

GUÍA DE LECTURA

UNIDAD 1

La Contabilidad de Gestión

Historia y evolución de la contabilidad de gestión · Importancia en las organizaciones · Tríada: contabilidad financiera — contabilidad de costos — contabilidad de gestión

Contenido de la unidad

- 1. Propósito de la unidad y resultados esperados
- 2. Evolución histórica de la contabilidad de gestión
- 3. Concepto y objeto de la contabilidad de gestión
- 4. Importancia de la contabilidad de gestión en las organizaciones
- 5. La tríada: contabilidad financiera, contabilidad de costos y contabilidad de gestión
- 6. Caso aplicado: una decisión que la contabilidad financiera no resuelve
- 7. Síntesis de la unidad
- 8. Glosario de términos clave
- 9. Preguntas de reflexión y autoevaluación
- 10. Referencias

Cómo usar esta guía

Esta guía está concebida para el autoestudio y admite dos rutas de lectura. La primera, secuencial, recorre la unidad en el orden propuesto y resulta apropiada para quien se aproxima por primera vez a la disciplina. La segunda, selectiva, parte del apartado 5 —la comparación entre las tres ramas de la contabilidad— para quien ya cursó contabilidad de costos y desea situar con rapidez el aporte diferencial de la contabilidad de gestión, y regresa después a los apartados 2 y 3 para fundamentar históricamente esa distinción.

Las tablas condensan la información que conviene retener; el glosario del apartado 8 reúne los términos técnicos definidos a lo largo del texto; y las preguntas del apartado 9 permiten verificar la comprensión antes de avanzar a la unidad siguiente. Las citas siguen las normas APA en su séptima edición y remiten a la lista de referencias del apartado 10.

1. Propósito de la unidad y resultados esperados

La presente guía de lectura introduce el estudio de la contabilidad de gestión como campo del conocimiento contable orientado a la dirección de las organizaciones. Su propósito consiste en que el lector comprenda los conceptos fundamentales de la disciplina y su importancia para la planeación, el control y la toma de decisiones estratégicas, de modo que pueda argumentar con fundamento por qué la información contable destinada a los usuarios internos difiere, en naturaleza y en finalidad, de la que se prepara para los usuarios externos.

El desarrollo de la unidad supone que el lector cuenta con conocimientos previos de contabilidad financiera y de contabilidad de costos: sabe clasificar los elementos del costo de producción, elaborar una hoja de costos y construir el estado de costos de producción y ventas. Esos aprendizajes constituyen la base sobre la cual se edifica la unidad, por lo que no se desarrollan de nuevo, sino que se invocan como punto de partida.

Resultados esperados

Al finalizar el estudio de esta unidad, el lector estará en capacidad de:

- Describir la evolución histórica de la contabilidad de gestión e identificar los hitos que explican su configuración actual.
- Definir la contabilidad de gestión y delimitarla frente a la contabilidad administrativa, la contabilidad de gestión estratégica y la gestión estratégica de costos.
- Explicar la importancia de la disciplina para la planeación, el control y la toma de decisiones en los distintos niveles de la organización.
- Diferenciar la contabilidad financiera, la contabilidad de costos y la contabilidad de gestión a partir de criterios técnicos de comparación.
- Argumentar por qué la contabilidad de gestión carece de un marco normativo obligatorio y qué consecuencias tiene esa característica.

2. Evolución histórica de la contabilidad de gestión

La contabilidad de gestión, tal como se conoce en la actualidad, es el resultado de un proceso de evolución largo y acumulativo. Por evolución histórica de la disciplina se entiende el tránsito que va desde los primeros registros orientados a controlar el consumo de recursos dentro de un taller o una manufactura, hasta la configuración de un cuerpo de conocimiento destinado a apoyar la planeación, el control y la decisión estratégica. Conocer ese recorrido no constituye un ejercicio meramente anecdótico: permite comprender por qué la disciplina se ocupa hoy de lo que se ocupa y anticipar hacia dónde se dirige.

2.1. Antecedentes y primeras manifestaciones

Las primeras manifestaciones documentadas de una contabilidad orientada al control interno de la actividad productiva se sitúan en los fabricantes florentinos de telas de seda y lana del siglo XII, aunque para algunos autores el fenómeno debe posponerse al siglo XIV, cuando el desarrollo comercial de italianos, ingleses y flamencos hizo indispensable un mejor conocimiento del costo de fabricación (Prieto Moreno et al., 2006). Los registros de la familia Médicis, que hacia 1431 permitían controlar las ventas y los costos de sus manufacturas de lana, así como los sistemas de partida doble aplicados por editores del siglo XVI para separar los costos de papel, los salarios y los gastos generales de imprenta, ilustran una preocupación temprana por conocer el costo interno de la actividad, con independencia de la información destinada a terceros.

Un hito posterior de importancia es la publicación en Inglaterra, en 1697, de la obra de Collins, que demuestra por primera vez la posibilidad de aplicar la teneduría de libros a la industria. A partir de ese momento surgen publicaciones especializadas en contabilidades sectoriales —ganaderas, de fábricas de calzado, de manufacturas textiles— y, hacia 1788, la obra de Hamilton constituye una de las primeras aproximaciones, aunque todavía elemental, al análisis del costo industrial (Prieto Moreno et al., 2006). De lo anterior se concluye que, mucho antes de existir una disciplina formalmente reconocida, ya existía la necesidad práctica que hoy resuelve la contabilidad de gestión: conocer el costo interno de la actividad para decidir mejor.

