico de la Contabilidad hará una primera revisión de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Garantía de la Información y al cabo de los cuales presentará, para su divulgación, un primer plan de trabajo al Ministerio del Comercio, Industria y Turismo.

Dicho plan deberá ejecutarse dentro de los veinte y cuatro meses siguientes a la entrega del plan de trabajo, término durante el cual, el consejo presentará a los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y al Ministerio del Comercio, Industria y Turismo, los proyectos a que den lugar.

Una vez, las normas expedidas conjuntamente por ambos ministerios entrarán en vigencia el primero de enero del segundo año fiscal siguiente al de su promulgación, a menos que en virtud de su complejidad, se considere necesario establecer un término diferente. Como se constata la preocupación actual en Colombia está en establecer una reglamentación contable de carácter financiero y no tanto gerencial.

### **2.2 Desafíos a ser superados por Colombia en materia de enseñanza e implementación de la contabilidad de gestión en el contexto de los negocios**

De los resultados obtenidos en las dos investigaciones se concluye que en Colombia existen diversos desafíos a los cuales las agremiaciones de contadores, los profesionales, los investigadores, los profesores y el gobierno deben tener en cuenta para actualizar, los temas, las metodologías de enseñanza en la contabilidad de gestión que se enseña en las universidades y, por lo tanto corresponda a la realidad de las nuevas tendencias en la gestión de los negocios.

Entre los desafíos están: a) participación de las asociaciones de contadores; b) repensar los temas y metodologías que se emplearan en los cursos de contabilidad de gestión de tal forma que correspondan al nuevo contexto de los negocios; c) revisión de los microcurrículos; d) conocer la nueva estructura de los negocios; e) nuevo ambiente para los investigadores; f) identificar el campo de acción de la contabilidad de gestión en el nuevo contexto de los negocios.

### 2.2.1 Participación de las asociaciones de contadores

En consideración a lo expuesto en este artículo se observa la poca participación de las agremiaciones de contadores, a través de los años, en lo que respecta al rumbo que debe seguir la contabilidad en Colombia. Por lo tanto, el primer reto está orientado a que los contadores cambien su actitud por una de mayor liderazgo en lo que compete a su participación en aspectos estratégicos y de desarrollo que afectan la profesión.

### 2.2.2 Repensar los temas y metodologías que se emplearán en los cursos de contabilidad de gestión

La contabilidad de gestión tal como está siendo enseñada es muy poco diferente a la forma como esta era enseñada en los años 70 y 80. Desde una perspectiva positiva, los cursos de contabilidad de gestión reposan sobre un cuerpo sólido de la teoría, principios y conceptos.

No obstante, los cursos de contabilidad de gestión están tornándose obsoletos rápidamente, una vez que su estructura corresponde a otra realidad de los negocios y no a la de los días de hoy, en la que los negocios son altamente competitivos, hay diversificación de productos y servicios, se presentan rápidos cambios en la tecnología y en los procesos de producción que además presentan una alta complejidad.

Según Coppage et al. (2002), los contadores de gestión deben tener habilidades para la comunicación, para el liderazgo de tal forma que pueda desarrollar el pensamiento estratégico y crítico, además de ser capaces de interpretar informaciones y tener habilidades en el campo tecnológico.

Por otro lado, algunos autores consideran que son importantes las alianzas que pueden surgir entre las instituciones de enseñanza y la empresa, pues, esta última puede ofrecer un soporte continuo a los alumnos permitiéndoles hacer la práctica de lo que se aprendió en la universidad (COPPAGE et al. 2002; FOWLER et al., 2002; BURNS et al., 2004)

Según Goldratt citado en Armitage y Langdon (1988), la contabilidad de gestión debe ser repensada, una vez que el problema no está en las raíces, sino en las hojas. Por lo tanto, si lo importante en la contabilidad de gestión es recuperar su relevancia, los educadores deben ser conscientes del impacto que la tecnología está teniendo sobre la producción, la calidad de la información, la recolección de los datos y la generación de los estados financieros.

Algunos de los impactos según Armitage e Langdon (1988, p. 76) son:

- a) La automatización del registro de los datos que requieren poca o ninguna intervención humana, además de reducir el ciclo del tiempo entre la obtención de los datos y su uso;
- b) La integración de los sistemas de proceso de control con los sistemas de información gerencial e información contable;
- c) El cambio para un control del ambiente en tiempo real;
- d) La descentralización de los sistemas de información con un número importante de usuarios finales;
- e) El crecimiento de los sistemas de *just in time*, los cuales hacen que no tengan sentido la discusión de los sistemas de acumulación de costos tradicionales y las discusiones sobre el costeo directo *versus* por absorción;
- f) El aumento de la participación de los costos fijos que llevan a cuestionar la validez del abordaje de contribución y asignación de costos a partir del esquema de mano de obra directa.

Claramente, este tipo de ambiente es completamente diferente al que inspira la mayoría de los cursos. Recuperar la relevancia perdida no será tarea fácil. Por otro lado, el paradigma clásico de un número limitado de productos maduros, siendo producidos de manera estándar en ambientes de una intensa mano de obra directa es cada vez más la excepción que la regla (SHARMAN, 2007).

Maher (2000, p. 344) considera que “los educadores no deben limitarse a exponer las prácticas de los negocios, contrariamente, las prioridades deben estar dirigidas a ayudar a los alumnos a desarrollar habilidades en la resolución de problemas a lo largo de la vida para comprender el contexto organizacional y social en el que las decisiones son tomadas.

### 2.2.3 Revisión de los micro-curriculos

Es necesario realizar una revisión del componente de contabilidad de gestión que integra el currículo de los programas de contabilidad, enseñados por las universidades en todo el país, teniendo en consideración que sean reformulados y correspondan a los nuevos desafíos que enfrenta el contador en el desarrollo de la profesión. Los contadores no son formados para llevar los libros de contabilidad y resolver los problemas que surgen con los impuestos de las empresas, sino que en los días de hoy existen otros aspectos relacionados con los activos intangibles.

