

ISSN 2711-3914 (EN LÍNEA)

ENERO - DICIEMBRE DE 2020

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

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

NÚMERO-02 / 2020 /
ISSN 2711-3914 (EN LÍNEA)

PUBLICACIÓN ANUAL
UNIVERSIDAD NACIONAL DE COLOMBIA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
SEDE BOGOTÁ

AUN CON LOS DIVERSOS RETOS QUE SE PRESENTARON EN EL AÑO 2020 A CAUSA DE LA COVID-19, EL GRUPO DE ESTUDIOS EN CONTABILIDAD DE COSTOS Y CONTROL DE GESTIÓN, CONTROL+GE, CONTINUÓ CON SU OBJETIVO DE FOMENTAR EL PENSAMIENTO CRÍTICO Y LA INVESTIGACIÓN ALREDEDOR DE LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN, LA CONTABILIDAD ADMINISTRATIVA Y LA CONTABILIDAD DE COSTOS, PRESENTANDO EL SEGUNDO NÚMERO DE LA REVISTA GECOES, UNA PUBLICACIÓN ANUAL, QUE ES EL REFLEJO DEL ARDUO TRABAJO DESARROLLADO POR LOS INTEGRANTES DEL GRUPO Y EL EQUIPO EDITORIAL DE LA REVISTA.

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

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 ALARCÓN
DIRECTORA DE BIENESTAR FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS /
CAROLINA RUEDA PÉREZ

CORRECCIÓN DE ESTILO /
DIANA C. LUQUE VILLEGAS (PGP)
DISEÑO Y DIAGRAMACIÓN /
OSCAR DAVID GONZÁLEZ VARGAS (PGP)
ALEJANDRO SEPÚLVEDA GAUER (CVT)

CONTACTO PROGRAMA GESTIÓN DE PROYECTOS

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

CONTACTO PROYECTO

CONTROLG_FCEBOG@UNAL.EDU.CO
RGCOES_FCEBOG@UNAL.EDU.CO
/CONTROL+GE



GECOES

COMITÉ EDITORIAL

GERARDO ERNESTO MEJÍA ALFARO
JOSE FABIAN PARRA ACOSTA

COORDINACIÓN

MAURICIO SEGURA GUERRA

EDICIÓN

JOSÉ FABIÁN PARRA ACOSTA (EDITOR)
YESICA ALEJANDRA DAZA TACHA (COEDITORA)
JEISSON LEONARDO RINCÓN NOVOA (COEDITOR)
ISABEL CRISTINA MONCAYO VEGA (ASISTENTE DE EDICIÓN)
CARLOS ANDRÉS GUATAQUIRA ARAQUE (ASISTENTE DE EDICIÓN)

AUTORES Y AUTORAS

YESICA ALEJANDRA DAZA TACHA
CARLOS ANDRÉS GUATAQUIRA ARAQUE
ISABEL CRISTINA MONCAYO VEGA
JULIÁN FELIPE SÁNCHEZ GUNTURIZ
NICOLÁS CRUZ CASTILLO
DANIEL CAMILO PUENTES RODRÍGUEZ
NICOLÁS MUÑOZ GÓMEZ
SANTIAGO PEDRAZA MALAGÓN
MAURICIO SEGURA GUERRA

PARES EVALUADORES

EFREN DANILO ARIZA RUIZ
Corporación Universitaria Minuto de Dios
SANDRA MILENA CÁRDENAS MORA
Corporación Universitaria Minuto de Dios
JUAN PABLO CENDALES RODRÍGUEZ
Universidad Nacional de Colombia, Sede Bogotá
JAIRO LUIS CÉSPEDES REY
Pontificia Universidad Javeriana
ANTONIO JOSÉ BOADA
CEIPA Business School
CECILIA DEL PILAR GALLEGOS MUÑOZ
Universidad del Bío Bío
LUCIMIO JIMÉNEZ PATERNINA
Corporación Universitaria del Caribe
IVÁN ALONSO MONTOYA RESTREPO
Universidad Nacional de Colombia, sede Medellín
LUZ ALEXANDRA MONTOYA RESTREPO
Universidad Nacional de Colombia, Sede Medellín
YEIMY CAROLINA PEÑA GONZÁLEZ
Universidad de La Salle
BEATRIZ JACKELINE PULISTAR SUAREZ
Universidad Centro de Estudios Superiores María Goretti
ANDRÉS CAMILO SANTOS OSPINA
Universidad Nacional de Colombia, Sede Bogotá
DIEGO ALEJANDRO TERREROS BOBADILLA
Universidad Piloto de Colombia
ANDRÉS FERNANDO ZAPATA RAMÍREZ
Universidad Nacional de Colombia, Sede Bogotá

Gecoes

Revista de contabilidad estratégica



UNIVERSIDAD
NACIONAL
DE COLOMBIA

CONTENIDO

EDITORIAL

06

LA NUEVA NORMALIDAD: RETOS Y PANORAMA PARA LA COMUNIDAD ACADÉMICA

*Yesica Alejandra Daza Tacha
Carlos Andres Guataquira Araque
Isabel Cristina Moncayo Vega*

12

CONTABILIDAD DE COSTOS: ESTUDIO BIBLIOMÉTRICO EN EL NUEVO MILENIO (2000-2019)

Julián Felipe Sánchez Gunturiz

32

EL ANALISTA DE COSTOS Y LA PYME LATINOAMERICANA EN EL CONTEXTO DE LA GLOBALIZACIÓN

*Nicolás Cruz Castillo
Daniel Camilo Puentes Rodríguez*

44

REVISIÓN BIBLIOGRÁFICA DE LA CONTABILIDAD ESTRATÉGICA EN EL SECTOR BANCARIO: ANÁLISIS DE LAS ACTUALES ÁREAS DE ESTUDIO

Nicolás Muñoz Gómez

60

REFLEXIÓN CRÍTICA DE LA CONTABILIDAD DE COSTOS EN EL SECTOR SERVICIOS: UNA MIRADA A LA HOTELERÍA DE PEQUEÑA ESCALA

Santiago Pedraza Malagón

76

GESTIÓN DE COSTOS EN EL DESARROLLO DE RSE EN EMPRESAS INDUSTRIALES EN COLOMBIA: CASO DE ESTUDIO NUTRESA, ALPINA, ARGOS Y CEMEX

*Mauricio Segura Guerra
Julián Felipe Sánchez Gunturiz*

EDITORIAL

LA NUEVA NORMALIDAD: RETOS Y PANORAMA PARA LA COMUNIDAD ACADÉMICA

Yesica Alejandra Daza Tacha

✉ yeadazata@unal.edu.co

Miembro del Comité editorial de la revista GECOES-Contadora Pública- Universidad Nacional - Estudiante de Administración de Empresas Universidad Nacional de Colombia.

Carlos Andres Guataquirá Araque

✉ cguataquiraa@unal.edu.co

Miembro del Comité editorial de la revista GECOES-Estudiante de Contaduría Pública Universidad Nacional de Colombia.

Isabel Cristina Moncayo Vega

✉ imoncayov@unal.edu.co

Miembro del Comité editorial de la revista GECOES-Estudiante de Contaduría Pública y Administración de Empresas Universidad Nacional de Colombia.

A mediados del mes de diciembre del año 2019, en la provincia de Hubei, en Wuhan, China, se presentó una serie de casos de neumonía atípica en las salas de urgencias de los hospitales. Sobre estos casos no se conocía procedencia alguna y, día a día, fueron en aumento, generando una gran preocupación para gobiernos y organismos internacionales, como la Organización Mundial de la Salud (OMS). Ante esta problemática de salud, generada por el virus SARS-CoV-2, se ha tomado una serie de medidas provisionales, mientras se concentran todos los esfuerzos para desarrollar su vacuna. Dichas medidas se tratan, principalmente, de cuidados personales, por medio de aislamientos y cuarentenas, los cuales buscan evitar el rápido crecimiento del número de contagios (Andersen et al., 2020).

Si bien se podría hablar mucho más sobre el tema, lo cierto es que la pandemia vivida durante este 2020 ha implicado nuevos retos para la población mundial, quien inició con la ardua tarea de tomar medidas y dejar las diferencias a un lado, con el propósito de sobrevivir y buscar formas para continuar con la vida como la conocemos. Por ello, con miedos, dudas e incertidumbres generales y personales, se comenzaron a gestar preguntas como: ¿cuáles serán las consecuencias de las medidas a tomar?, ¿cómo se podría cambiar la forma de vivir, de la noche a la mañana?, y lo que es aún más complejo, ¿cómo se adaptaría el ser humano tan rápidamente?

Claramente, la situación actual ha cambiado diversos aspectos de nuestra vida. En el ámbito personal, por ejemplo, hemos demostrado y visto las diferentes reacciones que tiene el ser humano ante nuevas enfermedades y sus posibles tratamientos; mientras que en el ámbito colectivo, hemos visto casos de cuidado o descuido total, donde las personas respetan o ignoran toda la normativa legal y de salud establecidas para el control de la pandemia, lo que muestra claramente, no solo la complejidad humana, sino los comportamientos culturales

específicos de cada región; puntualmente, de nuestro país, donde algunas personas aún no reconocen la importancia del auto-cuidado y el distanciamiento social, por ser ajenos a nuestra cultura. En ese sentido, es necesario reevaluarnos como personas y como sociedad, mientras afrontamos los cambios que implican procesos como el aislamiento, el distanciamiento colectivo, la virtualidad y los demás procesos que seguirán presentándose a causa del virus SARS-CoV-2.

Paralelamente, las medidas que se han tomado frente a la problemática mencionada han implicado que tanto estudiantes como profesionales afronten algunos retos en la forma de aprender y trabajar. De ahí que iniciar una virtualidad total, sin tener ningún tipo de experiencia, implicó la búsqueda de formas de adaptación, donde, no solo los problemas de red afectan el rendimiento de las personas; sino también la concentración, la independencia, el manejo del tiempo, la comunicación e incluso la salud mental, lo que, combinado, devino en el fortalecimiento personal. Así, como resultado de los nuevos retos, se deben generar distintos tipos de aportes que, como sociedad, podemos brindar; es por ello que esta segunda versión de la revista GECOES continúa en la búsqueda de aportes, en este caso desde la academia, que contribuyan al crecimiento intelectual y social del mundo contemporáneo.

Analizando la situación desde otro punto de vista, como comunidad académica, debemos tratar de educarnos lo máximo posible y adaptarnos a las circunstancias; esto no solo implica el conocimiento acerca del uso de la tecnología, sino también descubrir el cómo se puede aprender y enseñar satisfactoriamente por estos medios. Sumado a esto, debemos ser empáticos, sin que esto implique perder rigurosidad académica, comprendiendo que los recursos son aún más limitados, y que los espacios de desarrollo e investigación ya no son los mismos, enseñándonos que es, de vital importancia, centrar nuestros esfuerzos en temáticas sociales, que le competan a las personas, que los inviten a reflexionar y percibir más allá de una realidad superficial, con el fin de comprender y contribuir a la mejora de la sociedad.

En dicho sentido, como grupo de estudios, adaptamos nuestras

reuniones a plataformas digitales, con el objetivo de no parar de compartir y crear conocimiento, a pesar de las distancias, retando nuestra concentración, disciplina y pasión por nuestras carreras, pues, en este momento, la investigación es portadora de esperanza, oportunidad de cambio, mejora y progreso. Por esta razón, resulta tan valioso aprovechar y crear herramientas académicas como la presente revista, las cuales complementen y contribuyan a la formación de profesionales conscientes y reflexivos sobre su entorno, que sepan reaccionar rápida y asertivamente, sin temor al cambio, si no que estén dispuestos a afrontarlo.

De conformidad con esto, recalamos, nuevamente, la importancia de adaptarse rápidamente a los cambios presentes en el entorno y, ante ello, mencionamos la estrategia desde la mirada de Mintzberg (1978); puesto que, en estos días, tanto las estrategias emergentes (las cuales no se formulan si no que) “se forman gradualmente” (p. 935), como las deliberadas, vistas en términos generales como un plan, son indispensables para la supervivencia humana. Aquí, hacemos referencia a las estrategias, debido a que en esta situación pandémica, la cual es poco probable que se haya tomado en cuenta en el establecimiento de las estrategias deliberadas de forma a priori, es necesario tomar decisiones consistentes y generar estrategias a posteriori que aborden la nueva coyuntura.

Al enfocar nuestro análisis en el ámbito organizacional, la Contabilidad de costos y la Contabilidad estratégica deben ser una herramienta útil para las estrategias deliberadas y las estrategias emergentes, puesto que, a través de las mismas, se afrontan los retos impuestos a nivel interno, tanto del micro-entorno, como del macro-entorno. Dentro de este último, se encuentran los cambios impuestos, en este escenario, por el covid-19; sus efectos económicos en la organización y en otros escenarios por los sucesos inherentes a la actividad empresarial, la cual, al encontrarse en un sistema abierto, se enfrenta a los tres factores mencionados anteriormente.

Por lo anterior, la presente edición de la revista GECOES nos invita a la reflexión sobre los retos que deben asumir, tanto la Contabilidad

de costos, de gestión y estratégica, como los profesionales de la línea en las actuales circunstancias, partiendo de la observación de distintas perspectivas organizacionales y argumentos críticos, los cuales contribuyan a un mejor análisis y estructuración de la realidad del campo de estudio. Esto, a partir del estudio de industrias de manufactura y servicios de pequeño tamaño, fundamentales para la economía del contexto latinoamericano y de grandes empresas industriales. De igual forma, con el aporte de distintos estudios, se realizan importantes contribuciones a la comprensión de la trayectoria histórica de la contabilidad de costos, las cuales sientan las bases de las herramientas que nos ayudan a enfrentar nuestro entorno actual, condicionar las estrategias y asumir los retos que trae el porvenir de las organizaciones y la sociedad.

Es así como el Grupo de Estudios de Contabilidad de Costos y Control de Gestión, Control + Ge, da la bienvenida a la segunda edición de la revista GECOES, dando gracias al Programa de Gestión de Proyectos (PGP), la Dirección de Bienestar de la Facultad de Ciencias Económicas por el acompañamiento y a los pares académicos por su colaboración, esperando que el contenido e iniciativa resulte de utilidad para los lectores, estudiantes de Ciencias Económicas y la sociedad en general.

- Andersen, K.G., Rambaut, A., Lipkin, W. I., Holmes, E. C. & Garry, R. F.** (2020). The proximal origin of SARS-CoV-2. *Nature Medicine*, (26), 450-452.
- Mintzberg, H.** (1978). Patterns in strategy formation. *Management Science*, 24(9), 934-948.

