

Gecoos

Revista de contabilidad estratégica

Control + Ge

Grupo de Estudios
**CONTABILIDAD DE COSTOS
Y CONTROL DE GESTIÓN**

Apoyan:

Facultad de Ciencias Económicas
Programa Gestión de Proyectos
División de Acompañamiento Integral
Dirección de Bienestar Universitario
Sede Bogotá



UNIVERSIDAD
NACIONAL
DE COLOMBIA

GECOES

REVISTA DE CONTABILIDAD
ESTRATÉGICA

NÚMERO-01 2019 ISSN 2711-3914 (EN LÍNEA)

PUBLICACIÓN ANUAL

UNIVERSIDAD NACIONAL DE COLOMBIA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
SEDE BOGOTÁ

UNIVERSIDAD NACIONAL DE COLOMBIA
SEDE BOGOTÁ
CRA 45 N° 26 - 85
EDIFICIO URIEL GUTIÉRREZ
WWW.UNAL.EDU.CO

RECTORA / DOLLY MONTOYA CASTAÑO
VICERRECTOR / JAIME FRANKY RODRÍGUEZ
DIRECTOR BIENESTAR SEDE BOGOTÁ /
OSCAR ARTURO OLIVEROS GARAY
JEFE DIVISIÓN DE ACOMPAÑAMIENTO INTEGRAL /
ZULMA EDITH CAMARGO CANTOR
COORDINADOR PROGRAMA GESTIÓN DE
PROYECTOS(PGP) /
WILLIAM GUTIÉRREZ MORENO
DECANO FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS /
JORGE ARMANDO RODRÍGUEZ
DIRECTORA DE BIENESTAR FACULTAD
DE CIENCIAS ECONÓMICAS/
MARITZA MELGAREJO MOJICA

DESDE EL 2009, EL GRUPO DE ESTUDIOS EN CONTABILIDAD
Y CONTROL DE GESTIÓN, CONTROL+GE, FOMENTA EL
PENSAMIENTO CRÍTICO Y LA INVESTIGACIÓN ALREDEDOR DE LA
CONTABILIDAD DE GESTIÓN, LA CONTABILIDAD ADMINISTRATIVA
Y LA CONTABILIDAD DE COSTOS, ENTRE LOS ESTUDIANTES DE LA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS. ASÍ, LA REVISTA GECOES,
UNA PUBLICACIÓN ANUAL, ES EL REFLEJO DEL ARDUO TRABAJO
DESARROLLADO POR LOS INTEGRANTES DEL GRUPO.

COMITÉ EDITORIAL

JOSÉ FABIÁN PARRA ACOSTA
DOCENTE

UNIVERSIDAD NACIONAL DE COLOMBIA, SEDE BOGOTÁ
GERARDO ERNESTO MEJÍA ALFARO
DOCENTE
UNIVERSIDAD NACIONAL DE COLOMBIA, SEDE BOGOTÁ

CORRECCIÓN DE ESTILO /
DIANA C. LUQUE VILLEGAS (PGP)

DISEÑO Y DIAGRAMACIÓN /
OSCAR DAVID GONZÁLEZ VARGAS (PGP)

LAS IDEAS Y OPINIONES PRESENTADAS EN LOS TEXTOS
DE LA SIGUIENTE PUBLICACIÓN SON RESPONSABILIDAD
EXCLUSIVA DE SUS RESPECTIVOS AUTORES Y NO
REFLEJAN NECESARIAMENTE LA OPINIÓN DE LA
UNIVERSIDAD NACIONAL DE COLOMBIA.

EL MATERIAL EXPUESTO EN ESTA PUBLICACIÓN
PUEDE SER DISTRIBUIDO, COPIADO Y EXPUESTO POR
TERCEROS SI SE MUESTRA EN LOS CRÉDITOS

NO SE PUEDE OBTENER NINGÚN BENEFICIO COMERCIAL

NO SE PUEDEN REALIZAR OBRAS DERIVADAS

COMITÉ EDITORIAL

JOSÉ FABIÁN PARRA ACOSTA (EDITOR)
YESICA ALEJANDRA DAZA TACHA (COEDITORA)
JEISSON LEONARDO RINCÓN NOVOA (COEDITOR)

PARES EVALUADORES

IVÁN ALONSO MONTOYA RESTREPO
UNIVERSIDAD NACIONAL DE COLOMBIA, SEDE MEDELLÍN
LUZ ALEXANDRA MONTOYA RESTREPO
UNIVERSIDAD NACIONAL DE COLOMBIA, SEDE MEDELLÍN
DIEGO ALEJANDRO TERREROS BOBADILLA
UNIVERSIDAD PILOTO DE COLOMBIA
YEIMY CAROLINA PEÑA GONZÁLEZ
UNIVERSIDAD DE LA SALLE
ANDRÉS FERNANDO ZAPATA RAMÍREZ
UNIVERSIDAD NACIONAL DE COLOMBIA, SEDE BOGOTÁ
CECILIA DEL PILAR GALLEGOS MUÑOZ
UNIVERSIDAD DEL BÍO BÍO
YENNY NARANJO TUESTA
ESTUDIANTE DOCTORAL DE LA UNIVERSIDAD DE VALENCIA
JAIRO LUIS CÉSPEDES REY
PONTIFICIA UNIVERSIDAD JAVERIANA
SANDRA MILENA CÁRDENAS MORA
CORPORACIÓN UNIVERSITARIA MINUTO DE DIOS
JUAN PABLO CENDALES RODRÍGUEZ
UNIVERSIDAD NACIONAL DE COLOMBIA, SEDE BOGOTÁ
EVELYN IVONNE DÍAZ MONTAÑO
POLITÉCNICO GRAN COLOMBIANO
YEIMY CAROLINA PEÑA GONZÁLEZ
DOCENTE DE CÁTEDRA UNIVERSIDAD DE LA SALLE

CONTACTO PROGRAMA GESTIÓN DE PROYECTOS

PROYECTOUG_BOG@UNAL.EDU.CO ✉
/GESTIONDEPROYECTOSUN f
@PGP_UN @
ISSUU.COM/GESTIONDEPROYECTOS

CONTACTO PROYECTO

CONTROLG_FCEBOG@UNAL.EDU.CO ✉
/CONTROL+GE f

Gecoes

Revista de contabilidad estratégica



CONTENIDO

EDITORIAL

06

DE CONTABILIDAD DE COSTOS A CONTABILIDAD ESTRATÉGICA.

DE NOTAS DE CLASE A PUBLICACIÓN SERIADA

José Fabián Parra Acosta

12

PONIENDO LOS COSTOS A LA MODA, UNA EXPERIENCIA DE COLABORACIÓN DOCENTE Y ESTUDIANTIL

Evelyn Ivonne Díaz Montaña

Edison Fredy León Paime

Santiago Romero Rodríguez

38

EFFECTOS DE LA ROTACIÓN DE PERSONAL EN LA

CURVA DE APRENDIZAJE DE LAS
EMPRESAS DEL SECTOR TEXTIL EN COLOMBIA

Isabel Cristina Moncayo Vega

María Camila Sánchez Rozo

54

EVOLUCIÓN DEL SISTEMA DE COSTEO ESTÁNDAR

DESDE SUS INICIOS HASTA 1980
A TRAVÉS DE UNA PERSPECTIVA HISTÓRICA

Alexandra Lizeth Samudio Garzón

74

OUTSOURCING DE SERVICIOS CONTABLES EN EMPRESAS COLOMBIANAS:

UNA MIRADA ESTRATÉGICA
A SU IMPLEMENTACIÓN

Carlos Andrés Guataquirá Araque

Valentina Roncancio Niño

90

CONTABILIDAD DE GESTIÓN ESTRATÉGICA:

UN ESTUDIO BIBLIOMÉTRICO PARA EL PERIODO
COMPRENDIDO ENTRE LOS AÑOS 1982 Y 2019

Luz Mary Bastidas Castro

EDITORIAL

DE CONTABILIDAD DE COSTOS A CONTABILIDAD ESTRATÉGICA.

DE NOTAS DE CLASE A PUBLICACIÓN SERIADA

0 6 2 9

José Fabián Parra Acosta

✉ jfparraac@unal.edu.co

Candidato a doctor en Ingeniería, Industria y Organizaciones de la Universidad Nacional de Colombia; Magister en Gestión de entidades sociales y de salud de la Universidad París XIII NORD; Magister en Administración, y Contador Público de la Universidad Nacional de Colombia. Docente con amplia experiencia profesional en el área de contabilidad de gestión, presupuestos y control de gestión.

2000

En las últimas décadas, la evolución de la línea de contabilidad de costos, de gestión, o estratégica ha sido estudiada por autores representativos en contabilidad (Gutiérrez-Hidalgo, 2005; Johnson & Kaplan, 1988; Kaplan, 1984, 1994; Ripoll & Aparisi Caudeli, 1998, 2001; Shah, 2015). Sin embargo, aunque no se puede asegurar por completo que la escritura haya nacido gracias a la contabilidad, se puede decir que los primeros registros de escritura tienen influencia contable, y que son principalmente registros de contabilidad de costos, un ejemplo claro de ello es el Código de Hammurabi, datado aproximadamente hacia el año 2.285 a.C. (Anónimo, s.f.).

Pese a esto y a la existencia de sistemas de pre-costos, como los reconocidos por Littleton (1933), solo hasta finales del siglo XIX se puede hablar formalmente del nacimiento de la contabilidad de costos. Esto se debe, quizá, en gran medida, al nuevo entorno creado tras la revolución industrial, en donde se generó un mayor desarrollo frente a los registros de la materia prima, mano de obra y las primeras propuestas de asignación de costos indirectos, forjando el primer objetivo de la contabilidad de costos: 'Valorar inventarios y determinar costo de ventas'.

Con la expansión de la administración científica de Taylor, los nuevos desarrollos y estructuras organizacionales, se le pidió a la contabilidad de costos no solo cumplir el primer objetivo, sino que se le demandó apoyo en el proceso de 'control' de las organizaciones, el segundo objetivo de la contabilidad de costos.

Así las cosas, la época de oro de la línea fue en los años 60, cuando se generó un alto número de aportes, destacándose el costeo directo o variable; de ahí que la línea dé el salto y pase de ser una contabilidad de costos pensada en términos del primer y segundo objetivo, a ganar un papel fundamental en las organizaciones, al sumarle el tercer objetivo, el cual marca la evolución del término al de contabilidad de gestión, a saber, 'apoyo en la toma de decisiones de la organización'.

Con la entrada de la crisis de los 80, la línea sufre los efectos de una etapa de pocas innovaciones y desarrollos, y, así como su entorno, entró en crisis, ello motivó un repensar de lo establecido y logrado hasta el momento, lo que se sumó a las nuevas necesidades del entorno organizacional. Llega el optimismo de los 90 y, con él, nuevos planteamientos, herramientas y desarrollos que marcaron, en gran medida, el camino recorrido hasta este momento.

Los nuevos planteamientos, el nuevo marco competitivo (donde las organizaciones se encuentran con una intensificación de la competencia, pues las empresas ya no solo competían con los rivales locales sino también con los rivales de todo el mundo), el uso de tecnologías avanzadas en la producción, entre otros avances, marcaron el paso que llevó a que la contabilidad de gestión avanzará hacia lo que se conoce como contabilidad estratégica, contabilidad de direccionamiento estratégico o contabilidad de gestión estratégica.

Y es que ya no fue suficiente que la línea permitiera la valuación de los inventarios y la determinación del costo de ventas, y que ayudara con los procesos de control y toma de decisiones; ahora, la línea entró a ‘apoyar la gestión estratégica de las organizaciones’, el cuarto objetivo de la contabilidad estratégica.

Con base en ello, desde los años 80, esta contabilidad ha sido definida de múltiples formas; no obstante, una de las definiciones más completas es la dada por Requena y Vera (2006), quienes indican que esta puede ser contemplada como

[...] una especialización de la contabilidad de gestión para apoyar la toma de decisiones estratégicas, [al abarcar la consecución de] información relativa a la situación y evolución de todas aquellas variables de la realidad económica interna y externa que puedan coadyuvar en ese cometido. (p. 741)

A partir de la evolución vista en esta línea de la Contabilidad, la cual, para 2007 era denominada como contabilidad de costos en la Universidad Nacional de Colombia, un grupo de siete estudiantes de Contaduría Pública de la sede Bogotá, quienes, para el año 2009, habían cursado las asignaturas Contabilidad de costos I y Contabilidad de costos II, con el deseo de profundizar sus conocimientos en la línea de la contabilidad estratégica, decidieron conformar un grupo de estudios que, de la mano de Gerardo Mejía, docente de la Facultad de Ciencias Económicas y quien ha apoyado la iniciativa sin dudarle un minuto, surgió con el nombre de *Control + Ge, Grupo de estudios en contabilidad de costos y control de gestión*.

Sin pensarlo en un primer momento, han sido muchas las personas que han pasado por este grupo, el cual se ha consolidado año tras año, no solo por el interés de cada uno de sus miembros, sino por el apoyo recibido de parte de la Universidad, especialmente de la Facultad y de Bienestar de Sede, a través del Programa Gestión de Proyectos (PGP). Así, el grupo de siete estudiantes con ansias de aprender más sobre esta grandiosa línea, se transformó y se convirtió en un grupo de trabajo estudiantil de la Universidad, del que han hecho parte excelentes profesionales, en cuya sangre fluye la pasión por el conocimiento y en quienes esperamos que nunca se apague la llama que los identifica o ha identificado cómo miembros del grupo.

Desde su nacimiento, el grupo ha contado con un equipo de estudiantes, profesionales, magister y docentes, quienes, a pesar de no tener un vínculo directo con la Universidad, siempre están prestos a apoyar las labores necesarias para su funcionamiento. Muestra de ello es la infinidad de horas de reuniones que hemos tenido; la participación en congresos nacionales e internacionales; los ocho ciclos de conferencias en temáticas asociadas a la línea; la publicación de artículos en revistas especializadas, y el libro *Notas de clase de contabilidad de gestión* (editado con el apoyo del PGP), una gran herramienta de consulta para aquellas personas interesadas en esta línea.

Tras diez años de entrega, *Control + Ge* lanza esta revista, como un espacio para que todos aquellos interesados publiquen sus investigaciones o reflexiones, relacionadas con el área de contabilidad estratégica.

Un espacio que está abierto a todo tipo de investigaciones que aporten conocimientos o generen discusiones críticas y sustentadas, para que la línea siga avanzando y salga del embotellamiento en el que se encuentra.

Sin más preámbulo, les damos la bienvenida a esta primera edición de la revista *Geco.es. Revista de contabilidad estratégica*, con la seguridad de que, en unos años, esta será un referente de la contabilidad estratégica en el país, en el que todos los interesados en esta línea pueden compartir sus saberes e inquietudes, mientras aportan un grano de arena en el extenso mar de conocimiento de esta línea.

- Anónimo.** (s.f.). *Código de Hammurabi*. Madrid: Luarna Ediciones.
- Gutiérrez-Hidalgo, F.** (2005). Evolución histórica de la contabilidad de costes y de gestión (1885-2005). *De Computis: Revista Española de Historia de la Contabilidad*, 2(2), 101-122.
- Johnson, H. T. & Kaplan, R. S.** (1988). *La contabilidad de costes: auge y caída de la contabilidad de gestión*. Barcelona: Plaza & Janés Editores S.A.
- Kaplan, R. S.** (1984). The evolution of management accounting. *The Accounting Review*, 59(3), 390-418.
- Kaplan, R. S.** (1994). Management accounting (1984-1994): Development of new practice and theory. *Management Accounting Research*, 5(3-4), 247-260.
- Littleton, A. C.** (1933). *Accounting revolution to 1900*. New York: American Institute Publishing Co.
- Requena, J. M. & Vera, S.** (2006). *Contabilidad interna. Contabilidad de costes y de gestión: cálculo, análisis y control de costes y resultados para la toma de decisiones*. Barcelona: Editorial Ariel.
- Ripoll, V. M. & Aparisi, J. A.** (1998). Los paradigmas contables: de la contabilidad de costes a la de dirección estratégica. *Accountability*, (2).
- Ripoll, V. M. & Aparisi, J. A.** (2001). Estudio sobre la evolución histórica de la contabilidad de gestión. *Revista Legis del Contador*, 7, 167-192.
- Shah, K.** (2015). Historical evolution of management accounting. *The Cost and Management*, 43(4), 12-19.

PONIENDO LOS COSTOS A LA MODA, UNA EXPERIENCIA DE COLABORACIÓN DOCENTE Y ESTUDIANTIL

0 6 2 9

Evelyn Ivonne Díaz Montaña

✉ ediazm@poligran.edu.co

Docente investigadora - Politécnico Grancolombiano

Edison Fredy León Paimé

✉ edisonf.leonp@unilibre.edu.co

Docente investigador - Universidad Libre (Bogotá)

Santiago Romero Rodríguez

✉ santiago.romeroro@utadeo.edu.co

Docente investigador - Universidad Jorge Tadeo Lozano,
Facultad de Artes y Diseño

PALABRAS CLAVE:

- *Aprendizaje colaborativo*
- *Costos*
- *Diseño de la moda*
- *Gestión*

RESUMEN

El aprendizaje colaborativo se perfila como uno de los instrumentos pedagógicos que genera más puentes de trabajo entre diferentes disciplinas o campos de conocimiento. Por ello, el objetivo de este documento es dar a conocer una experiencia de innovación pedagógica, desarrollada a través de tres fases de aplicación entre la Facultad de Ciencias Económicas (Contaduría Pública) y Artes (Diseño y gestión de la moda). Metodológicamente, esta innovación promovió el trabajo colaborativo entre profesores y estudiantes frente al aprendizaje y uso de los costos y la contabilidad de gestión en la presentación de proyectos en diseño de modas. Como resultado, se evidencia, por medio de la puesta en escena de tres secuencias de aprendizaje, que el trabajo colaborativo entre profesionales de diferentes áreas facilita el anclaje de conocimiento en la práctica, fruto de la interacción de saberes en acciones con sentido.

1. INTRODUCCIÓN

Las profesiones son campos sociales que generan sus propias lógicas y dinámicas, de ahí que se dividan en tres grandes dimensiones de interacción: los procesos de formación, el ejercicio profesional y sus mecanismos de legitimación (Bourdieu, 2008). Tales dimensiones ponen en un amplio contexto social a las profesiones frente a otros campos sociales y profesionales, con los que sus límites parecen borrosos, generando subordinaciones entre campos. Todas estas tensiones se manifiestan en la especialización y en los límites disciplinarios que los agentes ponen en la vida universitaria (Bourdieu, 1984).

Con base en lo anterior, en cuanto al aprendizaje de los costos, se reconoce la importancia de la interdisciplinariedad y la multidisciplinariedad. No obstante, en las prácticas pedagógicas de apropiación de estos conocimientos, se mantiene la constante de clases magistrales, donde se pueden identificar vacíos en las posibles relaciones del concepto con la realidad. Así, las asignaturas de costos de la institución objeto de estudio contaban con ejercicios previos que buscaban indagar hacia dónde debía apuntar la estrategia pedagógica. En ese momento, se apuntó a generar procesos metodológicos donde el estudiante pudiera tener una experiencia cercana al costo, a partir de los elementos de clase y le permita conectar elementos propios de su profesión.

En consecuencia, se creó como estrategia pedagógica la creación de una empresa del sector manufacturero con productos propuestos por grupos de trabajo. A partir de esta experiencia, cada uno de los temas de las asignaturas debía ser modificado de tal forma que se pudiera aplicar a la empresa creada, desde cadena de valor, hasta la orden de producción y costo estándar. Estos talleres llevarían a los grupos a determinar, al final del curso, los costos totales y unitarios para su producto y fijar el precio, así como a efectuar el estado de costos y los estados financieros.

Este trabajo se estructuró de tal forma que el estudiante, al recrear la orden de trabajo para su grupo desde la creación de balances iniciales, cadena de valor para el producto, estrategia, inventarios, estructuración de nómina y definición de unidades, elaboración del parcial, etc., llevaran a la

conformación de un ejercicio de aplicación de simulación de la realidad. Lo cual se estructuraba con la siguiente secuencia de aprendizaje:

Secuencia de aprendizaje previa: Clases magistrales
(metodologías de costeo) + ejercicios + parciales evaluativos +
ejercicio de aplicación simulado

Sin embargo, luego de ser aplicada en grupos de diferentes carreras, incluyendo Contaduría, se encontraron las siguientes deficiencias:

- a. Los estudiantes de Ciencias Económicas no cuentan con conocimientos sobre creación de productos.
- b. Hay estudiantes (Ingenieros y Diseñadores) que conocen bien su proceso de producción, pero presentan dificultades para establecer su costeo.
- c. Para apropiar los conocimientos metodológicos de costos, que en apariencia pueden ser muy instrumentales, hace falta el empoderamiento del objeto de costeo.
- d. Los datos y problemas no son reales, son simulados. Además, el acceso a la información es limitada y su impacto no afecta a terceros.

De acuerdo con las deficiencias encontradas, se concluyó que el proceso de crear empresa y costear un producto se realizaba, pero la didáctica empleada para ello alejaba al estudiante de la realidad contextual en la que se da el proceso de creación y costeo. En consecuencia, el objetivo de este documento es presentar los aprendizajes de un ejercicio pedagógico de trabajo colaborativo en el que participaron docentes y estudiantes vinculados a la Facultad de Ciencias Económicas, y a la Facultad de Artes y Diseño en una universidad de Bogotá, entre el 2016 y el 2018. Para ello, se presentan referentes conceptuales básicos, seguidos por el diseño de la intervención, para, finalmente, mostrar los resultados y aprendizajes de la misma.

2. COSTOS Y MODA

A pesar de que en los procesos escolares la relación entre costos y moda no siempre es evidente, durante las últimas dos décadas, las investigaciones dedicadas al costeo en la moda han aumentado y se han diversificado. Por ejemplo, Seuring (2002) realizó una aproximación sobre cómo se determina el costo objetivo y cómo este influencia la cadena de suministro en un estudio de caso manufacturero de prendas de vestir. Posteriormente, Hughes (2005) realizó el seguimiento de un caso de aplicación de costeo ABC en Pymes textiles del Reino Unido y encontró que el costeo ABC ayuda en la comprensión de la formación del costo en este tipo de empresas.

A su vez, Eckardt, Selen y Wynder (2015) estudiaron el uso de simuladores de costos y sus efectos en los procesos educativos, y encontraron que los procesos de asignación son elementos fundamentales al momento de plantear este tipo de juegos. Además, mientras Miller (2013) trabaja la relación entre el costo real de la mano de obra en la industria de la moda en el Reino Unido, Denicolai y Merli (2014) realizaron un estudio de exploración cuantitativo, empleando un modelo de caso de estudio como mecanismo para la determinación del precio objetivo de la industria de moda de lujo.

Por su parte, Klammer (2009) realizó un análisis de caso en el que planteó cómo los estudiantes pueden asimilar los costos en dos empresas de moda, una real (Zara) y otra ficticia; con ello, se explicaba por qué pueden existir diferentes estrategias en la producción y la determinación de precios en las empresas. Igualmente, Evans y Jeffrey (2011) publicaron un libro de texto en el que adoptan una mirada global sobre el funcionamiento de la industria, profundizando en temas como: la cadena de valor y los presupuestos para este tipo de industria, lo que le ha permitido recibir gran difusión internacional.