A consecuencia de las nuevas tendencias de gestión que se derivan de las innovaciones y avances tecnológicos y la competencia mundial, en las que los contadores juegan un papel importante. Por tanto, deben tener las respectivas competencias que los habiliten para un buen desempeño profesional en ese contexto. No hay duda que en la formación de los contadores, los cursos de contabilidad de gestión deben incluir temas sobre *Six-Sigma*, *Benchmarking*, Gestión de la Calidad, *Just-in-Time*, *Balanced Scorecard*, *Time Drive ABC*, Teoría de las Restricciones, Toma de Decisiones, entre otros.

Los alumnos deben ser informados de las medidas directamente relacionadas con factores de éxito de la organización, tales como calidad, productividad y minimización de los costos. La mayoría de nuestros cursos no tocan temas relacionados con calidad, costos del sistema de la calidad y medidas de la productividad de una empresa específica. De la misma manera, la visión de minimizar los costos se limita a los centros locales (eficiencia de mano de obra) y no se considera otras áreas importantes como son mercadeo y distribución. (FEENEY y PIERCE, 2009; SHERIDAM, 1994)

Según Boer (2000), el mundo en el que la contabilidad de gestión opera está cambiando, por lo tanto, los profesores deben cambiar la forma como la enseñan a sus estudiantes. Para Boer (2000), al mirar la tabla de contenido de algunos libros de contabilidad de gestión se encuentra que aún falta mucho por cambiar. Algunos libros están rezagados frente a los nuevos paradigmas que enfrentan los negocios y en ese sentido, tienen poco valor para los estudiantes que se están entrenando para conformar equipos de apoyo en los procesos de toma de decisión de los gerentes. Además, los libros abordan tópicos que los contadores encuentran interesantes, pero no, los gerentes.

Los intereses entre contadores y los gerentes son diferentes, así, por ejemplo, los contadores calculan los costos de los productos; los gerentes trabajan para evaluar la selección de los clientes y el valor de los clientes; los contadores asignan costos; los gerentes se preocupan por las estrategias que permiten el logro de ventajas competitivas; los contadores estiman presupuestos y variaciones de costos, pero los gerentes luchan por modernizar y simplificar las operaciones.

Según Boer (2000, p. 332), “se deben desarrollar cursos que aborden preguntas estratégicas dirigidas a futuros tomadores de decisión, en lugar de crear cursos que los contadores encuentran interesantes”.

### 2.2.4 Conocer la nueva estructura de los negocios

La enseñanza tradicional de la contabilidad de gestión tuvo como énfasis el sector industrial. No obstante otro sector como el de servicio debido a su crecimiento e importancia estratégica, ha llamado la atención de los estudiosos de la contabilidad gerencial quienes han

propuesto soluciones innovadoras a los problemas de gestión que estos negocios suelen presentar. Por tanto se puede decir que lo que antes preocupaba a los negocios manufactureros es de interés para los negocios de servicios en sus diversas clases.

Aspectos que tienen que ver con la calidad en el servicio, efectividad en la entrega y eficiencia en la operación requieren de la creación de sistemas de costos que puedan medir adecuadamente estos factores de éxito.

Para las empresas jóvenes o aquellas caracterizadas por rápidos cambios en la tecnología y mezcla de productos deben considerar nuevas medidas de evaluación relacionadas con innovación, flexibilidad y preparación de los informes de ciclo de vida. Así mismo surgirán nuevas y diferentes opiniones sobre la justificación de la inversión, la naturaleza de los inductores de costo y la evaluación del desempeño.

La estrategia del negocio debe estar en línea con la estructura de los activos, ya que en los días de hoy, la ventaja competitiva de las compañías está determinada por los activos intangibles. Por tanto, los contadores deben contar con herramientas gerenciales que les permitan medir este tipo activos, como son la fidelidad de los clientes, creación de conocimiento, tiempo de respuesta, tecnología, innovación, clima organizacional, etc.

La arquitectura organizacional también presenta modificaciones conforme el nuevo contexto de los negocios. Según Zimmerman (2009), la nueva arquitectura organizacional comprende tres procesos: a) identificar las responsabilidades para la toma de decisión; b) medir el desempeño; c) recompensar a las personas de la organización. En ese sentido, el primer componente de la arquitectura organizacional tiene que ver con la determinación de las responsabilidades que los diferentes miembros de la organización deben asumir.

Según Zimmerman (2009), los derechos de decidir de una persona en la organización corresponden a la descripción del trabajo que ella realiza, así por ejemplo: un vendedor en un almacén de dulces tiene el derecho a decidir sobre la forma de recibir el dinero de los clientes, pero no tiene derecho a decidir en lo que respecta a recibir algunos tipos de cheques, para lo cual debe ser consultado el gerente del almacén.

Los contadores deben tener una mayor claridad sobre la manera como se están tomando las decisiones, lo que lleva a estudiar como la organización en los días de hoy utiliza la información con la finalidad de que ella se adapte a las alteraciones y se mantenga vigente.

En cuanto a las otras dos partes de la arquitectura organizacional, las organizaciones deben tener un sistema para medir el desempeño y recompensar a los funcionarios. Por lo tanto, las medidas de desempeño influyen la dirección de los individuos y el esfuerzo del grupo dentro de la organización. Una pobre selección de las medidas de desempeño puede generar conflictos en la organización y descarrilar esfuerzos para alcanzar las metas organizacionales.

La pregunta que puede surgir de todo lo expuesto es: Cuando el sistema de contabilidad interno debe cambiar de cara a los continuos avances en el mundo de los negocios? La respuesta es que no hay un sistema ideal de contabilidad de gestión. No obstante, la contabilidad debe lidiar con cambios compensatorios entre los usuarios externos que quieren informaciones para la toma de decisión y control.

Finalmente, las organizaciones sobrevivientes deben atender las alteraciones en las demandas de la tecnología y del mercado, por lo tanto, deben revisar sus estrategias de negocio y la arquitectura organizacional. A consecuencia de que las organizaciones están en un continuo proceso de cambio, el sistema contable debe periódicamente ajustarse.