CONTABILIDAD DE COSTOS: ESTUDIO BIBLIOMÉTRICO EN EL NUEVO MILENIO (2000-2019)

**COST ACCOUNTING:
BIBLIOMETRIC STUDY IN THE
NEW MILLENNIUM (2000-2019)**

0 6 2 9

Julián Felipe Sánchez Gunturiz

✉ jfsanchezgu@unal.edu.co

Estudiante de Contaduría Pública y Administración de Empresas
– Universidad Nacional de Colombia, sede Bogotá.

PALABRAS CLAVE:

- *Bibliometría*
- *Contabilidad de gestión*
- *Costos*
- *Nuevo milenio*

Key words:

- *Bibliometrics*
- *Management accounting*
- *Costs*
- *New millennium*

RESUMEN

Con el desarrollo de las primeras décadas del nuevo milenio, la información contable interna, relacionada con los diversos aspectos teóricos del costeo, ha adquirido relevancia en investigaciones académicas. Este artículo se encamina en el desarrollo de un análisis bibliométrico de la literatura documentada entre los años 2000 y 2019, enfocándose en la determinación de las principales revistas, autores, temáticas y países en los que se realizan las investigaciones. Para esto, se tomó una muestra de 1350 documentos arrojados por la base de datos Scopus. El texto busca mostrar las razones de la variación en la producción académica, enfocada en *cost accounting*; además de resaltar las temáticas coyunturales para futuras investigaciones en relación con los retos actuales que presenta esta rama del conocimiento.

ABSTRACT

With the development of the first decades of the new millennium, internal accounting information, related to the various theoretical aspects of costing, has acquired relevance in academic research. This article is directed towards the development of a bibliometric analysis of the documented literature between the years 2000 and 2019, focusing on the determination of the main journals, authors, topics and countries in which the research is carried out. For this, a sample of 1,350 documents was taken from the Scopus database. The text seeks to show the reasons for the variation in academic production, focused on Cost Accounting; in addition to highlighting the current issues for future research in relation to the current challenges presented by this branch of knowledge.

1. INTRODUCCIÓN

Se considera que la contabilidad de costos surgió con el desarrollo de las manufacturas industriales a finales del XIX, donde existía una contabilidad global basada en la acumulación de operaciones efectuadas por el comerciante. Ahora bien, González y Tamez (2017) muestran que, en las antiguas civilizaciones del Medio Oriente, la contabilidad como disciplina se remonta a unos cuatros mil años antes de la era cristiana, observando registros contables en Mesopotamia.

Algunos autores, como Gómez (2002), afirman que la contabilidad de costos surge en Italia, donde se desarrolla la teneduría de libros por el método de partida doble y, teniendo en cuenta que esta tuvo una fuerte influencia mercantil, los primeros textos de contabilidad eran escritos para los comerciantes. Es así como, “[...] con el artesanado, tomó auge la contabilidad debido al crecimiento de los capitalistas y el aumento de tierras privadas. Lo anterior hizo surgir la necesidad de disponer de control sobre las materias primas asignadas al artesano [...]” (Gómez, 2002, párr. 6).

Siguiendo Johnson y Kaplan (1988) se distinguen cuatro periodos, comprendidos entre los años de 1885 y 1900,

[...] en los que se inició la asignación de costes indirectos; el paso del siglo XIX al XX y la Administración Científica de W. Frederick Taylor; la creación de empresas multidivisionales a principios del siglo XX y el nacimiento de los primeros indicadores; la depresión de los treinta, y la preponderancia de la contabilidad financiera. (citados en Gutiérrez, 2005, pp. 104-105)

Por su parte, Gutiérrez Hidalgo (2005) afirma que

[...] el papel de la contabilidad de gestión ha cambiado a lo largo de su historia y continuará haciéndolo; [así,] la visión pesimista de

Johnson y Kaplan (1988) sobre los sistemas de contabilidad interna tradicionales enfocados casi exclusivamente a ser proveedores de información para los estados emitidos por la contabilidad financiera se modificó a partir de la década de los noventa. (p. 117)

Después de su evolución y adopción empresarial, se puede ver como Ewert y Wagenhofer (2006) afirman que, en los países de habla alemana (Austria, Alemania y parte de Suiza), los temas de contabilidad de gestión aparecen bajo las etiquetas *kostenrechnung* [contabilidad de costos] o *interne unternehmensrechnung* [contabilidad interna] y *controlling*, un término tomado del idioma inglés. En relación a este último, cuando la demanda de los controladores industriales creció, debido al aumento y a la internacionalización de las empresas, las universidades reaccionaron, estableciendo cátedras en *controlling*, y la investigación comenzó a estudiar temas que se consideraban parte del *controlling*, el cual derivó en el concepto de *Management accounting*, que se enfoca en estudiar el diseño y el uso de sistemas de información para la toma de decisiones y la coordinación dentro de la empresa, incluidos los costos y beneficios de los instrumentos de coordinación.

Para el caso estadounidense, se considera que, como afirman Johnson y Kaplan (1987), la contabilidad de costos tiene su origen en 1925 cuando DuPont y GM habían solucionado los problemas en los sistemas de control instituidos para poner en funcionamiento la megacorporación descentralizada. También es importante nombrar a Souissi (2005), quien muestra cómo, a diferencia de los EE. UU. y el Reino Unido, donde la historia de la contabilidad de costos se ha estudiado en gran profundidad, se ha realizado relativamente poca investigación sobre la historia de la contabilidad de costos en Francia, donde la mayoría de los escritos sobre contabilidad de costos en francés están fuertemente orientados hacia las prácticas contemporáneas.

Al hablar del concepto en sí, Lawrence (1970) afirma que *cost accounting*

[...] es un proceso ordenado que usa los principios generales de contabilidad para registrar los costos de operación de un negocio, de tal manera que, con datos de producción y ventas, la gerencia pueda usar las cuentas para averiguar los costos de producción y distribución, con el fin de lograr una operación económica, eficiente y productiva. (p. 3)

Mientras Neuner (2004) considera que “[...] es una fase amplificada de la contabilidad general o financiera de una entidad industrial o mercantil, que proporciona rápidamente a la gerencia los datos relativos a los costos de producir o vender cada artículo o de suministrar un servicio particular [...]” (p. 8). Esto se puede relacionar con lo dicho por Kohler (1981), para quien la contabilidad de costos es “[...] una rama de la contabilidad que trata de la clasificación, contabilización, distribución, recopilación e información de los costos corrientes y en perspectiva [...]” (p. 25).

Además, existen autores como Hillis y Garner (1964), quienes ven esta área del conocimiento como la aplicación especial de los principios de contabilidad que, con el objeto de suministrar datos a los directores y administradores de un negocio, enseñan a calcular y ayudan a interpretar el costo de producir los artículos fabricados o de realizar los servicios prestados. Por último, es importante mencionar a Lang (1958), quien establece que la contabilidad de costos cumple con los objetivos de control de los gastos, la fijación de precios y el establecimiento de las normas o políticas de operación o explotación.

Ante esto y al no poder identificar unanimidad en la estructuración teórica de *cost accounting*, surgió el interés de realizar esta investigación, buscando contribuir con una base previa para futuros estudios. En el desarrollo de este texto se emplea el análisis bibliométrico, el cual:

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)

Teniendo en cuenta lo mencionado anteriormente, el objetivo de este trabajo es poner de manifiesto el estado actual de los estudios sobre contabilidad de costos, describiendo, por medio de un análisis bibliométrico, las características de las publicaciones sobre este tema de investigación, enfocándose principalmente en la determinación de los términos más utilizados en la redacción del título y palabras clave, además de identificar las principales temáticas, instituciones, autores y países, en términos de número de artículos presentes en la muestra tomada. Esto a fin de abrir espacio a la discusión de cuáles son los principales retos que enfrenta el concepto de *cost accounting*.

2. METODOLOGÍA

Por medio de un enfoque cuantitativo, se intentó evidenciar los resultados del estudio bibliométrico, el cual se enfocó en los artículos arrojados de una búsqueda general en la base de datos Scopus, a fin de encontrar los principales autores, los países de origen, las universidades o institutos más representativos; incluso las temáticas más destacadas.

Se seleccionó el término *cost accounting* como la expresión principal de la búsqueda, debido a la amplitud del concepto y que esto permite ver cómo su estructuración teórica ha evolucionado en el nuevo milenio, teniendo en cuenta estudios anteriores, como Escobar-Pérez,

TITLE-ABS-KEY("Cost accounting") AND (LIMIT-TO(PUBSTAGE, "final")) AND (LIMIT-TO(DOCTYPE, "ar")) AND (LIMIT-TO(SUBJAREA, "BUSI")) AND (LIMIT-TO(PUBYEAR, 2019) OR LIMIT-TO(PUBYEAR, 2018) OR LIMIT-TO(PUBYEAR, 2017) OR LIMIT-TO(PUBYEAR, 2016) OR LIMIT-TO(PUBYEAR, 2015) OR LIMIT-TO(PUBYEAR, 2014) OR LIMIT-TO(PUBYEAR, 2013) OR LIMIT-TO(PUBYEAR, 2012) OR LIMIT-TO(PUBYEAR, 2011) OR LIMIT-TO(PUBYEAR, 2010) OR LIMIT-TO(PUBYEAR, 2009) OR LIMIT-TO(PUBYEAR, 2008) OR LIMIT-TO(PUBYEAR, 2007) OR LIMIT-TO(PUBYEAR, 2006) OR LIMIT-TO(PUBYEAR, 2005) OR LIMIT-TO(PUBYEAR, 2004) OR LIMIT-TO(PUBYEAR, 2003) OR LIMIT-TO(PUBYEAR, 2002) OR LIMIT-TO(PUBYEAR, 2001) OR LIMIT-TO(PUBYEAR, 2000))

IMAGEN 1. Ecuación de búsqueda utilizada.

FUENTE: Scopus.

Lobo y Peña (2005), Lunkes, Ripoll y da Rosa (2013), Duque y Osorio (2013), Salgado-Castillo (2014), Kihn y Nási (2017), Cañizares y Jurado (2018), Zeff y Dyckman (2020), donde se aborda la misma temática en diferentes espacios de tiempo.

La razón de la delimitación temporal seleccionada se debe a la aceptación de las afirmaciones de Casal y Vilorio (2007), las cuales ven cómo la globalización del nuevo milenio ha traído consigo nuevos paradigmas frente a los cuales se derrumban los antiguos, gracias a tendiente transformación de la contabilidad, por medio de la investigación, para responder a estos rápidos y profundos cambios.

La elección de la base de datos Scopus, como fuente principal para el desarrollo de este estudio, se debe a lo que muestran De Granda et al. (2013); que esta base de datos presenta un mayor número de revistas, trabajos y firmas que sus competidores. Después de desarrollada la búsqueda en Scopus, con un resultado de 1350, se procede a analizar los datos encontrados. Con base en lo anterior, este artículo está estructurado en tres secciones posteriores a la introducción, donde se expone la descripción de los resultados obtenidos en el estudio (tercera sección) y, finalmente, se presentan las conclusiones de la investigación (cuarta sección).

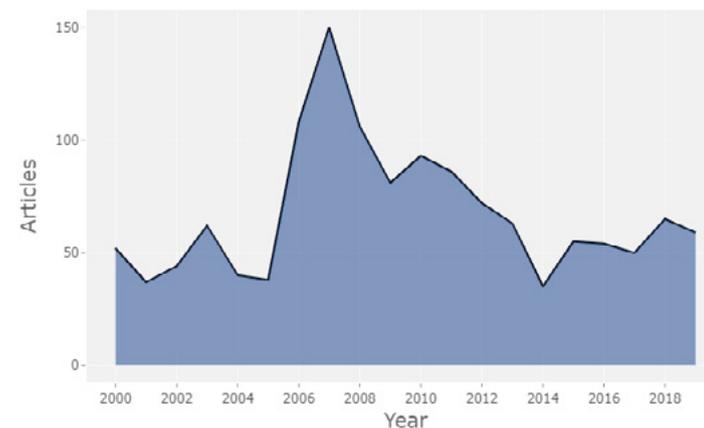
3. RESULTADOS

El primer análisis realizado es la producción académica por año, es decir, cuántos artículos relacionados con *cost accounting* se produjeron por año desde el 2000 hasta el 2019 (Gráfico 1). En primera medida, se ve un fuerte aumento entre el inicio del milenio y el año 2007, con un aumento total del 65,3 % en el número de publicaciones anuales. Esta tendencia ha disminuido radicalmente hasta alcanzar, en 2019, una variación anual del 11,9 % en relación con el primer año de comparación.

Con referencia a las palabras claves utilizadas (Gráfico 2), se decide no tener en cuenta las palabras *cost accounting* y *cost*, para determinar y analizar las 10 opciones más usadas en los artículos, esto debido a que, como se puede inferir fácilmente, estos aparecen en el 70 % y 21 %

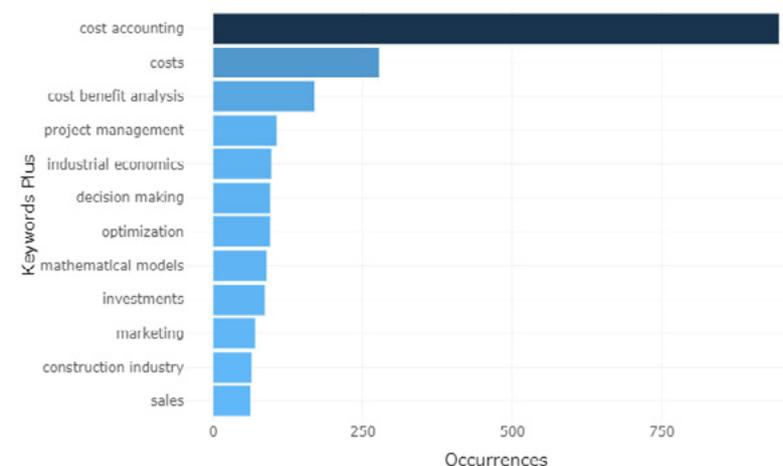
de los textos respectivamente, fenómeno generado por la amplitud de dichos términos.

GRÁFICO 1. Artículos de contabilidad de costos por año.



FUENTE: Elaboración en Biblioshiny a partir de los resultados de Scopus.

GRÁFICO 2. Palabras claves más utilizadas.