Adicionalmente, desde hace algunos años, los efectos ambientales y sociales generados por la industria de la moda han jugado un papel muy importante en el costeo. De ahí que, por un lado, Carson *et al.* (2002) presenten un estudio que relacionaba los factores culturales, la

tradición organizacional y las características de las organizaciones con el costeo y el modelo de ciclo de vida del producto en un grupo de empresas del sector de la moda. En ese temprano estudio, se identificó el vacío entorno a la conformación de indicadores de orden ambiental, que tengan en cuenta la estructura laboral de la industria. Por el otro, Kolowsky, Bardecki y Searcy (2012) desarrollan un modelo estructural del ciclo de vida de producto, el cual ayuda a analizar cómo este tipo de organizaciones se relacionan y generan impactos ambientales.

2.1 La moda y los costos como una articulación necesaria desde el campo empresarial

Hoy por hoy, el campo económico-empresarial dicta las pautas que orientan cómo se deben constituir diferentes referentes sociales y societales (Bourdieu, 2000), y las profesiones no están por fuera de esta dinámica. Por eso, actualmente, los procesos de formación profesional no solo buscan la incorporación de capital técnico (conocimientos profesionales y disciplinares), y capital social y simbólico (elementos que generan distinción y reconocimiento social), sino también, aspectos que permitan integrar al futuro profesional en el mercado laboral y profesional. Con lo que se puede afirmar que las necesidades de formación son cada vez más extensas, específicas y, por lo tanto, difíciles de afrontar desde una estructura curricular tradicional.

Con base en lo anterior, los profesores de esta investigación identificaron que la estrategia de formación profesional de dos programas académicos: “Contaduría pública” y “Diseño y Gestión de la moda”, se enfrentaban a este contexto, debido a que, si bien se orientaba a los estudiantes sobre procesos de formación específica, estos quedaban con algunos elementos sin afianzar, puntualmente las relacionadas con las presiones del campo empresarial. Por ello y considerando que, contrario a lo que muchos creen, el campo contable y el del diseño de modas, no solo están inmersos en el marco del campo empresarial, sino que también demandan que sus futuros profesionales adquieran, comprendan y reflexionen sobre las lógicas del funcionamiento del

mercado, esta propuesta reconoce que existe una tensión permanente entre los objetivos y los resultados de aprendizaje, por medio de los cuales se definen los hábitos de los futuros profesionales.

En ese sentido, si bien, en función de una mayor efectividad del aprendizaje, la colaboración es necesaria, esta se enfrentará a una serie de resistencias y dinámicas propias de la configuración de identidad profesional (arbitrariedades de cada campo). De la misma manera, supone que los agentes provienen de clases sociales diversas, y que, por lo tanto, lo que en un campo social se entiende como algo lógico, para el otro no lo es. En otras palabras, la arbitrariedad presente en un campo, no necesariamente posee la misma carga de significado en otro campo, aunque sean campos sub-alternos (Bourdieu & Passeron, 2001).

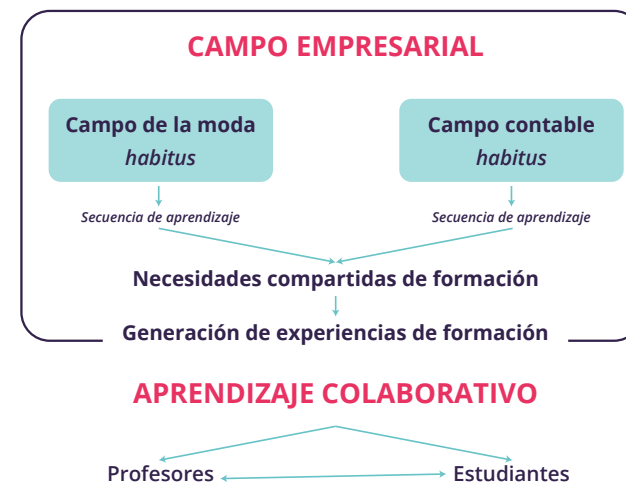
Con base en lo anterior y teniendo presente que los límites del diseño de la malla curricular para la formación profesional (oferta de asignaturas) y que su puesta en marcha a partir de los micro currículos (Syllabus) deben enriquecerse con estrategias que vinculen estudiantes y profesores, el generar experiencias de formación, cuyo eje es el aprendizaje colaborativo, se convierte en una estrategia de intervención pedagógica exitosa. Ello gracias a que los capitales de conocimiento se articulan más allá de lo disciplinar, al reconocer las necesidades que se comparten en el proceso de formación; algo que solo la reflexión docente puede llevar a cabo.

En ese sentido, los docentes consideraron que el “trabajo colaborativo” entre los dos programas académicos era la alternativa más idónea para QUÉ; ello, con base en las condiciones institucionales de los programas y de la universidad. De ahí, vale la pena destacar que mientras el aprendizaje colaborativo de los estudiantes es el fin, la colaboración docente es el elemento articulador, donde docentes y estudiantes se encuentran e interactúan entre sí a fin de movilizar sus expectativas de aprendizaje (diseñar y costear) en un proceso dialógico y recursivo.

2.2 El aprendizaje colaborativo como un referente

Se determinó que el aprendizaje colaborativo fuese el referente desde el cual los docentes podrían desarrollar la propuesta de intervención,

IMAGEN 1. Interacción entre el campo de la moda y el contable en el marco del campo empresarial.



FUENTE: Elaboración propia.

ya que este no solo reconoce que los sujetos llegan con diferentes experiencias (trayectorias) escolares y sociales, las cuales integran visiones del mundo que pueden ser complementarias, sino que su filosofía también permite la construcción de diferentes proyectos con los capitales conceptuales que cada sujeto posee.

Siguiendo a Galindo *et al.*, quienes afirman que el aprendizaje colaborativo es “[...] un sistema de interacciones cuidadosamente diseñado que considera e induce la influencia recíproca entre los integrantes de un equipo para la construcción colectiva de significados comunes” (2012, p. 1), la estrategia planteada va más allá del aprendizaje significativo, donde solo se comprende un significado en un contexto social, y pone a los partícipes en una situación de intercambio de sentido.

Así, se asume que la construcción de conocimiento tiene una mayor envergadura social constructivista, en la que, a medida que la coordinación de actividades avanza, los sujetos logran niveles de recepción e interpretación de la realidad social de forma mutable. En ese sentido

y con base en Galindo *et al.* (2012), se ubican cuatro tipos de acercamientos al aprendizaje colaborativo: socio-histórico, filosófico, cognitivo y pedagógico (ver Tabla 1), los cuales indican que este proceso de aprendizaje supera la experiencia del trabajo en grupo, al tiempo que reconoce los contextos en los que se ubican los sujetos que aprenden.

A pesar de que el aprendizaje colaborativo revela una serie de dinámicas y circunstancias, no siempre es posible clasificar las intervenciones pedagógicas, especialmente en diferentes campos profesionales. De ahí que Montserrat San Martín *et al.* (2017) encontraron que se requiere generar ambientes de transformación emocional, de manera que los grupos interdisciplinarios logren empatizar con el nuevo grupo y mejorar los procesos de aprendizaje. Así mismo, Roselli (2011) indica que el aprendizaje colaborativo se orienta a la transformación de las imágenes sobre el conocimiento técnico y profesional, mas no de las representaciones sociales que se tienen sobre el conocimiento común del otro. Esta es una precisión importante, porque al tener estudiantes de dos disciplinas se pueden tener los dos escenarios simultáneos, es decir, hay que romper los estereotipos que los estudiantes de diseño tienen frente a los de contaduría, y viceversa, ya que, en caso contrario, los procesos de colaboración no serían efectivos.

Finalmente, Agredo, Collazos y Paderewski (2016) señalan que los estudiantes que se involucran de manera recurrente con actividades de aprendizaje colaborativo “[...] desarrollan mejores actitudes frente al proceso de aprendizaje, dedican más tiempo a la tarea de aprender, son más tolerantes, escuchan más las opiniones de los demás y tienen mejores habilidades de negociación.” (2016, p. 74).

TABLA 1. Acercamientos al aprendizaje colaborativo según Galindo *et al.* (2012).

APRENDIZAJE COLABORATIVO SOCIO-HISTORICO

Principales precursores

- Francis Guide
- Charles Parker
- Jhon Dewey

Ideas claves

- Aprender del otro y de sus ideas.
- El tiempo es una variable clave en el aprendizaje.

Aportes metodológicos

- Se pueden establecer metodologías para el aprendizaje en grupo.

APRENDIZAJE COLABORATIVO FILOSÓFICO

Principales precursores

- Alfred Schultz
- Jean Lave
- Eiten Wenger

Ideas claves

- El intercambio de sentidos es fundamental para la generación de nuevo conocimiento.
- La situación social y el lenguaje moldean la manera como los sujetos enfrentan las realidades individuales y colectivas.

Aportes metodológicos

- La introducción de la cultura como elementos de base analítico.

APRENDIZAJE COLABORATIVO COGNITIVO

Principales precursores

- Vigotsky
- Juan Piaget
- Bruner

Ideas claves

- Los social, lo individual y lo biológico están relacionados con el aprendizaje. Por lo tanto este es evolutivo.
- El aprendizaje colaborativo tiene la posibilidad de encontrarse y construirse con otros.

Aportes metodológicos

- El docente tiene un rol central en la creación de las mediaciones.
- Las intervenciones deben responder ante los contextos y las necesidades de aprendizaje.

APRENDIZAJE COLABORATIVO PEDAGÓGICO

Principales precursores

- Ch. Crook
- Davis Perkins
- Howard Garner

Ideas claves

- El aprendizaje se logra con la interacción coordinada de secuencias de aprendizaje.
- El conocimiento esta cognitivamente distribuido y, por ello, genera dinámicas de apropiación y construcción colectiva.

Aportes metodológicos

- Las propuestas de aprendizaje deben ajustarse a metas de construcción de conocimiento.
- Los grupos pueden tener cierta autonomía en sus alcances y metas.
- Es posible establecer tecnologías de mediación para el aprendizaje colaborativo.

FUENTE: Elaboración propia a partir de Galindo *et al.* (2012).

2.3 La colaboración docente como arista movilizadora

Esta propuesta articuló la colaboración docente como un elemento esencial para el tránsito e intercambio de significados entre dos campos sociales, con base en lo planteado por Trillo Alonso *et al.* (2017), quienes consideran que la colaboración docente es un proceso que no

[...] es aislado (importan los contenidos sobre los cuales se colabora), [pues] los propósitos (modelos de docentes por los que se apuesta) y, desde luego, la concurrencia favorable de determinados contextos y apoyos en los centros, [así como] los entornos administrativos y sociales que conforman al profesorado, el ejercicio de sus tareas y el aprendizaje a lo largo de la carrera [son vitales]. (2017, p. 5).

De modo que, para esta investigación, esto significó moverse de su propio campo profesional para comprender y asimilar las dinámicas arbitrarias del otro campo. En consecuencia, tanto la colaboración docente, como el trabajo colaborativo, transforman la propia práctica docente en algo, que no siempre, se puede controlar. Con respecto a esto, Krichesky y Murillo encontraron que la resolución de los problemas interdisciplinarios implica la disonancia entre algunos valores profesionales, donde la colaboración docente se convierte en una oportunidad para transformar positivamente o perpetuar malas prácticas educativas (2018, p. 151).

Un último factor a tener en cuenta corresponde al lugar que se otorga a los estudiantes en los procesos de innovación pedagógica, basados en la colaboración docente. Ello, debido a que, como plantean Olaskoaga, Díaz y Gutiérrez (2014) consideran que las experiencias que combinan aprendizaje colaborativo y colaboración docente funcionan mejor cuando los participantes se reconocen y logran trabajar por tiempos más extensos.

3. METODOLOGÍA DE LA INTERVENCIÓN

Este proceso de innovación educativa en el aula se adscribe al constructivismo y apela a dos enfoques: por un lado, la **colaboración docente**, donde los tutores de “Taller de la moda III” y “Costos” transforman y generan apuestas micro-curriculares y, por el otro, el **aprendizaje colaborativo**, donde los estudiantes afianzan los conceptos y las competencias aprendidas en cada asignatura.

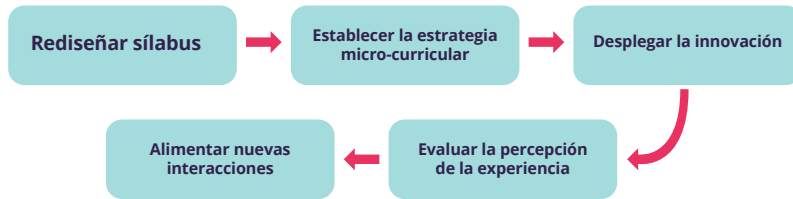
TABLA 2. Ficha de la intervención.

INNOVACIÓN PEDAGÓGICA	
Tipo de innovación	Intervención en el aula para la transformación micro-curricular
Enfoques asumidos	Colaboración docente - Aprendizaje colaborativo
Sujetos	Docentes de Contaduría pública Docentes de Gestión de la moda Estudiantes
Proceso de transformación	Recursividad de las interacciones
Resultados	Comportamientos estudiantiles Secuencias de aprendizaje para el desarrollo curricular
Lugar de la innovación	Universidad privada, laica, de la ciudad de Bogotá
Periodo de la innovación	2016-2018

FUENTE: Elaboración propia.

Esto fue posible mediante el despliegue de una ruta de acompañamiento, creada para la intervención, en la que se realizaron las siguientes actividades:

IMAGEN 2. Ruta de acompañamiento.

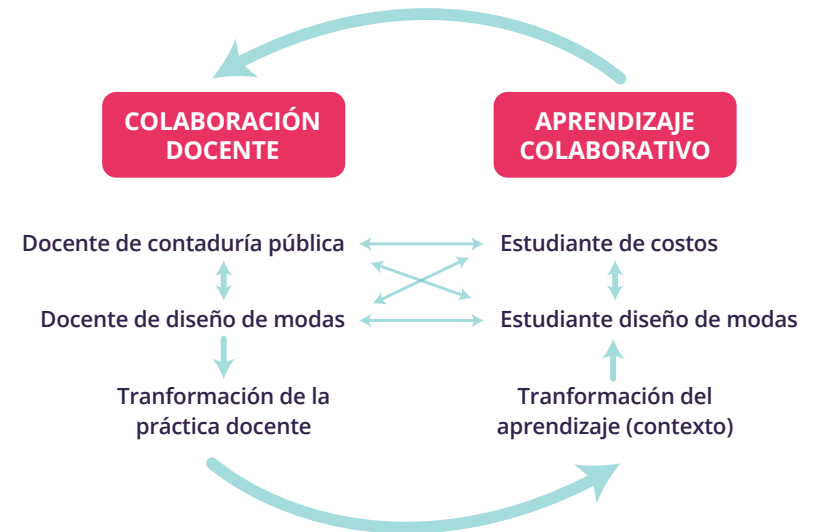


FUENTE: Elaboración propia.

Cada una de estas actividades se diseñó con base en un eje transversal: mostrar la utilidad de lo que se aprende, de modo que todos los conocimientos adquiridos dejan su situación de abstracción para encontrar un sentido práctico cuando la realidad es material (Bourdieu, 2007). Igualmente, se tuvieron en cuenta los elementos metodológicos básicos planteados por Agredo *et al.* (2016), para quienes se deben evaluar los procesos de aprendizaje colaborativo para dar cuenta tanto de las transformaciones operativas, como de los resultados. De ahí que no solo se tuvo en cuenta las interacciones, sino también la forma como los estudiantes consolidaban sus productos finales, especialmente, al analizar si el enriquecimiento era mayor, gracias a la intervención de estudiantes provenientes de otros campos sociales (ver imagen 3).

Se realizaron tres iteraciones, donde el trabajo de colaboración docente potenció el trabajo de los estudiantes, quienes desarrollaron estrategias que trascendieron de la simulación a trabajo en procesos que apuntaban a productos concretos (planes, portafolios y gestión de marca). La intención pedagógica apuntó a que los objetos generados ganaran una nueva dimensión social y cultural, promoviendo un aprendizaje que data de una experiencia de significado social y responsable.

IMAGEN 3. Sentido de la intervención.



FUENTE: Elaboración propia.

TABLA 3. Dinámica de las iteraciones.

Iteraciones	Asignaturas	Propósito del trabajo docente	Propósito con los estudiantes
2016	· Costos · Taller de la Moda	Diseñar una estrategia que generase cambios metodológicos	Promover el trabajo colaborativo entre dos asignaturas para costear una pieza diseñada
2017	· Costeo básico · Presentación de colecciones	Consolidar los procesos de trabajo orientados a productos concretos	Apoyarse entre los estudiantes para generar un portafolio
2017 -2018	· Contabilidad gerencial · Presentación de colecciones	Propiciar entornos y dinámicas que empoderaran a los estudiantes de las diferentes carreras	Trascender del costeo de una colección hacia la gestión de marca para los diseñadores

FUENTE: Elaboración propia.

4. APRENDIZAJES Y ASPECTOS CLAVES DE LA INNOVACION

4.1 Primera iteración

4.1.1 Costos y Taller de la moda III

La primera apuesta se realizó en el semestre II del año 2016 y buscó generar un espacio de construcción para el desarrollo de capacidades creativas, tanto en los estudiantes de Costos, como en los de Taller de la Moda III. La estrategia pedagógica tuvo en cuenta la participación activa en el desarrollo de los temas de clase y la apropiación de conocimiento de manera propositiva. Así, el alumno de Contaduría tendría que presentar las características de la pieza creada y, por ende, el costeo; mientras que el alumno de diseño incluiría en su portafolio el coste de las piezas diseñadas y elaboradas. Esto significó un reto para los alumnos ya que debían esmerarse en aprender sobre su objeto de costeo y relacionar el trabajo de patronaje con los costos de su producto, respectivamente.

TABLA 4. Estrategia para la primera iteración.

Propósito	· Desarrollar de capacidades creativas
Estrategia	· Realizar un curso guiado, apoyado en herramientas como el aula virtual para hacer seguimiento · Elaborar talleres individuales, a fin de apropiarse de cada tema · Cambiar los procesos de evaluación
Aspectos clave	· Las clases presenciales son esenciales en el éxito de la implementación
Dificultades	· Los estudiantes no correspondían a la misma franja
Secuencia de aprendizaje	Σ <ul style="list-style-type: none"> Clases magistrales Ejercicios Parciales evaluativos Talleres compartidos en grupos mixtos Costeo final de una pieza elegida por cada grupo

FUENTE: Elaboración propia.

4.1.2 Aprendizajes de la primera Iteración

Fruto de la primera iteración se encontró que era viable que estudiantes de dos programas académicos, aparentemente disímiles pudieran generar productos conjuntos y con sentido. A su vez, con base en las dificultades, se rediseño y vincularon nuevos equipos de trabajo. Esto permitió los siguientes aprendizajes:

- Los estudiantes pueden generar buenos equipos de trabajo interdisciplinario.
- Aprovechar todas las actividades es fundamental para alcanzar productos de alta calidad.
- Es importante que los estudiantes tengan buenas bases en sus respectivas áreas para que el aporte conjunto sea significativo.
- Los estudiantes de contaduría generaron nuevas preguntas que evidencian, no solo el interés de aprender, sino también la empatía de colaboración con los compañeros de diseño.
- Como profesores, la experiencia propuso el reto logístico de planear con gran antelación las actividades, sus propósitos y abrir los espacios para que el intercambio fuese posible.

El reto para las siguientes implementaciones se puntualizó en lograr más sesiones conjuntas y ampliar los canales de comunicación entre alumnos de los dos programas. Concluyendo esta fase se observó un mayor empoderamiento por parte de los grupos de trabajo sobre los productos y, por lo tanto, mayor uso de la información a partir de los costos para la toma de decisiones por parte de estudiantes de los dos programas.

4.2 Segunda iteración

4.2.1 Costeo básico – presentación de colecciones

El objetivo de la segunda iteración fue costear un producto de presentación de colecciones por parte de los estudiantes de costeo básico, enfocados en el manejo de la mano de obra (MO) dentro de las colecciones y mayor detalle, en el reconocimiento de los costos indirectos de fabricación (CIF). Aquí, la planeación incluyó una intervención conjunta, a partir de la mitad del semestre académico, con mayor actividad conjunta, dejando el primer momento para el abordaje conceptual de cada grupo. Aunque la secuencia de aprendizaje no tuvo cambios importantes, el trabajo de acompañamiento y los temas tratados de manera conjunta hicieron que la puesta en escena y la experiencia de la misma fuesen diferentes.

TABLA 5. Estrategia para la segunda iteración.

Propósito	<ul style="list-style-type: none"> Que los estudiantes de Diseño presenten piezas costeadas y analicen la incidencia de contar con mayor control sobre su producción
Estrategia	<ul style="list-style-type: none"> Realizar un curso guiado, apoyado en herramientas como el aula virtual para hacer seguimiento Explorar el concepto de cadena de valor (cada programa aporta su conocimiento) e iniciar la etapa de investigación. La experiencia previa facilitó este proceso Formular sesiones de trabajo conjunto para los grupos
Aspectos clave	<ul style="list-style-type: none"> La implementación incluyó dos sesiones de clase conjunta en temas específicos para los dos grupos El docente de Presentación de Colecciones tendría a cargo fichas de patronaje y manejo de precios
Dificultades	<ul style="list-style-type: none"> Estudiantes de múltiples disciplinas (Ingeniería Industrial, Administración, Comercio Internacional, Mercadeo y Diseño Industrial)
Secuencia de aprendizaje	<ul style="list-style-type: none"> Clases magistrales Ejercicios Parciales evaluativos Talleres compartidos en grupos mixtos Costeo final de una pieza elegida por cada grupo

FUENTE: Elaboración propia.

En esta oportunidad, además del objetivo de innovación en la metodología para la implementación de los temas vistos en las asignaturas, abordamos otras preocupaciones propias de los campos estructurantes del conocimiento entre Diseño y Gestión de la moda y los estudiantes de Costeo Básico.

A medida que avanzó la aplicación, observamos que hacía falta mayor reflexión e incorporación del contexto en el que se mueve el mercado de la moda, tanto para los estudiantes de diseño, como para los de costos, en temas como competitividad, acceso a mercados, logística de un portafolio y gestión del producto.

4.2.2 Aprendizajes de la segunda iteración

En esta oportunidad, se hicieron explícitas las necesidades conceptuales desde lo interdisciplinar, por lo que se obtuvieron los siguientes aprendizajes:

- Los alumnos de costeo básico, al no contar con otras herramientas propias de la contabilidad de gestión en cuanto a producción, tienen dificultades para el costeo de una pieza.
- El ejercicio permite identificar una de las mayores falencias de los profesionales de las industrias creativas: El estudiante no cuenta con una estructura de aprendizaje y de conocimiento a través de la cual pueda relacionar la incidencia del conocimiento contable y financiero para la gestión de su producto.
- Los estudiantes de diseño y gestión de la moda comprendieron cómo clasificar cada uno de los materiales, los insumos y el tiempo invertido dentro de una estructura de costos, mientras

se construía el proyecto.

- Los estudiantes de Contaduría necesitaban mayor información sobre el mundo de la moda, específicamente: la pirámide de la moda, la estratificación de las marcas, los calendarios, y los tipos de materiales según segmentos y eventos.