### **2.2.5 Nuevo ambiente para la investigación**

Por mucho tiempo la investigación en contabilidad de gestión atendió un modelo centrado en la noción de información económica. Formulada inicialmente como teoría en singular persona. En el cual, el valor de un sistema de información alternativo podría ser

medido a partir del impacto en el proceso de toma de decisión. A partir de mecanismos de contratación focalizados en relación principal-agente. La Teoría de la Agencia provee una estructura analítica dentro de la cual la demanda por sistemas de control gerencial en ambiente de varias personas puede ser construida.

La *Organization Management Accounting* (OMA) del Canadá considera que la contabilidad de gestión es una disciplina que debe servir a los objetivos estratégicos de la empresa en lugar de ser considerada una disciplina separada desarrollando sus propios conjuntos de procedimientos y sistemas de medida para ser aplicados a todas las empresas sin considerar sus valores, metas y estrategias.

El nuevo enfoque de la investigación en contabilidad debe atender nuevos desafíos entre los cuales se identifican motivar a los estudiantes e investigadores en contabilidad para que exploren problemas en el campo de gestión y toma de decisión en el nuevo contexto de los negocios, como también es importante que se exploren métodos cuantitativos en el desarrollo de la investigación que permitan tener estudios con un mayor rigor y soporte estadístico que permitan validar de manera objetiva las hipótesis. De tal forma que los resultados obtenidos resistan la exploración académica.

El campo de la investigación en contabilidad de gestión se amplía, pues ya no es simplemente explorar problemas relacionados con volumen, costo de productos, variaciones, etc., en el contexto manufacturero, sino que hoy existen otros temas que no solo son competencia para empresas manufactureras como también lo son para empresas de servicios. Los nuevos frentes de investigación están en el campo de los costos de la calidad, sistemas productivos, el desarrollo de nuevos indicadores no financieros, indicadores para medir factores críticos de éxito para empresas de servicio, manufactureras, gubernamentales, etc.

Por lo tanto, para crear sistemas de costos más precisos se requieren de más informaciones sobre cómo controlar los verdaderos inductores de costos, tales como alteraciones en las órdenes de ingeniería, preparación de máquinas, nivel de inventarios y previsión de errores, la conveniencia de integrar la contabilidad de gestión y la contabilidad financiera, y la manera de hacerlo entre otros (KITREDGE, 2009).

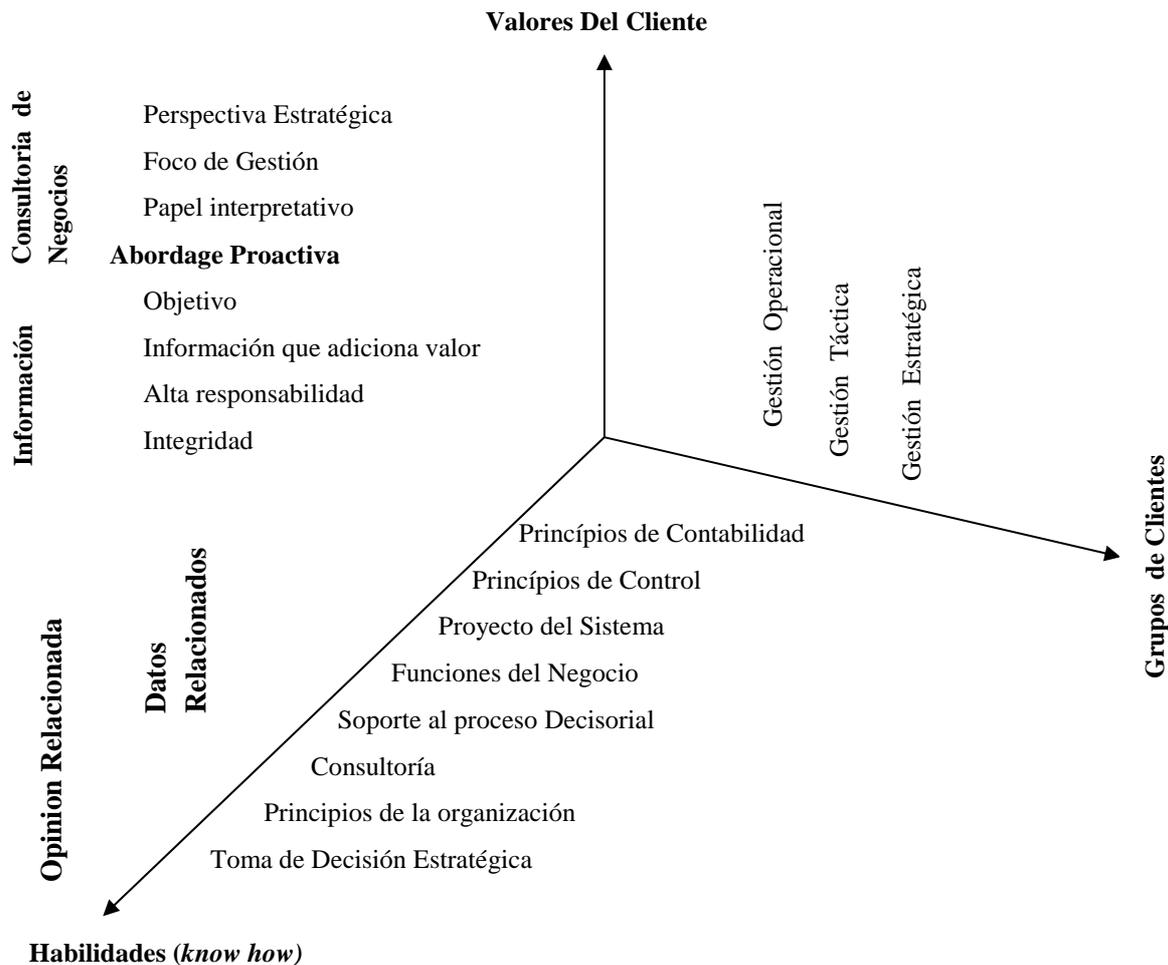
### **2.2.6 Campo de acción de la contabilidad de gestión en el nuevo contexto de los negocios**

En la edificación del nuevo campo de la contabilidad de gestión requieren una capacidad de reconocer y atender las necesidades del cliente. Según Armitage y Langdon (1988), la manera para encontrar el nuevo campo de acción comienza por adoptar un abordaje donde el mercado es el inductor principal.