La revolución industrial, en pleno auge hacia finales del siglo XIX, transforma radicalmente esa necesidad. La mecanización de la producción, la expansión de los medios de transporte —en particular el ferrocarril— y la sustitución del trabajo doméstico por el trabajo en fábricas obligaron a internalizar en la propia organización operaciones que antes se resolvían en el mercado. Al internalizarlas, se hizo preciso conocerlas mejor para ejecutarlas en condiciones de eficacia y eficiencia y poder controlarlas, lo que condujo a introducir métodos de inventario, controles de los trabajadores y, sobre todo, a interesarse por los métodos de imputación de los gastos generales de fabricación (Prieto Moreno et al., 2006). Es en este contexto donde se hace evidente la necesidad de desarrollar una contabilidad interna capaz de analizar la inversión masiva en activo fijo y de coordinar procesos múltiples.

2.2. Consolidación de la contabilidad de costos y tránsito hacia la gestión

A partir de 1912, los costos estándar comienzan a emplearse no solo para el control del gasto y la eliminación de pérdidas, sino también para la formulación del presupuesto y la determinación anticipada del costo de los nuevos productos. En 1919 se funda en Nueva York la National Association of Cost Accountants, que en 1957 se transformaría en la National Association of Accountants, mientras que en Inglaterra se crea The Institute of Cost and Works Accountants; ambas instituciones impulsaron la normalización del sistema de costos estándar, labor que continúan desarrollando sus organizaciones sucesoras (Prieto Moreno et al., 2006).

Un episodio especialmente citado por la historiografía contable es el diseño, a partir de 1920, de una nueva forma de organización por parte de General Motors y de Du Pont, a la que se denominó empresa multidimensional. Según explican Johnson y Kaplan (1987), esas compañías desarrollaron un sistema de contabilidad de gestión capaz de sostener un control centralizado con responsabilidad descentralizada, mediante tres tareas complementarias: la confección de una previsión anual que conjugaba los objetivos operativos de cada departamento con las metas financieras de la dirección general; la elaboración de presupuestos flexibles que permitían advertir cuándo los resultados se desviaban de lo previsto y determinar los ajustes necesarios; y la asignación de recursos y de compensaciones a los directivos con base en el propio sistema contable. Esto significa que, ya en la década de 1920, algunas organizaciones aplicaban prácticas de control directivo —descentralización, ciclos presupuestarios, presupuestos flexibles y políticas de precios de transferencia basadas en precios de mercado— sustancialmente próximas a las actuales.

El desarrollo no fue exclusivamente estadounidense. En Europa, la doctrina orientada al análisis interno se desarrolla con particular intensidad a partir de la Primera Guerra Mundial: en el Congreso Internacional de Ámsterdam de 1926 se presentan ponencias sobre el costo estándar como base del control industrial y, hacia 1928, se publica en Berlín un desarrollo pormenorizado de la contabilidad de costos planificados, corriente que continuaría influyendo en la contabilidad de gestión de tradición centroeuropea; en 1930 se organiza en Ginebra la Conferencia Internacional del Control Presupuestario, que reunió estudiosos de veinticuatro naciones (Prieto Moreno et al., 2006). Cabe señalar que los objetivos que Cholvis (1965, citado en Prieto Moreno et al., 2006) atribuye a la contabilidad de costos de esa época —el control de la eficiencia productiva, la fijación de los precios de venta, la coordinación de los departamentos y el análisis del costo de la ociosidad— coinciden en gran medida con los que hoy se reconocen como propios de la contabilidad de gestión.

Entre 1960 y 1980 la disciplina se consolida mediante la incorporación de técnicas cuantitativas —el análisis de regresión, la programación lineal, el cálculo de probabilidades y la teoría de la decisión— que amplían de forma considerable el número de variables susceptibles de análisis y permiten adoptar decisiones con un conocimiento más próximo a la realidad. En este período nacen, entre otras herramientas, el retorno sobre la inversión como medida de desempeño, la contabilidad marginal o costeo variable, los precios de transferencia como técnica presupuestaria para divisiones descentralizadas, el presupuesto por programas y el presupuesto base cero; en el ámbito institucional estadounidense se crea en 1970 el Cost Accounting Standards Board, con el encargo específico de fijar principios de contabilidad de costos de aplicación obligatoria en los contratos con la administración (Prieto Moreno et al., 2006).

2.3. La pérdida de relevancia y el giro hacia la creación de valor

Hacia finales del siglo XX se produce un punto de inflexión doctrinal de primer orden. Johnson y Kaplan (1987), en su obra ya clásica sobre la pérdida de relevancia de la contabilidad de gestión, sostuvieron que los sistemas contables de la mayoría de las organizaciones se habían subordinado progresivamente a las exigencias de la información financiera externa, perdiendo con ello la capacidad de orientar decisiones operativas oportunas.

Esta crítica actuó como catalizador de nuevas herramientas: el costeo basado en actividades, formulado por Cooper y Kaplan (1988) como respuesta a la distorsión que produce la asignación de los costos indirectos mediante una única base volumétrica, y el cuadro de mando integral, propuesto por Kaplan y Norton (1992) para complementar los indicadores financieros con medidas de desempeño no financieras. De lo anterior se concluye que la contabilidad de gestión contemporánea nace, en buena medida, de una crítica a su propia insuficiencia.