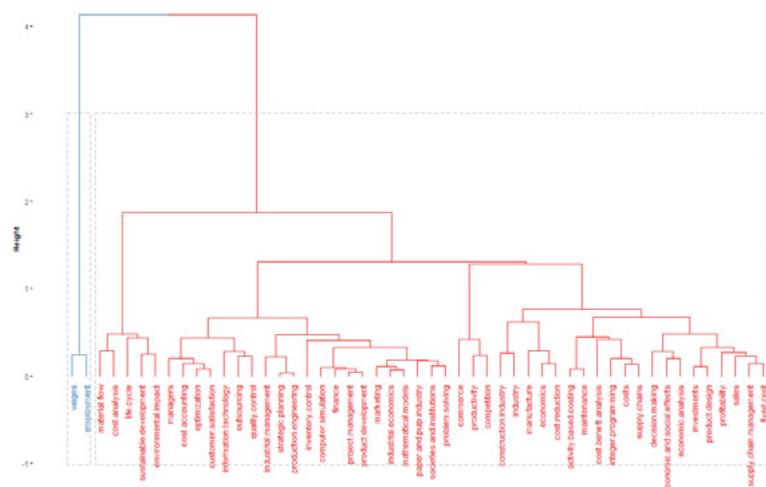


FUENTE: Elaboración en Biblioshiny a partir de los resultados de Scopus.

En este mismo apartado, teniendo en cuenta la salvedad anterior, resaltan como los diez términos más utilizados en la sección de palabras claves, *cost benefit analysis* (12,5 %), *project management* (7,8 %), *industrial economics* (7,2 %), *decision making* (7 %), *optimization* (7 %), *mathematical models* (6,6 %), *investments* (6,4 %), *marketing* (5,2 %), *construction industry* (4,7 %) y *sales* (4,6 %). Estos términos se pueden comparar con la frecuencia de palabras utilizadas en la redacción del título de los artículos, donde resaltan *analysis* (8,7 %), *case* (7,5 %), *study* (6,8 %), *model* (6,1 %), *performance* (5,2 %), *system* (5 %), *production* (5 %), *supply* (4,3 %), *environmental* (4,2 %) e *industry* (4 %), como los diez más usados en la titulación.

Teniendo en cuenta lo anterior, se pueden resaltar las temáticas relacionadas con estudios empíricos y experimentales, relacionados con la aplicación de innovadoras prácticas a diversos casos de estudio, tanto industriales como organizacionales y ambientales. Por medio de los clusters utilizados para la elaboración del gráfico 3, se muestra la dinámica de las diversas temáticas abordadas en la muestra.

GRÁFICO 3. Temáticas abordadas.



FUENTE: Elaboración en Biblioshiny a partir de los resultados de Scopus.

En relación con los autores más relevantes, por el momento, no existe un individuo representativo en el milenio; aunque, hasta ahora, resalta Wen Hsien Tsai, el cual posee diez textos a su nombre en la muestra; además, su trabajo académico tiene un promedio de citación de 117,75 veces por año, este autor es miembro de la Universidad Nacional Central de Taiwán. Ahora bien, si se suman los veinte autores más significativos de la muestra, todos sus trabajos conjuntos solo suman el 6,8 % de la muestra.

Al analizar las principales universidades e institutos en relación con el desarrollo de la temática de cost accounting (Tabla 1), resalta que, entre las 20 universidades que más textos producen, las de origen estadounidense alcanzan el 6,1 % de todos los artículos de la muestra, donde, además, se encuentra la universidad que individualmente produce más de todas las estudiadas; esta es la Universidad de California, con veinte textos y el 1,5 % de participación en el total global. En este aspecto es importante resaltar la baja participación de los centros educativos de habla hispana, teniendo en cuenta que, siendo uno de los idiomas con más hablantes en el mundo, se esperaría un aporte más significativo en la producción académica en centros de enseñanza de países nativos en esta lengua.

TABLA 1. Veinte universidades con más producción académica.

Nombre	Nro. de artículos	País
Universidad de California	20	Estados Unidos
Universidad Purdue	14	Estados Unidos
Universidad Estatal de Michigan	13	Estados Unidos
Universidad Nacional Central	13	Taiwán
Universidad Tecnológica de Nanyang	10	Singapur
Universidad de Standford	9	Estados Unidos

Nombre	Nro. de artículos	País
Universidad Central del Sur	8	China
Universidad de Wollongong	8	Dubái
Universidad Carnegie Mellon	8	Estados Unidos
Universidad Kobe	8	Japón
Universidad Nacional Chiao Tung	8	Taiwán
Ciudad Universitaria de Hong Kong	7	Hong Kong
Instituto de Tecnología de la India	7	India
Universidad Nacional de Singapur	7	Singapur
Universidad Estatal de Arizona	6	Estados Unidos
Universidad de Nueva York	6	Estados Unidos
Universidad de Florida	6	Estados Unidos
Universidad de Tecnología Tampere	6	Finlandia
Technion - Instituto de Tecnológico de Israel	6	Israel
Universidad de Nottingham	6	Reino Unido

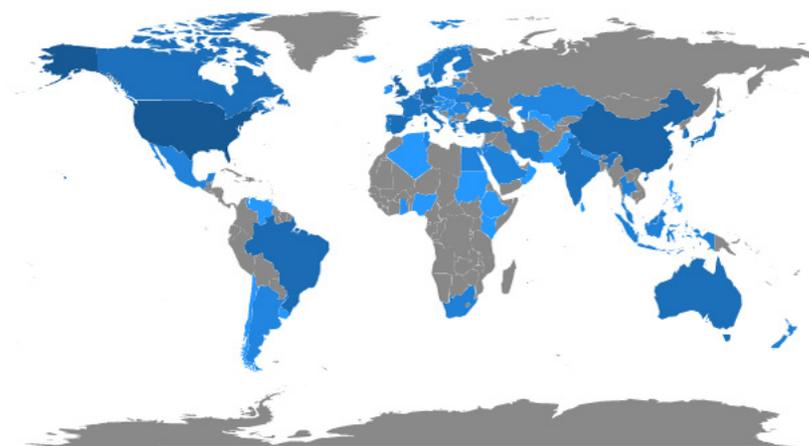
FUENTE: Elaboración propia con base en los resultados de Scopus.

Completando las veinte universidades con más producción académica centrada en *cost accounting*, se encuentran dos instituciones educativas de Taiwán y dos de Singapur, las cuales representan, en el total global, con relación al número de textos producidos, el 1,5 % y el 1,2 % respec-

tivamente. Además, se encuentran ocho universidades provenientes de diversos países, como China, Dubái y Japón, cada una con 0,6 % de participación; también están representados Hong Kong, India y Reino Unido, con 0,5 % individualmente y, por último, resaltan Israel y Finlandia, con 0,4 % en ambos casos.

Ampliando más la producción por país, en la Imagen 2, se puede evidenciar que la producción académica en torno a este tema está muy segmentada alrededor del mundo.

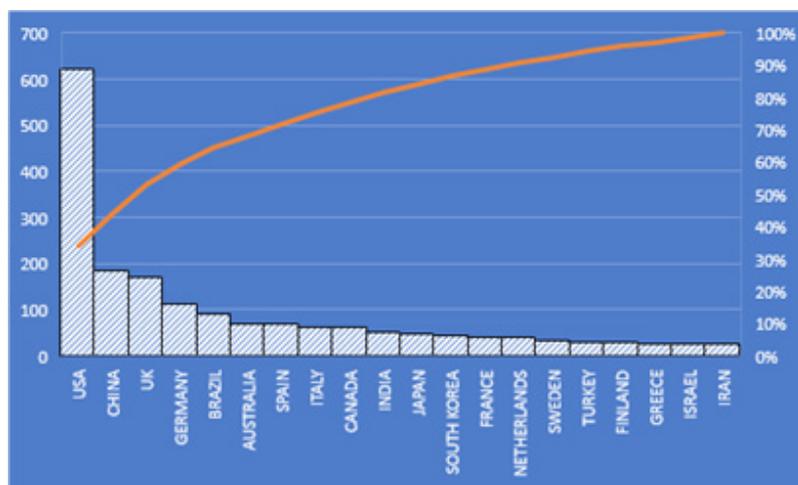
IMAGEN 2. Producción académica alrededor del mundo.



FUENTE: Elaboración en Biblioshiny a partir de los resultados de Scopus.

Al tomar los veinte países con mayor producción académica (Gráfico 4), se puede ver que los Estados Unidos de América es el origen del 46,1 % de todos los artículos de la muestra, seguido por China (13,8 %), Reino Unido (12,5 %), Alemania (8,4 %) y Brasil (6,8 %).

GRÁFICO 4. Veinte países con más producción académica.



FUENTE: Elaboración propia.

Al comparar los resultados encontrados con estudios previos en la misma temática, se encuentra que Zeff y Dyckman (2020) muestran que la temática de *cost accounting* representó el 11 % de las publicaciones en contabilidad para la década de 1980; el 19 %, para 1990; el 15 %, para el 2000; 6 %, para el 2010; lo que revela una constante disminución de la producción en la temática. No obstante, entre el 2010 y el 2015, se presenta un fuerte repunte con el 21 % de las investigaciones contables, enfocadas en la contabilidad de costos, pero con la predominancia de artículos enfocados en contabilidad financiera, específicamente el 64 % de toda la producción contable para el año 2015. Al hablar de las metodologías de investigación, los mismos autores muestran que, para el año 2015, la investigación empírica lideraba con el 36 % de toda la producción de ese año, seguido por estudios de campo (29 %), investigación analítica (14 %) y discursiva (14 %). Esto se puede relacionar con lo encontrado anteriormente, la contabilidad financiera sigue siendo el tema principal en la investigación contable, donde, además, la contabilidad de costos sigue sin ganar mayor relevancia a nivel global.

Una problemática actual de esta rama del conocimiento es la poca producción de artículos en idioma castellano. Escobar-Pérez *et al.* (2005) realizaron una investigación acerca de la publicación de trabajos empíricos sobre la contabilidad de costos en revistas españolas, entre 1988 y 2001. Dentro de las cuestiones que evidencian, se encuentran:

[...] a) el escaso número de trabajos empíricos en Contabilidad de [Costos] publicados en [el país]; b) su importante aumento en términos relativos desde 1995, en particular en los últimos años del periodo analizado, desde 1999 a 2001, y c) el predominio de las técnicas de investigación cualitativas y de la empresa como unidad de análisis. (p. 184)

Adicionalmente, Lunkes, Ripoll y da Rosa (2012) estudiaron artículos en lengua castellana desde 2001 hasta 2010, con el propósito de evaluar la producción académica y compararla con las tendencias internacionales. Por un lado, los resultados alcanzados mostraron que la contabilidad de costos no ocupaba un lugar destacado en las revistas de contabilidad en lengua castellana y que existía una carencia importante de revistas especializadas en el tema. Por otro lado, los autores refirieron que los métodos de investigación más utilizados en la contabilidad de costos son: el analítico, el estudio de caso, el estudio de campo y el experimental.

Al hablar de los nuevos métodos y temáticas abordados en la investigación en *cost accounting* resalta, como se muestra en la investigación, la aplicación de casos de estudio con metodologías más empíricas y experimentales, donde Kihn y Nási (2017) afirman que, con este aumento en la diversidad, la investigación contable ha cambiado de una dirección puramente teórica a una más teórica-empírica, y de la investigación convencional a un énfasis en los enfoques interpretativos.

4. CONCLUSIONES

De acuerdo con el estudio bibliométrico presentado, el cual se enfocó en identificar la situación de *cost accounting* en el nuevo milenio, se puede concluir que la producción científica en esta temática sigue siendo reducida, si se compara con el desarrollo alcanzado por la contabilidad financiera. No obstante, se logra observar que la investigación en este campo es cada vez más llamativa, debido a la aplicación de nuevas estrategias para el análisis de casos de estudio. Al hablar de los autores, se evidencia una fuerte dependencia de las bases teóricas presentes antes de este milenio, lo que demuestra resistencia al cambio de paradigma en el ámbito investigativo; esto lo confirma Salgado-Castillo (2014) cuando afirma que “[...] Un error común es tratar la contabilidad de [costos] como un conocimiento parcializado, dejando de lado la riqueza de la interrelación disciplinar y la visión completa de la disciplina” (p. 800). En cuanto a los temas más tratados, se puede decir que hay una gran influencia del entorno anglosajón, específicamente estadounidense, el cual es una fuente importante, tanto antes del nuevo milenio, como en sus primeras décadas de desarrollo.

En relación con el desarrollo del tema por países, es importante ver y reconocer los retos que se presentan alrededor del mundo y, aún más, en Colombia. Esto debido a que, en los veinte años de este milenio, la academia colombiana no ha publicado ni un solo artículo sobre *cost accounting* en la base de datos Scopus. Probablemente, una de las razones de esto se relacione con lo dicho por Duque y Osorio (2013), cuando reflexionan sobre el estado actual de la investigación de costos en Colombia y llegan a la conclusión de que el problema no solo radica en la carencia de actualización de la contabilidad de costos, sino también en la falta de definición de una estructura y un modelo de operación básico, con fronteras claramente establecidas, con respecto a otras ramas de la contabilidad.

Para cerrar, este texto busca evidenciar las oportunidades de investigación en la temática abordada, destacándose los temas de *environmental accounting*, la aplicación de Modelos Matemáticos y la aplicación

de técnicas innovadoras, traídas de otras disciplinas, como Ingeniería Industrial, Administración, Economía o, incluso, cualquier otra Ciencia Social. Con respecto a esta última, Escobar-Pérez y Lobo-Gallardo (2002) consideran que,

[...] En la actualidad, partiendo de la mitad de la pasada década, se están aplicando enfoques sociológicos en la investigación en [*cost accounting*], entre los que destacan el Institucionalismo Sociológico y Económico y las derivaciones de la Sociología Interpretativa. La más reciente de estas aproximaciones, denominada Crítica, se centra explícitamente en aspectos no técnicos. (272)

Esto se complementa cuando Cañizares y Jurado (2018) afirman que existe una fuerte necesidad de aumentar la producción académica relacionada con la contabilidad de gestión, de manera que deben enfocarse en una relación directa con la evolución del entorno empresarial y social, y una integración con nuevos paradigmas contables, en los cuales, a su vez, se considera que, entre las causas que provocan la disminución actual de las publicaciones sobre contabilidad de costos, se halla la escasa incorporación de nuevos temas de investigación y estudios con perspectivas multidisciplinares.