A pesar de lo anterior, la respuesta y el interés de los alumnos para conocer un poco más sobre el objeto de costeo se manifestó en la presentación del portafolio y la exposición de los costeos logrados. La segunda aplicación sirvió para replantear las asignaturas Presentación de colecciones y Costeo Básico, a partir de la interacción entre los estudiantes de las dos Facultades.

4.3 Tercera iteración

4.3.1 Contabilidad gerencial y presentación de colecciones

La tercera aplicación se enfocó en trascender del costeo de una colección hacia la gestión de marca para los diseñadores. Esto se ejecutó en un periodo de algo más de un año, ya que esta es una de sus colecciones finales y, para este momento, tanto Contadores como Diseñadores se perfilan como profesionales cercanos al grado.

La preparación y planeación para esta aplicación implicó un gran trabajo logístico entre los docentes de las dos Facultades, quienes debían asegurarse de que, desde la primera clase hasta el final, siempre hubiese un hilo conductor entre los temas presentados y el proyecto. De modo que la estructura de la primer y segunda aplicación cambió, al incorporar temas conjuntos y clases en las que, en la misma sesión, los profesores trabajaban temas concatenados para los dos grupos.

TABLA 6. Estrategia para la tercera iteración.

Propósito	<ul style="list-style-type: none"> • Generar un proyecto de acompañamiento constante para los dos grupos • Trabajar en conjunto desde el concepto de colección, para costear todas las piezas de la colección y generar una propuesta de gestión para la marca
Estrategia	<ul style="list-style-type: none"> • Desarrollar el proceso durante un año, para retroalimentarse con observaciones de alumnos que participaron en el primer ejercicio • Involucrar las asignaturas Contabilidad Gerencial y Presentación de colecciones • Estructurar las clases de manera abierta, para facilitar la asistencia a las mismas • Organizar un plan de trabajo detallado por semana
Aspectos clave	<ul style="list-style-type: none"> • Se pusieron en juego las fortalezas adquiridas en diferentes asignaturas para llegar cada uno de los participantes • Los alumnos de Contaduría contaban con conocimiento sobre herramientas de costeo y algunos instrumentos de la contabilidad estratégica, como: balance <i>scorecard</i>, <i>forecasting</i>, teoría de restricciones y costo objetivo • El desarrollo de fichas técnicas de diseño y de órdenes de producción fueron más detallados que en experiencias anteriores
Dificultades	<ul style="list-style-type: none"> • Realizar las actividades exige mayor preparación que en otras iteraciones • Se requiere de un control permanente (semanal) sobre el avance • El alto nivel de dificultad para que los estudiantes matriculados en cada asignatura asociaran conceptos dentro de su misma área de conocimientos • El ejercicio competencias técnicas aprendidas a lo largo de los dos programas académicos • Fue necesario ajustar los cronogramas
Secuencia de aprendizaje	<p> Σ </p> <ul style="list-style-type: none"> Clase magistral individual Clase magistral conjunta Talleres individuales Talleres colectivos Trabajo final conjunto <p>(Estrategia de manejo de la marca y portafolio de colecciones final)</p>

FUENTE: Elaboración propia.

Al finalizar el ejercicio se observó que, desde la primera entrega, los alumnos mostraron progreso frente a los temas. Además de cumplir con los requisitos de resolver ejercicios y responder frente a los conceptos, lograron incorporar un valioso trabajo de análisis y toma de decisiones sobre los productos. Esto fue posible a la integración del uso de las herramientas de las dos asignaturas.

4.3.2 Aprendizajes de la tercera iteración

Luego de sistematizar las observaciones con el grupo de estudiantes, se encontró que:

- El hecho de contar con datos reales y pensarse de manera colectiva como profesionales posibilita el ejercicio de generar propuestas y tomar decisiones bajo incertidumbre frente a la marca que está naciendo.
- La aplicación de las herramientas empodera a los estudiantes para asesorar el proceso de producción y gestión del producto de manera muy activa y determinante.
- Las clases abiertas favorecieron el empoderamiento de los conceptos de cada clase y facilitó los procesos de investigación conjuntos.
- El grupo docente identificó que se deben fortalecer los conocimientos acerca del manejo de hojas de cálculo por parte del grupo de Diseño, mientras que los de Contaduría necesitaban mayor actividad en el desarrollo de trabajo visual, así como clases en las cuales se puedan adentrar más en el mundo de la moda.
- Los ajustes en los cronogramas exigen distribuir tiempos, por ahora ocupados en la bocetación y la generación de la idea, a producción, con el fin de lograr un desarrollo acorde con los desarrollos conjuntos.

5. CONCLUSIONES

Esta experiencia docente puso en el escenario el despliegue de diversas estrategias que responden al desafío del trabajo colaborativo entre docentes y estudiantes de campos disciplinarios aparentemente distantes, pero técnicamente cercanos. Las tensiones y aprendizajes derivados enriquecen tanto la Contaduría Pública, como el Diseño y gestión de la moda, debido a que promueve el diálogo y el intercambio de conocimientos; fortalece los capitales técnicos y simbólicos que cooperan en la conformación de un *ethos* profesional más abierto, conscientes de las exigencias del campo empresarial.

Por lo anterior, esta es una experiencia transformadora de todos los sujetos involucrados en ella y cuyos principales hallazgos son:

- La colaboración docente resultó fundamental para generar estrategias transformadoras, a saber: el rediseño de syllabus, la transformación curricular, y la elaboración y transformación de actividades y sesiones de aula de manera conjunta (en dos programas académicos diferentes).
- El aprendizaje colaborativo es una estrategia adecuada para promover el trabajo entre estudiantes con objetivos comunes, aunque provengan de formaciones académicas, aparentemente disímiles.
- El acompañamiento profesoral resultó fundamental para el alcance de los objetivos de los estudiantes. Es deseable que las instituciones brinden soporte logístico para este tipo de experiencias.
- Pasar de las simulaciones a procesos de intervención con datos reales mejora el empoderamiento de los estudiantes. Los estudiantes de diseño comprenden mejor las implicaciones de sus creaciones, mientras que los de contaduría apropian y sumen una postura de asesoramiento de orden profesional.

- Es posible promover la autonomía desde lo individual y lo colectivo, como experiencia dialógica y recursiva.
- Para los estudiantes que se proyectan como emprendedores, el ejercicio permitió crear conciencia acerca de cómo monetizar su trabajo y sus productos, y qué oportunidades tienen estos dentro del mercado.
- Cuando los docentes y estudiantes buscan soluciones a necesidades de trabajo interdisciplinar y multidisciplinar, se pueden crear puentes de colaboración, resignificando los procesos de formación en pregrado.
- Uno de los cambios palpables a través del diálogo con los estudiantes de contaduría consistió en cómo lo expresan ellos mismos, “para trabajar en este tipo de mercados hace falta contar con otros conocimientos”, más allá de los instrumentos de costeo, en este caso había que poner los “costos a la moda”.
- Este proceso no solo necesita de un largo plazo para ejecutarse, sino también para analizar su evolución. Por lo tanto, se considera que los plazos de un semestre o un año no sean suficientes para abordar todos los cambios y analizar sus resultados.

El aporte más importante de esta innovación fue poner en juego diversas secuencias de aprendizaje, como apuestas pedagógicas que buscan optimizar los procesos de enseñanza en un tema fundamental para dos campos de conocimiento. Por ende, como docentes, invitamos a otros colegas a discutir la experiencia, realizar recomendaciones y compartir aprendizajes de situaciones similares, puntualmente porque consideramos que, actualmente, la enseñanza de los costos y la contabilidad de gestión debe realizarse de manera contextual, a través de experiencias significativas.

- Agredo, V., Collazos, C. & Paderewski, P.** (2016). Definición de mecanismos para monitorear, evaluar y mejorar el proceso de aprendizaje colaborativo. *Revista Colombiana de Computación*, 17(1), 73-97. DOI: 10.29375/25392115.2622.
- Bourdieu, P.** (1984). *El homo academicus*. Buenos Aires: Siglo XXI Editores.
- Bourdieu, P.** (2000). *Las estructuras sociales de la Economía*. Buenos Aires: Manantial.
- Bourdieu, P.** (2007). *El sentido práctico*. Buenos Aires: Siglo XXI Editores.
- Bourdieu, P.** (2008). *Capital cultural, escuela y espacio social* (octava edición), México D.F.: Siglo XXI Editores.
- Bourdieu, P. & Passeron, J. C.** (2001). *La reproducción. Elementos para una teoría del sistema de enseñanza* (tercera edición). España: Popular.
- Carson, P. P., Lanier, P. A., Carson, K. D. & Guidry, B. N.** (2000). Clearing a path through the management fashion jungle: Some preliminary trailblazing. *Academy of Management Journal*, 43(6), 1143-1158.
- Denicolai, S. & Merli, F.** (2014). Pricing modelling as a strategic leverage for knowledge-intensive start-ups: An explorative case study in the luxury fashion industry. En: F. Liozu & A. hinterhuber. *The ROY of pricing. Measuring the impact and making the business case* (pp. 61-82). Italy: Taylor and Francis.
- Eckardt, G., Selen, W. & Wynder, M.** (2015). Recognising the effects of costing assumptions in educational business simulation games. *E-Journal of Business Education and Scholarship Teaching*. 9(1), 43-60.

Evans, N. & Jeffrey, M. (2011). *Costing for the fashion industry*. Oxford: Berg Publishers.

Galindo, R. M., Galindo, L., Martínez, N., Ley, M. G., Ruiz, E. I. & Valenzuela, E. (2012). Acercamiento epistemológico a la teoría del aprendizaje colaborativo. *Apertura. Revista de innovación educativa*, 4(2), 156-169.

Hughes, A. (2005). ABC/ABM – Activity-based costing and activity-based management: A profitability model for SMEs manufacturing clothing and textiles in the UK. *Journal of Fashion Marketing and Management: An International Journal*, 9(1), 8-19.

Klammer, T. (2009). Competing with Fast Fashion at Zara. *IMA Educational Case Journal*, 2(3), 1-3.

Kozlowski, A., Bardecki, M. & Searcy, C. (2012). Environmental impacts in the fashion industry: A life-cycle and stakeholder framework. *Journal of Corporate Citizenship*, (45), 15-34.

Krichesky, G. J. & Murillo, F. J. (2018). La colaboración docente como factor de aprendizaje y promotor de mejora. Un estudio de casos. *Educación XXI*, 21(1), 135-155.

Miller, D. (2013) Towards sustainable labour costing in UK fashion retail. Recuperado de: (February 5, 2013). DOI: 10.2139/ssrn.2212100.

Olaskoaga, L. F., Díaz, E. F. & Gutiérrez, P. E. (2014). La colaboración docente como base para la innovación y la investigación en los entornos de aprendizaje con TIC. *REDU. Revista de Docencia Universitaria*, 12(4), 303-322.

Roselli, N.D. (2011). Teoría del aprendizaje colaborativo y teoría de la representación social. Convergencias y posibles articulaciones. *Revista Colombiana de Ciencias Sociales*, 2(2), 173-191.

San-Martín, M., Roig-Carrera, H., Villalonga-Vadell, R. M., [...] & Vivanco, L. (2017). Empatía, habilidades de colaboración interprofesional y aprendizaje médico permanente en residentes españoles y latinoamericanos que inician los programas de formación médica especializada en España. Resultados preliminares. *Atención Primaria*, 49(1), 6-12.

Seuring, S. (2002). Supply chain target costing - An apparel industry case study. En: S. Seuring & M. Goldbach. *Cost management in supply chains* (pp. 111-125). Heidelberg: Physica, Springer.

Trillo-Alonso, F., Nieto-Cano, J. M., Martínez-Domínguez, B. & Escudero-Muñoz, J. M. (2017). El desarrollo profesional y la colaboración docente. Un análisis situado en el contexto Español de las tensiones y las fracturas entre la teoría y la práctica. En: *Archivos Analíticos de Políticas Educativas*, 25(1), 1-29.

EFECTOS DE LA ROTACIÓN DE PERSONAL EN LA CURVA DE APRENDIZAJE DE LAS EMPRESAS DEL SECTOR TEXTIL EN COLOMBIA

0 6 2 9

Isabel Cristina Moncayo Vega

✉ imoncayov@unal.edu.co

Estudiante de Contaduría pública - Universidad Nacional de Colombia

María Camila Sánchez Rozo

✉ mcsanchezro@unal.edu.co

Estudiante de Contaduría pública - Universidad Nacional de Colombia

PALABRAS CLAVE:

- *Curva de aprendizaje*
- *Costos*
- *Industria textil*
- *Rotación de personal*

RESUMEN

Desde su aparición, el sector textil representa una parte importante para el desarrollo de la industria colombiana (Superintendencia de Sociedades, 2017). No obstante, la precaria preparación del personal y los factores externos a este tipo de empresas han dificultado su crecimiento en los últimos años, reflejando una clara disminución en el personal dedicado a este campo, ya que la rotación de personal puede tener implicaciones no evidentes en los costos. En consecuencia, el presente documento pretende mostrar los posibles efectos que la rotación de personal genera en los costos de las empresas del sector textil en Colombia, resaltando la importancia de la curva de aprendizaje dentro de estos, por medio de la comprensión de las causas y las consecuencias de la rotación de personal dentro de las organizaciones y la teoría tras la curva de aprendizaje.

1. INTRODUCCIÓN

La rotación de personal es un fenómeno que se presenta en la mayoría de organizaciones (Robbins & Coulter, 2005) y altera importantes sectores de la economía colombiana. Así, el sector textil no es una excepción, por el contrario, la disminución del talento humano dedicado a este campo en los últimos años ha generado consecuencias, no siempre evidentes, en la relación de costo-aprendizaje. Por lo anterior, el presente documento busca incentivar la investigación y consciencia sobre lo que esto implica en el funcionamiento de las organizaciones.

De igual forma, se pretende mostrar los efectos del cambio de personal en la curva de aprendizaje y en otros costos de las empresas de manera general, a fin de establecer los efectos que esta relación ocasiona en la industria; ello, por medio de la demostración de la existencia de este fenómeno en el sector textil en Colombia y del principio de implicación. Asimismo, con el fin de dar solución a la problemática planteada, se partirá de la explicación del concepto de curva de aprendizaje y la incidencia de su interrupción, dada, entre otras razones, por la rotación de personal, siendo esta última analizada a partir de sus posibles causas, factores que la influncian y sus respectivas consecuencias.

2. METODOLOGÍA

En cuanto al diseño metodológico, para el desarrollo de la investigación, se empleó el método cualitativo, con un tipo de razonamiento deductivo y un enfoque descriptivo, por medio de la revisión de literatura académica, como libros y artículos publicados sobre estos temas, de la siguiente manera: en primer lugar, se presentó la definición de los conceptos de curva de aprendizaje y rotación de personal. A partir de esto, se planteó la explicación de las causas que generan la rotación de personal en las organizaciones, considerando sus clasificaciones y las diferencias entre ellas. En tercer lugar, se elaboró la descripción conceptual de las características de la rotación de personal y la curva

de aprendizaje, a fin de establecer la relación entre ambos conceptos en las empresas del sector textil, por medio de las investigaciones y estudios encontrados y fueron realizados específicamente en empresas que hacen parte de esta industria. Por último, se planteó, por principio de implicación, la relación entre estos conceptos y sus posibles efectos en los costos de las entidades textiles de Colombia.

3. RESULTADOS

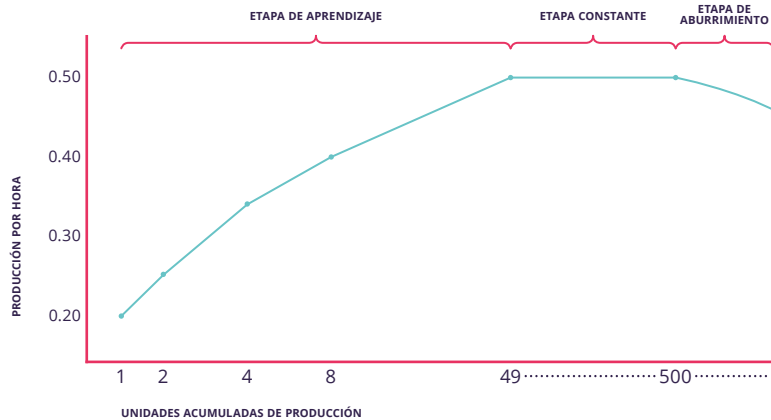
3.1 Definiciones

Para comprender la relación que existe entre los conceptos de curva de aprendizaje y rotación de personal, así como su incidencia dentro de los costos de las empresas, resulta necesario, como primera medida, conocer sus bases teóricas las cuales serán la guía para el desarrollo del escrito.

En primer lugar, dado el alcance de la investigación, se manejará la definición de curva de aprendizaje de Sullivan, Wicks y Luxhoj, quienes afirman que “[...] El concepto básico de las curvas de aprendizaje es que algunos de los insumos (por ejemplo, costos de la energía, horas de trabajo, costos de material) disminuyen por unidad de salida, conforme se incrementa el número de unidades.” (2004, p.332); Debido a que este concepto incluye algunos elementos del costo que se ven afectados por la relación que existe entre el incremento de las unidades producidas y el avance en el aprendizaje, parte esencial de este escrito.

De igual manera, Polimeni, Pabozzi y Adelder (1994) explican las tres etapas del desarrollo de la curva de aprendizaje de la siguiente manera (ver Imagen 1): la primera etapa, se da cuando el trabajador empieza su adaptación y tiene un primer acercamiento al proceso productivo; esta se caracteriza porque, a medida que se repite la tarea asignada, la producción por hora aumenta hasta que llega a la siguiente etapa, donde el tiempo de producción se estabiliza. Esta segunda etapa es constante; por lo que si un trabajador permanece por mucho tiempo en esta actividad, suele considerarla tediosa, pues no ve un reto en el trabajo que realiza. Esto hace que su motivación disminuya, así como como su productividad; en este punto, se llega a la última etapa: el aburrimiento.

IMAGEN 1. Etapas de la curva de aprendizaje.



FUENTE: Elaboración propia con base en la información de Polimeni *et al.* (1994).

De acuerdo con esto, se puede decir que, a medida que un empleado se acerca a su etapa de aprendizaje constante su producción es mayor y sus tiempos inferiores gracias a, la experticia en la actividad desarrollada. Esto, como explicaban Sullivan *et al.* (2004), genera la disminución de ciertos costos, como: las horas de trabajo, el costo de material y los costos de energía e ingeniería. Lo que significaría que un trabajador con suficiente experiencia en una actividad contribuye a la reducción de algunos costos dentro de una organización.

Con respecto a esto, Teplitz (2014) afirma que una ruptura en la curva de aprendizaje se puede dar por la interrupción del proceso productivo, generando un aumento en los costos a largo plazo, en comparación con los costos iniciales. El autor explica que, por ejemplo, en el periodo de esa interrupción uno o varios de los empleados pueden ser reasignados para desempeñarse en otra área o son despedidos. En cualquier caso, estos trabajadores no ocuparán de nuevo el mismo lugar de trabajo ni tendrán las mismas funciones, sino que serán reemplazados por nuevos trabajadores con menor, o en algunos casos, ningún tipo de experiencia previa en ese trabajo.

Lo anterior muestra que, si en el punto de aprendizaje constante se decide realizar un cambio del personal, el antiguo trabajador será

removido de su puesto de trabajo, lo que generará la pérdida de su curva, así como los demás beneficios de tener un trabajador capacitado, el cual será reemplazado por un empleado que deberá iniciar su aprendizaje desde la primera etapa.

De igual manera, refiriéndose a la relación existente entre la curva de aprendizaje y la rotación de personal, en el estudio de Rao y Argote (2006) se realizó una experimentación de rotación de personal en grupos de trabajo, dividiéndolos en aquellos grupos a los que se les realizaba rotación de personal y otros en los que no, evidenciando que, de acuerdo con la teoría de curva de aprendizaje, el desempeño mejora con la experiencia. En consecuencia, los grupos que no habían tenido rotación de personal presentaban un desempeño superior a los grupos que si la habían experimentado; debido a que los procesos de aprendizaje se vieron interrumpidos con los cambios de miembros.

Con respecto al concepto de rotación de personal se tomará la definición de Robbins y Coulter (2005) quienes consideran “[...] que la rotación de personal es el retiro voluntario e involuntario permanente de una organización [...]” (p.343), ya que esta no limita el concepto y sí recalca que la separación no es temporal y depende de motivaciones que pueden ser controladas o no ser controladas por la empresa.

Ahora bien, para comprender cómo la rotación de personal se relaciona con los costos, se deben reconocer cuáles son los determinantes para la existencia de la rotación de personal; de ahí que exista la necesidad de examinar sus causas. Al respecto, Kuria, Ondigi y Wanderi (2012) comentan que existen factores tanto internos (la empresa), como externos (del entorno) que afectan la rotación de personal en las organizaciones, como se verá en la tabla 1.

TABLA 1. Causas de la rotación de personal.

CAUSAS INTERNAS	CAUSAS EXTERNAS
Desempeño en la organización	La economía
Cultura organizacional	Tramitación.
Características del empleo	Baja cualificación de los empleados en el país
Expectativas irrealistas	

FUENTE: Elaboración propia, con base en la información de Kuria *et al.* (2012).

Otros factores determinantes en la rotación de personal corresponden a las compensaciones y remuneraciones. Arul (2014) afirma que la compensación es una responsabilidad importante en la administración del personal; por lo que las organizaciones deben ofrecer buenos salarios y beneficios para atraer y retener empleados más calificados y talentosos en la organización. También, establece que, en caso de que los salarios ofrecidos por la entidad y los beneficios obtenidos por los trabajadores no sean competitivos en comparación con otras entidades, se corre el riesgo de que los trabajadores tomen la decisión de renunciar.

Como se puede evidenciar, la rotación de personal tiene diversos factores que la propician; ello implica que algunos pueden no ser fácilmente controlados o evitados, por lo que si las organizaciones no tienen en cuenta estos elementos, podrían llegar a un nivel de rotación de personal superior al deseado y asumir sus consecuencias.

Continuando, con respecto a las consecuencias de la rotación de personal, Hinkin y Tracey (2000) indican cuáles son los costos que se pueden generar al cambiar de personal desde el momento en el que el trabajador sale de la organización hasta que se genera la nueva contratación (ver **Tabla 2**), resaltando en los costos de vacante la curva de aprendizaje y la pérdida de productividad.

Adicionalmente, una de las principales conclusiones del estudio de Hinkin y Tracey (2000) es que cualquier compañía que esté experimentando un alto grado de rotación de personal está incurriendo en costos financieros innecesarios, así como en la disminución de la calidad del servicio y la calidad de la vida laboral; por lo que se entiende que la rotación de personal afecta el proceso productivo. Otros autores, como Boushey y Glynn (2012), han planteado distintas clasificaciones de los costos asociados a la rotación de personal (ver **Tabla 3**).

TABLA 2. Costos de la rotación de personal.

COSTO	EJEMPLOS
De separación	Entrevista de salida
	Tramitación.
	Indemnización por despido.
De reclutamiento	Publicidad.
	Tarifas de búsqueda y agencia.
	Viaje del solicitante.
	Reclutador de viaje.
	Tiempo de reclutamiento.
	Varios (correspondencia, teléfono, correos).
	Funciones administrativas.
De selección	Entrevista con recursos humanos.
	Entrevista gerencial.
	Verificación de antecedentes y referencias.
	Exámenes médicos.
De contratación	Funciones administrativas de recursos humanos.
	Funciones administrativas gerenciales.
	Funciones administrativas de recursos humanos.
	Funciones administrativas gerenciales.
	Costo de reubicación.
	Orientación.
	Entrenamiento formal.
De vacante	Dotación.
	Pérdida de la productividad antes de la partida.
	Curva de aprendizaje.
	Errores y desperdicios.
	Interrupción de supervisión.
	Interrupción de los compañeros.