En ese sentido, los gerentes son interrogados sobre lo que ellos esperan y están recibiendo del sistema de contabilidad de gestión y de los contadores.

Por otro lado con este abordaje se podría intuir que los contadores de gestión están a la espera de ser parte de un equipo de gestión al interior de las empresas. Por consiguiente, el papel del contador es alterado, ya que su principal tarea no es más recoger datos y ejecutar actividades después de desarrollar los informes financieros y, si, volverse un consejero sobre aspectos estratégicos, tácticos y operacionales.

La propuesta realizada por Armitage y Langdon (1988) sobre la forma como se presenta el nuevo campo de la contabilidad de gestión (ver Figura 1) consta de tres ejes: valor de los clientes; grupos de clientes; habilidades (*know how*).



Habilidades (*know how*)

**Figura 1 - Nuevo campo de la contabilidad de gestión**

Fuente: adaptado de Armitage y Langdon (1988, p. 82).

Según la Figura 1, el grupo de los clientes, en el eje horizontal, reconoce la necesidad por un especialista en contabilidad de gestión. Por lo tanto, la información puede variar de acuerdo con el nivel de toma de decisión-operacional, táctica o estratégica.

En el eje vertical, los valores del cliente, sugiere que la toma de decisión se torna más estratégica. El valor del cliente cambia desde el interés por la integridad de la información para la calidad y relevancia del consejo empresarial.

Del mismo modo, la especialización o *know how* (las habilidades necesarias para cumplir los valores) requieren de un cambio desde la perspectiva técnica para un nivel de especialización gerencial.

Estos cambios exigen que la preparación del contador sea más profunda y, por tanto presente unas competencias más amplias, ya que, el desafío es mayor, pues no se limita a proveer informaciones de rutina sino aconsejar empresarialmente. Por consiguiente, el incremento de conocimiento comprende preguntas relacionadas con la información que es requerida y cómo ella debe ser organizada y presentada para mejorar las decisiones a través de todos los niveles y funciones de la organización.

El mapa del nuevo campo de acción de la contabilidad de gestión representa un movimiento desde un escenario en el que era relevante la manipulación de los números estándar y los informes de producción para un escenario en el que es importante la consultoría empresarial.

Varios aspectos sobre este cambio son dignos de apuntar (ARMITAGE y LANGDON, 1988; KITTREDGE, 2009):

- a) la contabilidad deberá ser un componente necesario para determinar la base de las competencias y, por lo tanto será un trampolín para que el contador se torne en un profesional de la contabilidad de gestión;
- b) un mayor énfasis deberá ser colocado sobre la identificación, concepción y adaptación de informaciones relativas a la decisión operacional, táctica y estratégica;
- c) las competencias básicas de la contabilidad serán integradas por habilidades para resolver problemas complejos y para la toma de decisión;
- d) el componente gerencial será enfatizado en el entrenamiento de los contadores de gestión.

Finalmente, la rapidez con que estas mudanzas se ejecuten dependen en una grande medida de la intención de los profesores en atender los retos que el nuevo campo de la contabilidad de gestión presente y por otro lado que tan bien, los procedimientos de acreditar evolucionan y los servicios de la contabilidad de gestión son comunicados y recibidos por los clientes. El nuevo campo de la contabilidad de gestión propone un papel diferente para los contadores de gestión, lo cual se desarrolla sobre el legado de la contabilidad de costos, más que refleja las necesidades que resultan desde los avances tecnológicos y las realidades de la competitividad en el campo de la contabilidad y la información.

### 3 METODOLOGÍA

El artículo se fundamenta en los resultados de dos investigaciones previamente realizadas cada una desde un enfoque diferente, ya que una se realizó en el campo de los negocios y otra en el campo académico.

Para determinar el tamaño de la muestra utilizada en la investigación del campo empresarial (Mipymes) se utilizó el muestreo aleatorio simple, siendo empleada la siguiente fórmula:

$$n_0 = \frac{Z_{1-\alpha/2}^2 \cdot \hat{P} \cdot \hat{Q}}{\delta^2}$$

Donde:

$n_0$  = Tamaño de la muestra

$\delta$  = Error de muestreo

$Z_{1-\alpha/2}^2$  = Valor en la tabla de distribución normal que corresponde al nivel de confianza establecido

$\hat{P}$  = Valor de la proporción establecida

$\hat{Q}$  = 1- valor de la proporción establecida.

De acuerdo con el censo económico de Cali-Yumbo 2005, existen 53.417 micro, pequeñas y medianas empresas, lo que correspondería al total de la población N. Se tomó como nivel de confianza 95% y un error de muestreo de 0,05.  $\delta=0,05$ .

Se encontró en la tabla de distribución normal, el valor de Z que corresponde a un nivel de confianza del 95% y este número corresponde a 1,6448. Como no se tenían estimaciones adelantadas de las proporciones se utilizó asignación de mínima varianza, es decir  $\hat{P} = 0,50$  y  $\hat{Q} = 0,50$ . Reemplazamos los valores en la formula:

$$n_0 = \frac{(1,6448)^2 \cdot (0,5)(0,5)}{(0,05)^2} = 270,4$$

Aproximamos este valor a 270 y este es el número de la muestra que tomó. En cuanto a la investigación desde el punto de vista académico fue tomada una muestra del ranking de las universidades con programas en contaduría que obtuvieron el mejor ECAES (Examen de Calidad para la Educación Superior) para el año 2008.