Por último, cabe señalar como muestran Cañizares y Jurado (2018) que la vinculación de la contabilidad costos con indicadores de eco-eficiencia es un tema novedoso, que permitirá contar con nuevos enfoques de gestión vinculados con aspectos económicos, sociales y ambientales.

- Cañizares, M. & Jurado, O.** (2018). *Las publicaciones sobre contabilidad de gestión con enfoque de ecoeficiencia: un desafío al futuro*. Recuperado de: <https://bit.ly/33ZM14t>
- Casal, R. & Vilorio, N.** (2007). *La Ciencia Contable, su historia, filosofía, evolución y su producto*. Actualidad Contable Faces, 10(15), 19-28.
- De Granda-Orive, J. I., Alonso-Arroyo, A., García-Río, F., Solano-Reina, S., Jiménez-Ruiz, C. A. & Aleixandre-Benavent, R.** (2013). *Ciertas ventajas de Scopus sobre Web of Science en un análisis bibliométrico sobre tabaquismo*. *Revista Española de Documentación Científica*, 36(2): artículo e011. <http://dx.doi.org/10.3989/redc.2013.2.941>.
- Duque, M. I. & Osorio, J. A.** (2013). Estado actual de la investigación en costos y contabilidad de gestión en Colombia. *Revista del Instituto Internacional de Costos*, 9(11), 1-15.
- Escobar-Pérez, B. & Lobo-Gallardo, A.** (2002). Implicaciones teóricas y metodológicas de la evolución de la investigación en contabilidad de gestión. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 31(111), 245-286. DOI: 10.1080/02102412.2002.10779450
- Escobar-Pérez, B., Lobo, A. & Peña, C. M.** (2005). La investigación empírica en contabilidad de gestión en España: análisis de las publicaciones españolas. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 34(124), 183-210.
- Ewert, R. & Wagenhofer, A.** (2006). Management accounting theory and practice in German-Speaking countries. *Handbooks of Management Accounting Research*, (2), 1035-1069. DOI: 10.1016/s1751-3243(06)02021-9
- Gómez, G.** (2002). *Historia de los costos en contabilidad*. Gestipolis. Recuperado de: <https://bit.ly/2FNdUEP>
- González, M. G. & Tamez, X.** (2017). *Evolución histórica de la contabilidad de costos*. II Congreso Virtual Internacional Desarrollo Económico, Social y Empresarial en Iberoamérica. Recuperado de: <https://bit.ly/3mRxjov>
- Gutiérrez-Hidalgo, F.** (2005). Evolución histórica de la contabilidad de costes y gestión (1885-2005). *De Computis. Revista Española de Historia de la Contabilidad*, (2), 100-122. Recuperado de: <https://bit.ly/3iZq6k9>
- Hillis, G. & Garner, P.** (1964). *Contabilidad de Costos*. México D. F.: W. M. Jackson Inc.
- Johnson, H. T. & Kaplan, R. S.** (1987). *Relevance lost: The rise and fall of management accounting*.

Boston, MA: Harvard Business School Press.

Johnson, T. & Kaplan, R. S. (1988). *La Contabilidad de Costes: auge y caída de la Contabilidad de Gestión*. Barcelona: Plaza y Janés.

Kihn, L. A. & Näsi, S. (2017). Emerging diversity in management accounting research: The case of Finnish doctoral dissertations, 1945-2015. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 13(1), 131-160. <https://doi.org/10.1108/JAOC-01-2015-0005>

Kohler, L. E. (1981). *Diccionario para contadores*. México: UTEHA.

Lang, T. (1958). *Manual del contador de costos*. México: Unión Tipográfica Editorial Hispano Americana.

Lawrence, W. B. (1970). *Contabilidad de costos. Tomo I: teoría y enunciados de problemas y ejercicios*. Ciudad de México: Editorial Limusa S.A. de C.V. & Grupo Noriega Editores.

Lunkes, R. J., Ripoll V. M. & da Rosa F. S. (2013). Estudio de las publicaciones sobre contabilidad de gestión en Brasil y España. *Revista Contabilidade & Finanças*, 24(61), 11- 26.

Neuner, J. W. (2004). *Contabilidad de Costos*. México D. F.: Editorial Mc. Graw Hill.

Salgado-Castillo, J. A. (2014). Tendencias en contabilidad de gestión: una mirada a su evolución (finales del siglo XIX y siglo XX). *Cuadernos de Contabilidad*, 15(39), 787-805.

Souissi, M. (2005). *The development of cost accounting in France: the engineering contribution*. *Global Business and Economics Review*, 7(4), 381-389. DOI: 10.1504/gber.2005.008297

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.

Zeff, S. & Dyckman, T. (2020). Accounting and business research: The first 50 years, 1970-2019. *Accounting and Business Research*, 50(4), 360-395, DOI: 10.1080/00014788.2020.1731115.

EL ANALISTA DE COSTOS Y LA PYME LATINOAMERICANA EN EL CONTEXTO DE LA GLOBALIZACIÓN¹

THE COST ANALYST AND THE LATIN AMERICAN SME IN THE CONTEXT OF GLOBALIZATION

0 6 2 9

Nicolás Cruz Castillo

✉ ncruz@unal.edu.co

Estudiante de Contaduría Pública - Universidad Nacional de Colombia, sede Bogotá.

Daniel Camilo Puentes Rodríguez

✉ dpuentesr@unal.edu.co

Estudiante de Contaduría Pública - Universidad Nacional de Colombia, sede Bogotá

¹ Este artículo surgió de un trabajo previo, titulado “Nuevo contexto empresarial – nuevo perfil laboral”, elaborado en la clase Fundamentos de Contabilidad de Gestión, junto con nuestra compañera Yessika Carolina Ordoñez Baez, a quién le agradecemos sus aportes, pues nos permitieron consolidar el trabajo expuesto en el presente artículo.

PALABRAS CLAVE:

- Globalización
- Costos
- Decisiones estratégicas
- Efectividad
- Analista de costos

Key words:

- Globalization
- Costs
- Strategic decisions
- Effectiveness
- Cost analyst

RESUMEN

Los sistemas de costos constituyen uno de los pilares fundamentales para la toma de decisiones internas en las organizaciones. Ante contextos como la integración de las economías, las pequeñas y medianas empresas latinoamericanas han tenido que afrontar la llegada de nuevos competidores; es así que surgen perfiles laborales, con los cuales se pueda satisfacer la mayor demanda de información y su respectivo análisis. Partiendo de la revisión de lo que han dicho otros autores; este escrito consiste en una reflexión acerca del rol del analista de costos en la consecución de ventajas competitivas en el contexto de la globalización; además, se presentan las ventajas y desventajas de dicho contexto y las cualidades que debe poseer el analista de costos para permitir, a las pymes latinoamericanas, un mayor nivel de competitividad frente a grandes empresas extranjeras.

ABSTRACT

Cost accounting systems constitute one of the fundamental pillars for decision making in organizations. With contexts like economic integration, small and medium sized enterprises from Latin America have had to face the arrival of new competitors; that is when work profiles, which help to satisfy the increasing demand of information and its analysis, emerge. Taking into account the revision of what other authors have said; this paper presents a reflection on the role of the cost analyst when obtaining competitive advantages in a globalization context; furthermore, the paper presents the pros and cons of the mentioned context and also the traits that a cost analyst should have in order to get a better level of competitiveness for small and medium sized enterprises, compared to foreign bigger companies.

1. INTRODUCCIÓN

La influencia del fenómeno de la globalización, en casi todas las áreas de la vida humana (cultural, social, etc.), ha sido ampliamente discutido por más de dos décadas y pareciera un tema del que se ha dicho todo; sin embargo, basta con reconocer que este fenómeno ha estado presente mucho antes de que fuese conceptualizado y que posee varios momentos de desarrollo, los cuales permiten relacionarlo con los retos actuales que deben afrontar las pequeñas y medianas empresas, ante el advenimiento de grandes compañías extranjeras en el mercado de los países latinoamericanos. Esto ha significado que las pequeñas y medianas empresas (Pymes) del sector industrial, pertenecientes a estos países, se encuentren en desventaja, en cuanto al nivel de eficiencia en el proceso de producción. Bajo este contexto, resulta imperativo que las Pymes busquen la consecución de nuevas ventajas competitivas, soportadas en el desarrollo de sistemas de contabilidad de costos que proporcionen información que será analizada por un profesional especializado (analista de costos).

La intención de este escrito es realizar una reflexión sobre la importancia del analista de costos, en las Pymes latinoamericanas, bajo el contexto de la globalización. Para cumplir nuestro objetivo, se tomaron como referencia autores que han abordado temas relacionados, los cuales permitan mencionar la influencia que ejerce la globalización en la competitividad de las Pymes. Para ello, primero, señalaremos las ventajas y desventajas que este nuevo contexto trae consigo; luego, trataremos aspectos relacionados con la estrategia que las empresas Latinoamericanas pueden adoptar; finalmente, expondremos el rol del analista de costos, como fuente de ventajas competitivas que permitan responder a los cambios ocasionados por la introducción de empresas extranjeras.

2. GLOBALIZACIÓN COMO CONTEXTO EMPRESARIAL PARA LAS PEQUEÑAS Y MEDIANAS EMPRESAS

En los países latinoamericanos, donde existe un escaso nivel de industrialización, la reducción del número de Pymes puede ser consecuencia de la apertura de los mercados a nivel mundial (Globalización); sin embargo, es fundamental no solamente comprender el significado de dicho concepto, sino también las ventajas y desventajas que trae consigo. De modo que, la globalización puede ser entendida como un fenómeno de integración de las economías del resto del mundo; lo que, a su vez, implica la desnacionalización del mercado (Viquez-Bogantes, 2009). Este fenómeno tiene una larga historia, de ahí que Friedman (2005) describe tres periodos de interés y sugiere que nos encontramos en una etapa donde, tanto las organizaciones, como los individuos compiten por las oportunidades a nivel global. Algunas ventajas relacionadas con este fenómeno están vinculadas con la disminución del precio de los factores de producción, y la concentración de la producción en un solo producto, la cual se traduce en una mejora en la calidad y, al mismo tiempo, conlleva a una mayor ventaja competitiva.

Con respecto a las desventajas que acarrea el proceso de globalización, estas se componen de un presunto aumento de los gastos administrativos, y la posible desaparición de la poca industria de los países menos desarrollados, lo que implica una competencia desigual de las Pymes nacionales frente a las multinacionales extranjeras (Viquez-Bogantes, 2009). Estas consecuencias de la globalización también son consideradas por Morales (2017), no obstante, este autor precisa que existen otras ventajas y desventajas que se relacionan con lo político, lo social y lo cultural.

Teniendo en cuenta las ventajas y desventajas mencionadas, el objetivo de las Pymes va enfocado en generar e implementar estrategias que le permitan ser competitivas. Una de estas estrategias consiste en la implementación de sistemas de información de costos, el cual favorece la toma de decisiones estratégicas.

3. ESTRATEGIA PARA LA CONSECUCCIÓN DE VENTAJAS COMPETITIVAS

Llegados a este punto, podemos introducir el concepto de costo y su importancia en el desarrollo de la actividad productiva de una organización. Para explicar este concepto hemos tomado la definición de Pastrana Pastrana (2012), quien plantea que este concepto es toda una erogación relacionada con el proceso productivo; además, menciona los elementos que los componen: mano de obra directa (MOD), materiales directos (MD) y costos indirectos de fabricación (CIF).

Una de las principales ventajas competitivas consiste en la implementación de un sistema de costeo que le permita, a las organizaciones, tener una perspectiva acerca de la eficiencia del proceso productivo en cada área. Con la información que proporciona este sistema, la organización puede focalizar sus esfuerzos en la solución de un problema específico a fin de llevar a cabo sus actividades de manera eficiente. Hansen y Mowen (2007) refieren que las ventajas competitivas buscan, principalmente, la satisfacción del cliente ofreciendo un producto con calidad alta y bajo costo. Habría que mencionar, además, que un sistema de costeo, siguiendo a Horngren, Datar y Rajan (2012), puede definirse como una agrupación de procedimientos que asigna costos directos e indirectos a los productos. Estos sistemas son empleados por las empresas con miras a evaluar la gestión que se ha llevado a cabo en periodos anteriores.

Después de la implementación de este método, la información resultante es de gran utilidad para la toma de decisiones estratégicas, a pesar de que dicha información debe ser analizada e interpretada de la manera más objetiva posible, desde un punto de vista profesional. Es allí que surge la importancia y necesidad de un profesional con capacidades y conocimientos que permitan hacer la evaluación del impacto de los costos en la empresa.

4. ANALISTA DE COSTOS (CAPACIDADES, CUALIDADES Y CONOCIMIENTOS)

Según Carlos Artieda (2015), las acciones que deben tomarse para llevar a las empresas a un nivel más competitivo está vinculada a la utilización, por parte de la gerencia, de la información relacionada con la cadena de valor, el posicionamiento estratégico y las causales de costos. Con esto, se puede inferir que el analista de costos, en el contexto de la globalización, debe proporcionar un correcto análisis de la información, apoyar la toma de decisiones estratégicas y proponer soluciones, con el objetivo de lograr un mejor posicionamiento en el mercado respecto a las grandes multinacionales extranjeras.

Ante esto, conviene subrayar que el perfil laboral de un analista de costos puede ser ejecutado por un profesional establecido dentro de la empresa; por ejemplo, un contador público especializado en información de gestión o un ingeniero industrial que posea conocimientos acerca del manejo de los sistemas de costeo. Por ello, según Rincón y Villarreal (2009),

El analista de costos debe tener alta capacidad e intuición para realizar análisis o estimaciones económicas y financieras [...] debe manejar los tres campos básicos del análisis de costos, estos son: 1. Ingeniería de costos, 2. Finanzas de costos y 3. Contabilidad de costos (p. 4).

Asimismo, es importante tener en cuenta que el analista de costos debe interpretar la información desde tres puntos de vista: pasado, presente y futuro. En cuanto al pasado, podemos decir que la información que el analista va a examinar representa hechos anteriores, los cuales deben ser observados para entender el presente y hacer proyecciones a futuro. Con respecto al presente, el analista debe presentar los resultados de su evaluación para apoyar la toma de decisiones estratégicas aplicables al presente, con el propósito de hacer más

eficiente el proceso productivo. En cuanto al futuro, este profesional debe hacer proyecciones, lo más objetivas posibles, partiendo de la observación de hechos que ya han ocurrido.

Un ejemplo de lo mencionado podría estar asociado con el deterioro del valor del producto (obsolescencia) cuando se está participando en un mercado dinámico, como el de la tecnología, donde el analista, junto con las directivas, debe tomar las medidas apropiadas para evitar sucesos que puedan afectar su rentabilidad a futuro.