2.4. El modelo de las cuatro etapas

Con el propósito de sintetizar este largo proceso, la Federación Internacional de Contadores propuso un modelo evolutivo de cuatro etapas, contenido en el pronunciamiento sobre conceptos de contabilidad de gestión que revisó en 1998 (IFAC, 1998, citado en Abdel-Kader y Luther, 2006). Por modelo evolutivo de cuatro etapas se entiende una periodización que describe el desplazamiento progresivo del énfasis de la disciplina, desde la determinación técnica del costo hasta la generación de valor para la organización. La tabla 1-1 resume sus rasgos principales.

Etapa	Período aproximado	Énfasis principal
Primera	Antes de 1950	Determinación del costo y control financiero
Segunda	Hacia 1965	Información para la planeación y el control gerencial
Tercera	Hacia 1985	Reducción del desperdicio de recursos en los procesos de negocio
Cuarta	Hacia 1995 en adelante	Creación de valor mediante el uso eficaz de los recursos

Tabla 1-1. Modelo evolutivo de cuatro etapas de la contabilidad de gestión (IFAC, 1998, citado en Abdel-Kader y Luther, 2006).

Cabe señalar que las cuatro etapas no son excluyentes entre sí: cada una conserva las funciones que desarrolló la etapa anterior y les añade un nuevo propósito. Por lo tanto, la contabilidad de gestión contemporánea sigue determinando costos y apoyando el control financiero, al tiempo que asume las tareas de reducir el desperdicio y de crear valor.

2.5. Una lectura complementaria: las cinco etapas conceptuales

Junto al modelo de las cuatro etapas, la doctrina ofrece una lectura complementaria de la evolución de la disciplina, centrada no en fechas precisas sino en el tipo de pregunta que en cada momento se considera prioritaria. Blanco Dopico y Gago Rodríguez (citados en Prieto Moreno et al., 2006) proponen distinguir cinco etapas sucesivas, cada una denominada según la clase de certeza que la disciplina persigue. Para ilustrar este concepto, suponga que se pregunta a un investigador contable, en cada una de esas décadas, cuál es el problema central de la disciplina: la respuesta habría variado sustancialmente, tal como resume la tabla 1-2.

Etapa	Período aproximado	Preocupación central
Verdad absoluta	Antes de los años sesenta	Determinar y controlar el costo de manera exacta y rigurosa
Verdad condicionada	Años sesenta	Reconocer que no hay un único costo válido: distintos costos para distintas tareas
Verdad costosa	Años setenta	Equilibrar el beneficio de la información frente al costo de obtenerla
Verdad realizada	Años ochenta	Producir información útil para decidir, incorporando variables cualitativas
Verdad estratégica	Años noventa en adelante	Orientar el análisis a la estrategia, el ciclo de vida y la calidad

Tabla 1-2. Etapas conceptuales de la evolución de la contabilidad de gestión (Blanco Dopico y Gago Rodríguez, citados en Prieto Moreno et al., 2006). Nota: la fuente presenta una discrepancia interna entre su texto narrativo, que sitúa la verdad absoluta antes de los años sesenta, y su cuadro sinóptico, que la ubica en esa misma década; aquí se adopta la versión narrativa.

Ambas lecturas convergen en una misma conclusión: la contabilidad de gestión se desplazó progresivamente de un interés casi exclusivo por la exactitud del costo hacia una preocupación por la utilidad de la información

para decidir y, más recientemente, hacia su articulación con la estrategia de la organización. Ese desplazamiento es, precisamente, el que se examina a continuación.

3. Concepto y objeto de la contabilidad de gestión

Por contabilidad de gestión se entiende el campo de la contabilidad encargado de identificar, medir, acumular, analizar, preparar, interpretar y comunicar la información que la dirección de una organización utiliza para planear, evaluar y controlar sus actividades, así como para garantizar el uso adecuado de sus recursos. Esta definición no fue formulada de una vez, sino que se amplió a lo largo del tiempo conforme la disciplina asumía nuevas funciones.

3.1. Evolución de las definiciones institucionales

El examen comparado de las definiciones emitidas por los organismos profesionales permite advertir con claridad ese ensanchamiento progresivo del campo, tal como se aprecia en la tabla 1-3.

Fuente	Aporte de la definición
NACA (1959)	La concibe como la aplicación de técnicas y conceptos apropiados al procesamiento de datos económicos históricos y provisionales, para asistir a los gestores en el establecimiento de planes y en la toma de decisiones racionales.
NAA (1981)	Introduce la secuencia completa del proceso: identificación, medición, acumulación, análisis, preparación, interpretación y comunicación de información, usada por la dirección para planificar, evaluar y controlar.
IFAC (1988)	Extiende expresamente el objeto a la información tanto financiera como operativa, y añade el propósito de asegurar el uso correcto y la adecuada contabilización de los recursos.
CIMA (2005)	La presenta como parte integral de la gestión, que exige identificar, generar, presentar e interpretar información relevante para formular la estrategia, planear y controlar actividades, decidir, usar eficientemente los recursos y salvaguardar los activos.
IMA (2008)	La caracteriza como profesión que implica asociarse en la toma de decisiones gerenciales, diseñar sistemas de planeación y de gestión del desempeño, y aportar pericia para formular e implementar la estrategia.

Tabla 1-3. Evolución de las definiciones institucionales de contabilidad de gestión. Las definiciones de NACA (1959), NAA (1981) e IFAC (1988) se toman de Prieto Moreno et al. (2006); las de CIMA (2005) e IMA (2008) provienen de las respectivas fuentes institucionales.