La lista de dichas universidades se obtuvo de la página web del Ministerio de Educación de Colombia del Observatorio Universidades ([www.mineducacion.gov.co](http://www.mineducacion.gov.co)). Además, los programas de contaduría, para poder ser escogidos, deberían estar acreditados por la Comisión Nacional de Acreditación del Ministerio de Educación de Colombia (CNA), a la fecha de la investigación. Por tanto de una población de 36 universidades, solo ocho cumplieron con las dos condiciones.

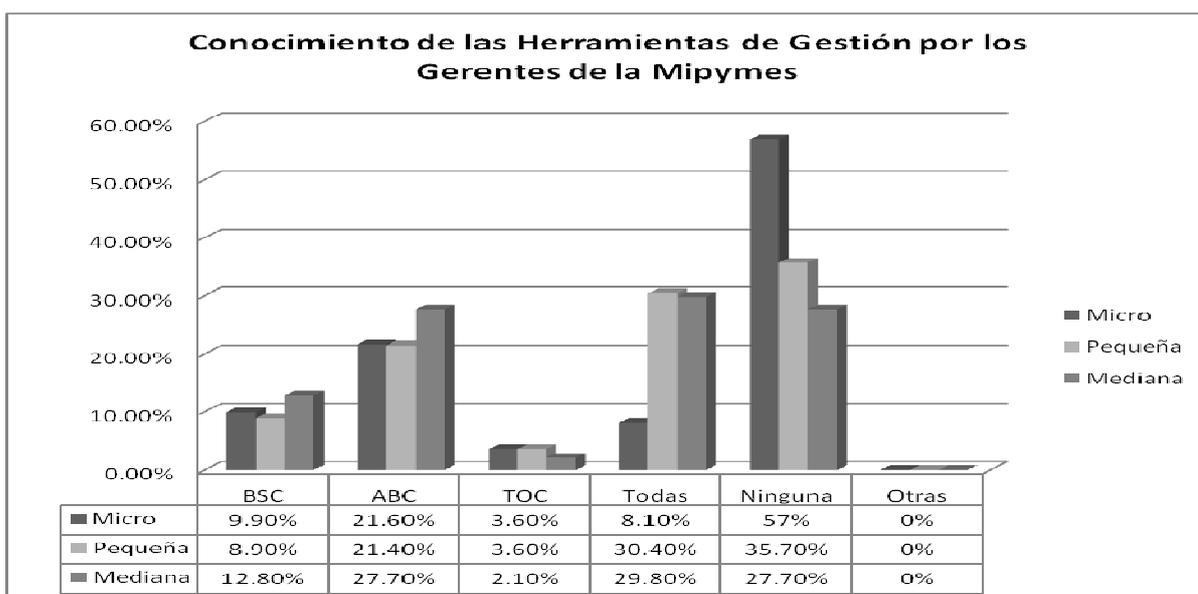
## 4 ANÁLISIS Y RESULTADOS

### 4.1 La contabilidad de gestión y las Mipymes en Colombia

En la búsqueda por entender cuál es la situación actual de la contabilidad de gestión en Colombia, nos apoyamos en los resultados de una investigación realizada por el grupo de investigación en temas contemporáneos en contabilidad, control, gestión y finanzas, de la Facultad de Ciencias de la Administración de la Universidad del Valle.

La investigación tenía como objetivo identificar el modelo de decisión de los gerentes de empresas Mipymes establecidas en Cali – Colombia. De la misma forma la investigación pretendía establecer si, los gerentes entrevistados (el tamaño de la muestra fueron 270 gerentes de las Mipymes ubicadas en Cali-Colombia) conocían algunas de las herramientas gerenciales propuestas para este estudio: *Balanced Scorecard* (BSC), Costos ABC y Teoría de las Restricciones (TOC).

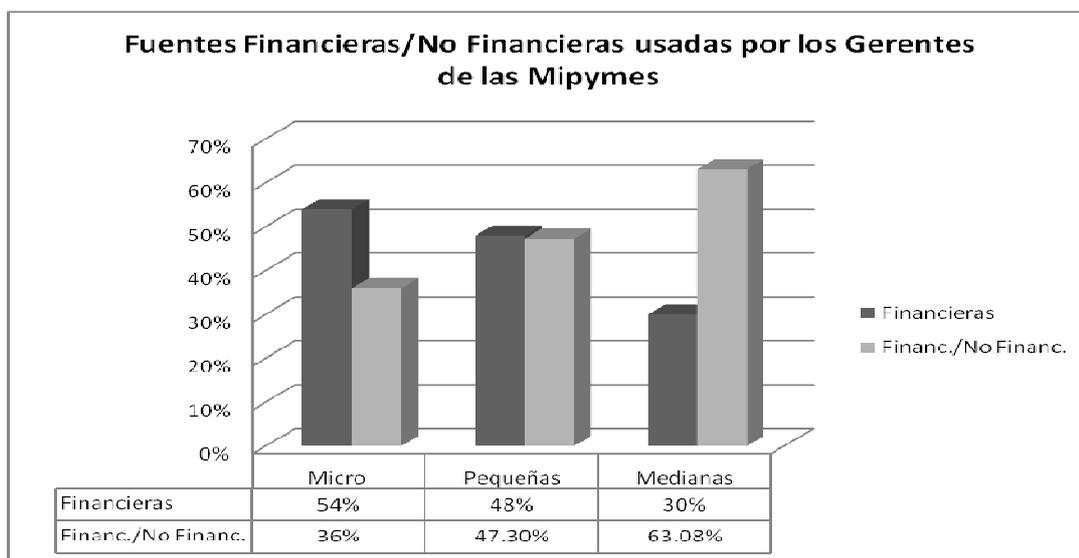
Los resultados evidenciaron un alto desconocimiento por parte de los gerentes sobre estas herramientas, una vez que en altos porcentajes dijeron no conocer las herramientas propuestas, por tanto su aplicación en los procesos de gestión es poca o ninguna. Por otro lado se constató que aquellos gerentes que respondieron positivamente, identificaron el BSC y los costos ABC, y en bajos porcentajes dijeron conocer la TOC, como se constata en la Figura 2.