5. EL ANALISTA DE COSTOS Y SU ROL EN LAS PYMES

Tras identificar las cualidades y conocimientos que debe poseer un analista de costos, podemos centrarnos en el papel que este desempeña dentro las organizaciones referidas en este texto. Desde la perspectiva de Rincón y Villarreal (2009), aquello que genera una gran diferencia entre las Pymes y las multinacionales consiste en que estas últimas se enfocan en la producción de conocimiento y la generación de estrategias operacionales que les permite conocer detalladamente su funcionamiento (fortalezas y debilidades), convirtiéndolo en un conocimiento fundamental para el desarrollo de ventajas competitivas. Mientras que las Pymes trabajan bajo un ambiente rutinario, es decir, no tienen suficiente conocimiento económico acerca de sus actividades; esto provoca que las Pymes no posean la capacidad de reacción suficiente frente a la competencia.

Lo anterior se puede evidenciar en el trabajo investigativo elaborado por Díaz y Bejarano (2009), quienes refieren que, en Bogotá, solo el 59 % de las Pymes estudiadas han implementado sistemas de costeo. Igualmente, estos autores afirman que, en Bogotá, se encuentra la mayor parte de las empresas colombianas (alrededor del 40 %). A pesar de que estos datos corresponden al caso colombiano, esta situación es similar en la mayoría de los países latinoamericanos, donde debido a la falta de conocimiento, la utilización deficiente de la información disponible o la no producción de información interna, surge una de las principales dificultades en las Pymes,

a saber, una respuesta ineficiente frente a las exigencias del mercado. En consecuencia, el rol del analista de costos sería relevante para llevar a cabo:

- La oportuna interpretación de la realidad económica de la organización y el apoyo en la implementación de sistemas de costos que permitan la consecución de un mayor nivel de eficiencia.
- Evaluar el ambiente organizacional interno, con el fin de indicar el sistema que mejor se adapta a las condiciones existentes de la entidad.

Igualmente, para que el rol del analista de costos sea satisfactorio en una organización, este debe tener en cuenta las fuerzas que indican cuál es la estrategia que debe aplicarse para conseguir ventajas competitivas. Por ello, Porter (2008) en el artículo “The five competitive forces that shape strategy” plantea la existencia de cinco fuerzas que afectan las decisiones que se toman al interior de la organización.

GRÁFICO 1. Las cinco fuerzas de Porter y el analista de costos.



FUENTE: Elaboración propia con base en el texto de Porter (2008).

Como se puede observar en la gráfica 1, el analista de costos debe afrontar estas cinco fuerzas con base en la información interna, relacionada con los costos e información de la realidad económica, elementos útiles para proyectar la rentabilidad y el posicionamiento de la empresa, con miras a realizar la respectiva toma de decisiones en el futuro.

7. CONCLUSIONES

En conclusión, la apertura de los mercados, a causa de la globalización, genera un cambio en el contexto empresarial y, con ello, nuevos desafíos a las pequeñas y medianas empresas latinoamericanas. Esto impulsa a estas empresas a la implementación de sistemas de información de costos que sean útiles para la consecución de ventajas competitivas en el contexto de la globalización.

De modo que, el rol del analista en la consecución de ventajas competitivas, en cuanto a los costos y la eficiencia del proceso productivo, es fundamental para que las Pymes latinoamericanas puedan afrontar la amenaza de nuevos competidores; por lo tanto, es necesario que este profesional cuente con capacidades y conocimientos aptos para analizar la información y evaluar las condiciones económicas del entorno y el ambiente al interior de la organización.

Teniendo en cuenta las ideas mencionadas, las PYMES latinoamericanas deben hacer uso de sistemas de información de costos y contar con un analista que les permita afrontar los retos que surgen en el contexto de apertura y globalización de los mercados pues, según Govil y Jain (2013), solamente los más competentes podrán mantenerse y

sobrevivir. Al mismo tiempo y a pesar de las ventajas de los sistemas de costeo, en el corto plazo, se observan dificultades en su implementación en las Pymes latinoamericanas dado que se considera como una inversión que no genera beneficios y, como se observó en el estudio desarrollado en Bogotá, son muy pocas las empresas que actualmente poseen estos sistemas. Por consiguiente, la misión de los analistas de costos, inicialmente, debe centrarse en mostrar las ventajas a las compañías y, con ello, la implementación de los sistemas de costeo.

Aunque este escrito se enfocó en las decisiones que deben tomar las pequeñas y medianas empresas para enfrentar el fenómeno de la globalización, existe otra manera para que estas empresas sobrevivan ante este hecho: a través de la intervención del Estado con políticas de subsidios, la reducción de impuestos; incluso, el cierre del mercado para que crezca la industria.

Artieda, C. H. (2015). Análisis de los sistemas de costos como herramientas estratégicas de gestión en las pequeñas y medianas empresas (PYMES). *Revista Publicando*, 2(3), 90-113. Recuperado de: <https://bit.ly/2Hnnf6s>

Díaz, H. B. & Bejarano, H. (2009). *Requerimientos de costeo en las pymes colombianas*. Seventh LACCEI Latin American and Caribbean Conference for Engineering and Technology. San Cristobal, Venezuela.

Friedman, T. L. (2005, abril 03). It's a flat world, after all. *The New York Times Magazine*. Recuperado de: <https://nyti.ms/3mN8NF7>

Govil, S. K. & Jain, R. (2013). Globalization of markets. *Advances in Management*, 6(6). Recuperado de: <https://bit.ly/3kDhCzw>

Hansen, D. R. & Mowen, M. M. (2007). Administración de costos. *Contabilidad y control* (quinta edición). Monterrey: Thompson Learning.

Horngren, C. T., Datar, S. M. & Rajan, M. V. (2012). *Contabilidad de costos. Un enfoque gerencial* (decimocuarta edición). México: Pearson.

Morales, A. (2019, mayo 20). *Ventajas y desventajas de la globalización*. *Significados.com*. Recuperado de: <https://bit.ly/3j0dJUZ>

Pastrana-Pastrana, A. J. (2012). *Contabilidad de costos*. Buenos Aires: El Cid Editor.

Porter, M. E. (2008). The five competitive forces that shape strategy. *Harvard Business Review*, 86(1), 79-93.

Rincón, C. A. & Villareal, F. (2010). *Costos: decisiones empresariales*. Bogotá: Ecoe Ediciones. Recuperado de: <https://bit.ly/2EwhimP>

Viquez-Bogantes, D. (2009). *Globalización*. Buenos Aires: El Cid Editor

REVISIÓN BIBLIOGRÁFICA DE LA CONTABILIDAD ESTRATÉGICA EN EL SECTOR BANCARIO: ANÁLISIS DE LAS ACTUALES ÁREAS DE ESTUDIO

0 6 2 9

A LITERATURE REVIEW OF STRATEGIC MANAGEMENT ACCOUNTING IN THE BANKING SECTOR: ANALYSIS OF RECENT AREAS OF STUDY

Nicolás Muñoz Gómez

✉ nmunozg@unal.edu.co

Contador Público y Candidato a Magister en Contabilidad y Finanzas
- Universidad Nacional de Colombia, sede Bogotá.

PALABRAS CLAVE:

- *Contabilidad de gestión estratégica*
- *Servicios financieros*
- *Revisión bibliográfica*

Key words:

- *Strategic management accounting*
- *Financial services*
- *Bibliographic review*

RESUMEN

Esta investigación presenta un análisis al estudio de la contabilidad estratégica en el sector bancario, mediante el examen de las actuales áreas de estudio de la contabilidad estratégica en las entidades bancarias, como representación del sector. Para ello, se realizó una revisión sistemática de la literatura, siguiendo los lineamientos presentados por Tranfield, Denyer y Smart (2003). Mediante el trabajo documental, se pudo clasificar, por orientación interna y externa, algunas prácticas de contabilidad de gestión y contabilidad estratégica propias de las entidades bancarias, encontrando el enfoque que tienen en el análisis del competidor y la profundización en el mercado. Se encontró que la contabilidad de costos maneja áreas de estudio en la gestión de clientes, estudio de ciclo de vida corporativo, procesos de innovación y tecnología, control del desempeño, y toma de decisiones jerárquicas para el sector bancario.

ABSTRACT

This research presents an analysis to the study of strategic accounting in the banking sector, by examining the current areas of study of strategic accounting in banking entities such as the representation of the sector. For this, a systematic review of the literature was carried out, following the guidelines presented by Tranfield, Denyer and Smart (2003). Through the documentary paper, the internal and external orientation of some management accounting practices and strategic accounting characteristic of banking entities is selected, finding the focus they have on the analysis of the competitor and the deepening of the market. Cost accounting was found to handle areas of study in customer management, corporate life cycle, technology and innovation processes, performance control and hierarchical decision making for the banking sector.

1. INTRODUCCIÓN

En los últimos años, se han establecido más empresas de servicios que de producción, las cuales buscan garantizar procesos eficientes y de calidad, mediante un sistema de atención al cliente. Sin embargo, a diferencia de las empresas de producción, en estas no es posible visibilizar un proceso de asignación de costos a los servicios que ofrecen las empresas de servicios. Por ello, se han enfocado en el estudio del capital humano, como principal factor de costo. Más recientemente, varios estudios evidencian que la contabilidad de gestión estratégica mejora el desempeño de las compañías de servicios, principalmente, en las prácticas de la rentabilidad del cliente, lo cual se ha vuelto clave en la toma de decisiones estratégicas (Alabdullah, 2019).

La contabilidad de gestión estratégica es una variante de la contabilidad de gestión, cuyo fin es interpretar la información interna y externa para facilitar y coordinar la toma de decisiones estratégicas que estén alineadas con los objetivos y el plan estratégico de la organización. Mas, a pesar de su importancia, actualmente existen muy pocos estudios, principalmente en las empresas de producción; por ello, se plantea como objetivo de este texto analizar las áreas de estudio de la contabilidad de gestión estratégica en el sector bancario, conformado por bancos, cajas de ahorro y cooperativas de crédito, como una de las empresas de servicios más importantes para la economía.

Por ello, se plantea como problema de investigación ¿Cuáles son las áreas de estudio que se han desarrollado respecto a la contabilidad estratégica en el sector bancario? Esto mediante un trabajo descriptivo, de orden cualitativo, donde se logre analizar el desarrollo de la contabilidad estratégica en los bancos, principalmente. Para ello, se propone, como método de investigación, una revisión sistemática, de tipo documental, aplicando la metodología utilizada por Tranfield, Denyer y Smart (2003) a publicaciones indexadas en dos bases de datos bibliográficas.

El documento se desarrolla en 4 partes: inicialmente, se aborda el método utilizado en el cual se expondrán las herramientas empleadas

para la investigación; posteriormente, se propone un breve análisis de las investigaciones realizadas, para culminar con una caracterización de los principales tópicos de estudio de la contabilidad estratégica en el sector bancario y, finalmente, una conclusión al respecto.

2. MÉTODO UTILIZADO

En esta investigación, se realizó una revisión sistemática de la literatura, utilizando criterios validados internacionalmente, con base en la metodología propuesta por Tranfield *et al.* (2003) para la selección de documentos a examinar, la clasificación y el método de estudio, junto con la elaboración del informe final. Esta metodología ya había sido utilizada en la contabilidad de gestión, al profundizar en la revisión y el análisis bibliográfico, con respecto a trabajos anteriores (Lavia-López & Hiebl, 2015; Senftlechner & Hiebl, 2015).

El enfoque basado en la evidencia, que proponen Tranfield *et al.* (2003), es producto de una revisión sistemática, cuyo objetivo es minimizar el sesgo y la posibilidad de realizar una auditoría de los procedimientos y las conclusiones encontrados; así, el enfoque metodológico está representado en delimitar las áreas temáticas y sistematizarlas. Para ello, de la bibliografía, se identifican los trabajos relacionados con el tema, por su enfoque metodológico o posturas; se clasifica en áreas de estudio; se realiza comparación entre autores y trabajos, y se toman posturas críticas y propositivas respecto a los resultados.

Con base en lo anterior, se identificó que las categorías que mejor describirían la pregunta de investigación y sobre las cuales se construyó la ecuación de búsqueda son: “Strategic”+“accounting”+“management”+“bank”. La búsqueda se realizó en las bases de datos bibliográficas Scopus y Web of Science, donde se indexan las principales revistas en contabilidad de gestión y contabilidad estratégica. En Scopus, se identificaron 49 resultados y en Web of Science, se identificaron 55 resultados; estos se depuraron mediante la revisión de: el resumen (50 artículos), las temáticas tratadas durante el documento (6 artículos) y

las repeticiones (12 artículos), lo que dio como resultado un total de 36 documentos por revisar ¹, todos condensados en la Tabla 1.

Los artículos se clasificaron dependiendo de la metodología utilizada y la perspectiva que manejan sobre la contabilidad en tres categorías: los trabajos que estudian la contabilidad de gestión [Management accounting (MA)]; los que estudian la contabilidad estratégica [Strategic management accounting (SMA)] y los que abordan la temática de estrategia en el sistema bancario sin estar en las otras dos categorías [Related research]. Para establecer la diferenciación entre SMA y MA se utilizó la consideración que le da Bromwich (1990) a la contabilidad estratégica.

TABLA 1: Clasificación de los artículos analizados.

Clasificación	# Artículos seleccionados	Periodo de publicación
Strategic management accounting (SMA)	4	2014-2018
Management accounting (MA)	11	2002-2018
Related research	21	2004-2020
Total artículos	36	2002-2020

FUENTE: Elaboración propia a partir de Scopus y Web of Science (2020).

3. ANÁLISIS DE LOS DOCUMENTOS

De los trabajos analizados, se encontró que la mayoría no utilizan, como población de estudio, países industrializados ni con un alto nivel de bancarización; además de que el principal método de estudio fue el uso

¹ Específicamente en el resumen y la temática abordada, los principales puntos análisis para el criterio de inclusión fueron: que se aborde la contabilidad de gestión o la contabilidad de gestión estratégica; que la metodología utilizada permita estudiar el sector bancario; que se considere alguna de las áreas de estudio de la contabilidad de gestión o estratégica.

de encuestas y entrevistas a agentes privilegiados, como trabajadores con altos cargos directivos de las compañías. Existe una diversidad de revistas y autores que han publicado respecto al tema, por lo que, no se pudo identificar trabajos seminales resultados de la búsqueda. Para el análisis y discusión de los artículos, se ha propuesto presentar los resultados obtenidos en las tres clasificaciones presentadas en la Tabla 1. A continuación, se discuten los aspectos a resaltar en cada clasificación.