FUENTE: Elaboración propia, con base en la información de Hinkin y Tracey (2000).

TABLA 3. Tipos de costos de la rotación de personal.

COSTO DIRECTO	COSTO INDIRECTO
Costos de separación · Entrevistas de salida. · Indemnización por despido. · Impuestos de desempleo más altos.	Pérdida de productividad para el empleado que se va, que puede pasar sus últimos días en el trabajo escribiendo notas de salida o con una moral reducida.
El costo de cubrir temporalmente los deberes de un empleado: · Horas extras para otro personal o personal temporal.	Pérdida de productividad debido a la necesidad de contratar empleados temporales.
Costos de reemplazo: · Publicidad, búsqueda y tarifas de agencia. · Detecciones solicitantes, incluidos exámenes físicos o de drogas, entrevistas y selección de candidatos, verificación de antecedentes, pruebas de empleo, bonos de contratación y costos de traslado y reubicación del solicitante.	Afrontar una vacante o dar trabajo adicional a otros empleados.
Costos de reemplazo: · Orientación. · Capacitación en el aula. · Certificaciones. · Capacitación en el trabajo. · Uniformes. · Literatura informativa.	Costos incurridos a medida que el nuevo empleado aprende su trabajo, incluyendo calidad, errores y desperdicio reducidos.
	Reducción de la moral.
	Cientes perdidos y conocimiento institucional perdido.

FUENTE: Elaboración propia, con base en la información de Boushey y Glynn (2012).

A pesar de que existen costos adicionales que resultan significativos o poco evidentes (la publicidad de búsqueda, los clientes perdidos, entre otros), cuando se reemplaza a un empleado, no todas las consecuencias son negativas, Staw (1980) comenta que existen consecuencias positivas de la rotación, a saber:

- a. **Mayor rendimiento.** El autor deja abierta la posibilidad de que el recién contratado llegue con más motivación que el trabajador reemplazado.
- b. **Mayor movilidad y moral.** Si personas con mala relación con los demás empleados dejan la organización, su desprendimiento puede implicar una mejora en el ambiente laboral; además, menciona que la baja rotación puede impedir que los empleados capacitados sean promovidos.
- c. **Innovación y adaptación.** Al renovar su personal, las organizaciones tienen más posibilidades de adaptarse al entorno cambiante, con la reorganización de recursos organizacionales.

Por último, con respecto a los costos, cabe resaltar que, aunque el propósito del presente artículo no se fundamenta en su tratamiento, estas erogaciones se clasifican, según Zardet y Krief (2006) como costos ocultos, puesto que, si bien son desembolsos que se presentan con la existencia del fenómeno de la rotación de personal, no son tenidos en cuenta a la hora de realizar las mediciones de costos comunes en las organizaciones, ya que ya que son disfuncionamientos que no poseen nombre, medida ni sistema de control continuo, pero que sí generan obligaciones por las cuales la empresa debe responder, afectando sus utilidades.

3.2 Impacto de la rotación de personal en el sector textil

En cuanto a la aplicación de la rotación de personal en el sector textil, Domínguez y Sánchez (2013) concluyeron, a partir de su estudio realizado en la empresa Cotton Textil S.A.A. en Perú, entidad que para 2013 presentó altos niveles de rotación de personal obrero, que este fenómeno tiene una relación inversa con la productividad de los trabajadores de esta área productiva y de los empleados en general. Esto se explica dada la interrupción de las curvas de aprendizaje al cambiar el personal.

Por su parte, Torres (2005) analizó la industria textil de maquila en Guatemala, donde la renuncia de los trabajadores para buscar mejores oportunidades generaba un ciclo de rotación constante, y concluyó que la rotación de personal crea desequilibrio en las líneas de trabajo, así como la necesidad de reubicar al personal dentro de la organización para cubrir temporalmente las labores del empleado que salió de la misma.

De acuerdo con Hernández, Hernández y Mendieta (2013), la elevada rotación de personal en el sector

[...] es uno de los problemas más serios que aquejan actualmente a la industria del vestido, porque les suministran mano de obra barata de baja calificación, bajos salarios y escasa o nula sindicalización, con las consecuentes precariedad y exclusión social, da origen una elevada rotación de personal. (p. 848)

Lo anterior demuestra que, en esta industria, se le da poca importancia a la cualificación del personal, y se otorgan bajos salarios y condiciones precarias, que propician el despido y renuncia del personal. Por lo tanto, los autores sugieren que resultaría estratégico disminuir la rotación de personal en estas organizaciones, pues, para implementar procesos de calidad o mejora de la productividad, se necesita de mano de obra moderadamente estable.

Con respecto al desarrollo de la industria textil, históricamente, en Colombia, este sector ha sido de gran importancia dentro de la economía,

al representar para el 2016 el 8,8 % del PIB de la industria manufacturera (Superintendencia de Sociedades, 2017); además de esto, se ha caracterizado por contar con una gran tradición y dinamismo el cual, según el Instituto para la exportación y la moda (Indexmoda) (2019) para el 2019 presenta respuestas positivas y mejoras en la producción con respecto al 2018, lo que convierte a los textiles en un negocio prometedor en el país.

De ahí que se realicen estudios que soportan la importancia de analizar la rotación de personal en este tipo de organizaciones, tal es el caso de González y Palacios (2015), quienes analizaron algunas empresas del sector textil en Bogotá y encontraron que “La alta rotación en algunas áreas de producción dificulta la apropiación de la tarea que a su vez puede impedir el logro de calidad de concordancia con los requerimientos del cliente” (p. 65) ya que, como se ha observado, esta rotación ocasiona que lleguen nuevos empleados que deben adaptarse y aprender su nueva tarea, lo que retarda el proceso de calidad al que la compañía está acostumbrada. Por otro lado, los autores destacan el hecho de que el único requerimiento para aplicar y obtener los trabajos del área productiva es contar con los estudios de bachillerato, lo que puede, en los cargos operativos, no darle tiempo suficiente al empleado para desarrollar ciertas habilidades.

Asimismo, la investigación de Moreno, Chang y Romero de Cuba (2018), realizada en pymes exportadoras de sector textil-confección en Barranquilla, arrojó que, para la productividad de las empresas de este sector es fundamental el desempeño del talento humano, por lo que es necesario que los esfuerzos se concentren en garantizar las condiciones adecuadas para el desarrollo de las labores, con el fin de que los empleados se sientan a gusto con su trabajo y ayuden a la organización a cumplir sus metas. Explicando que, para este sector, resulta fundamental evitar elementos que propicien la rotación de personal, pues la productividad puede verse seriamente afectada.

De la misma manera, el Departamento Nacional de estadísticas (DANE) (2018) realizó la “Encuesta mensual manufacturera”, donde se seleccionaron 39 actividades industriales, dentro de las cuales había actividades de confección de prendas de vestir, y la hilatura, tejeduría y acabado de productos textiles. En esta encuesta, se observó la variación

anual de personal ocupado y vinculado a la industria manufacturera en Colombia en el periodo de diciembre de 2017 y 2018. Dicha encuesta indicó que la actividad de confección de prendas de vestir tuvo una variación porcentual de -2,3 %, es decir, había menos personal en estas organizaciones con respecto al año anterior, por lo que hubo un desprendimiento del personal. En cuanto a la hilatura, tejeduría y acabado de productos textiles, la variación fue de -1,7 % presentando, de igual forma, una variación negativa que nos indica una reducción en el talento humano en las empresas y rotación de personal.

Entonces, queda claro que se está presentando una fluctuación de personal en las empresas del sector textil en Colombia y que este tipo de fenómenos pueden afectar el desempeño y la utilidad de las organizaciones que hacen parte de esta industria, por lo que, si no se tienen en cuenta factores internos y externos, se puede propiciar la recurrencia del cambio de personal, lo cual, como se ha evidenciado, trae consigo la pérdida del proceso de aprendizaje del trabajador que deja la organización, así como los costos asociados a la pérdida de productividad, la contratación y el reemplazo del personal.

4. CONCLUSIONES

Con base en lo observado por la Superintendencia de Sociedades (2017), para el 2016, el 8,8 % del PIB de la industria manufacturera en Colombia correspondió al sector textil, convirtiéndolo en uno de los sectores más influyentes en la economía del país. De modo que, como se mencionó a lo largo del texto, la fluctuación del personal en este sector trae consigo ciertas implicaciones en la economía colombiana.

Con respecto a lo anterior, el DANE (2018) ratifica la existencia de la rotación de personal dentro del sector textil, fenómeno que se evidencia en diversas investigaciones, entre ellas, el caso de estudio de González y Palacios (2015), donde se comenta que la fluctuación de personal se da por la presencia de baja cualificación de los trabajadores que laboran en esta industria, dificultando la adaptación de los empleados que empiezan a realizar nuevas tareas en la organización. Por consiguiente, se explica la necesidad de este sector de garantizar las condiciones y capacitaciones propicias para llevar a cabo las actividades, de tal manera que se permita mantener la productividad de las empresas (Moreno *et al.*, 2018).

Asimismo, se encontró que la relación entre la rotación de personal, curva de aprendizaje y costos es clara. De hecho, una de las investigaciones que soportan esta relación fue el estudio realizado por Rao y Argote (2006) donde se concluyó que, cuando existe rotación de personal, se evidencia una afectación en el proceso de aprendizaje de los grupos, lo que interfiere con la producción constante que tenía el trabajador antiguo, reemplazándola con la nueva curva del empleado recién llegado, quien comenzará con menos unidades producidas por unidad de tiempo, afectando así los costos. Paralelamente, se encuentran los costos específicos dados por la rotación de personal: costos de separación, de reclutamiento, de selección, de contratación y de vacante, como explican Hinkin y Tracey (2000).

Para finalizar y con respecto a los conceptos, aunque se evidenció que la rotación de personal genera costos para la organización, gracias a la contribución de autores como Staw (1980), se pudo comprender que una baja rotación puede afectar la capacidad de los trabajadores de ascender dentro de una organización, ya que todos permanecerían en sus puestos

de trabajo y, posiblemente, llegarían a la etapa de aburrimiento de su curva de aprendizaje, disminuyendo así la productividad, lo que podría ser perjudicial para las empresas, dando a entender que, si bien tener una alta rotación genera costos innecesarios (Hinkin y Tracey, 2000), también deben existir estándares que indiquen el nivel de rotación de personal, el cual se adecúe a las necesidades de las organizaciones.

En consecuencia, resulta importante que los profesionales dedicados al estudio riguroso de las organizaciones tengan en cuenta el fenómeno de la rotación de personal, dado que este puede afectar el proceso contable y brindar información de utilidad para realizar un mejor proceso de toma de decisiones. Así, al realizar este estudio, se pretende contribuir al concepto de rotación de personal y resaltar la importancia de este fenómeno dentro de los costos de las empresas, a fin de fomentar el interés en su estudio y darle mayor relevancia dentro de las organizaciones.

Arul, P. G. (2014). *Compensation management* (tesis de maestría). Pondicherry University, Pondicherry, India.

Boushey, H. & Glynn, S. J. (2012). There are significant business costs to replacing employees. *Center for American Progress*. Recuperado de: <https://ampr.gs/2RlbOcP>

Departamento Administrativo Nacional de Estadísticas (DANE). (2018). *Encuesta Mensual Manufacturera EMM*. Recuperado de: <http://bit.ly/2sfvp0>

Domínguez, R. H. & Sánchez, F. M. (2013). *Relación entre la rotación de personal y la productividad y rentabilidad de la empresa Cotton textil S.A.A - Planta Trujillo - 2013* (tesis de pregrado). Universidad Privada Antenor Orrego (UPAO), Trujillo, Perú.

González, F. E.E. & Palacios Palacios, J. (2015). *Análisis del impacto de los procesos de gestión humana en el área de producción: un estudio de caso en el sector textil-confección de Bogotá D. C.* (tesis de pregrado). Universidad Distrital Francisco José de Caldas, Bogotá, Colombia.

Hernández, Y., Hernández, G. & Mendieta, A. (2013). Modelo de rotación de personal y prácticas organizacionales. *Historia y Comunicación Social*, 18 (Esp.), 837-863.

Hinkin, T. R. & Tracey, J. B. (2000). The cost of turnover: Putting a price on the learning curve. *The Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, 41(3), 14-21.

Instituto para la exportación y la moda (Indexmoda). (2019, 6 de junio). Informe especial textil confección. En: *Sala de Prensa Inexmoda*. Recuperado de: <http://bit.ly/2rEFvkb>

Kuria, S., Ondigi, A. & Wanderi, P. M. (2012). Assessment of causes of labour turnover in three and five star-rated hotels in Kenya. *International Journal of Business and Social Science*, 3(15), 311-317.

Moreno, A.V., Chang, E. A. & Romero de Cuba, J. (2018). Satisfacción laboral en las Pyme colombianas del sector textil-confección. *Revista Venezolana de Gerencia (RVG)*, 23(82), 392-406.

Polimeni, R., Pabozzi, F. & Adeldero, A. (1994). Establecimiento de los estándares para un sistema de costeo por procesos y de costeo por órdenes de trabajo. En: *Contabilidad de costos* (tercera edición, pp. 398-399). Bogotá, Colombia: McGraw-Hill.

Rao, R. D. & Argote, L. (2006). Organizational learning and forgetting: The effects of turnover and structure. *EMR - European Management Review*, 3(2), 77-85.

Robbins, S. P. & Coulter, M. (2005). Cultura y entorno de las organizaciones: las limitaciones. En: *Administración* (octava edición, pp. 49-75). Naucalpan de Juárez: Pearson-Educación.

Staw, B. M. (1980). The consequences of turnover. *Journal of Occupational Behaviour*, 1(4), 253--273.

Sullivan, W. G., Wicks, E. M. & Luxhoj, J. T. (2004). 7.4 Estimación paramétrica de costos. En: *Ingeniería económica de DeGarmo* (duodécima edición, p. 329-340). Estado de México: Pearson-Educación.

Superintendencia de Sociedades. (2017). *Desempeño del sector textil-confección informe*. Recuperado de: <http://bit.ly/34bKWEK>

Teplitz, C. J. (2014). Learning curve setbacks: You don't always move down a learning curve. *Journal of Applied Business and Economics*, 16(6), 32-43.

Torres, A. (2005). La integración de personal en la industria textil de la maquila, como ventaja competitiva (tesis de pregrado). Universidad de San Carlos de Guatemala, Guatemala.

Zardet, V. & Krief, N. (2006). La teoría de los costos-desempeños ocultos en el modelo socioeconómico de las organizaciones. *Conferencia Magisterial*, 1-20. Recuperado de: <http://bit.ly/2PGXC0S>



EVOLUCIÓN DEL SISTEMA DE COSTEO ESTÁNDAR DESDE SUS INICIOS HASTA 1980 A TRAVÉS DE UNA PERSPECTIVA HISTÓRICA

0 6 2 9

Alexandra Lizeth Samudio Garzón

✉ asamudiog@unal.edu.co

Estudiante de Contaduría pública - Universidad Nacional de Colombia

PALABRAS CLAVE:

- *Contabilidad de costos*
- *Historia*
- *Sistema de costos estándar*

RESUMEN

El presente documento realiza una revisión literaria sobre la evolución del sistema de costeo estándar, desde su aparición en el año de 1815, hasta el año de 1980. Para ello, esta revisión se divide en una serie de etapas, de acuerdo con unos criterios objetivos, los cuales permitirán realizar un análisis sobre los autores, los avances teóricos y los enfoques de los autores acerca de los avances que permitieron desarrollar y reconocer el sistema de costeo. A fin de facilitar la comprensión del documento, se crearon elementos ilustrativos, los cuales no solo muestran un recorrido histórico sobre los elementos que contribuyeron con el desarrollo del sistema, como la administración científica, a través de la cual se establecen conceptos y estándares, sino también la falta de avances teóricos y modificaciones al sistema.

1. INTRODUCCIÓN

Este documento presenta una revisión histórica del desarrollo del sistema de costeo estándar, desde sus inicios hasta 1980; además, pretende ser profunda, a fin de brindar una retrospectiva y servir de base para investigaciones posteriores acerca de este sistema. En la primera parte, se presentan aspectos generales sobre el artículo, para ofrecer una visión al lector, a saber, el resumen y el diseño metodológico; en la segunda parte, se muestran los avances históricos, representados en dos etapas, clasificadas de acuerdo con los contextos que permitieron el surgimiento del costeo estándar. En cada una de las etapas, se presentan los sucesos relevantes en orden cronológico y se sintetizan los autores tomados, en una línea del tiempo detallada. La última parte, expone las conclusiones y las referencias utilizadas. Para el desarrollo de la investigación, se tuvieron en cuenta los aportes de autores seminales y paradigmáticos, quienes brindan, en sus textos, pautas e información importante. Cabe mencionar que, a partir de 1919 se crearon organizaciones dedicadas a las generalidades de la contabilidad de costos, las cuales ayudarían a la difusión de información por medio de artículos, textos o publicaciones académicas sólidas y fiables, empleadas en esta investigación.

Adicionalmente, los avances teóricos se expondrán por medio del recuento histórico que se han presentado sobre el sistema de costeo estándar, siendo este el punto principal del artículo, donde se dará respuesta a preguntas como ¿cuál es el contexto que dio origen a su evolución y designación como sistema de costeo estándar? y ¿cuáles han sido las características significativas del sistema de costeo estándar? Finalmente, se busca comprender el proceso histórico de la conformación de uno de los sistemas de costeo más característicos de la contabilidad de gestión, estudiando las causas y entendiendo, así, la importancia de conocer el desarrollo del sistema de costos estándar tanto, en el ámbito académico como en el empresarial.

2. METODOLOGÍA

La investigación utiliza métodos cualitativos y un enfoque interpretativo-descriptivo, que se fundamenta a través de una revisión detallada de la literatura, asimismo, es importante mencionar que los autores fueron seleccionados por la importancia de su contribución en cuanto a definiciones y relaciones de conceptos, y no por ser el primero donde se menciona; por lo que los autores seleccionados son seminales y paradigmáticos. Inicialmente, la búsqueda de información se realizó a través de bases de datos, portal de revistas, artículos científicos y libros electrónicos. Posteriormente, se realizó un análisis de texto y de contenido. Por último, el tipo de razonamiento es deductivo, por lo que de la información general se llega a lo específico.

3. ETAPAS DE LA EVOLUCIÓN DE SISTEMA DE COSTEO ESTÁNDAR

A continuación, se desarrollan dos etapas del sistema de costeo estándar desde sus inicios hasta 1950.

3.1 Evolución del sistema de costeo estándar desde sus inicios hasta 1950

La primera etapa seleccionada reúne los primeros autores de costos estándar relacionados con la contabilidad de costos, usada en la administración científica entre 1880 y 1890. La administración científica permitió proporcionar los primeros avances de conceptos y técnicas de este costeo. Además, se reconocieron las diferencias entre algunos conceptos como estimación y estándar.

Hallbauer (1978) elaboró un artículo titulado ‘Costes estándar y administración científica’ con el objetivo de encontrar algún tipo de influencia de la administración científica en el desarrollo de los costos estándar. Aquí, se plantea que el costo estándar se originó a través de la

comparación entre los **costos reales** y las **estimaciones**, las cuales se hicieron cada vez más científicas y precisas; a su vez, se denotaron las posibilidades de eliminar gran parte de la búsqueda detallada de costos y de controlar los costos de producción.

A partir de lo anterior, Hallbauer (1978, p. 38) encontró el trabajo de Sowell (1973), donde se presentaron algunos métodos de estimación y algunas diferencias conceptuales, como los de Cronhelm (1815), cuyo método de estimación insinuaba la idea de estándares de cantidad. De ahí que se pueda encontrar una primera alusión a los estándares de cantidad con respecto a la estimación de manufacturas que se debería producir, con base en reglas y criterios establecidos.

De acuerdo con lo anterior, mientras Hallbauer (1978, p. 38) mencionó autores que destacaron por sus aportes, Babbage, en 1841, abordó la idea de eficiencia. Esto hace referencia a la maquinaria introducida y a la aplicación de los principios de la subdivisión del trabajo, lo que conlleva a que el productor descubra métodos mejorados, mediante los cuales se pueda reducir el costo del producto procesado, a fin de conocer el costo exacto de cada proceso. Por otro lado, Garcke y Fells en 1893 usaron el término **costo estimado** y consideraron que era necesario conocer el costo de producción en términos de estimaciones de salarios y materiales, antes de fabricar cualquier pedido para mantener dichos costos como mínimos.

Igualmente, Sowell (1974) mencionó varios autores de principios del siglo XX, quienes hacen referencia a los costos estimados. Entre ellos están: Burton (1900), quien reconoció la importancia de los ingenieros y abogó por una estimación estándar para cada tipo estándar de máquina. Seguido de Goode (1900) quien instó al uso del costo de producción predeterminado para una cantidad estándar de cada artículo producido y presentó un método para analizar las desviaciones de esta cantidad, las cuales se asemejaban a las variaciones de tasa y cantidad del costo estándar. Finalmente, Lean (1901) concibió que las cuentas de costos deberían exponer los costos estimados y reales relacionados con una unidad de peso estándar. Entonces, se puede inferir que Burton, Goode y Lean (en Sowell, 1974), insisten en la estimación estándar para cantidad por unidad y para cada tipo de máquina, indicando los

costos estimados y los costos reales, para analizar las desviaciones que se presente en cuanto a la tasa y cantidad estándar.

Posteriormente, Sowell (1974, p. 194) menciona a J. R. Wildman, uno de los primeros contribuyentes al cálculo de costos estándar, resaltó la diferencia entre los costos estándar y los costos estimados; al tiempo que explicó que los costos predeterminados deben distinguirse técnicamente de los costos estimados, en cuanto a que estos se construyen a partir de estándares predeterminados obtenidos científicamente.

Ahora bien, a pesar de que se presentaban dudas con respecto a la diferencia del concepto de costos estándar y estimados, C. Bennet (1922) mencionado por Solomons (1952a), aborda esta discusión y plantea que:

Existe una gran diferencia entre los costos estándar modernos y las estimaciones de costos mencionadas por algunas fábricas. Los costos comprobados predeterminados reflejan cuáles deberían ser los costos de cada estilo y representan los resultados esperados de la planta. Los resultados reales se controlan cuidadosamente y se mantienen dentro de los estándares en todas las áreas posibles, así, mientras que los costos estándar se consideran como el costo real con los resultados reales evaluados en consecuencia, los costos estimados son simplemente conjeturas con intentos periódicos de reconéctelos con los resultados operativos reales. Los métodos modernos de contabilidad de costos estándar deciden qué costos deberían ser y luego toman medidas para cumplir estos estándares a través de la operación real (p. 458).

Es decir, la principal diferencia entre costos estándar y costos estimados radica en el cálculo utilizado para obtener el costo. Es decir, los costos estándar son costos calculados científicamente con respecto a los costos reales, en un control continuo; en cambio, los costos estimados son suposiciones realizadas sin mayor grado de esfuerzo ni control.