**Figura 2 – Conocimiento de las herramientas de gestión por los gerentes de la Mipymes**

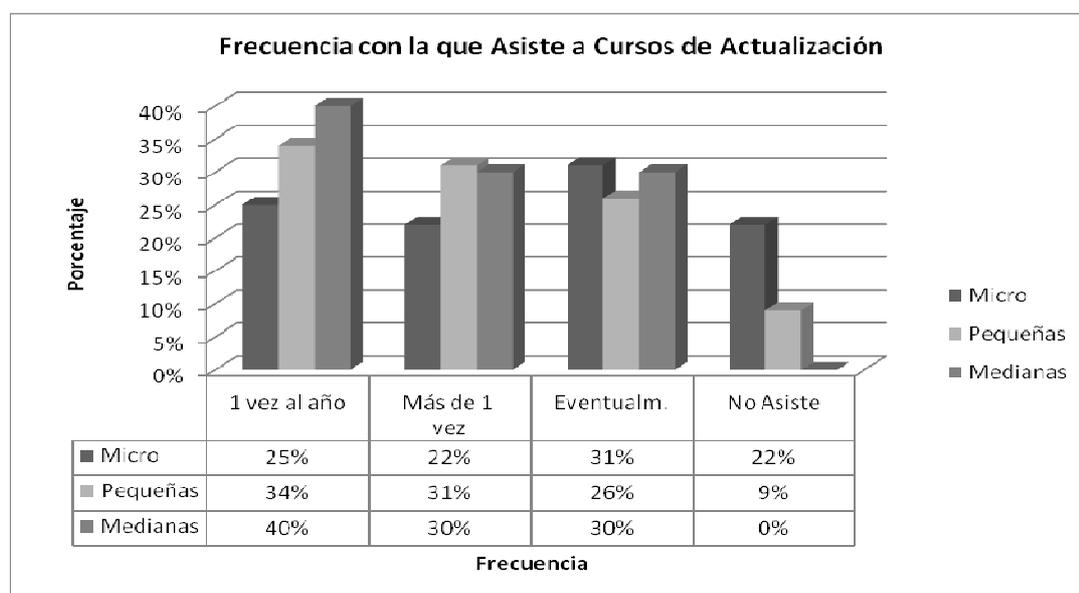
Fuente: González y Bermúdez (2008).

Al investigar sobre las fuentes de información que utilizan los gerentes para la toma de decisión, se constató que los gerentes investigados prefieren los datos que se encuentran en los estados financieros tradicionales como son: el Balance, el Estado de Resultados y el Flujo de Caja y entre los indicadores que prefieren utilizar para el proceso de toma de decisión están los financieros. No obstante, cuando hacen referencia al uso de indicadores no financieros, predominan los que se relacionan con clientes (ver Figura 3).



**Figura 3 – Fuentes financieras/no financieras usadas por los gerentes de las Mipymes**  
Fuente: González e Bermúdez (2008).

Al investigar sobre aspectos de entrenamiento o actualización, se encontró que los gerentes de las empresas medianas asisten a algún tipo de entrenamiento o actualización en el año. Por otro lado, los gerentes que menos asisten a cursos de actualización, según los resultados de investigación, son los gerentes de las micro, en algunos casos no asisten en el año a ningún tipo de entrenamiento (ver Figura 4).



**Figura 4 – Frecuencia con la que asiste a cursos de actualización**  
Fuente: González e Bermúdez (2008).

Los anteriores resultados nos permiten tener una primera aproximación del conocimiento y practica de la contabilidad de gestión en el contexto empresarial colombiano, a partir de lo observado en esta investigación sobre Mipymes localizadas en Cali. Los resultados permiten concluir que la contabilidad de gestión es poco relevante en el desarrollo de las actividades gerenciales en el contexto de las Mipymes y es preocupante, una vez que aproximadamente el 99,5% de las empresas colombianas son Mipymes.

#### 4.2 Contabilidad de gestión en los programas de contabilidad enseñados por las universidades colombianas

Al establecer una relación con la enseñanza en los programas de la carrera de contaduría pública a nivel nacional se constató que los cursos relacionados con la contabilidad de gestión no superan el 7% del total créditos de los que consta el currículo.

Para conocer el grado de participación que tiene la contabilidad de gestión en la formación de los contadores en Colombia fue realizado un estudio con ocho programas de contaduría, los cuales cumplían con las siguientes características: aparecían en la lista de las universidades con mejores ECAES (Examen de Calidad para Educación Superior) - según Pruebas del Estado para los Estudiantes de Instituciones de Educación Superior - en Programas de Contaduría Pública y estaban acreditados al momento de realizar el estudio.

Las universidades escogidas según Observatorio de Universidades del Ministerio de Educación ([www.universidad.edu.co](http://www.universidad.edu.co)) fueron:

- a) Universidad Nacional de Colombia - Bogotá (UN);
- b) Universidad de Antioquía – Medellín (UA);
- c) Universidad Del Valle –Cali (UV);
- d) Eafit – Medellín (EU);
- e) Universidad Mariana –Pasto (UMA);
- f) Universidad Externado de Colombia – Bogotá (UEX);
- g) Universidad Autónoma de Bucaramanga (UAT);
- h) Universidad Militar Nueva Granada – Bogotá (UMI).

El análisis consistió en determinar del número total de créditos que presentaba cada programa, en el currículo, que número y porcentaje de los cursos correspondía a la contabilidad financiera y de gestión tal como se observa en las Figuras 5 y 6.