3.1 Strategic management accounting (SMA)

Al estudiar la contabilidad estratégica en el sector bancario, se encontraron cuatro artículos. De estos, el texto de Deville, Ferrrier y Leleu (2014) no enunciaba el concepto de SMA mas, tras una profunda revisión, se evidenciaron similitudes con la contabilidad estratégica. Esta investigación mide el desempeño y la eficiencia en organizaciones jerárquicas, a través de un modelo de variables de MA, cuyo objetivo es calcular la eficiencia en sucursales de un banco francés; no obstante, al analizar la toma de decisiones, con base en variables financieras y no financieras del cumplimiento de los objetivos, los procesos de marketing y la adopción de un banco de clientes, se encontró que, para la solución de objetivos y el control en los sistemas de gestión, esta tiene un carácter estratégico, por lo que se convierte en una primera aproximación a la SMA. Adicionalmente, Deville *et al.* (2014) indican que el estudio de la eficiencia asignativa marca la investigación de las organizaciones jerárquicas, como los bancos.

Los otros tres estudios utilizaron, como método de investigación, encuestas y entrevistas centradas en el análisis y la comparación de las prácticas de SMA, así como su aplicación en el sector bancario. Por ello, mientras los textos de Oboh y Ajibolade (2017), y Laela *et al.* (2018) se enfocaron en la gestión de costos y el ciclo de la vida corporativo, para generar ventajas competitivas y aumentar la cuota de mercado, respectivamente, el trabajo de Chahadah, Refae y Qasim (2018) demuestra el positivo impacto que puede tener el uso de técnicas de minería de datos con el proceso de toma de decisiones de gestión estratégica, al

mantener ventajas competitivas y la toma de decisiones estratégicas en una era de nuevas tecnologías y fluctuaciones.

3.2 Management accounting (MA)

Respecto al MA, se evidenciaron once investigaciones relacionados con la medición del rendimiento financiero y no financiero (Hussain & Hoque, 2002). En estas se examina el desempeño de los bancos frente a restricciones externas (control regulatorio del banco central, normas contables y la legislación financiera), y cómo la competencia y la tendencia organizacional permiten la medición del desempeño, todo ello mediante una gestión interna del sistema de costos en estrategias de: reducción de costos y manejo de recursos humanos, externalización y desarrollo de políticas de manejo de proveedores, mejora de servicio y generación de ingreso (Lacity, Willcocks & Feeny, 2004; Elliot, 2016; Subramaniam, 2018).

Adicionalmente, se incluyeron trabajos que examinaban la segmentación de mercados por medio de la gestión de las relaciones con los clientes; así como, las estrategias de innovación para mejorar el servicio al cliente y los indicadores internos, a fin de establecer un proceso de control y seguimiento financiero (Bang, Dholakia, Hamel & Dholakia, 2004; Єгоричева, 2015; Gupta, Maheshwari & Sharma, 2018). Estos trabajos aportan tanto en la revisión de los métodos para una segmentación efectiva del mercado, como en los procesos de almacenamientos de datos, principalmente para atención interna y sin evidenciar una perspectiva relacionada con el SMA.

Otros puntos estudiados dentro de la gestión de costos están relacionados con el capital intelectual y el capital humano (Kamal *et al.*, 2012); la gestión del riesgo, el control presupuestal y la planificación estratégica (Rasid, Rahman & Ismail, 2011; Korol & Poltorak, 2018); la minimización de los tributos (Hall & Lusch, 2018); así como la relación que tiene el MA con otros aspectos internos, enfocados en la medición y gestión de rendimiento organizacional, los cuales se deben tener en cuenta al momento de tomar decisiones.

3.3 Related research

Para esta última parte, se revisaron 21 documentos, los cuales trabajan los siguientes aspectos:

- a) Rentabilidad, eficiencia y gestión financiera en la toma de decisiones, aspecto que prevaleció con las crisis financieras y la estricta regulación de los países.
- b) Gestión estratégica ante el riesgo que enfrentan las entidades financieras, la salud financiera y las calificadoras de riesgo.
- c) Gestión del recurso humano y su relación con el desempeño estratégico.

De estos, el frente más relacionado con el MA es el estudio de la rentabilidad y la eficiencia ante escenarios de incertidumbre, como las crisis financieras, puesto que la transformación del sector bancario se sigue ajustando una revisión interna del proceso, ante efectos externos como el riesgo, el sistema regulatorio, la estabilidad financiera, entre otros (Paulet & Mavoori, 2019). De la misma manera, la gestión estratégica ante el riesgo está relacionada, principalmente, con comparaciones legales de diferentes entes, los cuales buscan provisionar y gestionar los riesgos de las entidades bancarias, mediante objetivos estratégicos, gestión del rendimiento, servicio al cliente y propuestas de valor (Docherty, 2018).

El último punto analizado es la productividad de los empleados ya que, al analizarla, se puede generar mayor eficiencia organizativa y ventajas competitivas, las cuales impactan directamente el desempeño estratégico de las entidades bancarias. Por ende, la construcción de una cultura organizacional confiable, donde se involucre el recurso humano, es fundamental para el rendimiento estratégico y la productividad (Shrouf *et al.*, 2020).

4. LA CONTABILIDAD ESTRATÉGICA EN EL SECTOR BANCARIO

La contabilidad de gestión estratégica en el sector bancario está relacionada con un mercado muy competitivo y con productos cuyas características son similares. Esta apreciación da a entender las razones por las que el estudio del competidor, la cuota de mercado y el análisis de posibles ventajas competitivas son los principales enfoques de las prácticas de SMA que manejan Oboh y Ajibolade (2017) y Laela *et al.* (2018). A su vez, se considera que el manejo y la gestión del control de costos, como el estudio de un sistema de información bancario establecido en los clientes, está más relacionado con el desarrollo de estrategias para evaluarse respecto a su competencia y el mercado, que para mejorar la atención al cliente como una gestión de los costos, tal y como lo afirman Laela *et al.* (2018).

Lo anterior no implica que no existan estrategias para mejorar la atención al cliente, los estudios del ciclo de vida o una gestión de costos; solo que no son las principales prácticas que se utilizan, de acuerdo con los estudios examinados. La principal teoría evidenciada corresponde a la teoría de la contingencia, sobre la cual se postula que las organizaciones son eficaces dependiendo de factores externos, tales como la tecnología, el sistema de información, el tamaño y las características organizacionales, y la volatilidad ambiental (Oboh & Ajibolade, 2017).

Siguiendo el análisis de esta teoría, por un lado, podemos considerar que la SMA busca acoplar la orientación interna que maneja la MA en gestiones y control interno del sistema de costos, con todas las prácticas que permitan un manejo y gestión de información interna, principalmente. De otro lado, la orientación externa plantea el estudio de aspectos relacionados con el marketing, los clientes y los competidores, centrado en las prácticas diferenciadoras del SMA y del MA. Esta segmentación en orientaciones, planteada por Oboh & Ajibolade (2017), permite el análisis de la contabilidad estratégica en el sector bancario, resumido en la Tabla 2, que a continuación se presentará con las principales características evidenciadas para este sector económico.

TABLA 2. Orientación interna y externa utilizada en la contabilidad estratégica del sector bancario.

CONTABILIDAD DE GESTIÓN ESTRATEGICA EN EL SECTOR BANCARIO	
Orientación Interna	Orientación Externa
<ul style="list-style-type: none"> Gestión y control del desempeño, indicadores de gestión y costos (Lacity et al., 2004; Rasid et al., 2011; Deville et al., 2014; Laela et al., 2018) Toma de decisiones jerárquica, estratégica y acorde con los objetivos de gestión (Deville et al., 2014) Reducción y gestión de costos, asignación eficiente de recursos (Lacity et al., 2004; Laela et al., 2018) Influencia de las restricciones externas, la competencia y la tendencia organizacional en la medición del desempeño interno (Hussain & Hoque, 2002; Kovalenko et al., 2019) Política de outsourcing, gestión de proveedores y mejora del servicio (Lacity et al., 2004) 	<ul style="list-style-type: none"> Soporte al sistema de información bancario (clientes), banco de clientes (Deville et al., 2014; Chahadah et al., 2018) Estrategia de precios y creación de productos de acuerdo con la información del mercado y el banco del cliente (Deville et al., 2014) Estudios del ciclo de vida corporativo, análisis de la competencia y estudios de participación de mercado (Oboh & Ajibolade, 2017; Laela et al., 2018) Procesos de innovación, satisfacción del cliente, eficiencia interna, aprendizaje y crecimiento del personal (Сгоричева, 2015)

FUENTE: Elaboración propia con base en los documentos analizados, el diseño de orientaciones estratégicas está plasmado en los postulados de Oboh y Ajibolade (2017).

En el presente trabajo de investigación se destaca que el sector bancario maneja la toma de decisiones de manera jerárquica; puntualmente, la

toma de decisiones estratégicas se ha enfocado en aspectos internos de las organizaciones, principalmente en el análisis de indicadores de eficiencia, rendimiento y gestión de costos, priorizando la reducción de los procesos; enfoques de tipo interno que proponen estrategias como el outsourcing; además, la gestión y el control de los costos garantiza la minimización de riesgos, por lo que permite la gestión de riesgo interna. Teniendo en cuenta que todos estos aspectos hacen parte de la MA, se necesitan investigaciones que profundicen más una orientación externa, a fin de revisar aspectos como los procesos de innovación, la revisión de precios y competidores, la gestión en la administración de los clientes, enfocados en una diferenciación con respecto a la competencia y su consolidación en el mercado.

5. CONCLUSIONES

La contabilidad estratégica es un campo aún muy poco explorado en las empresas de prestación de servicios y, a pesar de que este artículo abordó los estudios de contabilidad estratégica en los bancos, identificando prácticas y estrategias que están utilizando en la toma de decisiones estratégicas, la prevalencia de los trabajos en este sector económico todavía examina aspectos internos, como el principal insumo para la toma de decisiones.

De forma paralela, por un lado, se encontró que el recurso humano continúa teniendo un enfoque de investigación reciente, ya que las crisis financieras y los procesos regulatorios de los países están centrando la atención en aspectos como la eficiencia y la competitividad, mediante mecanismos de reducción de precios, de ahí que sea necesario ahondar más en las prácticas de gestión de este sector económico, para comprender las decisiones de gestión y las políticas públicas, enfocadas en regular las prácticas de las entidades bancarias.

Por el otro lado, se encontró que la contabilidad estratégica en el sector bancario maneja, como principales áreas de estudio en la gestión de clientes: el estudio del ciclo de vida corporativo, los procesos de innovación y tecnología, el control del desempeño y toma de decisiones

jerárquicas, la reducción y control de los costos, y las prácticas de *outsourcing*. A su vez, gracias a la clasificación de orientaciones interna y externa propuesta por Oboh & Ajibolade (2017), se logró tipificar ciertas características de la contabilidad de gestión, tanto como de la contabilidad estratégica (los principales desarrollos en el estudio del sector bancario); aunque especialmente se trabajó con documentos que analizaban bancos.

Para finalizar, las principales limitantes de este trabajo se dan con base en los resultados obtenidos, los cuales no han sido contrastados empíricamente mediante una revisión de panel de expertos; por lo que, en próximos trabajos, se le considerará como una posibilidad que permita aportar al trabajo ya realizado.

- Alabdullah, T. T. Y.** (2019). Management accounting and service companies' performance: Research in emerging economies. *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*, 13(4), 100-118.
- Bang, J., Dholakia, N., Hamel, L. & Dholakia, R. R.** (2004). Data mining of CRM knowledge bases for effective market segmentation: A conceptual framework. ICEIS. *International Conference on Enterprise Information Systems*. DOI: 10.5220/0002616303350342
- 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.
- Chahadah, A. R. A., Refae, G. A. E. & Qasim, A.** (2018). The use of data mining techniques in accounting and finance as a corporate strategic tool: An empirical investigation on banks operating in emerging economies. *International Journal of Economics and Business Research*, 15(4), 442-452.
- Deville, A., Ferrier, G. D. & Leleu, H.** (2014). Measuring the performance of hierarchical organizations: An application to bank efficiency at the regional and branch levels. *Management Accounting Research*, 25(1), 30-44.
- Docherty, A.** (2018). How should banks manage the strategic risks associated with new regulations and new sources of competition? *Journal of Risk Management in Financial Institutions*, 11(2), 109-124.
- Elliot, V. H.** (2016). Institutional entrepreneurship and change: A contemporary history of the Swedish banking industry and its performance management systems. *Journal of Accounting and Organizational Change*, 12(2), 223-251.
- Gupta, A. K., Maheshwari, M. & Sharma, S.** (2018). Performance evaluation using balanced scorecard model in banking industry: A case study of HDFC Bank. *Pacific Business Review International*, 10(9), 64-78.
- Hall, C. M. & Lusch, S. J.** (2018). Strategic cost shifting and state tax minimization. *Journal of Management Accounting Research*, 30(1), 55-72.
- Hussain, M. & Hoque, Z.** (2002). Understanding non-financial performance measurement practices in Japanese banks: A new institutional sociology perspective. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 15(2), 162-183.
- Kamal, M. H. M., Mat, R. C., Rahim, N. A., Husin, N. & Ismail, I.** (2012). Intellectual capital and firm performance of commercial banks in Malaysia. *Asian Economic and Financial Review*, 2(4), 577-590.
- Korol, I. & Poltorak, A.** (2018). Financial risk management as a strategic direction for improving the level of economic security of the state. *Baltic Journal of Economic Studies*, 4(1), 235-241.
- Kovalenko, V. V., Bolgar, T. M., Yevtushenko, O. A. & Pestovska, Z. S.** (2019). Competitiveness of banks in the modern conditions of financial market development. *Financial and credit activity: problems of theory and practice*, 2(29), 3-12.
- Lacity, M., Willcocks, L. & Feeny, D.** (2004). Commercializing the back office at Lloyds of London: Outsourcing and strategic partnerships revisited. *European Management Journal*, 22(2), 127-140.
- Laela, S. F., Rossieta, H., Wijanto, S. H. & Ismal, R.** (2018). Management accounting-strategy coalignment in Islamic banking. *International Journal of Islamic and*

Middle Eastern Finance and Management, 11(4), 667-694.

Lavia-López, O. & Hiebl, M. R. (2015). Management accounting in small and medium-sized enterprises: current knowledge and avenues for further research.