Por su parte, Kearsey en (1933) en su libro ‘Costos estándar: método científico en el desarrollo y uso de estándares de costos’ se refirió a los costos estándar, hablando sobre la importancia de conocer cuánto debe costar un producto en detalle; luego, determinar las cantidades y causas de cualquier exceso del costo de un producto; no obstante, indicó que es necesario tener una estimación de cuanto debería costar. Asimismo, Kearsey (1933) describió dos conceptos de Costos estándar: el primero, expone que el costo estándar es “[...] una medida desarrollada con precisión del costo de realizar un trabajo específico en condiciones predeterminadas” (p. 2 a 4). El segundo concepto describe:

El cálculo de costos estándar es un método para determinar cuántos costos deben ser y para analizar las causas de las variaciones entre cuánto son y cuánto deberían ser. Alternativamente, el cálculo de costos estándar es un método científico para desarrollar una serie integral de estándares de costos para cubrir las actividades de una empresa, de comparar los costos reales con los estándares de costos de tal manera.

Para 1922, los conceptos más importantes y que, a posteriori, harían parte del sistema de costos estándar ya estaban definidos. Gracias a esto, Boyd (1922) explicó la relación de la administración científica y la contabilidad, diciendo que los costos son la base sobre la cual se debe edificar la administración científica. Una vez relacionado el tema con la administración científica, es importante mencionar a uno de sus exponentes, Taylor, quien, en su libro ‘Gerencia de la tienda’, indica que existen muchos de los elementos esenciales para el cálculo de costos estándar, nombrando dos tipos de estándares: **producción y costo**.

Por su parte, Castenholz (1922) explicó que los estándares de producción se enfatizaron en la administración científica; e indica que un estándar de producción se construye sobre la base de un rendimiento máximo esperado y significan índices de eficiencia operativa. Así, los estándares de costos se basaron en la experiencia real, como lo demuestran

los registros pasados que indican condiciones normales. Con base en ello, los costos estándar se desarrollaron al estandarizar la eficiencia de los hombres, las máquinas, los materiales y los métodos, en lugar del costo del trabajo y, A pesar de que los sistemas contables descritos por Taylor eran muy completos, no se incorporaron las variaciones desarrolladas en los informes en las cuentas (Sowell, 1974).

El avance de la contabilidad de gestión en los Estados Unidos estuvo influenciado por las ideas de “administración científica” o “taylorismo”. El nombre de su principal defensor, F.W.Taylor, surgió en los años 1880 y 1890; sin embargo, los textos que abordan esta teoría aparecieron en el siglo XX. Ahora bien, la noción de estándares para la evaluación del desempeño tiene orígenes más prolongados. De modo que el taylorismo vio, en la fabricación, un mecanismo capaz de ser objetivamente programado como eficiencia optimizada científicamente. Posteriormente, se concedieron incentivos y desincentivos a los trabajadores para garantizar la búsqueda de estándares de desempeño eficiente (Bhimani & Bromwich, 2010).

Siguiendo el contexto histórico, se presenta la evolución del sistema de costos estándar desde sus inicios hasta 1920. Así, Kranowski (1977) comenta que los sistemas de costeo estándar se han desarrollado durante muchos años, pero que los conceptos se establecen aproximadamente en 1900, debido a que los costos estándar formaban parte de la contabilidad de costos. Igualmente, se hace referencia al uso de los costos estándar, ya que obtener los costos reales generaba complicaciones para los productores en esa época; además, la contabilidad de costos se dominó después de la revolución industrial, primero en Inglaterra y luego en Estados Unidos.

Posteriormente, el sistema de costeo estándar se formalizó con la mayor contribución a la contabilidad en el área de la asignación real, específicamente en el sistema de costeo estándar, con los seis artículos sobre la distribución proporcionada de los cargos de establecimiento, que Alexander Hamilton Church presentó en *Engineering Magazine*, en 1901. Gracias a sus teorías, se avanzó rápidamente hacia los costos estándar (una noción sugerente que presentó fue que, si bien los métodos habituales de asignación indirecta funcionaban relativamente bien para el ajuste histórico, eran casi inútiles para el gerente como herramientas para la toma de decisiones [Hamilton-Church, 1901])

Y aunque la asignación de gastos indirectos en función de las horas de la máquina no era una idea original de Church, él sí realizó cambios en el concepto de una manera significativa, al proponer que cada una de las fábricas se dividiera en **pequeñas tiendas o centros de producción**, ya que el costo adicional se añadiría a cada uno de estos centros, a medida que el trabajo pasara a través de él, a una tarifa por hora predeterminada. Así, la gerencia basaría esta tasa en una serie de factores clave, como la potencia, la depreciación y el alquiler.

Esta reestructuración del concepto fue denominada por Church como la “nueva tasa de máquinas”, para distinguirlo del concepto de velocidad de máquina ya existente. También, señaló un grave factor de distorsión en la asignación de gastos generales: cuando el negocio es lento, aumenta **la capacidad ociosa**, ello hace que los costos fijos sean un porcentaje mayor del costo total de producción, por lo que él propuso cargar los gastos indirectos que no habían sido absorbidos a los centros de producción individuales a través de un mecanismo que denominó la “**tasa suplementaria**”. En este sistema:

La tarifa suplementaria se determinaba restando los gastos de taller asignados por la tarifa predeterminada de la máquina de los gastos reales de la tienda, y dividiendo el resultado entre el número de horas trabajadas en la máquina en el período. Church notó dos ventajas de su tasa suplementaria. (Kranowski, 1977, p. 70).

Para ese tiempo, en 1909 se publicó el artículo ‘Organización por factores de producción’, el cual se refiere a los centros de producción respecto a la tasa suplementaria y a cómo se determinaron los elementos de costo, potencia, durabilidad, espacio y asistencia de cualquier máquina nueva; además, la tasa es normal en condiciones de instalación, trabajo eficiente y es predeterminada con suficiente precisión (Kranowski, 1977). Todo lo anterior se relaciona indirectamente con su enfoque y el vocabulario utilizado en el **sistema de costeo estándar**.

En el desarrollo del sistema de costeo estándar, se tuvo presente que la contabilidad moderna de los costos estándar no podría desarrollarse hasta que las personas de negocios y contables también estuvieran psicológicamente preparadas para suprimir el modelo tradicional, donde los costos estándar se consideran como una disciplina independiente en el periodo de 1900 a 1910.

Este proceso se dio de la mano de **John Whitmore**, un contador estadounidense y discípulo de Church, quien medianamente formalizó el sistema de costeo estándar, presentando *la primera descripción detallada de un sistema de costos estándar*. Whitmore enseñó, en una conferencia, los costos estándar aplicados en una fábrica de zapatos. En la Tabla 1, se pueden observar los elementos que eran tenidos en cuenta para el establecimiento del sistema de costos estándar:

TABLA 1. Sistema de costos estándar aplicados en una fábrica de zapatos.

Cuero clasificado (@ costo "apropiado", por grado)	XX
Variación (débito o crédito)	XX
Compras de cuero (Cuenta/pago. @ costo real)	XX
Trabajo de clasificación	XX
Gasto general (real)	XX

FUENTE: Elaboración propia con base en el texto de Kranowski (1977).

De esta conferencia, se menciona que Whitmore (en Kranowski, 1977) precisó que la variación del costo estándar se debía a la diferencia de precio entre el costo real y el costo adecuado, a las diferencias en la calidad del cuero o por ambos factores. Asimismo, percibió que el uso de costos estándar no debe ser excesivamente riguroso para que no se distorsione el resultado generado por la capacidad ociosa que se genera en la fábrica. Posteriormente, se presenta un texto sólido acerca de la contabilidad de costos en cuanto a los costos estándar de 1908:

Es posible llevar la aplicación de distinguir entre costo apropiado e inapropiado. En lo que respecta al uso de cálculos de costos adecuados y luego a la contabilidad de costos para mostrar las variaciones de costos reales a costos calculados. Esto implica el establecimiento de estándares completos de calidad en materiales y eficiencia en el trabajo, y no debe confundirse con estimaciones del costo probable a las que se llega por cualquier método superficial o excepto con la idea de probar continuamente los costos reales y calculados entre sí. (Solomons, 1952b, p. 49)

En 1908 y 1909, se publicaron una serie de textos designados como 'Eficiencia como base para operaciones y salarios', escritos por Harrington Emerson, un ingeniero que asumió el curso de los costos estándar. Con él, en comparación con los anteriores pioneros en el tema, se denotaban grandes diferencias por su enfoque con relación a la eficiencia. Emerson (1914) presentó la comparación entre el método tradicional para la toma de decisiones, el cual no era eficiente para obtener los costos históricos, y el nuevo método, donde los costos se establecían antes de la producción. Con ello, buscaba eliminar el desperdicio y la ineficiencia en la producción.

Su visión, enfocada en una aplicación lógica de los conceptos de administración científica, le ha dado la tarea de determinar los costos estándar y luego, basándose en la experiencia con los estándares, ajustarlos o eliminar las diferencias entre los costos reales y los costos estándares, logrando así una eficiencia del 100 %. Para esta época, se tenía establecido el costeo estándar. No obstante, cabe resaltar que los conceptos no estaban formalizados, especialmente el concepto de 'costos estándar', el cual era designado por una variedad de conceptos ('costos predeterminados', 'costos estimados', 'costos predichos', 'costos presupuestados', 'costos programados').

Fue G. Charter Harrison (1924) quien aclaró los elementos indefinidos y presentó información detallada y sistemática sobre este método, para formalizar un poco más el sistema de costeo estándar. Principalmente,

se señaló el uso del término **costos estándar**. Así, en 1911, este autor diseñó, en supuesto, el primer sistema de costo estándar completo, para Boss Manufacturing Company, una firma que fabricaba guantes de trabajo en Kewanee, Estados Unidos. Ya que, a pesar de que Harrison apoyaba la gestión de Emerson, él, como contador, perfeccionó el sistema, diseñando un sistema de contabilidad que se basa en una serie de formularios que desarrolló para clasificar y analizar los diversos costos de producción:

En primer lugar, había una tarjeta de costo estándar para cada producto fabricado, que indicaba, para cada uno de los tres componentes del costo de producción (materiales, mano de obra y carga) por cada 100 unidades producidas, la cantidad estándar del recurso utilizado, el estándar precio y la cantidad estándar que resultó (es decir, cantidad estándar multiplicada por el precio estándar). La suma de los tres montos estándar constituía el costo estándar total del producto, por 100 unidades. (Kranowski, 1977, p. 72)

También planteó informes diarios de progreso, los cuales consisten en informes de fabricación concretos, informes de nómina concisos e informes de máquinas resumidos. Por lo que para explicar su sistema, Harrison señaló que tomó la percepción de Church sobre la relación inversa entre los costos fijos como porcentaje de los costos totales y el volumen de producción. A continuación, se presentan algunos avances innovadores en el sistema de costeo estándar:

- La tasa estándar de gastos generales debería determinarse solo para el primer mes y, posteriormente, debería usarse automáticamente para asignar la carga (solo cambia por excepciones).
- El formulario de carga resumida que permitió el análisis de las variaciones del estándar e informó estas variaciones bajo las rubricas «gastos fijos debido a variaciones en los gastos y en la pro-

ducción», «gastos fijos debido a variaciones en la producción», «cargos por fluctuación» y «total».

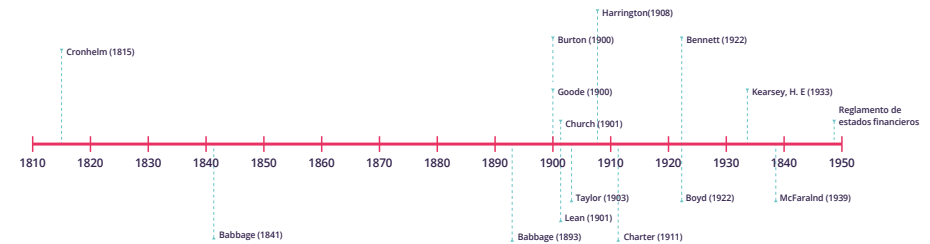
- Consideró el problema de si utilizar estándares básicos (permanentes) o estándares ideales (estándares que se ajusten a los cambios en el entorno de costos).

Según Bhimani & Bromwich (2010), a finales de 1920, en Reino Unido, el sistema de cálculo de costos estándar, incluido el análisis de variaciones, se definió por primera vez en libros, y algunas empresas utilizaron dichos sistemas un poco antes. Las publicaciones sobre costos estándar en Estados Unidos resultaron en los primeros años del siglo XX y fueron usadas rápidamente por grandes empresas, ayudadas por la difusión de técnicas de administración científica. Así, por ejemplo, se tardó entre 20 y 30 años para que los costos estándar y el control presupuestario ganaran una amplia aceptación.

“Entre los años de 1920 y 1930, época de la Gran Depresión en los EE.UU., y en los cuales la contabilidad comenzaba a ser entendida como una herramienta de planeación y control [...]” (Eafit, 2008, p. 2), surgen los costos predeterminados y los costos estándar. Más adelante, el reglamento de estados financieros fue publicado en 1949 y prescribe que cualquier variación de costos estándar debe tratarse como una partida de utilidad y pérdida no operativa. Este procedimiento se tomó porque las variaciones son el resultado de desechos o ineficiencias, por lo que no pueden ser consideradas como un costo (Okamoto, 1962). Lo anterior se puede ver en la siguiente línea del tiempo:

IMAGEN 1. Línea del tiempo

Evolución de Sistema de Costos Estándar (1815-1950)



FUENTE: Elaboración propia a partir de los autores citados.

3.2 Evolución del sistema de costeo estándar desde 1950 hasta 1980

Durante la etapa anterior a 1950, se habían publicado conceptos sobre la definición de costos estándar que no agrupaban ciertos aspectos, como el control de la producción, el suministro de información para determinar el ingreso y para realizar estudios respecto a los costos. Un ejemplo de lo mencionado es el siguiente concepto de McFarland (1939) quien afirma que:

Los costos estándar son costos predeterminados. Sin embargo, no todas las cifras de costos preparadas en función de operaciones ideales se admiten en la categoría de costos estándar. Los costos estándar se establecen mediante un proceso de investigación científica que utiliza tanto la experiencia pasada como el experimento controlado (p. 152).

Empero, en 1950, se publicó un reporte en el cual se establecen los objetivos de los costos estándar, por parte de la Asociación Americana de Contabilidad (AAA), lo que significó un cambio con respecto a visiones anteriores. Los objetivos mencionados serían, en primer lugar, el control de costos; en segundo lugar, la provisión de datos para la determinación de la posición financiera y el ingreso neto, y, en tercer lugar, la provisión de datos para estudios especiales relativos a los costos (Benninger, 1950). Además de lo anterior, se encuentra que, a pesar de que los presupuestos y el costeo estándar estaban integrados en las empresas, no fue sino hasta la década de los 50 y los 60, que se divulgaron en las empresas medianas, en países como el Reino Unido (Bhimani & Bromwich, 2010). Posteriormente, se pueden evidenciar aportes a la definición, como el que presenta Henrici (1960, p. 46) quien define a los costos estándar como:

1. El promedio de los costos reales pasados.
2. El costo más bajo que se ha incurrido en el pasado.
3. El costo procedente de los presupuestos para operaciones normales.
4. El costo ideal con la máxima eficiencia.
5. El costo para un excelente rendimiento.

La definición anterior sobre costos estándar permite ver que varios de los objetivos mencionados en el documento de la AAA se ven materializados, al indicar que los costos estándar brindan información relevante, la cual permite un adecuado control y rendimiento en el proceso productivo de la fábrica.

En esta misma década, en la revisión bibliográfica del periodo, se encontraron tres planes para el registro contable de los costos estándar, en el libro 'Costes standard y contabilidad marginal' de Gillespie (1967, p. 31), quien presenta de manera detallada dichos métodos. A continuación, se describen de forma ilustrativa:

TABLA 2. Tipos de métodos contables.

PLAN	DESCRIPCIÓN
Parcial	Se carga a la cuenta 'productos en curso' por los costes reales y se abona por los costes standard de producción (productos terminados y existencias de productos en curso)
Simple	Se carga a 'productos en curso' por los costes standard de las operaciones terminadas y se abona por los costes standard de los productos acabados
Dual	Se carga a 'productos en curso' por los costos actuales y standard de las operaciones terminadas, y se abona por los costes actuales y standard de los productos acabados

FUENTE: Elaboración propia.

En la misma década de los 60, se presentó una contribución innovadora al costeo estándar por parte de Demski (1968), quien utiliza la programación lineal para generar variaciones en los costos de oportunidad, al distinguir las variaciones operativas de las variaciones en la planificación debido a cambios en el entorno (en Chapman, Hopwood & Shields, 2006). Al hacer la revisión, se evidenció la existencia de métodos alternativos para llevar el registro contable en los costos estándar, estos registros son recogidos por Cholvis (1974) quien los expone de la siguiente manera:

Método A. Cargos a la producción en proceso a costos reales y créditos a costos estándar.

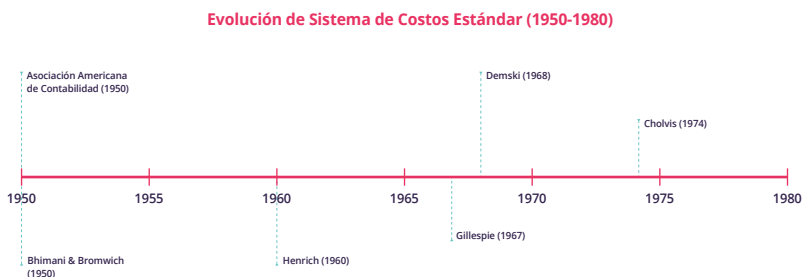
Método B. Cargos y abonos a la producción en proceso a costos estándar.

Método C. Cargos y abonos a la producción en proceso a costos reales y estándar.

Método D. Método estadístico.

Al realizar la comparación entre los métodos presentados por Gillespie (1967) y Cholvis (1974), no se encontraron diferencias significativas, excepto por la existencia de un cuarto método que parte de supuestos estadísticos para su aplicación.

IMAGEN 2. Línea del tiempo



FUENTE: Elaboración propia a partir de los autores citados.

TABLA 3. Avances teóricos.

AÑO	AUTOR	DESCRIPCIÓN
1815	Cronhelm	Planteó el método de estimación, el cual insinuaba la idea de estándares de cantidad
1841	Babbage	Abordó la idea de eficiencia
1880-1890	Taylor	Hizo parte de la etapa de la gestión científica
1893	Garcke y Fells	Usaron el término costo estimado
1900	Goode	Costo de producción predeterminado para una cantidad estándar
1901	Lean	Expuso los costos estimados y reales relacionados con una unidad de peso estándar
1901	Church	Comenzó a idear formas de explicar el tiempo de inactividad de una máquina, el dinero perdido cuando las máquinas no se estaban utilizando (tasa suplementaria)
1903	Taylor	Desarrolló dos tipos de estándares: producción y costo
1908	Whitmore	Dio "la primera descripción de un sistema de costos estándar". En febrero de 1908, explicó el uso de los costos estándar para una fábrica de zapatos
1908-1909	Harrington	Su aplicación lógica de los conceptos de administración científica le permitieron determinar los costos estándar, con el objetivo de eliminar las diferencias entre los costos reales y los estándares
1911	Charter	En 1911, planteó el primer sistema de costo estándar completo, para Boss Manufacturing Company en Estados Unidos; además, formalizó el concepto de Costos estándar
1922	Bennett	Estableció la diferencia entre los costos estándar y los costos estimados. A saber, los primero se consideran como el costo real con los resultados reales, mientras que los costos estimados son simplemente conjeturas
1922	Boyd	Comentó la relación de la administración científica y la contabilidad
1922	Castenholz	Explicó que los estándares de producción se enfatizaron bajo la administración científica
1933	Kearsey	Determinó que el cálculo de costos estándar es un método para determinar cuántos costos deben ser y para analizar las causas de las variaciones entre cuántos son y cuántos deberían ser
1939	McFarland	Determinó que los costos estándar son costos predeterminados
1950	AAA	Estableció los objetivos mencionados: el control de costos, la provisión de datos para la determinación de la posición financiera y el ingreso neto, y la provisión de datos para estudios especiales relativos a los costos

AÑO	AUTOR	DESCRIPCIÓN
1960	Henrici	Definió costo estándar de manera detallada
1967	Gillespie	Estableció los métodos para registrar los costos estándar: plan parcial, plan simple y plan dual
1968	Demski	Contribuyó en la programación lineal para generar variaciones en los costos de oportunidad, al distinguir las variaciones operativas de las variaciones en la planificación, debido a los cambios en el entorno
1970	Kohler	Definió el costo estándar como una estimación anticipada cuidadosamente formulada de lo que debería ser un costo futuro en las condiciones que se espera que prevalezcan
1974	Sowell	Los costos estándar se desarrollaron al estandarizar la eficiencia de los hombres, las máquinas, los materiales y los métodos
1974	Cholvís	Planteó los métodos de registro del sistema costos estándar: Método A, B, C y D

FUENTE: Elaboración propia a partir de la revisión sistemática de la literatura.

4. CONCLUSIONES

Como resultado de la revisión de la literatura se encontró, en primer lugar, un cambio en la forma del concepto de **costo estándar**, el cual tendría implicaciones en el sistema de costeo estándar; esto debido a la introducción de nuevas características y métodos que se establecieron y se han modificado a lo largo de la historia, debido a las aplicaciones en los sectores, ello permitió la creación del formato base para aplicar este sistema costeo.

En segundo lugar, está la contribución del periodo de la administración científica en el desarrollo del costeo estándar, estableciendo bases sólidas, como la determinación de estándares en relación con la eficiencia, para iniciar el periodo de reconocimiento del sistema de costeo estándar como disciplina independiente; igualmente, surgieron diferentes autores que se dedicaron a estudiar este sistema y su aplicación en las fábricas.

Por último, se resalta la necesidad de abordar este tema por medio de críticas que permitan reestructurar la manera como se desarrolla este sistema en la academia y en la práctica; con el pasar del tiempo, este sistema se torna complejo y preciso para las compañías, pero de mínima aplicación y análisis. Teniendo en cuenta que, a partir de la revisión literaria, en los últimos años en este sistema de costeo no se evidencian mejoras continuas o avances teóricos para realizar un análisis comparativo de distintos periodos.

- Benninger, L. J.** (1950). Standard costs for income determination, control, and special studies. *Accounting Review*, 25(4), 378-383.
- Bhimani, A. & Bromwich, M.** (2010). Management accounting: Retrospect and prospect. Amsterdam: Elsevier/CIMA.
- Boyd, J. H.** (1922). Costing in relation to scientific management. *The Canadian Chartered Accountant*, 404-423.
- Castenholz, W. B.** (1922). Cost and production standards. *The Journal of Accountancy*, 81-86.
- Chapman, C. S., Hopwood, A. G. & Shields, M. D.** (2006). *Handbook of Management Accounting Research. Volume 1*. Amsterdam: Elsevier.
- Cholvis, F.** (1974). *Tratado de organización, costos y balances*. Buenos Aires: Leconex.
- Eafit.** (2008, 26 de abril). *Historia de la contabilidad de costos*. Recuperado de: <http://bit.ly/2vabLO4>
- Emerson, H.** (1914). Efficiency as a basis for operations and wages. *The engineering Magazine Co*, 4, 198-199.
- Gillespie, C.** (1967). *Costes standard y contabilidad marginal* (tercera edición). Bilbao: Deusto.
- Hallbauer, R. C.** (1978). Standard Costing and Scientific Management. *The Accounting Historians Journal*, 5, 37-49.
- Hamilton-Church, A.** (1911). The meaning of scientific management. *Engineering Magazine*, 41, 97-101.
- Harrison, G. C.** (1924). *Cost accounting to aid production: A practical study of scientific Cost accounting* (segunda edición). Nueva York: The Engineering Magazine Co.
- Henrici, S. B.** (1960). *Standard costs for manufacturing* (tercera edición). Nueva York: McGraw-Hill.