De lo anterior se concluye que la contabilidad de gestión no es un simple registro de hechos económicos pasados, sino un proceso orientado a la acción futura de quienes dirigen la organización. Cabe señalar, además, que las definiciones difieren en la naturaleza que atribuyen a la disciplina: el IMA la trata como profesión, CIMA como parte integral del proceso de gestión y la doctrina hispanoamericana, de manera predominante, como sistema de información. Las tres perspectivas no se excluyen: describen el mismo objeto desde ángulos distintos.

3.2. Delimitación frente a términos próximos

En la práctica profesional y en la literatura coexisten varias denominaciones que designan el mismo campo o campos estrechamente relacionados con él, lo que suele generar confusión en quien se aproxima por primera vez a la disciplina. Conviene, por lo tanto, precisar sus fronteras.

Delimitación terminológica {

- Contabilidad de gestión y contabilidad administrativa: son denominaciones sinónimas; la segunda es propia de la tradición anglosajona y de buena parte de la literatura latinoamericana, y ambas designan el mismo campo de conocimiento.
- Contabilidad de gestión estratégica: constituye una orientación particular dentro del campo general, caracterizada por su foco de largo plazo y por su atención al entorno externo de la organización.

- Gestión estratégica de costos: es un subconjunto de la anterior, centrado específicamente en el análisis estratégico de la estructura de costos (Duçi, 2021).
- Contabilidad analítica de explotación: denominación de tradición francesa y española, que designa el sistema de cuentas destinado a recopilar y analizar los datos del ámbito interno; corresponde a un estadio intermedio entre la contabilidad de costos y la contabilidad de gestión (Prieto Moreno et al., 2006).

De lo anterior se concluye que «contabilidad de gestión» y «contabilidad administrativa» pueden emplearse indistintamente en esta guía, mientras que las restantes denominaciones designan desarrollos de alcance más específico o propios de tradiciones nacionales determinadas.

3.3. Objeto de la contabilidad de gestión

El objeto de la contabilidad de gestión consiste en producir información —financiera y no financiera— dirigida a los usuarios internos de la organización, con el propósito de apoyar tres procesos interrelacionados: la planeación de las operaciones futuras, el control del desempeño frente a lo planeado y la toma de decisiones estratégicas y operativas. En el caso de una empresa manufacturera de calzado, un ejemplo de este objeto lo constituye la información que permite decidir si conviene ampliar la capacidad de una línea de producción, evaluar el desempeño de cada planta frente a su presupuesto o determinar el precio mínimo aceptable para un pedido especial. Como puede apreciarse, en los tres casos la contabilidad financiera resulta insuficiente, pues no fue diseñada para responder ese tipo de preguntas.

Conviene precisar, además, que el objeto de la disciplina no se restringe a las empresas transformadoras. Aunque la literatura clásica de la contabilidad la asoció con la manufactura, el costo se presenta en toda unidad económica, cualquiera que sea la naturaleza de su actividad; por lo tanto, la contabilidad de gestión conviene igualmente a empresas comerciales, de servicios y a entidades sin ánimo de lucro (Prieto Moreno et al., 2006).

4. Importancia de la contabilidad de gestión en las organizaciones

La importancia de la contabilidad de gestión se explica por su capacidad de adaptar la información contable a las necesidades específicas de quien decide. A diferencia de la información financiera, que se elabora con un formato relativamente uniforme para todos sus destinatarios, la información de gestión se diseña en función del nivel de decisión al que sirve y de las características de quien la utiliza.

4.1. Niveles de decisión y necesidades de información

Por nivel de decisión se entiende la posición que ocupa un responsable dentro de la jerarquía de la organización, la cual determina el horizonte temporal, el grado de detalle y el tipo de información que necesita para decidir. La doctrina reconoce, de manera generalizada, tres niveles (Garrison et al., 2007).

Niveles de decisión organizacional {

- Nivel estratégico: alta dirección; decisiones de largo plazo relacionadas con la posición competitiva y la asignación global de recursos; requiere información agregada, con frecuencia de origen externo.
- Nivel táctico: mandos medios; decisiones de mediano plazo sobre la asignación de recursos dentro de un área o proceso; requiere información desagregada por segmento, línea o departamento.
- Nivel operativo: supervisión directa de las actividades; decisiones de corto plazo y alta frecuencia; requiere información detallada, oportuna y de fácil verificación.

En el caso del fabricante de muebles, un ejemplo de esta diferenciación lo constituye la decisión de invertir en una nueva planta de producción, que corresponde al nivel estratégico; la decisión de reasignar personal entre dos líneas de ensamble durante un mes de alta demanda, propia del nivel táctico; y el ajuste del programa diario de corte de materia prima, que pertenece al nivel operativo. Cada una de estas decisiones exige información distinta, aunque todas provengan, en último término, del mismo sistema de contabilidad de gestión.

4.2. Características que debe reunir la información de gestión

Para que la información cumpla su propósito de apoyar la decisión, debe reunir un conjunto de propiedades que la distinguen de la información financiera tradicional. La literatura contable las ha sistematizado desde la década de 1970: el documento sobre teoría contable básica publicado por la American Accounting Association en 1973 exigía que la información de gestión fuera relevante, verificable, insesgable y cuantificable, y el comité de conceptos y estándares de la misma asociación amplió al año siguiente esa relación (AAA, 1973, 1974, citados en Prieto Moreno et al., 2006). La tabla 1-4 sintetiza las propiedades más citadas.