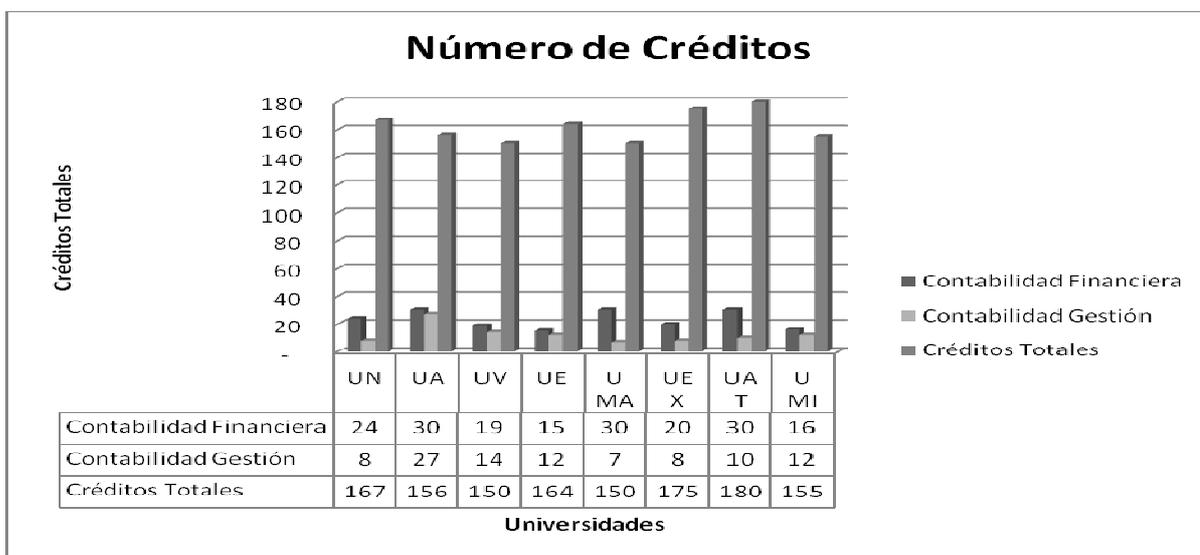
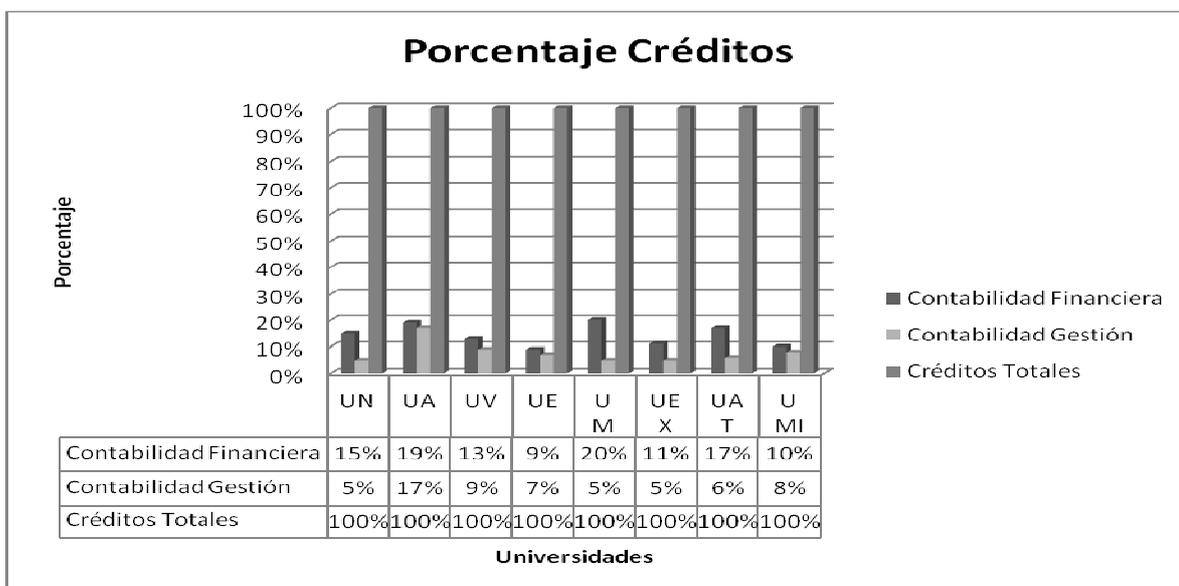


Figura 5 – Número de créditos

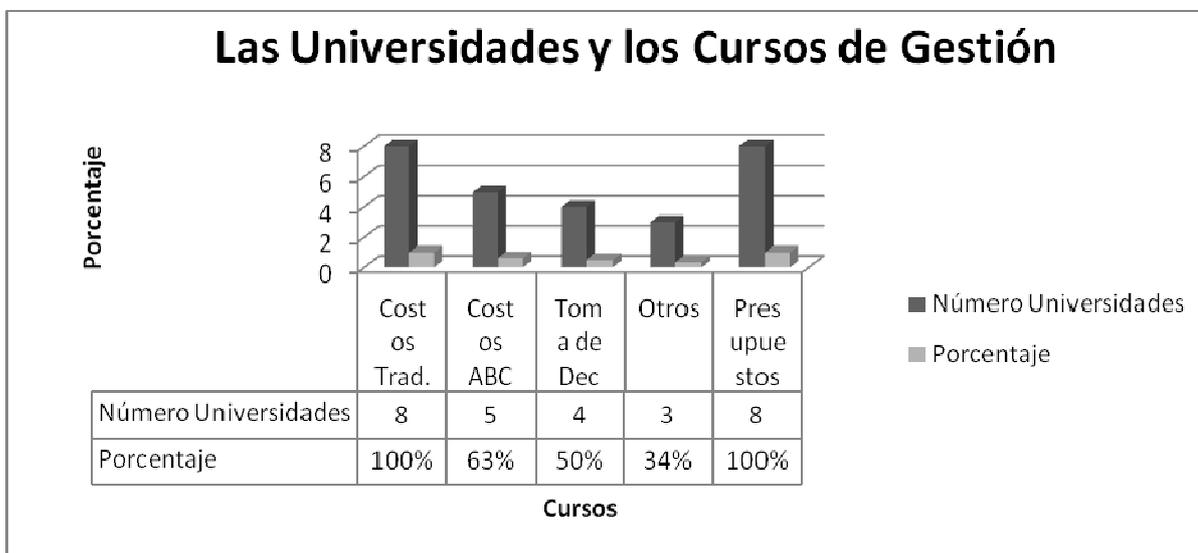
Fuente: elaboración propia.



**Figura 6 – Porcentaje créditos**

Fuente: elaboración propia.