- Kearsey, H. E.** (1933). *Standard costs: Scientific method in the development and use of cost standards*. Londres: Sir Isaac Pitman & Sons Ltd.
- Kranowski, N.** (1977). The historical development of standard costing systems until 1920. *Journal of Accountancy*, 144(6), 66-73.
- McFarland, W. B.** (1939). The basic theory of standard costs. *The Accounting Review*, 14(2), 151-158.
- Okamoto, K.** (1962). Controversy in the U.S.A on true Cost. *Hitotsubashi Journal of Commerce and Management*, 2(1(2)), 38-52. Recuperado de: <http://www.jstor.org/stable/43316530>
- Solomons, D.** (1952a). A re-examination of standard costs. En: *Studies in Costing* (pp. 38-52). London: Sweet & Maxwell.
- Solomons, D.** (1952b). The historical development of costing. En: *Studies in Costing* (pp. 38-40). Londres: Sweet & Maxwell.
- Sowell, E. M.** (1973). *The evolution of the theories and techniques of standard cost*. Alabama: University of Alabama Press.

OUTSOURCING DE SERVICIOS CONTABLES EN EMPRESAS COLOMBIANAS: UNA MIRADA ESTRATÉGICA A SU IMPLEMENTACIÓN

Carlos Andrés Guataquirá Araque

✉ cguataquiraa@unal.edu.co

Estudiante de Contaduría pública - Universidad Nacional de Colombia

Valentina Roncancio Niño

✉ vroncancio@unal.edu.co

Estudiante de Contaduría pública - Universidad Nacional de Colombia

PALABRAS CLAVE:

- Contabilidad estratégica
- Organizaciones
- Outsourcing
- Servicios contables

RESUMEN

Gracias a los procesos desarrollados por la globalización, las empresas quieren fortalecerse y crecer a nivel internacional; de ahí la necesidad de crear diseños estratégicos, con los cuales se disminuyan costos, se creen procesos más eficientes y rápidos, se aumente la satisfacción de los clientes, y se generen mayores utilidades; lo que devino, entre los años 70 y 80, en la implementación de procesos de subcontratación. Por ello, a través de esta investigación, se pretende realizar un acercamiento académico al desarrollo estratégico de la implementación del proceso de *outsourcing*, mediante un diseño metodológico fundamentado en una investigación de tipo descriptivo y carácter práctico. Con estas herramientas, se comprenderá el contexto histórico del *outsourcing*, el análisis de su desarrollo actualmente en Colombia, la identificación de sus principales ventajas y desventajas, para, finalmente, llegar al establecimiento y la generación de criterios objetivos y estratégicos, para la elección de la implementación del *outsourcing* contable.

1. INTRODUCCIÓN

El presente trabajo amplía los conocimientos sobre el *outsourcing* de servicios contables, más específicamente, en el área estratégica de las organizaciones. Además, se expone las ventajas y desventajas que este tipo de servicios ofrece directamente a las organizaciones en Colombia; cabe resaltar que estas organizaciones están experimentando la mejor respuesta para reducir los costos y aumentar la eficiencia, debido a la alta complejidad que conllevan los temas tributarios, las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y el seguimiento de objetivos a su actividad económica.

Por lo anterior y teniendo en cuenta que la información contable en una empresa es un factor altamente importante, ya que de esta depende la toma de decisiones y su futuro empresarial, en este texto se estructuran criterios para la aplicación del *outsourcing* en servicios contables, con base en las diferentes variables para su conformación, como lo son los costos, la asertividad, la productividad, el contexto del mercado, las políticas y la profesión; así como los controles efectivos y necesarios que se efectúan sobre la información suministrada por las empresas que demuestran interés en emplear este tipo de servicios.

Si bien, Colombia es un país donde ha aumentado el uso del *outsourcing* y esto ha influenciado cambios dentro de la profesión contable; por un lado no tan favorable, este ha desvalorizado la función del contador dentro de una organización; pero por un lado más favorable, este ha permitido que el contador tenga mayor control e independencia en términos de sus deberes en la labor contable.

Por ello y con base en lo anterior, el presente trabajo hace un análisis sobre *outsourcing* de servicios contables en las empresas colombianas, a través de un acercamiento académico hacia el desarrollo estratégico de la implementación del proceso de *outsourcing*, con el fin de establecer criterios objetivos y estratégicos, para la elección de la implementación del *outsourcing* contable en Colombia.

2. METODOLOGÍA

Este documento se fundamentó en un tipo de investigación descriptivo, el cual, según Abreu (2014), busca un conocimiento inicial de la realidad, el cual se produce de la observación directa del investigador; así como del conocimiento que se obtiene mediante la lectura o el estudio de la información aportada por otros autores. Este método, por su rigor, demanda la interpretación de la información, siguiendo algunos requisitos del objeto de estudio sobre el cual se lleva a cabo esta investigación. De igual manera, la recolección y el análisis de la información se realizaron a través de una metodología mixta, donde se combinan métodos mixtos de investigación para obtener datos cuantitativos y cualitativos (Pole, 2009).

3. OUTSOURCING CONTABLE EN COLOMBIA

En el Supply Chain Resource Cooperative (SCRC SME), el Dr. Handfield, profesor de la Universidad Estatal de Carolina del Norte, define el *Outsourcing* como “el uso estratégico de recursos externos para realizar actividades tradicionalmente manejadas por personal y recursos internos” (2006). Por ello y aunque esta definición se puede confundir fácilmente con el concepto de tercerización, estos son opuestos: mientras el *outsourcing* se enfoca en la contratación de personal especializado y eficiente, dedicado a trabajar en actividades específicas que no hacen parte del modelo del negocio, la tercerización trabaja directamente con el modelo de negocio de la entidad.

Una vez definido el concepto de *outsourcing* y su diferencia con la noción de tercerización, es muy importante realizar una revisión histórica de la aplicación de este. Por ello, la revista académica ‘Supply Chain Resource Cooperative’ de la Universidad Estatal de Carolina del Norte propone un desarrollo histórico muy importante sobre el sistema de *outsourcing*; en este, se plantea su etapa inicial en la primera mitad del siglo XX, época en la cual las empresas empiezan a buscar altos niveles de independencia y autosuficiencia, lo que generó la creación de múltiples capas de procesos

de gestión. Más adelante, se encontraron ante un reto crucial, la globalización; de ahí que la generación de procesos de gestión más avanzados, que se había creado en las empresas, no tenía la eficiencia suficiente para competir ante esta nueva circunstancia.

En respuesta a esta problemática, entre los años 70 y 80, se generó un innovador pensamiento, el cual consistió en procesos más flexibles, creativos y de respuesta rápida. Para ello, se generó una estrategia basada en el sistema de negocios medulares o núcleos. Fundamentalmente, este sistema identifica cuáles son los principales procesos de una organización; por ende, una vez identificados los principales procesos se podían identificar aquellas actividades que se encontraban en estado crítico y que debían ser externalizadas. Es así como inician los procesos de *outsourcing* a nivel internacional.

Por ello, entender el desarrollo de este proceso internacional es muy importante para comprender su progreso en Colombia; especialmente porque la formalidad de los procesos de *outsourcing* se generó con los tratados comerciales internacionales; ello, a pesar de que estos procesos ya se llevaban a cabo internamente mucho antes de su formalidad.

Según el periódico el Portafolio, en años pasados, “el Gobierno Nacional identificó el *outsourcing* como un sector importante en la transformación productiva del país, para la generación de empleo y la exportación de servicios” (“Colombia, gran potencia en servicios de tercerización de procesos de negocios (BPO)”, 2010). Además de esto, en revistas académicas como La República, del Centro de Estudios Superiores María Goretti (CESMAG), se realizan estudios que establecen que: “El *outsourcing* en Colombia a través de los años, se ha convertido en una herramienta esencial de las empresas para asumir los retos de la competitividad y permanencia dentro de una economía globalizada.” (Bastidas-Patiño, 2012, p. 177)

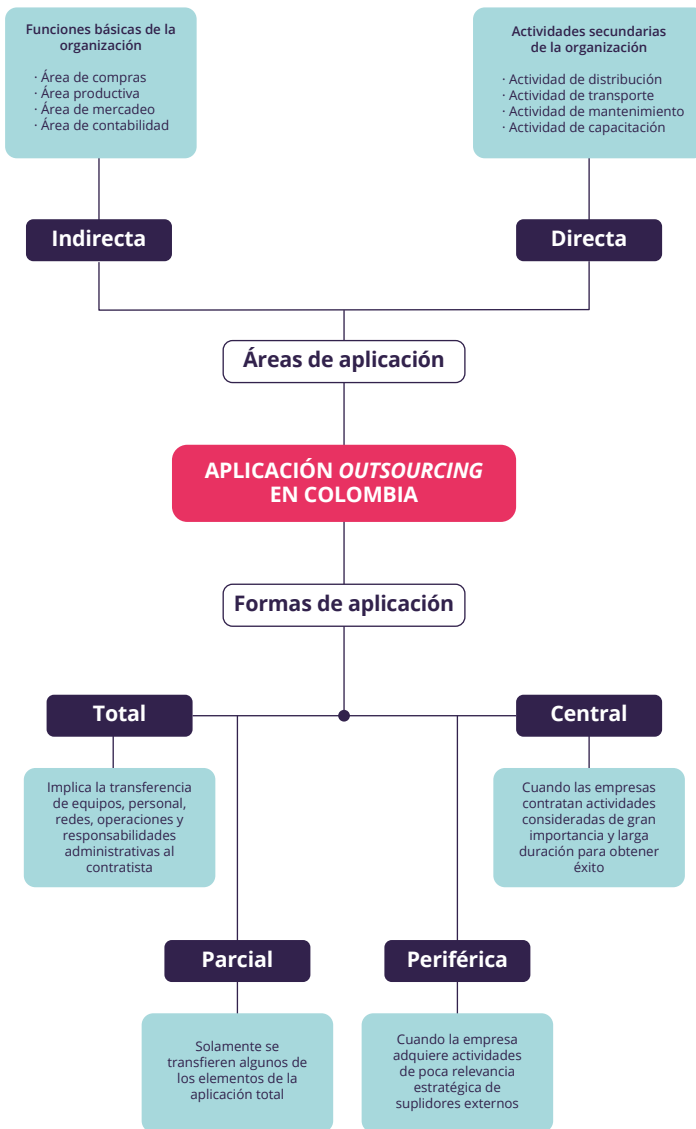
Por ende, surge la necesidad de realizar una política y acompañamiento institucional en torno a este modelo; fue entonces que, a través de la Cámara de Business Process *Outsourcing* (BPO) en la Asociación Nacional de Empresarios de Colombia (ANDI), se integraron varias estrategias para promocionar y posicionar diversos procesos de tercerización local

e internacionalmente. Es así como en Colombia se implementa y se formaliza el sistema de *outsourcing*.

Lo anterior refleja la importancia de este estudio, con respecto a la toma de decisiones relacionadas con la implementación del *outsourcing*; además de eso, se encontró que la aplicación de este sistema en Colombia ha sido analizado y estudiado por editoriales como Dinero, el cual, gracias a las investigaciones realizadas por medio de la firma Tholons, contratada por el Banco Interamericano de Desarrollo (BID), concluyó que: “Colombia en los últimos 5 años ha presentado un aumento de cerca de un 60 % en la contratación de estos” (“El servicio de *outsourcing* o tercerización”, 2018). Como se puede observar, la aplicación de este sistema cada vez se hace más fuerte y, nuevamente, se resalta la importancia de profundizar en el estudio de su desarrollo y la trascendencia en la toma de decisiones estratégicas de las organizaciones.

Continuando la revisión de la aplicación del *outsourcing* en Colombia, se pueden encontrar autores que han investigado con mayor profundidad sobre esto. Ejemplo de ello es Castillo (2014), quien establece en su investigación que este sistema se constituye de dos componentes muy importantes, estos son: las áreas de aplicación y las formas de aplicación. Por un lado, las áreas de aplicación son secciones que, fundamentalmente, abarcan las funciones y actividades de la organización, se dividen en directas e indirectas; las directas se conforman de las funciones básicas, mientras las indirectas consisten en actividades secundarias de la organización. Por otro lado, las formas de aplicación son: aplicación total, parcial, periférica y central. A continuación, en la Imagen 1, se observa un mejor desarrollo de estos componentes:

IMAGEN 1. Componentes de aplicación del sistema de outsourcing en Colombia.



FUENTE: Elaboración propia, con base en Heredia (2013).

Ahora bien, las organizaciones colombianas decidieron implementar el servicio de *outsourcing* contable ya que, en temas tributarios, existe un alto grado de complejidad que conlleva a estas organizaciones, independientemente del sector al que pertenece, a buscar asesoría y respaldo en estos temas. Además de esto, la globalización genera cambios en la presentación de los estados financieros de las empresas ya que deben adoptar las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), al tiempo que buscan enfocar sus recursos en el desarrollo de su actividad principal, confiando las actividades de apoyo a empresas externas, especializadas en *outsourcing* contable, permitiendo la reducción de costos y mejorar la eficiencia de aquellos servicios que no son los principales de la empresa contratante.

De acuerdo con el análisis investigativo realizado por parte de Castillo (2014), la implementación de este servicio resulta beneficioso pues permite que la empresa tenga una capacidad de reacción directa con su entorno laboral; puesto que, al ser un entorno globalizado, los diversos factores que afectan a la compañía la obligan a ser innovadora y a tener un proceso de reacción de gran eficacia. En consecuencia, como profesionales, los contadores deben estar en un constante avance y tener claras todas las herramientas que surgen; de lo contrario, estará condenado por otros profesionales, capaces de satisfacer este tipo de necesidades en las organizaciones.

De forma paralela, los gastos fijos, relacionados con el personal administrativo encargado del área de gestión contable, se reducen de manera considerable, dado que los procesos de contabilidad serán suministrados por agentes externos y no será necesario mantener un costo de nómina administrativo. De igual forma, la sectorización resultante permite la especialización del trabajo realizado por compañías dedicadas directamente a estos objetivos, consiguiendo personal enfocado en ciertas áreas específicas del conocimiento, con base en las necesidades del mercado.

Además, el más reciente artículo de la revista contable ‘Actualícese’ (“Contabilidad *outsourcing*, una alternativa de crecimiento empresarial”, 2018) y la revista *International Review of Economics* (Kierzkowski, 2005) concuerdan en que todo lo anterior, de manera peculiar, se dirige hacia la

minimización de riesgos tributarios; a la calidad en presentación de estados financieros, los cuales radican en la experiencia de empresas prestadoras de servicios de *outsourcing*; al significativo aumento de la competitividad, y a la eficacia de las obligaciones adquiridas por una organización en el contexto contable y tributario.

Se puede observar que, dentro del *outsourcing*, las organizaciones encuentran una alternativa para desentenderse de algunas actividades secundarias que no van con el desarrollo de su objeto principal; asimismo, se presenta como factor generador de empleo que permite la creación de empresas y, por consiguiente, profesionales autónomos, independientes y totalmente imparciales para la efectiva presentación y entrega de información financiera, dispuesta para la toma de decisiones que favorecerá el crecimiento económico de las organizaciones y el cumplimiento de objetivos estratégicos.

Sin embargo, para Castillo (2014), este tipo de servicios de innovación en el mercado pueden generar ciertos atributos negativos, como pueden ser: la falta de idoneidad del prestador del servicio, lo que afectaría el nombre y la eficacia de la compañía, por medio de unos sistemas defectuosos de costeo e inconsistencias en la contabilidad financiera. Dependiendo de la falta en la que la empresa incurrió, aunado a un uso excesivo de este recurso, pueden convertirse en una problemática interna de la compañía, al crearse un tipo de negligencia al incumplir con los objetivos fundamentales de la gestión contable, como lo son la falta de materialidad y la fiel representación de la información generada.

Un factor crucial adicional es la falta de compromiso de los empleados, al no verse inmiscuidos dentro de los procesos administrativos parciales de la compañía, lo que generaría, de manera paulatina, la disminución de la productividad de los trabajadores. De la misma manera, es importante mencionar que la continua rotación del personal evitaría la especialización en un cargo específico dentro del control de la producción desde la observación contable, lo que se vería afectado directamente en la forma de presentar los estados financieros y, posiblemente, intervenga en la toma de decisiones sobre la actividad operacional.

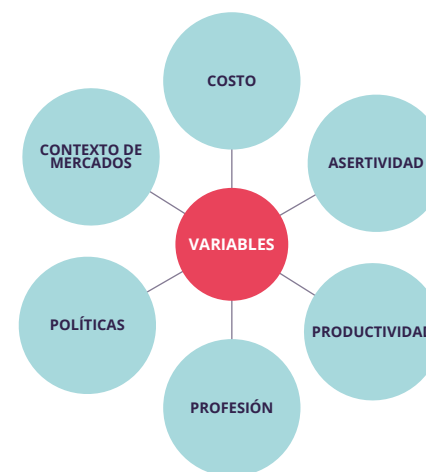
Desde otro punto de vista, el *outsourcing* representa una amenaza a la imagen de la profesión contable, ya que, los informes realizados y presentados por él, son valorados como los de un técnico y de igual manera remunerados. Además, este proceso lleva al contador a realizar su trabajo de manera más presurosa y con menos herramientas, perdiendo efectividad y calidad del servicio prestado.

4. CRITERIOS PARA LA APLICACIÓN DE *OUTSOURCING* EN LA CONTABILIDAD

Una vez presentado un breve recorrido histórico del *outsourcing*, así como el papel que este juega en las compañías colombianas y cómo su implementación las afecta o beneficia, se pueden estructurar criterios para establecer un sistema de *outsourcing* enfocado en el área de contabilidad estratégica, el cual permita su máxima aplicación en la toma de decisiones.

En primer lugar, es necesario tener en cuenta las principales variables (ver Imagen 2) que se han podido evidenciar y que influyen en la toma de decisiones, al momento de la aplicación del sistema de *outsourcing* contable estratégico:

IMAGEN 2. Variables - criterios objetivos.



FUENTE: Elaboración propia.

Ahora bien, resaltadas las variables que se han podido evidenciar a lo largo de la historia como bases para la toma de decisiones, se realizó la estructuración de los respectivos criterios estratégicos. Como consecuencia, a continuación, se analizará la relación entre estas y la construcción de los criterios.

En la construcción del primer criterio se tuvo en cuenta la variable **costos**, la cual es definida, por importantes autores como Horngren, como: “un sacrificio de recursos que se asigna para lograr un objetivo específico” (2012, p. 80). Él resalta la importancia de estos en la empresa por dos razones vitales para las organizaciones, estas son: 1) Al momento de la toma de decisiones y 2) Al implementar decisiones, influyendo en los empleados y motivándolos para que actúen y aprendan. Esto no solo determina la importancia de la variable **costos** para desarrollar el primer criterio, sino que también refleja una de las principales razones por las que las empresas buscan implementar este sistema: minimizar los costos para así poder incrementar las utilidades. De ahí, se establece el criterio **costos**, y **gastos rentables y previsible**s.

Para poder aplicar efectivamente este criterio, es necesario realizar un estudio minucioso a la organización. Para ello, su información sobre montos debe ser pertinente y verídica, para que se pueda establecer una buena implementación de distribución y asignación de costos-gastos, con base en el tipo de producción o prestación de servicios de las organizaciones con las que se vincula; así como la posible implementación del sistema de *outsourcing* contable. Ello, teniendo en cuenta que, por medio de un análisis comparativo, todos estos elementos aportan en la toma de decisiones.

El segundo criterio tuvo en cuenta la variable **profesión**. Rimbau-Gilabert y Myrthianos (2014) establecen que la contratación de mano de obra en una empresa puede influir en todas las formas de capital intelectual, al impactar los beneficios generados por la empresa. Por lo anterior, para las organizaciones es muy importante contar con entidades y profesionales calificados para realizar las respectivas actividades, aquí es donde la empresa decidirá entre invertir en capacitación o implementar el sistema de *outsourcing*.

Para obtener una guía en esta decisión, la empresa debe tener en cuenta el siguiente criterio **Actualización y comportamiento profesional competente, para la realización de las actividades correspondientes**; con este criterio, se busca motivar a la organización a buscar procesos estratégicos donde constantemente se esté garantizando lo mencionado en el criterio. Además de esto, es importante resaltar que la empresa debe medir su capacidad para poder garantizarlo, de lo contrario, lo más adecuado será no implementar el sistema de *outsourcing*.

El tercer criterio tiene como base fundamental el **contexto del mercado**, debido a que “Las empresas más exitosas son aquellas que comprenden mejor las necesidades del cliente porque de esta manera pueden ofrecer el producto o servicio que éste desee, en mejores condiciones técnicas y económicas que la competencia.” (Villegas, 2015, p.9). En su aporte, se encuentra la importancia que tienen las relaciones externas de la organización, tales como socios, competidores, clientes, proveedores, entre otras, para la organización y su productividad.

Teniendo presente la importancia de estas relaciones para la toma de decisiones, se establece el criterio **capacidad de desarrollo en el contexto de la organización**. Con este, se buscará examinar cuáles son las posibles relaciones externas que pueden convertirse en amenazas o fortalezas con respecto a la implementación o no del servicio de *outsourcing*.

El cuarto criterio se apoya en la **asertividad**, la cual, según Torres Silva & Díaz Ferrer (2012), “facilita un flujo adecuado de información en los grupos de trabajo y potencia la creación de más de una solución a los posibles problemas laborales que vayan surgiendo en el día a día” (p. 96). Debido a esto, las organizaciones colombianas se basan en la información financiera e información estratégica para la toma de decisiones respecto a la productividad, decisiones gerenciales, administrativas y de gestión.

Dada la suma importancia que se encuentra en ella, la información suministrada por las empresas de *outsourcing* tiene que cumplir con el principio contable de **confiabilidad u objetividad**. Por ende, se establece el criterio de **Información asertiva**, el cual consiste en disponer de información libre de errores y prejuicios, que sea útil al momento de satisfacer las necesidades de las organizaciones colombianas y cumplir los objetivos estratégicos.

Para el quinto criterio se toma en cuenta la variable **política**, donde se incluye un “[...] conjunto de lineamientos, normas y procedimientos relacionados con la contratación, orientación, entrenamiento, evaluación, asesoría, promoción, compensación y acciones de corrección.” (Rivas-Márquez, 2011, p. 123) dentro de una organización. De esta manera, la importancia de este se fundamenta en una correcta implementación del *outsourcing* dentro de la organización, evitando problemas internos y organizacionales.