Característica	Contenido
Relevancia	Criterio fundamental; supone orientación al usuario y congruencia con la decisión específica que se apoya.
Exactitud y fiabilidad	La información debe ser confiable, lo que exige cierto grado de exactitud y precisión, sin convertirlo en un fin en sí mismo.
Consistencia y comparabilidad	Permite contrastar la información en el tiempo; su exigencia es mayor en el corto plazo que en el largo.
Verificabilidad y neutralidad	Aunque secundarias frente a la relevancia, siguen siendo exigibles: quien decide necesita seguridad sobre la veracidad de los datos.
Nivel de agregación	Grado de reducción del volumen de datos, que debe corresponder al nivel de decisión al que se sirve.
Flexibilidad y adaptabilidad	Capacidad de ajustar el contenido y la forma de la información a necesidades concretas.
Oportunidad	Disponibilidad en el momento en que la decisión debe adoptarse, incluso a costa de un menor grado de precisión.
Comprensibilidad	Aptitud para ser entendida y aceptada por el destinatario, de modo que efectivamente la utilice.
Economicidad	Restricción general: el costo de producir la información debe justificarse frente al beneficio que aporta.

Tabla 1-4. Características de la información suministrada por la contabilidad de gestión (AAA, 1973, 1974, e IFAC, 1988, citados en Prieto Moreno et al., 2006).

Cabe señalar que estas características no tienen todas el mismo peso. La doctrina otorga primacía a la relevancia y considera secundarias la verificabilidad y la insesgabilidad, en razón de las dificultades que plantean frente a los modelos de decisión; ello no significa, sin embargo, que la información de gestión pueda prescindir de ellas, pues quien decide requiere seguridades razonables sobre la veracidad de los datos que utiliza (Mallo, 1975, citado en Prieto Moreno et al., 2006). En conclusión, estas propiedades explican por qué la contabilidad de gestión admite estimaciones, datos no monetarios y grados de precisión variables: es una herramienta al servicio de la decisión y no un fin en sí misma.

4.3. El carácter no normado y sus consecuencias

Una característica distintiva de la contabilidad de gestión es su carácter interno y discrecional, que hace innecesario que la información deba seguir pautas obligatorias de contenido, de criterios de valoración o de presentación. Por lo tanto, cada organización puede diseñar, organizar y ejecutar su contabilidad de gestión con los criterios que estime convenientes (Prieto Moreno et al., 2006). Esta flexibilidad tiene un respaldo normativo explícito en varios ordenamientos: en Colombia, la ley que regula el sistema de normas de contabilidad y de información financiera excluye expresamente de su ámbito de intervención, entre otras materias, a la contabilidad de costos (Ley 1314 de 2009, parágrafo del artículo 1.º).

Sin embargo, la ausencia de reglamentación no equivale a ausencia de pautas. Existe una tendencia sostenida a la emisión de pronunciamientos de utilización voluntaria, que pueden provenir de dos vías: la oficial, a cargo de instituciones públicas, y la profesional o privada, a cargo de asociaciones de contadores. En los países de tradición anglosajona son fundamentalmente las asociaciones profesionales las que suministran las bases del marco conceptual de la disciplina, mientras que en los de tradición continental europea coexisten ambas modalidades (Prieto Moreno et al., 2006).

Ventajas atribuidas a la normalización voluntaria {

- Permite comparar la información entre organizaciones y conocer la evolución de la propia a lo largo del tiempo.
- Facilita elaborar información más automática, más rápida y en intervalos más cortos.
- Permite obtener agregados de información a distintos niveles y segmentos.
- Da mayor seguridad a quien la elabora y facilita su sustitución cuando resulta necesario.
- Favorece el aprovechamiento social de la información.

Un ejemplo relevante de la vía profesional lo constituye la serie de documentos de principios de contabilidad de gestión emitidos desde 1989 por la comisión especializada de una asociación contable española, que abarca desde el glosario y el marco conceptual de la disciplina hasta desarrollos sectoriales y temáticos: el proceso presupuestario, la valoración de materiales y de mano de obra, los costos indirectos de producción, los costos de calidad, los costos estándares y el análisis de las desviaciones, el sistema de costos basado en actividades, la gestión estratégica de costos y los indicadores de gestión, entre otros (Prieto Moreno et al., 2006). De lo anterior se concluye que la disciplina se autorregula por vía doctrinal y profesional, no por mandato legal.

4.4. Funciones del profesional de la contabilidad de gestión y su marco ético

El ejercicio profesional de la contabilidad de gestión está formalmente reconocido. En Colombia, el catálogo oficial de ocupaciones registra al contador de gestión —también denominado contador administrativo— dentro de la ocupación de los contadores, con funciones específicas orientadas a la dirección de la organización: asesorar, planificar y establecer políticas y sistemas presupuestarios; preparar, analizar e informar sobre proyecciones financieras y de inversión; y apoyar el control de los planes financieros y presupuestales de acuerdo con las estrategias económicas de la organización (Ministerio del Trabajo, s.f.). Esto significa que la función va mucho más allá del registro contable, para situarse en el terreno del asesoramiento y de la planeación.

El ejercicio de estas funciones se enmarca en un régimen ético exigente, que opera en dos planos complementarios. En el plano profesional internacional, el pronunciamiento sobre práctica ética del Institute of Management Accountants establece cuatro estándares de conducta para el profesional de la contabilidad de gestión: competencia, confidencialidad, integridad y credibilidad. En el plano nacional colombiano, la Ley 43 de 1990 consagra los principios básicos de ética profesional del contador público —entre ellos la integridad, la objetividad, la independencia, la responsabilidad y la confidencialidad—, plenamente aplicables a quien ejerce funciones de contabilidad de gestión, en tanto profesional que administra información sensible para la organización.