Journal of Management Accounting Research, 27(1), 81-119.

Oboh, C. S. & Ajibolade, S. O. (2017). Strategic management accounting and decision making: A survey of the Nigerian Banks. *Future Business Journal*, 3(2), 119-137.

Paulet, E. & Mavoori, H. (2019). Globalization, regulation and profitability of banks: a comparative analysis of Europe, United States, India and China. *The European Journal of Comparative Economics*, 16(2), 127-170.

Rasid, S. Z. A., Rahman, A. R. A. & Ismail, W. K. W. (2011). Management accounting and risk management in Malaysian financial institutions: An exploratory study. *Managerial Auditing Journal*, 26(7), 566-585.

Senftlechner, D. & Hiebl, M. R. (2015). Management accounting and management control in family businesses. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 11(4), 573-606.

Shrouf, H., Al-Qudah, S., Khawaldeh, K., Obeidat, A. & Rawashdeh, A. (2020). A study on relationship between human resources and strategic performance: *The mediating role of productivity*. *Management Science Letters*, 10(13), 3189-3196.

Subramaniam, N. (2018). On the interplay between strategic performance and managerial accounting. En: *Advances in Management Accounting* (Vol. 30, pp. 175-195). Inglaterra: Emerald Publishing Limited.

Tranfield, D., Denyer, D. & Smart, P. (2003). Towards a methodology for developing evidence-informed management knowledge by means of systematic review. *British journal of management*, 14(3), 207-222.

Єгоричева, С. Б. (2015). BSC as control and evaluation instrument of banks' innovation strategies. *Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики*, 1(18), 10-18.

REFLEXIÓN CRÍTICA DE LA CONTABILIDAD DE COSTOS EN EL SECTOR SERVICIOS: UNA MIRADA A LA HOTELERÍA DE PEQUEÑA ESCALA

0 6 2 9

**CRITICAL REFLECTION OF
COST ACCOUNTING IN
SERVICE INDUSTRY:
A LOOK AT THE SMALL-
SCALE HOTEL INDUSTRY**

Santiago Pedraza Malagón

✉ sapedrazama@unal.edu.co

Estudiante de Contaduría Pública - Universidad Nacional de
Colombia, sede Bogotá.

PALABRAS CLAVE:

- Sector servicios
- Sector hotelero
 - Turismo
- Contabilidad de costos
 - Sistemas de costos.

RESUMEN

El desarrollo y el avance de la contabilidad de costos han estado unidos al surgimiento de empresas manufactureras o industriales; y esto se ha dado, con base en las premisas y necesidades de este sector. Por lo tanto, la contabilidad de costos tradicional ha estado desligada de las necesidades de otros sectores que funcionan bajo una lógica diferente, como el sector de servicios, que, en este trabajo, se profundiza con el análisis del sector hotelero y, más específicamente, en el de pequeña escala en Bogotá. Para esto, se analiza el panorama actual del sector hotelero, junto con el del turismo, contextualizando la hotelería en el país y comprendiendo cómo los cambios externos, como el surgimiento de plataformas digitales como Airbnb impactan a este sector. Con el propósito de reflexionar cómo los sistemas de costos representarían una gran utilidad para la toma de decisiones en la hotelería de pequeña escala, la cual representa una gran proporción de la hotelería nacional y presenta un alto nivel de empirismo. Es de suma importancia el impulso de estas pequeñas empresas para la economía, lo que hace necesario reflexionar sobre la aplicación de esta contabilidad en el sector hotelero.

Key words:

- *Service sector*
- *Hotel sector*
 - *Tourism*
- *Cost accounting*
- *Cost systems.*

ABSTRACT

Development and advance of cost accounting has been related with the emergence of manufacturing or industrial companies. This have been given based on the premises and needs of this sector. Therefore, traditional cost accounting has been separated of needs de other sectors that work under a different logic, as the service sector, that in this written, it goes deeper into the analysis of hotel sector and more specifically, into small hotel in Bogotá. For this, analyses the current panorama of hotel sector, together with tourism, contextualizing the hotel sector in the country and understanding as external changes such as the emergence of digital platforms like Airbnb impact on this sector. For the purpose of reflecting on how cost systems would represent a great useful for decision making of small hotel, which represents a large proportion of national hotel and presents a high level of empiricism. It is of great importance the impulse of this small business for the economy, which makes it necessary to reflect on the application of this accounting in the hotel sector.

1. INTRODUCCIÓN

La contabilidad tiene un origen empírico; su ejercicio se dio en la práctica, con la aparición del sedentarismo, como una respuesta a la necesidad social básica de controlar los recursos, por lo que su evolución se ha dado por las cambiantes necesidades bajo la presión de estímulos externos, como el entorno social y empresarial (Gutiérrez-Hidalgo, 2005). Con estos cambios internos y externos en las empresas, se trasciende de esta función fundamental de la

contabilidad, el simple registro de información, y se da un paso hacia una contabilidad administrativa, de tasación del costo y de control de las diferentes áreas de producción. Como lo señala Gutiérrez: “Se creó así una demanda de información contable nueva sobre el control de transacciones internas” (2005, p.103).

Es así que, con el advenimiento de la revolución industrial (1760-1840), la cual trajo consigo el desarrollo de nuevas tecnologías, como la máquina de vapor, se dio un nuevo desarrollo y crecimiento en las industrias manufactureras, especialmente la industria textil. Esto, a su vez, impulsó la contabilidad de costos, como una respuesta a las demandas de contar con información de calidad de los costos incurridos a lo largo del proceso productivo (Gómez, 1999). Por ende, como lo indica Gómez: “Se observa que es la industria manufacturera la que origina la necesidad de teorizar y sistematizar el pensamiento administrativo y dentro de él los sistemas de información como la contabilidad de costos” (1999, p. 153).

2. DESARROLLO Y AVANCE DE LA CONTABILIDAD DE COSTOS

La necesidad de capital orientada hacia la productividad industrial, junto con la búsqueda de la eficiencia del trabajo y del material, propiciaron el ambiente para el desarrollo de los rudimentarios métodos contables que existían para asignar, con mayor precisión, la materia prima y la mano de obra (Cruz, 2007). En 1885, en Inglaterra, se publicó el primer libro moderno en contabilidad de costos titulado “*The Cost of Manufacturers*” por Henry Metcalfe, en el cual se enfatizó en aspectos de control y se dio gran importancia a este sistema de información interno para poder conocer los verdaderos costos de elaboración de cada producto.

Según Johnson y Kaplan (1988), en la primera etapa de la contabilidad de costos (últimas décadas del siglo XIX), el énfasis de sus avances está dado por la industria del ferrocarril y del acero. Como lo menciona Cruz: “Las organizaciones de esa época tenían un claro enfoque hacia el producto y consecuentemente hacia los costos que eran fácilmente

identificables y medibles como la materia prima y la mano de obra” (2007, párr. 39); y, puesto que los costos indirectos tenían una menor relevancia en este tipo de empresas, no se consideraba importante verificar su apropiada asignación, por lo que se adoptaron reglas simplistas, al multiplicar horas o unidades monetarias de mano de obra por una tasa predeterminada de costos indirectos.

Por esta razón, en la mayoría de los casos, al hacerse referencia a la contabilidad de costos, esta se asocia inmediatamente con las empresas industriales o manufactureras por su gran desarrollo; ante ello, ha surgido el interés por indagar acerca de la aplicación de esta contabilidad en el sector servicios. De ahí que Gómez Restrepo afirme que: “En nuestro medio la contabilidad de costos ha estado ligada en la mayoría de los casos a los procesos manufactureros, entendiendo éstos como la transformación de materias primas en productos terminados en condiciones de ser vendidos” (1999, p. 152).

A su vez, históricamente, las empresas prestadoras de servicios han estado separadas de estas necesidades de información, puesto que se consideraba la idea simplista de la comparación de ingresos y egresos, sin considerar la necesidad de establecer lo que le costaba a la entidad la prestación del servicio. No obstante, en la actualidad, estas empresas han cobrado vital importancia dentro de la actividad económica mundial y nacional. De acuerdo con el DANE, en 2019, el sector terciario (servicios) tuvo una participación del 67,3 % en el PIB nacional.

3. LA HOTELERÍA EN EL SECTOR SERVICIOS

Dentro del sector servicios, se encuentra el sector hotelero, cuyo origen se relaciona con dos hechos, como lo indican Paredes y León: “[...] la transformación del hombre nómada en sedentario, y la aparición del comercio como actividad económica que implica desplazamiento de personas y bienes para el intercambio, requiriendo, por ello, una vivienda temporal, distinta a la habitual” (2017, p. 58). Por ende, su actividad principal consiste en prestar el servicio de alojamiento u hospedaje para satisfacer esta necesidad; además, el pago incluye el

derecho de usar el activo que, en este caso, es la habitación junto con los muebles en su interior y demás elementos necesarios para su uso.

4. HOTELERÍA Y TURISMO – DESARROLLO Y EVOLUCIÓN

En una perspectiva más amplia, la dinámica de este sector se puede comprender analizando el turismo, el cual, además de abarcar la actividad hotelera, integra los restaurantes, servicios de transporte y actividades de recreación, los cuales actúan conjuntamente en este “**fenómeno social, cultural y económico**”, como lo ha denominado la Organización Mundial del Turismo (OMT). Es por esto que, dada la gran cantidad de sectores que se ven involucrados en su desarrollo, el ingreso producido por el turismo no solo impacta a aquellas empresas vinculadas directamente con la actividad turística, sino que también terminado beneficiando al resto de sectores de la economía, a través del denominado efecto multiplicador¹. Según el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo (MINCIT), entre 2013 y 2018, el ingreso de divisas por turismo creció 35,7 % pasando de USD\$4.700 millones a USD\$6.600 millones. Por su parte, la OMT (1998) indica que, en la evolución del turismo internacional, se pueden destacar dos grandes etapas:

- La primera etapa se puede denominar como **turismo de elite**, y se caracteriza por grupos selectos de extranjeros de las clases altas, pocos países de destino y en determinadas zonas turísticas.
- La segunda etapa, denominada **turismo de masas**, se caracteriza por el crecimiento acelerado en la segunda mitad del siglo XX.

Este auge del turismo se debe, en gran parte, a la mayor accesibilidad para un mayor porcentaje de la población, debido a diversos factores, entre ellos,

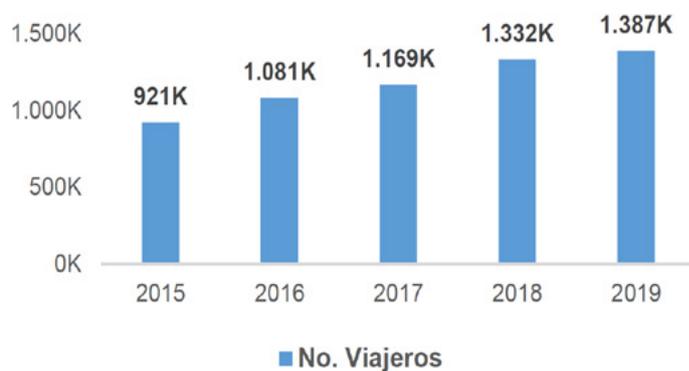
¹ En la medida que las empresas del sector hotelero reciben ingresos, estas aumentan su infraestructura, renuevan sus materiales o inmuebles, pagan a sus proveedores y empleados, y producen, así, un efecto en cadena, como producto de la interdependencia de los sectores económicos.

la mejora de la calidad de vida a principios del siglo XX, con el desarrollo de nuevas tecnologías que ahorraban tiempo y con las presiones de trabajadores organizados que generaron regulaciones en el horario laboral y, por ende, las personas tenían más tiempo libre para dedicarlo al ocio; además, los hogares contaban con un mayor nivel de ingresos, se desarrollaron las comunicaciones y los medios de transportes y aparecieron las vacaciones pagadas; asimismo, el crecimiento de las relaciones comerciales en los mercados mundiales ha fortalecido este proceso.

5. CONTEXTO NACIONAL DE LA HOTELERÍA

El crecimiento del sector hotelero en el país se ha reforzado, en los últimos años, junto con la actividad turística, con el aumento de la llegada de turistas extranjeros; esto se refleja en las cifras reportadas por el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo - MINCIT (ver gráfico 1), donde, en el 2018, el turismo registró el noveno año consecutivo de crecimiento sostenido, con una variación del 3,6 % en el PIB mundial; a su vez, sus ingresos derivados han crecido a un ritmo mayor que el del crecimiento económico mundial (OMT, 2020).

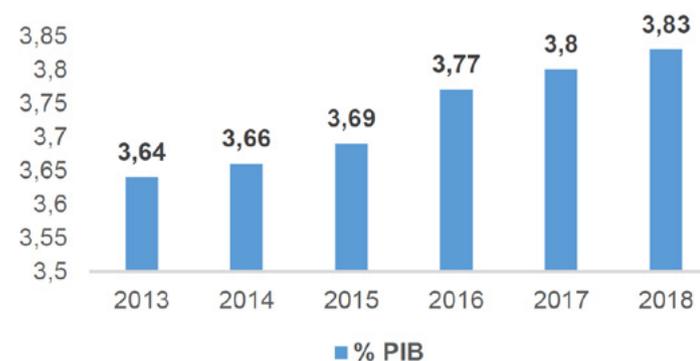
GRÁFICO 1. Llegada de visitantes extranjeros no residentes a Colombia (Cifras en miles).



FUENTE: Adaptación propia con base en MINCIT - CITUR (2020a).

Asimismo, se destaca el aumento de la inversión en \$5,7 billones de pesos, para nuevos hoteles, entre 2003 y 2017, junto con la implementación de 45 rutas turísticas (30 geográficas y 15 temáticas) en 32 departamentos entre 2010 y 2017, llegando a 83 rutas en 2019. Todo esto ha favorecido el desarrollo y crecimiento de la actividad hotelera en el país, cuya participación dentro del Producto Interno Bruto (PIB) se ha mantenido con un ritmo creciente durante los últimos años (ver gráfico 2). Con base en la Muestra Mensual de Hoteles (MMH) del DANE, en 2019, los ingresos reales de los hoteles aumentaron un 10,6 %, en comparación con el año anterior.

GRÁFICO 2. Participación de hoteles y restaurantes en el PIB nacional.



FUENTE: Elaboración propia con base en DANE (2019) - Cálculos OEE - MINCIT (2020b).