Por lo anterior, este criterio consiste en la **Concordancia de políticas internas**, las cuales deben estar directamente relacionadas con el establecimiento del *outsourcing* contable contratado. A su vez, el especificar un tiempo máximo para su gestión, aunado a la oportuna información suministrada por el servicio contratado, ayudará en una mejor toma de decisiones y apoyo en la gestión estratégica. De igual manera, renovar periódicamente la empresa contratada evita el favoritismo y la dependencia generada por este, mientras establece derechos y deberes que garanticen una relación de mutuo beneficio entre la organización y la empresa contratada, y la correcta aplicación del servicio contratado, al implementar penalidades en caso de incumplimiento de alguna de las cláusulas. Para cerrar este criterio, se necesitan políticas de confiabilidad que permitan la preservación de la información.

En último lugar está el sexto criterio; este se basa en la **productividad** de las organizaciones, en donde Roberto Carro y Daniel González (2012) hacen énfasis en:

La necesidad de sanear los procesos productivos en todas las esferas de la actividad económica ha hecho de la productividad el foco de atención del público y de los especialistas en materia de competitividad. Sin embargo, a nivel de la empresa existen resistencias cuando se incorporan innovaciones que suponen un incremento de la productividad y un ahorro de los costos. A pesar de ello, las mejoras de la productividad parecen ser el principal remedio para aumentar los rendimientos, combatir las crisis, el desempeño, la inflación, y conseguir productos altamente competitivos. (p. 1)

De esta manera, el último criterio radica en la **Implementación de herramientas para el mejoramiento de gestión estratégica**. Aquí, el foco es buscar, identificar y desarrollar nuevas herramientas para el mejoramiento de la contabilidad estratégica dentro de las organizaciones, teniendo como resultado la aceleración de proyectos y el mejoramiento en el proceso de comercialización, cumplimiento de objetivos y ayuda en la toma de decisiones para el crecimiento económico de la empresa.

5. CONCLUSIONES

Una vez se realizó la revisión bibliográfica y se desarrolló el documento, se pudo concluir que la implementación del *outsourcing* en las organizaciones colombianas es un tema que cada vez toma mayor relevancia; puntualmente porque las necesidades actuales han llevado a las organizaciones a establecer este sistema para poder cumplir con sus objetivos y metas internas. Por ende, es necesario llevar a cabo procesos de investigación y de análisis, incluso más en la profesión de Contaduría Pública, ya que esta juega un papel primordial al momento de la toma de decisiones con respecto a la implementación de este sistema.

Análogamente, el impacto en las organizaciones ha sido particular, puesto que este ayudó al mejoramiento de procesos productivos, al rendimiento financiero, a la reducción de costos, al cumplimiento de objetivos y al aumento de la eficiencia en el área de contabilidad estratégica. Un ejemplo de lo mencionado son las empresas Compusistem y Firmenich, estas implementaron el sistema de *outsourcing* para el manejo de los sueldos y su testimonio se puede encontrar en sus respectivas páginas web. Sin embargo, se necesita cumplir ciertos lineamientos o criterios para su debido cumplimiento, para su mejor aprovechamiento y su adecuada ejecución dentro de las empresas colombianas.

Con base en todo lo anterior, el presente documento plantea seis criterios para el total provecho y cumplimiento del *outsourcing* contable en el área de contabilidad estratégica dentro de las organizaciones colombianas; gracias a que su adecuada aplicación beneficiaría la reducción de costos y aumentaría de eficacia productiva de la empresa colombiana.

“Colombia, gran potencia en servicios de tercerización de procesos de negocios (BPO)”. (2010). En: *Portafolio*. Recuperado de: <http://bit.ly/2tgtGRL>

“Contabilidad outsourcing, una alternativa de crecimiento empresarial”. (2018, 14 de febrero). En: *Actualícese*. Recuperado de: <http://bit.ly/2LQ6oc5>

“El servicio de outsourcing o tercerización”. (2018). En: *Dinero*. Recuperado de: <http://bit.ly/2YT0MTL>

Abreu, J. L. (2014). El método de la investigación. *Daena: International Journal of Good Conscience*, 9(3), 195-204.

Bastidas-Patiño, A. (2012). El outsourcing: estrategia expresada en un contrato empresarial. *Revista Republicana*, (10), 177-190.

Carro, R. & González, D. (2012). Productividad y competitividad. En: *Administración de las operaciones*. Recuperado de: <http://bit.ly/39Dexu2>

Castillo, J. A. (2014). *Business process outsourcing (BPO) contable* (tesis de pregrado). Universidad Militar Nueva Granada, Bogotá D.C., Colombia.

Heredia, N. L. (2013). *Gerencia de compras: la nueva estrategia competitiva* (segunda edición). Bogotá: ECOE Ediciones.

Horngren, C. (2012). *Contabilidad de costos. Un enfoque gerencial* (decimo-cuarta ed.). Estado de México: Pearson Educación de México S.A.

Kierzkowski, H. (2005). Outsourcing and fragmentation: Blessing or threat. *International Review of Economics & Finance*, 14(3), 233-235.

Pole, K. (2009). Diseño de metodologías mixtas. Una revisión de las estrategias para combinar metodologías cuantitativas y cualitativas. *Renglones, Revista Arbitrada en Ciencias Sociales y Humanidades*, (60), 37-42.

Rimbau, E. & Myrthianos, V. (2014). Contratación de la mano de obra y desempeño en los servicios intensivos en conocimiento: una visión del capital intelectual. *OmniaScience*, 10(2), 376-399. Recuperado de: <http://bit.ly/2RV9qiT>

Rivas-Márquez, G. (2011). Modelos contemporáneos de control interno. Fundamentos teóricos. *Observatorio Laboral Revista Venezolana*, 4(8), 115-136. Recuperado de: <http://bit.ly/35mJ7pO>

Riveros-Castillo, R. E. (2011). *Plan estratégico de negocio para ofrecer servicios de “outsourcing” en el área administrativa y financiera para la pequeña y mediana empresa* (tesis de maestría), Universidad Nacional de Colombia, Bogotá D.C., Colombia.

SCRC SME. (2006, 01 de junio). A brief history of Outsourcing. En: NC State University. *Supply Chain Resource Corporative*. Recuperado de: <http://bit.ly/2IbNXMJ>

Torres-Silva, L. J. & Díaz-Ferrer, J.T. (2012). Compromiso organizacional, actitud laboral asertiva para la competitividad de las organizaciones. *Revista de Formación General*, (1), 80-101.

Villegas, F. (2015). Las ventas dentro del contexto del mercadeo. *Revista Cuadernos de Administración*, 9(13), 11-21. Recuperado de: <http://hdl.handle.net/10893/7881>

CONTABILIDAD DE GESTIÓN ESTRATÉGICA: UN ESTUDIO BIBLIOMÉTRICO PARA EL PERIODO COMPRENDIDO ENTRE LOS AÑOS 1982 Y 2019

Luz Mary Bastidas Castro

✉ lbastidasc@unal.edu.co

Contadora pública - Universidad Nacional de Colombia

PALABRAS CLAVE:

- *Bibliometría*
- *Contabilidad de gestión estratégica*
- *Contabilidad estratégica*
- *Estudio bibliométrico*
- *Gestión estratégica de costos*

RESUMEN

En los últimos años, la contabilidad estratégica ha adquirido relevancia en investigaciones académicas. Por ello, en este documento se realiza un análisis bibliométrico de la literatura documentada entre 1982 y 2019, teniendo en cuenta la introducción del término en la literatura, hasta la fecha actual, analizando las temáticas más relevantes, los autores más representativos y las teorías más empleadas. Para esto, se tomaron como referencia 63 revistas reconocidas por el Schimago Journal and Country Rankings (SJR), portal de evaluación de revistas basado en la información contenida en Elsevier. Este trabajo permite, primero, poner de manifiesto que la literatura sobre contabilidad estratégica se ha incrementado; segundo, que la brecha entre teoría y práctica es aún evidente, así como se reconocía en la primera década del siglo XX, cuando “*existía un alto interés de contabilidad estratégica pero la investigación empírica era mínima*” (Cadez & Guilding, 2008, p. 3)

1. INTRODUCCIÓN

La contabilidad de gestión estratégica se menciona en la literatura a partir de la década de 1980, como resultado de la evolución de la contabilidad de gestión, la cual apareció después de la Segunda Guerra Mundial, época en la que la comunidad académica reconoce formalmente su nacimiento (Johnson & Kaplan, 1987). Según Baxter y Chua (2006), y Johnson y Kaplan (1987), este cambio se dio a partir de las necesidades informativas de los directivos. Cadez y Guilding (2007), argumentan que esto sucedió a partir de los constantes debates y críticas durante las décadas de los 80 y 90, los cuales hicieron que la contabilidad de gestión se perfilara con un enfoque más estratégico, captando así una mayor atención en la investigación académica.

Por ello, Langfield-Smith (2008), afirma que, en Estados Unidos, académicos influyentes como Robert Kaplan, Robin Cooper y John Shank fueron críticos de la contabilidad de gestión y propusieron la adopción de la gestión estratégica de costos. Por el lado del Reino Unido, Simmonds, en 1981, publicó un artículo en la revista profesional *Management Accounting*, donde presentaba un caso sólido para la adopción de la contabilidad de gestión estratégica. Cabe aclarar que varios autores han postulado términos ligeramente diferentes para este campo, a saber, gestión estratégica (Bromwich, 1990), gestión estratégica de costos (Shank, 1989) y contabilidad de gestión estratégica (Simmonds, 1981). No obstante, algunos autores han planteado que la contabilidad de gestión estratégica es más amplia que la gestión estratégica de costos (Dixon & Smith, 1993; Lord, 1996).

Es importante mencionar que, a pesar de que aún no hay un consenso sobre las técnicas de contabilidad de gestión estratégica, dentro de las más reconocidas se encuentran el costeo objetivo, los costos del ciclo de vida, los costos estratégicos, los costos de la competencia, el costeo basado en actividades, la administración basada en actividades, el costeo de los atributos, y los sistemas de medición de desempeño estratégico (Langfield-Smith, 2008). Técnicas que deben adaptarse a las necesidades y al contexto de cada organización, por lo que no pretenden predecir tendencias generales.

Dentro de las investigaciones sobre este campo, son escasos los estudios relacionados con la cienciometría. No obstante, uno de los pocos estudios encontrados a la fecha, es el de Oliveira *et al.* (2018), en el cual se hace una revisión bibliométrica y sociométrica sobre la gestión estratégica de costos en la producción científica de congresos brasileños y sobre las publicaciones de la Revista Electrónica Científica (SPELL) durante el período comprendido entre los años 2006 y 2015.

Así, debido a la poca información encontrada, surgió el interés de realizar esta investigación, con el ánimo de contribuir con una base previa para futuros estudios. Para ello, se empleará el análisis bibliométrico, el cual, en la actualidad, ha adquirido una mayor importancia en el ámbito científico, por su utilidad a la hora de caracterizar varios aspectos de los textos encontrados, como los autores más representativos o las temáticas más desarrolladas. Ello, debido a que este tipo de análisis:

Muestra características similares en cuanto a la metodología, e identifica, o compara numerosos datos a presentar en las publicaciones, tales como la cantidad de los estudios existentes sobre un tema en particular; la fecha de publicación; el autor o grupo de autores, la institución o la revista científica [...] (Vanti, 2002, p. 2)

A partir de todo lo anterior, el objetivo de este trabajo es poner de manifiesto el estado actual de los estudios sobre contabilidad de gestión estratégica, describiendo, por medio de un análisis bibliométrico, las características de las publicaciones sobre este tema de investigación.

2. METODOLOGÍA

El análisis se realizó bajo una metodología cuantitativa, puesto que se pretende describir los resultados encontrados en el estudio bibliométrico. Igualmente, se utilizó el análisis de contenido de los artículos reconocidos en las revistas que aparecen en Scimago Journals and Country Rankings (SJR), a fin de encontrar los principales autores, los países de origen, los idiomas predominantes, las universidades o institutos más representativos, las temáticas más destacadas y algunas de las teorías en las que se está trabajando en esta línea de investigación.

La razón por la que se escogió este periodo de tiempo se debe a que, académicamente, a principios de la década de los 80, se reconoce el campo de la contabilidad de gestión estratégica (Simmonds, 1981). Las revistas se han seleccionado de acuerdo con el análisis de factor de impacto, teniendo en cuenta que son las más representativas en temas como planificación y desarrollo, gestión, ciencias económicas, y finanzas. Una vez examinadas, se procedió al análisis de los resultados.

En ese sentido, este artículo está estructurado en cuatro secciones posteriores a la introducción. En la segunda sección, se expone la búsqueda inicial y el análisis de factor de impacto, donde se determinan las revistas reconocidas en el Scimago Journals and Country Rankings (SJR). En la tercera, se expone la descripción de los resultados obtenidos en el estudio y, finalmente, en la cuarta, se presentan las conclusiones de la investigación.

2.1 Búsqueda inicial y análisis de factor de impacto

Para realizar la búsqueda inicial se utilizaron conceptos referentes, como gestión estratégica (Bromwich, 1990), gestión estratégica de costos (Shank, 1989) y contabilidad estratégica (Simmonds, 1981). A partir de esta, se obtuvieron 65 revistas y 260 documentos, de las cuales solo 63 revistas y 134 artículos cumplieron los requisitos, a saber, estar reconocidas en el Scimago Journals and Country Rankings (SJR), calificador escogido para evaluar la solidez del trabajo. A continuación, se presenta los resultados de los 134 artículos publicados en las revistas con un factor de impacto superior a 0,2:

TABLA 1. Revistas seleccionadas a través del análisis, con factor de impacto > 0,2

#	Revista	Impacto	Arts	#	Revista	Impacto	Arts
1	Journal of Operations Management	8,8	1	17	Business Process Management Journal	2,78	1
2	Omega	6,92	1	18	Accounting and Business Research	2,75	3
3	Industrial Marketing Management	6,51	1	19	Management Decision	2,54	1
4	International Journal of Hospitality Management	5,41	2	20	Abacus	2,48	1
5	Journal of Business Research	5,35	2	21	European Accounting Review	2,47	4
6	Long Range Planning	5,15	3	22	European Research Studies Journal	2,33	1
7	Management Accounting Research	5,07	26	23	Journal of Accounting Education	2,23	2
8	Industrial Management and Data Systems	4,98	2	24	Scandinavian Journal of Management	1,9	1
9	International Journal of Contemporary Hospitality Management	4,5	2	25	Baltic Journal of Management	1,88	1
10	Business Horizons	4,49	1	26	Polish Journal of Management Studies	1,78	1
11	European Management Journal	4,04	1	27	Personnel Review	1,71	1
12	Journal of Purchasing and Supply Management	3,47	1	28	Accounting Education	1,38	2
13	Journal of Marketing Management	3,44	1	29	Public Money and Management	1,32	1
14	British Accounting Review	3,39	3	30	Foundations and Trends in Accounting	1,25	1
15	Critical Perspectives on Accounting	3,26	2	31	Measuring Business Excellence	1,21	1
16	Production and Operations Management	2,89	1	32	Journal of Applied Accounting Research	1,19	1

CONTINUACIÓN TABLA 1.

#	Revista	Impacto	Arts	#	Revista	Impacto	Arts
33	International Journal of Technology Management	1,19	2	49	International Review of Management and Marketing	0,6	1
34	International Journal of Procurement Management	1,16	1	50	Jurnal Pengurusan	0,58	2
35	International Journal of Accounting	1,14	2	51	International Journal of Economic Research	0,57	1
36	Asian Review of Accounting	1,06	1	52	International Journal of Business Performance Management	0,54	1
37	Uncertain Supply Chain Management	1,05	1	53	Journal of Hospitality Financial Management	0,54	1
38	International Journal of Product Lifecycle Management	1	1	54	Gestao e Producao	0,5	1
39	Journal of Accounting and Organizational Change	0,98	6	55	Global Business and Organizational Excellence	0,5	1
40	International Journal of Islamic And Middle Eastern	0,94	1	56	Revista Brasileira de Gestão de Negócios	0,44	2
41	Contaduría y Administración	0,8	1	57	Problems and Perspectives in Management	0,41	2
42	International Journal of Business Excellence	0,8	2	58	Journal of Applied Business Research	0,38	1
43	Accounting Perspectives	0,79	1	59	Custos e Agronegocio	0,33	11
44	Journal of Sustainable Finance and Investment	0,76	1	60	International Journal of Business	0,32	1
45	Pacific Accounting Review	0,71	1	61	Corporate Ownership and Control	0,3	1
46	Issues in Accounting Education	0,71	2	62	Scientific Annals of Economics And Business	0,3	1
47	Revista Española de Financiación y Contabilidad	0,69	1	63	Espacios	0,21	9
48	Journal of Internet Banking and Commerce	0,65	1				

FUENTE: Elaboración propia.

3. RESULTADOS

Una vez aplicados los lineamientos anteriormente señalados, se analizó la evolución de la contabilidad de gestión estratégica desde el año 1982, fecha cercana a la aparición del concepto en la literatura académica, donde se puede apreciar un notable incremento de las aportaciones en este campo de investigación (ver Imagen 1), especialmente en los últimos nueve años:

IMAGEN 1: Artículos de contabilidad de gestión estratégica por año.



FUENTE: Elaboración propia.

Con referencia a las temáticas tratadas en los 134 artículos encontrados, se puede apreciar (ver Imagen 2) que alrededor de un 34 % de estos abordan la contabilidad de gestión estratégica desde temas contables, de sistemas o financieros; un 29 % desde los negocios, la administración y la contaduría, y un menor porcentaje desde los estudios económicos y econométricos.

IMAGEN 2: Artículos de contabilidad de gestión estratégica por área, de menor a mayor.



FUENTE: Elaboración propia.

En las tablas 2 y 3, se puede observar que el idioma predominante en los 134 artículos seleccionados es el inglés, con casi el 88 % de los resultados, seguido del portugués, con un 7 %. A su vez, se tiene que más del 50 % de los artículos son publicaciones realizadas por máximo 2 autores y solamente un 14 % corresponden a estudios realizados por más de 3 autores.

Adicionalmente, se puede observar que (ver Tablas 4 y 5) los países más representativos en la producción científica sobre contabilidad de gestión estratégica, según este estudio, son: Reino Unido, Estados Unidos, Australia, Brasil, Italia y Malasia, mientras que las universidades o institutos de mayor importancia son la Universidad de Griffith, la Universidad do Vale do Rio dos Sinos, el London School of Economics and Political Science, la Universidad de Sao Paulo, y la Universidad of Dundee, las cuales representan un 13 % de la producción científica encontrada en este estudio.

TABLA 2: Número de autores por artículo.

Autores (núm.)	Artículos (núm.)	%
1	37	28
2	49	37
3	29	22
4	17	13
5	2	1
Total	134	100

FUENTE: Elaboración propia.

TABLA 3: Artículos por cantidad de autores.

Autores (núm.)	Artículos (núm.)
Inglés	118
Portugués	9
Español	6
Malayo	1
Total	134

FUENTE: Elaboración propia.

TABLA 4: Número de artículos de contabilidad de gestión estratégica por país o región.

País /Región	Artículos (núm.)	%
Reino Unido	33	18
Estados Unidos	25	13
Australia	20	11
Brasil	19	10
Italia	9	5
Malasia	9	5
Alemania	8	4
Canadá	7	4
China	5	3
Indonesia	5	3
Ucrania	5	3
España	4	2
Suecia	4	2
Grecia	3	2
Irán	3	2
Japón	3	2
Jordán	3	2
Kazajstán	3	2
Nueva Zelandia	3	2
Rusia	3	2
Eslovenia	3	2
Tailandia	3	2
Otros Países	33	18
Total	188	100

FUENTE: Elaboración propia.

TABLA 5: Número de artículos sobre contabilidad de gestión estratégica por universidad o instituto.

INSTITUCIÓN	Artículos (núm.)	%
Griffith University	6	4
Universidade do Vale do Rio dos Sinos	4	3
London School of Economics and Political Science	3	2
Universidade de Sao Paulo - USP	3	2
University of Dundee	3	2
Tuck School of Business at Dartmouth	3	2
Universidade Federal de Santa Catarina	3	2
University of Strathclyde	3	2
University of Edinburgh	3	2
Alma Mater Studiorum Università di Bologna	3	2
University of Ljubljana	3	2
University of Mutah	3	2
Kryvyi Rih National University	3	2
Durham University Business School	3	2
Loughborough University	3	2
Universiti Kebangsaan Malaysia	2	1
Universidade Federal de Campina Grande	2	1
North Carolina State University	2	1
University of Auckland	2	1
University of Lagos	2	1
Otras Universidades	53	35
Otras Instituciones	19	13
Sin especificar	21	14
Total	152	100

FUENTE: Elaboración propia.

Adicionalmente, los autores más representativos, cuyas producciones científicas superan los dos artículos sobre contabilidad estratégica (ver Tabla 6) son: Chris Guilding, Simon Cadez, Iryna Kryshptopa, Susan Hart, Robin Roslender, Khaled Hutaibat y Odysseas Pavlatos. Mientras que los autores que más se citan en los 134 artículos (ver Tabla 7) son: Michael Bromwich, Simon Cadez, Chris Guilding, Karen Cravens, Mike Tayles, Jean-Pascal Gond, Suzana Grubnic, Christian Herzig, Jeremy Moon, Robin Roslender, Susan Hart, Alnoor Bhimani, y Kim, Langfield-Smith.

TABLA 6: Número de artículos en autoría o en coautoría, > 2 por autor.

Autores	Título de artículos	Año	Fuente
Guilding	Una comparación internacional de prácticas contables de gestión estratégica.	2000	Management Accounting Research
	Explorando el potencial de la contabilidad del cliente: una síntesis de la literatura contable y de marketing.	2008	Journal of Marketing Management
Cadez y Guilding	Estrategia, gestión estratégica, contabilidad y desempeño: un análisis configuracional.	2012	Industrial Management and Data Systems
	Una investigación exploratoria de un modelo de contingencia integrado de contabilidad de gestión estratégica.	2008	Accounting, Organizations and Society
	Evaluación comparativa de la incidencia de la contabilidad de gestión estratégica en Eslovenia.	2007	Journal of Accounting & Organizational Change
Kryshptopa	Organización contable estratégica en empresas industriales.	2014	Actual Problems of Economics
	Estandarización externa e interna de la contabilidad estratégica en empresas industriales.	2014	Actual Problems of Economics
	Logro del efecto de sinergia a partir del uso integrado de instrumentos de contabilidad estratégica en el ejemplo de reducción de costos.	2014	Actual Problems of Economics
	Informe estratégico de empresas industriales: concepto, composición, estructura.	2014	Actual Problems of Economics
Hart y Roslender	Tener en cuenta al cliente: trascender la construcción del cliente a través de la promoción de la autocontabilidad.	2010	Critical Perspectives on Accounting
	En busca de la contabilidad de gestión estratégica: perspectivas teóricas y estudio de campo.	2003	Management Accounting Research
	Integración de la contabilidad de gestión y el marketing en la búsqueda de una ventaja competitiva: el caso de la contabilidad de gestión estratégica.	2002	Critical Perspectives on Accounting
Hutaibat	Contabilización de la gestión estratégica, las estrategias y las estructuras de poder en el sector de la educación superior jordana.	2019	Journal of Accounting and Organizational Change
	Gestión y contabilidad en inglés de educación superior influenciada por factores ambientales y académicos específicos.	2012	Journal of Further and Higher Education
Pavlatos	La contabilidad de gestión estratégica y la mentalidad de estrategia en un contexto institucional de educación superior en inglés.	2011	Journal of Accounting and Organizational Change
	El impacto de las características del equipo de alta dirección y el desempeño financiero histórico en la contabilidad de gestión estratégica.	2018	Journal of Accounting and Organizational Change
	Una investigación empírica de la contabilidad de gestión estratégica en hoteles.	2015	International Journal of Contemporary Hospitality Management
	El impacto de la contabilidad de gestión estratégica y la estructura de costos en los sistemas ABC en hoteles.	2011	Journal of Hospitality Financial Management

FUENTE: Elaboración propia.