Perfil profesional

El contador de gestión es, ante todo, un asesor de la dirección: su valor no reside únicamente en calcular cifras, sino en interpretarlas para orientar decisiones, y en hacerlo con competencia técnica, integridad, objetividad y confidencialidad frente a la información que administra. Cabe añadir una exigencia particular de este campo: dado que la información de gestión es de uso interno y con frecuencia reservada, la confidencialidad adquiere aquí una relevancia superior a la que tiene en la información financiera de propósito general.

5. La tríada: contabilidad financiera, contabilidad de costos y contabilidad de gestión

Quien se aproxima a la contabilidad de gestión suele llegar con un conocimiento previo de la contabilidad de costos: sabe elaborar una hoja de costos, clasificar los elementos del costo de producción y construir el estado de costos de producción y ventas. Ese conocimiento constituye una base indispensable, pero conviene precisar desde el principio que la contabilidad de gestión no lo sustituye, sino que lo utiliza y lo amplía. Mientras la contabilidad de costos se concentra en determinar cuánto costó producir un bien o prestar un servicio, la contabilidad de gestión se pregunta, además, qué decisión conviene adoptar con ese dato.

5.1. Tres ramas, tres finalidades

La contabilidad financiera, la contabilidad de costos y la contabilidad de gestión constituyen tres ramas de un mismo sistema de información contable, diferenciadas por el usuario al que sirven, por su obligatoriedad y por su finalidad última. La tabla 1-5 sintetiza esas diferencias a partir de nueve ejes de comparación (Horngren et al., 2012; Garrison et al., 2007; Prieto Moreno et al., 2006).

Eje de comparación	Contabilidad financiera	Contabilidad de costos	Contabilidad de gestión
Usuario principal	Externo: inversionistas, entidades de control y terceros	Interno, con proyección hacia los estados financieros	Interno: la dirección de la organización
Obligatoriedad	Obligatoria	Instrumental; no normada de forma autónoma	Voluntaria
Marco normativo	Normas de información financiera	Se apoya en el marco financiero para valorar inventarios	No sujeta a un marco normativo único
Horizonte temporal	Histórico	Histórico, con variantes predeterminadas	Histórico y prospectivo
Periodicidad	Periódica y reglada	Por período de costos o por orden	Según la necesidad de la decisión
Unidad de medida	Monetaria	Monetaria	Monetaria y no monetaria
Nivel de agregación	La organización como un todo	El producto, el proceso o la orden	El segmento, el cliente, el proyecto o el problema
Exactitud exigida	Alta; sujeta a aseguramiento externo	Alta, con base en registros de producción	Prevalece la utilidad y la oportunidad sobre la exactitud
Finalidad	Rendir cuentas a terceros	Valorar inventarios y costear la producción	Planear, controlar y decidir

Tabla 1-5. Comparación entre la contabilidad financiera, la contabilidad de costos y la contabilidad de gestión.

5.2. Una cuarta rama: la contabilidad directiva

Parte de la doctrina, en particular la de tradición española, añade a las tres ramas anteriores un cuarto nivel de integración denominado contabilidad directiva. Por contabilidad directiva se entiende el ámbito que conecta y utiliza simultáneamente la contabilidad financiera y la contabilidad de gestión —relación que esa doctrina denomina dualismo contable— con un objetivo más amplio: garantizar la supervivencia de la organización en un entorno marcado por la incertidumbre y el riesgo. Su contenido es pluridisciplinar, se alimenta de información interna y externa, cuantitativa y cualitativa, e interviene de forma prioritaria en tres procesos: el diagnóstico de la organización, la planificación estratégica y táctica, y el control (Prieto Moreno et al., 2006).

Esta distinción no contradice la tríada, sino que la jerarquiza: la contabilidad de costos es un subconjunto de la contabilidad de gestión, y esta, junto con la contabilidad financiera, alimenta la contabilidad directiva. Cabe señalar que se trata de una construcción doctrinal propia de determinadas tradiciones académicas y no de una categoría universalmente adoptada.

5.3. Una discrepancia doctrinal que conviene precisar

La doctrina no es unánime respecto del lugar exacto que ocupa la contabilidad de costos dentro de esta clasificación. Una corriente la trata como una categoría autónoma, situada entre la contabilidad financiera y la de gestión, cuya función es producir el dato de costo con fines de valuación de inventarios; otra corriente la subsume dentro de la contabilidad de gestión como uno de sus subsistemas, por considerarla su parte troncal o más sustantiva. Esta guía adopta la primera lectura por razones didácticas: la contabilidad de costos se entiende como el puente que produce el dato —cuánto costó—, mientras que la contabilidad de gestión es el campo que lo utiliza y lo amplía para decidir —qué hacer con ese dato—. Ambas lecturas, sin embargo, coinciden en algo esencial: la contabilidad de gestión no puede prescindir de una base de costos confiable.