Según la Figura 7, las ocho universidades observadas evidencian que en los programas de contaduría, el 100% enseñan contabilidad de costos tradicionales y presupuestos. No obstante, otros temas como son: costos ABC y toma de decisión, 63% y 50%, respectivamente, de las universidades de la muestra enseñan dichos cursos. En lo relativo a otros cursos como son BSC y TOC, 34% de las universidades dicen enseñarlos.



**Figura 7 – Las universidades y los cursos de gestión**

Fuente: elaboración propia.

En el caso de la Universidad del Valle se constató la enseñanza de aspectos como Balanced Scorecard, Teoría de las Restricciones, entre otros. En la EAFIT se observa que existe un énfasis en costos, en el cual se ofrecen a los estudiantes cursos como costos estratégicos, Teoría de las Restricciones y costos de logística.

Los resultados obtenidos en el estudio permiten entender mejor lo observado en la investigación de las Mipymes, en lo relativo al poco uso de las herramientas gerenciales. Esto como consecuencia de que los contadores que asesoran a los gerentes de esas empresas no

conocen las herramientas gerenciales que completan el análisis de los datos que resultan de la contabilidad financiera.

Por lo tanto es evidente que la formación de los contadores en Colombia, en lo que respecta a contabilidad de gestión, se limita a la enseñanza de los costos tradicionales y a la construcción del presupuesto. Esta situación lleva a pensar en una revisión de los cursos que comprenden el componente de la contabilidad de gestión, en la estructura curricular con la finalidad de ajustarlos a las necesidades del nuevo contexto gerencial de los negocios y, por lo tanto, los contadores que se forman en las universidades investigadas adquieran las competencias profesionales para enfrentar de mejor modo los desafíos que impone el medio empresarial.

La situación que ambas investigaciones evidenciaron es consecuencia de factores culturales relacionados con la forma como la contabilidad es percibida y reglamentada en Colombia.

## 5 CONSIDERACIONES FINALES

El objetivo de este artículo fue exponer el nivel de desarrollo en el cual se encuentra la contabilidad de gestión en Colombia. Para tal fin fueron realizados dos estudios, uno desde la perspectiva del mundo empresarial y otro desde la perspectiva de la academia.

La contabilidad de gestión en Colombia se encuentra en un nivel básico de desarrollo, lo que compromete en un futuro la continuidad y el crecimiento de algunos negocios, al no poder enfrentar de manera adecuada los desafíos que impone el actual ambiente.

Por otro lado, la nueva arquitectura de los negocios lleva a pensar en una revisión de los cursos de contabilidad de gestión que actualmente se dictan en las universidades colombianas. Una vez que en ellos deben formarse contadores con los conocimientos necesarios que les permiten lidiar con los nuevos paradigmas de la gestión.

La toma de decisión cada vez resulta más difícil por el tipo de elemento sobre los cuales hay que decidir. La dificultad para medir el valor de los activos intangibles, como por ejemplo, la satisfacción del cliente, la innovación, la tecnología, el clima organizacional, etc., pero más difícil aún poder vincularlos con la creación de valor en la organización.

Por lo tanto, el desafío es grande y la preocupación del gobierno y otros *stakeholders* no deben limitarse simplemente al problema de la regulación de la contabilidad financiera y de los impuestos sino que las asociaciones de contadores en Colombia, las universidades, las firmas de consultoría, entre otras deben tomar el liderazgo en lo que respecta al rumbo que la contabilidad de gestión debe seguir.

## REFERENCIAS

ARMITAGE, H.; LANGDON, W. Management accounting: a discipline in transition. **CA Magazine**, p. 75-85, Jan./Feb., 1988.

BOER, G. Management accounting education: yesterday, today and tomorrow. **Accounting Education**, v. 15, n. 2, p. 313-334, May, 2000.

BURNS, J.; HOPPER, T.; YAZDIFAR, H. Management accounting education and training: putting management in and taking accounting out. **Qualitative Research in Accounting and Management**, Bradford, v. 1, n. 1, p. 1-29, 2004.

COLOMBIA. **Ley n° 1.314/2009**. Congreso de la República de Colombia por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de la información aceptados en Colombia, 2009.

COLOMBIA. **Ranking universidades mejor ECAES 2008 programas de contaduría pública**. Disponible en: <[www.universidad.edu.co](http://www.universidad.edu.co)>. Acceso en: 27 Oct. 2009.

COPPAGE, R. E., FRENCH, G. R. Restructuring management Accounting Education. **Journal of Cost Management**, v. 16, n. 2, p. 40-45. Mar./Apr., 2002.

FOWLER, M., TAN, L., & HAWKES, L. Management accounting education: is there a gap between teaching and practice? **Chartered Accountants Journal of New Zeland**. Wellington, v. 81, n. 10, p. 58-62, 2002.

FEENEY, O.; PIERCE, B. Today's management accountant honest bean counter and savvy bussiness advisor. **Accountancy Ireland**, v. 39, n. 5, p. 16, Oct., 2009.

GONZALEZ, P. G.; BERMÚDEZ, T. Una aproximación al modelo de toma de decisiones usado por los gerentes de las micro, pequeñas y medianas empresas ubicadas en Cali, Colombia desde un enfoque de modelos de decisión e indicadores financieros y no financieros. **Revista Contaduría Universidad de Antioquia**, n. 52, p. 131-154, Enero/Junio, 2008.

KITTREDGE, J. A performance framework for management accounting. **Cost Management**, p. 20-28, Mar./Apr., 2009.

MAHER, M. Management accounting education at the millennium. **Accounting Education**, v. 15, n. 2, p. 335-346, May, 2000.

SHARMAN, P. A time for change. **Strategic Finance**, v. 89, n. 4, p. 8, Oct., 2007.

SHERIDAN, T. New frame for financial management. **Management Accounting**, London, v. 72, n. 4, p. 20, Apr., 1994.

ZIMMERMAN, J. **Accounting for decision making and control**. 6. ed. Boston: McGraw Hill, 2009.