TABLA 7: Autores más representativos con base en el análisis de co-citación.

Autores	Fecha de publicación	<2015	2015	2016	2017	2017	2018	2019	subtotal	Total
Bromwich	1990	76	11	9	18	18	5	6	49	125
Cadez & Guilding	2008	13	21	18	28	28	28	13	108	121
Guilding, Cravens & Tayles	2000	49	9	6	15	15	9	5	44	93
Gond, Grubnic, Herzig & Moon	2012	2	19	15	19	19	24	14	91	93
Roslender & Hart	2003	35	6	2	11	11	5	5	29	64
Bhimani & Langfield-Smith	2007	18	10	4	14	14	8	3	39	57
Langfield-Smith	2008	13	8	11	14	14	8	2	43	56
Lord	1996	31	2	2	6	6	5	4	19	50
Carr & Tomkins	1996	21	1	4	8	8	3	2	18	39
McNair, Polutnik & Silvi	2001	21	2	4	5	5	4	1	16	37
Seal	2006	11	1	5	8	8	7	5	26	37
Sma	2009	1	7	8	12	12	3	3	33	34
Spicer	1992	28	1	1	1	1	2	0	5	33
Rangone	1997	22	2	4	3	3	1	0	10	32
Shank	1996	22	0	5	3	3	1	0	9	31
Carr, Kolehmainen & Mitchell	2010	1	5	10	5	5	5	4	29	30
Nixon & Burns	2012	3	4	7	4	4	4	6	25	28
Tillmann & Goddard	2008	3	3	8	6	6	3	5	25	28
Fayard, Lee, Leitch & Kettinger	2012	3	5	4	5	5	8	3	25	28
Simmonds	1982	17	1	3	3	3	2	1	10	27
Tani	1995	18	1	1	1	1	4	1	8	26
Christensen & Demski	1995	25	0	1	0	0	0	0	1	26
Hines, Silvi & Bartolini	2002	20	2	1	1	1	1	0	5	25
Cadez & Guilding	2012	2	1	5	8	8	6	2	22	24
Roslender & Hart	2002	7	2	4	7	7	2	1	16	23
Collier & Gregory	1995	14	3	2	2	2	1	1	9	23
Seal	2010	8	2	3	6	6	2	2	15	23
Ittner & Macduffie	1995	16	0	1	0	0	0	2	3	19
Ewert & Ernst	1999	13	2	0	2	2	2	0	6	19
Coad	1996	13	1	0	1	1	2	2	6	19
Dubois	2003	10	3	1	2	2	1	0	7	17
Ellram & Stanley	2008	5	2	5	1	1	4	0	12	17
Dixon	1998	8	2	1	2	2	1	1	7	15
McManus & Guilding	2008	1	3	3	4	4	2	2	14	15
Cugini, Carù & Zerbini	2007	8	0	3	1	1	1	1	6	14
McManus	2013	2	1	2	2	2	3	4	12	14
Cuganesan, Dunford & Palmer	2012	1	3	3	3	3	1	2	12	13
Henri, Boiral & Roy	2014	0	0	3	4	4	5	7	19	13
Elmassri, Harris & Carter	2016	0	0	2	4	4	6	5	17	12
Dixon & Smith	1993	8	1	1	2	2	0	2	6	10
Total		553	147	172	241	241	179	117	856	1409

FUENTE: Elaboración propia.

Por último, en la Tabla 8, se puede apreciar que los campos que mayormente se relacionan en los estudios encontrados son: contabilidad de gestión y estrategia, contabilidad estratégica, gestión estratégica de costos y la contabilidad de gestión estratégica, donde los últimos dos conceptos representan cerca del 80 % de los artículos. Asimismo, las principales técnicas de contabilidad estratégica (ver Tabla 9) encontradas corresponden al costeo basado en las actividades, costeo objetivo y cuadro de mando integral. Finalmente, las teorías que se logran evidenciar en el desarrollo de los artículos encontrados son: la teoría de la decisión, la teoría de la agencia, la teoría de las restricciones, la teoría de la contingencia, la teoría fundamentada y la teoría institucional (ver Tabla 10).

TABLA 8: Número de artículos de contabilidad de gestión estratégica por concepto.

Concepto	Artículos (núm.)
Contabilidad de gestión y estrategia	20
Contabilidad estratégica	7
Gestión estratégica de costos	49
Contabilidad de gestión estratégica	58
Total	134

FUENTE: Elaboración propia.

TABLA 9: Número de artículos de contabilidad de gestión estratégica por técnica aplicada.

Técnica	Artículos (núm.)
Costeo basado en actividades	10
Costeo de los atributos	1
Cuadro de mando integral	7
Benchmarking	3
Costeo objetivo	7
Costeo de la cadena de valor	4
Costeo del ciclo de vida	4
Costos de calidad	2
Total	38

FUENTE: Elaboración propia.

TABLA 10: Principales teorías en los artículos de contabilidad de gestión estratégica.

Teorías desarrolladas	Título	Año	Fuente
De la decisión	Elmassri, Harris & Carter	2016	British Accounting Review
	Carr, Kolehmainen & Mitchell	2010	Management Accounting Research
	Petrović, Černe & Zenzerović	2016	Ekonomski Pregled
	Carr, Lawler & Shank	2002	Journal of Cost Management
	Back-Hock	1992	European Journal of Operational Research
	Hespanhol & Fontana	2017	Espacios
De la agencia	Agasisti, Arnaboldi & Azzone	2008	Higher Education
	Seal	2006	Management Accounting Research
	Spicer	1992	Management Accounting Research
De las restricciones	Waweru	2010	Problems and Perspectives in Management
	Elsayed, Wickramainghe & Razik	2011	Corporate Ownership and Control
De la contingencias	Turner, Way, Hodari & Witterman	2017	International Journal of Hospitality Management
	Kalkhouran, Nedaei & Rasid	2017	Journal of Accounting and Organizational Change
	Šiška	2016	Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis
Fundamentada	Hutaibat, Von Alberti-Alhtaybat & Al-Htaybat	2011	Journal of Accounting and Organizational Change
	Tillmann & Goddard	2008	Management Accounting Research
Institucional	Ma & Tayles	2009	Accounting and Business Research
	Seal	2006	Management Accounting Research

FUENTE: Elaboración propia.

4. CONCLUSIONES

De acuerdo con el estudio bibliométrico realizado sobre la contabilidad estratégica, se puede concluir que la producción científica es aún menor, si se compara con el desarrollo alcanzado por la contabilidad de gestión. No obstante, en los últimos años, se observa que el interés sobre este

último campo está adquiriendo cada vez mayor relevancia. Asimismo, con respecto a los autores con mayor número de co-citaciones en el ámbito de la contabilidad estratégica, se debe señalar a Browich, Guilding y Simmonds, como los más renombrados y precursores en el campo. Adicional a esto, se resalta una fuerte influencia de la teoría de la decisión y de la contingencia, en los escritos publicados.

En cuanto a los temas más tratados, se puede decir que hay una gran influencia del entorno anglosajón, ya que la mayor parte de los trabajos han sido realizados por autores de universidades de Estados Unidos o del Reino Unido. Sin embargo, en el análisis realizado, se aprecia que esta tendencia puede cambiar (ver Tabla 4), pues países como Australia y Brasil han ganado preponderancia en los últimos años. Adicionalmente, se puede observar que las investigaciones sobre este tema se pueden realizar desde diversas disciplinas de investigación, como la Ingeniería, los sistemas e incluso la Agronomía (ver Gráfico 3).

Finalmente, en este documento se da una de las primeras aproximaciones a este tema, el cual será reforzado y ampliado en la medida en que nuevas investigaciones realicen ejercicios similares, o con mayor profundidad. Empero, se debe tener en cuenta que las limitaciones para realizar este tipo de estudios se enfocan en la ambigüedad que presenta el campo de la contabilidad estratégica en la literatura. Como lo señalan Roslender y Hart (2003), Lord (1996), y Carr y Tomkins (1996) cuando afirman que todavía no hay un consenso sobre el campo de acción de la contabilidad estratégica; que la mayor parte de la literatura está en un nivel conceptual y que no es muy común que alguna investigación se dirija a la aplicación empírica.

En consecuencia, esto último abre, por un lado, un gran espacio de discusión y análisis dentro de la comunidad académica y, por el otro, la posibilidad de que un mayor número de organizaciones implementen o desarrollen la contabilidad estratégica, siempre que en estos estudios se encuentren resultados favorables que puedan potencializar su desempeño.

Agasisti, T., Arnaboldi, M. & Azzone, G. (2008). Strategic management accounting in universities: the Italian experience. *Higher Education*, 55(1), 103-119.

Back-Hock, A. (1992). Towards strategic accounting in product management: Implementing a holistic approach in a data and methods base for managerial accounting. *European Journal of Operational Research*, 61(1-2), 98-105.

Baxter, J. & Chua, W. F. (2006). A management accountant from “down-under”: The research of professor Bill Birkett (1940–2004). *Management Accounting Research*, 17(1), 1-10.

Bhimani, A. & Langfield-Smith, K. (2007). Structure, formality and the importance of financial and non-financial information in strategy development and implementation. *Management Accounting Research*, 18(1), 3-31.

Bromwich, M. (1990). The case for strategic management accounting: The role of accounting information for strategy in competitive markets. *Accounting, Organizations and Society*, 15(1-2), 27-46.

Cadez, S. & Guilding, C. (2007). Benchmarking the incidence of strategic management accounting in Slovenia. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 3(2), 126-146.

Cadez, S. & Guilding, C. (2008). An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 33(7-8), 836-863.

Cadez, S., & Guilding, C. (2012). Strategy, strategic management accounting and performance: A configurational analysis. *Industrial Management & Data Systems*, 112(3-4), 484-501.

Carr, C. & Tomkins, C. (1996). Strategic investment decisions: the importance of SCM. A comparative analysis of 51 case studies in U.K., U.S. and German companies. *Management Accounting Research*, 7(2), 199-217.

Carr, C., Kolehmainen, K. & Mitchell, F. (2010). Strategic investment decision making practices: A contextual approach. *Management Accounting Research*, 21(3), 167-184.

- Carr, L., Lawler, W. & Shank, J. K.** (2002). Reconfiguring the value chain: Levi's personal pair. *Journal of cost management*, 16(6), 9-17.
- Christensen, J. & Demski, J.** (1995). The classical foundations of 'modem' costing. *Management Accounting Research*, 6(1), 13-32.
- Coad, A.** (1996). Smart work and hard work: explicating a learning orientation in strategic management accounting. *Management Accounting Research*, 7(4), 387-408.
- Collier, P. & Gregory, A.** (1995). Investment appraisal in service industries: a field study analysis of the U.K. hotels sector. *Management Accounting Research*, 6(1), 33-57.
- Cuganesan, S., Dunford, R. & Palmer, I.** (2012). Strategic management accounting and strategy practices within a public sector agency. *Management Accounting Research*, 23(4), 245-260.
- Cugini, A., Carù, A. & Zerbini, F.** (2007). The Cost of Customer Satisfaction: A framework for strategic cost management in service industries. *European Accounting Review*, 16(3), 499-530.
- Dixon, R.** (1998). Accounting for strategic management: A practical application. *Long Range Planning*, 31(2), 272-279.
- Dixon, R. & Smith, Dr.** (1993). Strategic management accounting. *Omega*, 21(6), 605-618.
- Dubois, A.** (2003). Strategic cost management across boundaries of firms. *Industrial Marketing Management*, 32(5), 74-375.
- Ellram, L. & Stanley, L.** (2008). Integrating strategic cost management with a 3DEC environment: Strategies, practices, and benefits. *Journal of Purchasing & Supply Management*, 14(3), 180-191.
- Elmassri, M., Harris, E. & Carter, D.** (2016). Accounting for strategic investment decision-making under extreme uncertainty. *British Accounting Review*, 48(2), 151-168.
- Elsayed, M., Wickramasinghe, A. & Razik, M. A.** (2011). The association between strategic cost management and enterprise risk management: a critical literature review. *Corporate Ownership and Control*, 9(1), 184-195.
- Ewert, R. & Ernst, C.** (1999). Target costing, co-ordination and strategic cost management. *European Accounting Review*, 8(1), 23-49.
- Fayard, D., Lee, L. S., Leitch, R. & Kettinger, W.** (2012). Effect of internal cost management, information systems integration, and absorptive capacity on inter-organizational cost management in supply chains. *Accounting, Organizations and Society*, 37(3), 168-187.
- Gond, J.-P., Grubnic, S., Herzig, C. & Moon, J.** (2012). Configuring management control systems: Theorizing the integration of strategy and sustainability. *Management Accounting Research*, 23(3), 205-223.
- Guilding, C., Cravens, K. S. & Tayles, M.** (2000). An international comparison of strategic management accounting practices. *Management Accounting Research*, 11(1), 113-135.
- Henri, J., Boiral, O. & Roy, M. J.** (2014). The tracking of environmental costs: Motivations and impacts. *European Accounting Review*, 23(4), 647-669.
- Hespanhol, G. & Fontana, K.** (2017). Utilização das práticas de gestão estratégica de custos para tomada de decisão: Estudo em uma empresa varejista de Grande Porte. *Revista Espacios*, 38(53), 28-42.
- Hines, P., Silvi, R. & Bartolini, M.** (2002). *Lean profit potential*. Gales: Cardiff Business School.
- Hutaibat, K. A.** (2019). Accounting for strategic management, strategising and power structures in the Jordanian higher education sector. *Journal of Accounting and Organizational Change*, 15(3), 430-452.
- Hutaibat, K. A., Von Alberti-Alhtaybat, L. & Al-Htaybat, K. A.** (2011). Strategic management accounting and the strategising mindset in an English higher education institutional context. *Journal of Accounting and Organizational Change*, 7(4), 358-390.
- Hutaibat, K., Von Alberti-Alhtaybat, L. & Al-Htaybat, K. A.** (2012). Management and accounting in English higher education influenced by environmental and academia-specific factors. *Journal of Further and Higher Education*, 36(3), 423-436.
- Ittner, C. & MacDuffie, J.** (1995). Explaining plant-level differences in manufacturing overhead: structural and executional cost drivers in the world auto industry. *Production and Operations Management*, 4(4), 312-334.

- Johnson, H. T. & Kaplan, R. S.** (1987). The rise and fall of management accounting [2]. *Management Accounting*, 68(7), 22-30.
- Kalkhouran, A., Nedaei, B. & Rasid, S.** (2017). The indirect effect of strategic management accounting in the relationship between CEO characteristics and their networking activities, and company performance. *Journal of Accounting and Organizational Change*, 13(4), 471-491.
- Kryshtopa, I. I.** (2014a). External and internal standardization of strategic accounting at industrial enterprises. *Actual Problems of Economics*, 158(8), 380-384.
- Kryshtopa, I. I.** (2014b). Strategic accounting organization at industrial enterprises. *Actual Problems of Economics*, 156(6), 397-402.
- Kryshtopa, I. I.** (2014c). Strategic reporting of industrial enterprises: Concept, composition, structure. *Actual Problems of Economics*, 157(7), 449-453.
- Langfield-Smith, K.** (2008). Strategic management accounting: How far have we come in 25 years? *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 21(2), 204-228.
- Lord, B. R.** (1996). Strategic management accounting: The emperor's new clothes? *Management Accounting Research*, 7(3), 347-366.
- McManus, L.** (2013). Customer accounting and marketing performance measures in the hotel industry: Evidence from Australia. *International Journal of Hospitality Management*, 33, 140-152.
- McManus, L. & Guilding, C.** (2008). Exploring the potential of customer accounting: A synthesis of the accounting and marketing literatures. *Journal of Marketing Management*, 24(7-8), 771-795.
- McNair, C. J., Polutnik, L. & Silvi, R.** (2001). Cost management and value creation: The missing link. *European Accounting Review*, 10(1), 33-50.
- Nixon, B. & Burns, J.** (2012). The paradox of strategic management accounting. *Management Accounting Research*, 23(4), 229-244.
- Oliveira, E. F. S., Luz, J. R. M., de Melo, L. S. A., Cirne, G. M. P. & Sampaio, F. J. C. S.** (2018). Strategic management of costs: A bibliometric and sociometric analysis of the scientific production in the period from 2006 to 2015. *Custos e Agronegocio*, 14(3), 230-253.
- Pavlatos, O. & Kostakis, X.** (2018). The impact of top management team characteristics and historical financial performance on strategic management accounting. *Journal of Accounting and Organizational Change*, 14(4), 455-472.
- Pavlatos, O.** (2011). The impact of strategic management accounting and cost structure on ABC systems in hotels. *Journal of Hospitality Financial Management*, 19(2), 37-55.
- Pavlatos, O.** (2015). An empirical investigation of strategic management accounting in hotels. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 27(5), 756-767.
- Petrović, G., Černe, K., Zenzerović, R.** (2016). Računovodstvo Konkurenata Kao Instrument Strateškog Informiranja Menadžmenta–Hrvatska Iskustva. *Ekonomski pregled*, 67(1), 44-60.
- Rangone, A.** (1997). Linking organisational effectiveness, key success factors and performance measures: An analytical framework. *Management Accounting Research*, 8(2), 207-219.
- Roslender, R. & Hart, S. J.** (2002). Integrating management accounting and marketing in the pursuit of competitive advantage: The case for strategic management accounting. *Critical Perspectives on Accounting*, 13(2), 255-277.
- Roslender, R. & Hart, S. J.** (2003). In search of strategic management accounting: theoretical and field study perspectives. *Management Accounting Research*, 14(3), 255-279.
- Roslender, R. & Hart, S. J.** (2010). Taking the customer into account: Transcending the construction of the customer through the promotion of self-accounting. *Critical Perspectives on Accounting*, 21(8), 739-753.

Seal, W. (2006). Management accounting and corporate governance: An institutional interpretation of the agency problem. *Management Accounting Research*, 17(4), 389-408.

Seal, W. (2010). Managerial discourse and the link between theory and practice: From ROI to value-based management. *Management Accounting Research*, 21(2), 95-109.

Shank, J. K. (1989). Strategic cost management: New wine, or just new bottles? *Journal of Management Accounting Research*, 1, 47-65.

Silva, C. L. (1999). Gestão estratégica de custos: o custo meta na cadeia de valor. *Revista FAE*, 2(2), 17-26.

Simmonds, K. (1981). Strategic management accounting. *Management Accounting*, 59(4), 26-29.

Šiška, L. (2016). The contingency factors affecting management accounting in czech companies. *Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis*, 64(4), 1383-1392.

Spicer, B. H. (1992). The resurgence of cost and management accounting: A review of some recent developments in practice, theories and case research methods. *Management Accounting Research*, 3(1), 1-37.

Tillmann, K. & Goddard, A. (2008). Strategic management accounting and sense-making in a multinational company. *Management Accounting Research*, 19(1), 80-102.

Turner, M., Way, S., Hodari, D. & Witteman, W. (2017). Hotel property performance: The role of strategic management accounting. *International Journal of Hospitality Management*, 63, 33-43.

Vanti, N. (2002). Da bibliometria à webometria: uma exploração conceitual dos mecanismos utilizados para medir o registro da informação e a difusão do conhecimento. *Ciência Da Informação*, 31(2), 369-379.

Vocino, T. & Elliott, R. H. (1982). Journal prestige in public administration. *Administration & Society*, 14(1), 5-14.

Von Alberti-Alhtaybat, L., Al-Htaybat, K. A. & Hutaibat, K. A. (2012). Management and accounting in English higher education influenced by environmental and academia-specific factors. *Journal of Further and Higher Education*, 36(3), 423-436.

Ward, K. & Grundy, T. (1996). The strategic management of corporate value. *European Management Journal*, 14(3), 321-330.

Waweru, N. M. (2010). The origin and evolution of management accounting: a review of the theoretical framework. *Business Perspectives*, 8(3), 165-182.

Wu, G. (2009). The cost drivers, revenue drivers, and value chain analysis in strategic management accounting. *International Journal of Knowledge, Culture and Change Management*, 9(2), 69-77.



GECOES

revista de contabilidad estratégica

se terminó de diagramar en el Programa de Gestión de Proyectos de la
Universidad Nacional de Colombia en la Ciudad de Bogotá,
en el mes de **abril** del año **2020**.

Las tipografías usadas fueron **Perpetua** y **Open sans**
con sus variaciones de peso.

EDITORIAL

- DE CONTABILIDAD DE COSTOS A CONTABILIDAD ESTRATÉGICA. DE NOTAS DE CLASE A PUBLICACIÓN SERIADA

José Fabián Parra Acosta

Docente de la Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de Colombia. Contador Público, Magister en Management des Organisations Sanitaires et Sociales de Université De Paris XIII (Paris-Nord), y Ph. D(c) en Ingeniería, Industria y Organizaciones de la UN

ARTÍCULO

- PONIENDO LOS COSTOS A LA MODA, UNA EXPERIENCIA DE COLABORACIÓN DOCENTE Y ESTUDIANTIL

Ivonne Díaz Montaño

Investigadora Politécnico Gran Colombiano

Edison Fredy León Paine

Investigador Universidad Libre

Santiago Romero Rodríguez

Investigador Universidad Jorge Tadeo Lozano

ARTÍCULO

- EFECTOS DE LA ROTACIÓN DE PERSONAL EN LA CURVA DE APRENDIZAJE DE LAS EMPRESAS DEL SECTOR TEXTIL EN COLOMBIA

Isabel Cristina Moncayo Vega

Estudiante UN Contaduría Pública- Sede Bogotá

María Camila Sanchez Rozo

Estudiante UN Contaduría Pública- Sede Bogotá.

ARTÍCULO

- EVOLUCIÓN DEL SISTEMA DE COSTEO ESTÁNDAR DESDE SUS INICIOS HASTA 1980 A TRAVÉS DE UNA PERSPECTIVA HISTÓRICA

Alexandra Lizeth Samudio Garzón

Estudiante UN Contaduría Pública- Sede Bogotá

ARTÍCULO

- OUTSOURCING DE SERVICIOS CONTABLES EN EMPRESAS COLOMBIANAS: UNA MIRADA ESTRATÉGICA A SU IMPLEMENTACIÓN

Carlos Andrés Guataquirá Araque

Estudiante UN Contaduría Pública- Sede Bogotá

Valentina Roncancio Niño

Estudiante UN Contaduría Pública- Sede Bogotá.

ARTÍCULO

- "CONTABILIDAD DE GESTIÓN ESTRATÉGICA: UN ESTUDIO BIBLIOMÉTRICO PARA EL PERIODO COMPRENDIDO ENTRE LOS AÑOS 1982 Y 2019"

Luz Mary Bastidas Castro

Estudiante UN Contaduría Pública- Sede Bogotá

Contáctanos:



/Control + Ge



Controlg_fcebog@unal.edu.co



Encuentra la versión digital en:

<http://www.issuu.com/gestiondeproyectos>