5.4. Precisión terminológica sobre los estados financieros

Cuando la contabilidad de gestión requiere invocar información procedente de la contabilidad financiera, conviene emplear las denominaciones vigentes de los estados financieros conforme al marco de las normas internacionales de información financiera: estado de situación financiera, estado de resultado integral y estado de costos de producción y ventas. Cabe señalar que denominaciones como «balance general» o «estado de pérdidas y ganancias» corresponden a marcos normativos derogados y, por lo tanto, no deben emplearse en material técnico actualizado. Esta precisión no es meramente formal: el uso de la terminología vigente evita confusiones sobre el marco normativo aplicable a cada tipo de información.

6. Caso aplicado: una decisión que la contabilidad financiera no resuelve

Para ilustrar el aporte específico de la contabilidad de gestión, suponga el caso de una institución prestadora de servicios de salud de mediana complejidad, cuya dirección debe decidir si mantiene internamente el servicio de laboratorio clínico o si lo contrata con un proveedor externo especializado.

Planteamiento y análisis

Los estados financieros de la institución, elaborados conforme a la contabilidad financiera, informan el resultado agregado del período: los ingresos totales por servicios de salud, el costo total de operación y el resultado del ejercicio. Esa información, aunque necesaria, no permite responder la pregunta concreta que enfrenta la dirección.

La contabilidad de gestión sí puede resolverla, mediante al menos cuatro elementos de análisis que la contabilidad financiera no provee de forma directa:

- Identificación de los costos relevantes y evitables si se contrata el servicio, frente a los costos comunes o hundidos que permanecerían de todas formas.
- Análisis de la capacidad instalada que quedaría ociosa o que podría reasignarse a otra actividad.
- Incorporación de información no financiera, como el tiempo de respuesta del laboratorio, la calidad diagnóstica y la satisfacción del paciente.
- Consideración de las implicaciones estratégicas de la decisión en el mediano y el largo plazo, incluida la dependencia frente a un proveedor externo.

De este ejemplo se concluye que la contabilidad financiera y la contabilidad de gestión no compiten entre sí, sino que se complementan: la primera informa el resultado agregado y pasado de la organización; la segunda produce el análisis específico y prospectivo que la decisión concreta exige. Ese desplazamiento —del dato agregado hacia el análisis orientado a decidir— es, en definitiva, el que define el aporte distintivo de la contabilidad de gestión. Cabe señalar que el caso se ambienta en una organización de servicios de manera deliberada, para evidenciar que la disciplina no se limita al ámbito manufacturero.

7. Síntesis de la unidad

A lo largo de esta unidad se ha mostrado que la contabilidad de gestión es el resultado de una evolución de larga data, que se desplazó progresivamente desde el control técnico del costo hacia la creación de valor para la organización, según lo documentan tanto el modelo de las cuatro etapas como su lectura complementaria en cinco etapas conceptuales. El examen comparado de las definiciones institucionales evidenció ese mismo ensanchamiento: de la asistencia al gestor mediante el procesamiento de datos, se pasó a la formulación e implementación de la estrategia.

Se estableció que la contabilidad de gestión es sinónima de la contabilidad administrativa y que engloba, en planos más específicos, a la contabilidad de gestión estratégica y a la gestión estratégica de costos. Se precisó igualmente que su importancia radica en la capacidad de adaptar la información a cada nivel de decisión —estratégico, táctico y operativo— y de cumplir con características propias, entre las cuales la relevancia y la oportunidad prevalecen sobre la exactitud, bajo la restricción general de la economicidad.

Se explicó que el carácter no normado de la disciplina no implica ausencia de pautas, pues existen pronunciamientos voluntarios emitidos por vía oficial y por vía profesional; se describieron las funciones reconocidas al profesional de la contabilidad de gestión y el doble marco ético que las rige; y se comparó, mediante nueve ejes, a la contabilidad financiera, la contabilidad de costos y la contabilidad de gestión, incorporando la noción de contabilidad directiva como cuarto nivel de integración y advirtiendo sobre la terminología vigente de los estados financieros. Finalmente, el caso de la institución prestadora de servicios de salud evidenció, con un ejemplo concreto, el tránsito conceptual que resume esta unidad: de responder cuánto costó a responder qué conviene decidir.

La unidad siguiente retoma estos fundamentos para presentar otras herramientas propias de la contabilidad de gestión —entre ellas la cadena de valor, la planeación, el control, el cuadro de mando integral, el manejo presupuestal y los indicadores no financieros— que permiten operacionalizar, en la práctica organizacional, los conceptos aquí desarrollados.

8. Glosario de términos clave

Término	Definición
Contabilidad de gestión	Campo de la contabilidad que identifica, mide, analiza, interpreta y comunica información financiera y no financiera para que la dirección planee, evalúe y controle las actividades de la organización.
Contabilidad administrativa	Denominación sinónima de contabilidad de gestión, propia de la tradición anglosajona y latinoamericana.
Contabilidad de gestión estratégica	Orientación de la contabilidad de gestión caracterizada por su foco de largo plazo y su atención al entorno externo de la organización.
Gestión estratégica de costos	Subconjunto de la contabilidad de gestión estratégica, centrado en el análisis estratégico de la estructura de costos.
Contabilidad analítica de explotación	Denominación de tradición francesa y española para el sistema de cuentas que recopila y analiza los datos del ámbito interno de la organización.
Contabilidad directiva	Ámbito de integración que conecta la contabilidad financiera y la de gestión con el objetivo de garantizar la supervivencia de la organización.
Usuario interno	Destinatario de la información de gestión que pertenece a la organización y adopta decisiones sobre ella.
Nivel de decisión	Posición del responsable en la jerarquía organizacional, que determina el horizonte, el detalle y el tipo de información requerida.
Economicidad	Restricción según la cual el costo de producir la información debe justificarse frente al beneficio que aporta a la decisión.
Costo relevante	Costo futuro que difiere entre las alternativas evaluadas y que, por lo tanto, incide en la decisión.
Costo hundido	Costo ya incurrido que no varía entre alternativas y que, en consecuencia, es irrelevante para la decisión.

Tabla 1-6. Glosario de términos clave de la unidad.

9. Preguntas de reflexión y autoevaluación

Las siguientes preguntas permiten verificar la comprensión de los conceptos desarrollados y propiciar su aplicación a situaciones concretas. Se recomienda resolverlas por escrito, argumentando cada respuesta con los conceptos y las fuentes citadas en la unidad.

1. ¿Por qué se afirma que la contabilidad de gestión y la contabilidad administrativa son sinónimas, mientras que la contabilidad de gestión estratégica y la gestión estratégica de costos designan campos de distinto alcance?

2. Explique la diferencia entre el modelo evolutivo de las cuatro etapas y la lectura de las cinco etapas conceptuales. ¿En qué sentido se complementan?
3. A partir de la tabla 1-3, describa cómo se amplió el objeto de la disciplina entre la definición de 1959 y la de 2008. ¿Qué elementos nuevos incorpora cada formulación?
4. ¿Qué crítica formularon Johnson y Kaplan a la contabilidad de gestión tradicional y qué herramientas surgieron como respuesta a esa crítica?
5. Identifique una decisión de cada uno de los tres niveles organizacionales —estratégico, táctico y operativo— en una organización de su elección, distinta de las mencionadas en la unidad.
6. Explique por qué la doctrina otorga primacía a la relevancia sobre la verificabilidad en la información de gestión, y por qué esta última sigue siendo exigible. Proponga un ejemplo propio.
7. Si la contabilidad de gestión no está sujeta a un marco normativo obligatorio, ¿de dónde provienen las pautas que orientan su diseño? Distinga las dos vías posibles y sus diferencias entre tradiciones nacionales.
8. ¿Qué funciones reconoce el catálogo oficial de ocupaciones al contador de gestión y qué estándares éticos, en el plano internacional y en el nacional, resultan aplicables a su ejercicio?
9. Compare la contabilidad financiera, la contabilidad de costos y la contabilidad de gestión en al menos cuatro de los nueve ejes presentados en la tabla 1-5.
10. Explique en qué se diferencia la contabilidad directiva de la contabilidad de gestión y por qué se afirma que no contradice la tríada, sino que la jerarquiza.
11. En el caso de la institución prestadora de servicios de salud, identifique dos costos que consideraría relevantes y dos que consideraría hundidos para la decisión de contratar externamente el laboratorio, y justifique su clasificación.
12. A partir de lo estudiado, redacte su propia definición de contabilidad de gestión, sin transcribir las definiciones institucionales citadas, y explique en qué se diferencia del concepto de contabilidad financiera.

10. Referencias

- Abdel-Kader, M., & Luther, R. (2006). IFAC's conception of the evolution of management accounting: A research note. *Advances in Management Accounting*, 15, 229–247.
- Chartered Institute of Management Accountants. (2005). Official terminology. CIMA.
- Congreso de Colombia. (1990). Ley 43 de 1990, por la cual se adiciona la Ley 145 de 1960, reglamentaria de la profesión de Contador Público, y se dictan otras disposiciones.
- Congreso de Colombia. (2009). Ley 1314 de 2009, por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia.
- Cooper, R., & Kaplan, R. S. (1988). Measure costs right: Make the right decisions. *Harvard Business Review*, 66(5), 96–103.
- Duçi, E. (2021). The relationship between management accounting, strategic management accounting and strategic cost management. *Academic Journal of Interdisciplinary Studies*, 10(5), 376–389. <https://doi.org/10.36941/ajis-2021-0146>
- Garrison, R. H., Noreen, E. W., & Brewer, P. C. (2007). *Contabilidad administrativa* (11.ª ed.). McGraw-Hill.
- Horngren, C. T., Datar, S. M., & Rajan, M. V. (2012). *Contabilidad de costos: un enfoque gerencial* (14.ª ed.). Pearson.
- Institute of Management Accountants. (2008). Definition of management accounting (Statement on Management Accounting). IMA.
- Institute of Management Accountants. (s.f.). IMA statement of ethical professional practice. IMA.

- Johnson, H. T., & Kaplan, R. S. (1987). *Relevance lost: The rise and fall of management accounting*. Harvard Business School Press.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1992). The balanced scorecard—Measures that drive performance. *Harvard Business Review*, 70(1), 71–79.
- Ministerio del Trabajo. (s.f.). Catálogo de Clasificación Única de Ocupaciones para Colombia (CUOC): Ocupación 24111, Contadores.
- Prieto Moreno, B., Santidrián Arroyo, A., & Aguilar Conde, P. (2006). *Contabilidad de costes y de gestión: un enfoque práctico*. Delta Publicaciones.

Nota sobre las citas secundarias

Conforme a las normas APA en su séptima edición, las fuentes consultadas de manera indirecta se citan en el texto indicando la obra original y la fuente efectivamente consultada, y solo esta última se incluye en la lista de referencias. Es el caso de los pronunciamientos del IFAC, de la American Accounting Association, de la NACA y la NAA, y de los trabajos de Cholvis, Mallo, y Blanco Dopico y Gago Rodríguez, todos ellos consultados a través de Prieto Moreno et al. (2006).