Con base en la Asociación Hotelera y Turística de Colombia (2012), en el país, la hotelería predominante es la de pequeña escala, es decir, hoteles con menos de 50 habitaciones, lo que constituye el 66 % de la oferta a nivel nacional; además, el 65 % de los hoteles son operados directamente por sus propietarios. En cuanto a los trabajadores, se observa un alto nivel de empirismo en el oficio, ya que, en la mayoría de

los casos, el conocimiento es transmitido más por experiencia que por una formación académica. Esto incluye el desarrollo de la contabilidad en los hoteles, la cual se maneja con conocimientos que son transmitidos por colegas que se han desempeñado en este cargo por años. Igualmente, según la caracterización del mercado laboral del Centro de Estudios Económicos Regionales (CEER), realizado por Estrada et al. (2016) existe un bajo nivel educativo de los empleados en el sector hotelero, tanto a nivel nacional como en Bogotá (ver gráficos 3 y 4). Por lo cual, la mayoría del personal del sector, incluso a nivel gerencial, carece del conocimiento específico relacionado con el quehacer de la organización (León, 2016).

Entonces, es necesario, como lo señala León Cárdenas: “[...] gestionar el conocimiento propio de la operación y de la administración de los hoteles [...]” (2016, p. 97) para, así, poder comprender el entorno y la operación propia del sector, el cual dé claridad sobre el funcionamiento de los sistemas de costos.

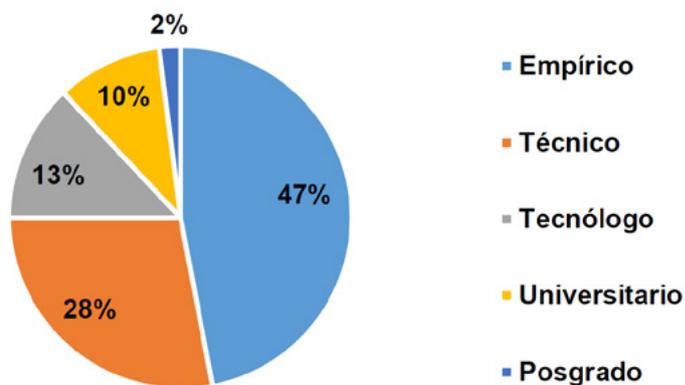


GRÁFICO 3. Nivel educativo de los trabajadores del sector hotelero a nivel nacional.
FUENTE: Elaboración propia con base en el estudio laboral realizado por la Asociación Hotelera y Turística de Colombia (2012).

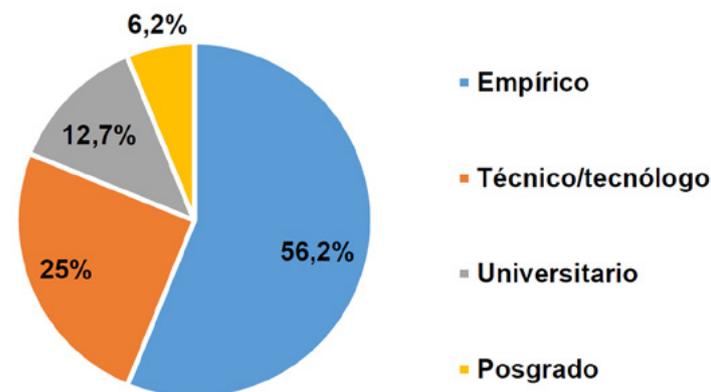


GRÁFICO 4. Nivel educativo de los trabajadores del sector hotelero en Bogotá.
FUENTE: Elaboración propia con base en datos del CEER (2016).

6. CONTABILIDAD DE COSTOS EN LAS PEQUEÑAS EMPRESAS

Aunado a lo anterior, es necesario incluir a las pequeñas empresas que hacen parte de la hotelería de pequeña escala, ya que estas, generalmente, no utilizan la contabilidad de costos; siquiera usan la contabilidad financiera por efectos legales. Esto es problemático porque esta herramienta no solo le facilita el control de costos de la entidad a la administración; sino que también permite establecer correctamente una política de precios, con un margen de ganancia competitivo; y, a pesar de que no es la única forma utilizada³, sí se configura como uno de los criterios más utilizados para la toma de decisiones.

Asimismo, se constituye como un punto de referencia para que la empresa pueda evaluar su desempeño, al analizar las variaciones que se han dado en los costos esperados y tomar las medidas correctivas, dentro de las cuales se destaca el maximizar la productividad, al eliminar servicios no rentables o actividades que no generan valor

para la empresa. Por consiguiente, el desarrollo de la contabilidad de costos es de gran valor para este tipo de empresas, al ser, la hotelería y el turismo, una gran fuente de empleo, tanto formal como informal, lo que estimula el crecimiento económico de la región y nación.

Con respecto a este crecimiento, a nivel nacional, de acuerdo con las cifras del DANE, las Mipymes generan el 80 % del empleo del país y el 35 % del PIB, lo que equivale a más del 90 % del tejido empresarial; mientras que, en Bogotá, el Censo de establecimientos de alojamiento y hospedaje del 2018 (Sánchez, Useche & Ramos, 2018) reveló que el 81 % de los establecimientos en Bogotá cuentan con entre 1 y 50 habitaciones, es decir, el mercado de pequeña escala (ver gráfica 5); además de que Bogotá se destaca por ser la ciudad con la mayor infraestructura hotelera, en términos del número de establecimientos. A pesar de lo expuesto, Vale la pena mencionar que los sistemas de costos pueden llegar a ser costosos o excesivos, por lo que cada empresa debería llevar un análisis del costo-beneficio y del retorno de la inversión (ROI).

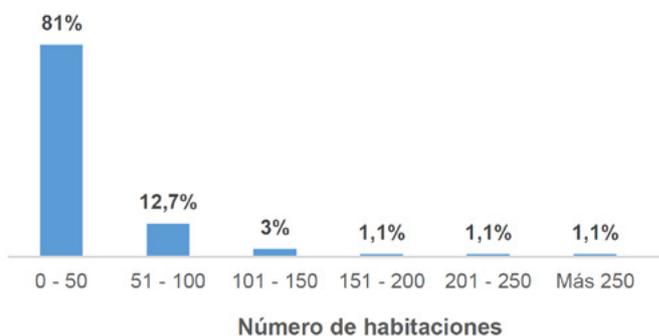


GRÁFICO 5. Distribución de alojamientos por número de habitaciones en Bogotá.

FUENTE: Sánchez et al. (2018, p. 9).

7. CARACTERIZACIÓN DEL SERVICIO HOTELERO

Dentro del sector servicios, es importante analizar las características propias del servicio prestado, debido a que este puede ser desarrollado

por pedido, el caso de las agencias publicitarias, o como un proceso continuo, el caso del sector hotelero (Gómez-Restrepo, 1999). De este análisis, debe partir el estudio de los costos para, posteriormente, estudiar cada uno de los elementos del costo (MD, MOD y CIF), atendiendo a su importancia relativa dentro de los costos totales, es decir, la estructura y composición de los costos. Asimismo, es importante distinguir entre los costos fijos y los variables para su apropiada asignación, puesto que, al determinar qué rubros son fijos, es posible entender cómo la capacidad fija, al no variar según el número de huéspedes, afecta la fijación del precio.

Para este caso concreto, dentro de las características del servicio prestado en los hoteles se encuentran:

- Debido a todos los servicios que se prestan para tener listas las unidades habitacionales, como lo son los correspondientes al personal, y los insumos tales como suministros para el aseo y mantenimiento que aseguran las condiciones de uso, se generan costos de venta, ya que el costo de venta se refiere a los sacrificios de recursos económicos y/o físicos directamente relacionados con la prestación del servicio o venta del bien.
- Además del servicio de alojamiento, el departamento de alimentos y bebidas es un componente fundamental dentro de este negocio. Asimismo, hace parte el servicio de comunicación (telefonía e internet), en este caso, el costo se compone por las tarifas cobradas por las empresas de telecomunicaciones y el recargo adicional cobrado por el hotel como el intermediador del servicio.
- Los hoteles no solo cuentan con una oferta comercial para sus clientes, obligándolos a llevar inventarios de los elementos de uso y consumo personal, los cuales, al ser vendidos, se convierten en el costo de la mercancía vendida, sino que también ofrecen servicios específicos o planes turísticos para incentivar el uso de instalaciones, por lo que requieren de insumos o materiales y personal para su desarrollo.

Con base en estas características, se puede afirmar que, en la hotelería,

confluyen actividades de servicio (alojamiento), industriales (alimentación y comunicación) y comerciales (productos). De ahí que, en materia de costos, se destaquen los costos indirectos y los costos fijos dentro el costo total; especialmente, porque las inversiones en propiedad, planta y equipo no solo requieren de mantenimiento y seguros, sino que también se deprecian; a su vez, están los altos costes de marketing durante la temporada baja y la contratación del personal necesario para prestar el servicio en temporada alta (Rubio, 1995). Todos estos costos indirectos, en los métodos de costeo tradicionales, suelen distribuirse en bases arbitrarias o estimadas, lo que deviene en resultados distorsionados.

8. FACTORES EXTERNOS

A pesar de que existen muchos factores externos que impactan el sector hotelero, en la última década, el mayor impacto en la hotelería, esencialmente al de pequeña escala, está relacionado con la aparición y consolidación de plataformas digitales a través de las cuales espacios no hoteleros se transforman para recibir huéspedes. Este tipo de plataformas aprovechan ubicaciones estratégicas en importantes zonas de las ciudades, donde no suele existir infraestructura hotelera, y la oferta de experiencias únicas en el entorno local, de la mano de los anfitriones. Esto se ratifica con el incremento en la oferta que la plataforma Airbnb ha tenido en Bogotá. (Muñoz, Betancur & López, 2019).

La ventaja de estas plataformas radica en los productos de inteligencia de mercado, como Market Minder, el cual fue desarrollado por la empresa de investigación de mercado AirDNA, especializada en Airbnb, y diseñado para ayudar a sus anfitriones (administradores de los alquileres) con indicadores e información clave, que les permite competir al mismo nivel que los hoteles pequeños.

A través de gráficos y mapas sencillos, con filtros ajustables, la herramienta les permite tomar decisiones en relación con los precios, al determinar los niveles de demanda de los viajeros y compararse frente a sus competidores en

cuanto a tamaños y precios similares. Asimismo, ofrece información estratégica sobre las mejores ubicaciones en la ciudad para ampliar sus actividades. Por lo que esta aplicación posee datos en más de 1.000 destinos turísticos importantes, incluida Bogotá, empoderando a estos pequeños operadores (Cision Blog, 2017). Esto lo confirman Muñoz et al. (2019), en su estudio, el cual reveló que cerca de 1,7 millones de anfitriones de Airbnb usan esta plataforma; además de que el número de propiedades Airbnb alquiladas alcanzó un acumulado de 20.650 en febrero de 2019, con un promedio mensual de 5.132 propiedades activas, con un crecimiento continuo desde 2015.

9. CONCLUSIÓN

Las organizaciones no pueden limitarse a repetir modelos en materia de costos, pues, como se evidenció, en el caso del sector hotelero los sistemas de contabilidad de costos tradicionalmente utilizados en las empresas manufactureras o industriales son inadecuados, por lo que estos deben ser adaptados de acuerdo con las propias circunstancias internas y el entorno de la organización; para ello, se requiere gestionar el conocimiento específico del funcionamiento de este sector y comprender su modo de operación. Del mismo modo, es importante que la contabilidad de costos proporcione información relevante y útil, que ayude, por ejemplo, a la hotelería de pequeña escala a orientar sus estrategias y a competir contra las plataformas digitales como Airbnb, las cuales, con el apoyo de las nuevas tecnologías de la información, obtienen datos complementarios a los suministrados por la contabilidad.

En el contexto de la hotelería nacional, la confluencia de oportunidades y retos, especialmente la predominancia de la hotelería pequeña y el empirismo laboral, hace necesario contar con información oportuna, con base en las dinámicas, a escala mundial, del turismo en el sector hotelero y su fuerte dependencia de factores externos a la empresa. A su vez, los sistemas de costos deben brindar información clave para desarrollar ventajas en el mercado y tomar decisiones correctas, adaptándose al tamaño organizacional, para que no resulte poco útil o muy complejo de implementar antes las necesidades de las empresas.

- AirDNA. (2017, agosto 16). Nuevo producto de analítica ayuda a los anfitriones de Airbnb a competir con los hoteles. En: Cision PR Newswire. Recuperado de: <https://prn.to/3lfza5D>
- Asociación Hotelera y Turística de Colombia. (2012). Estudio Básico Laboral de Hoteles Afiliados a COTELCO. Cotelco.
- Cruz, D. (2007). Evolución de los sistemas de costos. Costos de la calidad y costos ambientales. Una aproximación a la realidad de una sociedad postindustrial. Recuperado de: <https://bit.ly/317BAuW>
- Departamento Administrativo Nacional de Estadísticas (DANE). (2019). Muestra mensual de hoteles MMH. En: DANE. Información para todos. Recuperado de: <https://bit.ly/2InFQ2M>
- Estrada-Jabela, A. M., Polo-Espinosa, L. E., Pérez-Valbuena, G. J. & Hahn-de-Castro, L. W. (2016). Caracterización del mercado laboral en el sector hotelero de Cartagena y las principales áreas metropolitanas. Documentos de Trabajo Sobre Economía Regional, (242). Recuperado de: <https://bit.ly/34VXHFM>
- Gómez, C. A. (1999). Costos en entidades prestadoras de servicios. *Innovar, Revista de Ciencias Administrativas y Sociales*, 1(14), 152-158.
- 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. Madrid: Plaza & Janés Editores S.A.
- León, M. J. (2016). La gestión del conocimiento en la administración de hoteles en Colombia. *Agustiniana Revista Académica*, 10, 91-101.
- Metcalfe, H. (1885). *The cost of manufacturers*. Nueva York: J. Wiley & Sons.
- Ministerio de Comercio, Industria y Turismo (MINCIT). (2020a). Estadísticas Nacionales - Flujo de Turistas - Turismo Receptor. En: Centro de Información Turística de Colombia (CITUR). Recuperado de: <https://bit.ly/3k8ymhy>
- Ministerio de Comercio, Industria y Turismo (MINCIT). (2020b). Estadísticas Nacionales - Económicas – PIB. En: Centro de Información Turística de Colombia (CITUR). Recuperado de: <https://bit.ly/3537w6a>
- Muñoz, J. F., Betancur, C. M. & López, B. Y. (2019). Estudio oferta Airbnb, HomeAway. Bogotá 2015 - 2019. Bogotá: Instituto Distrital de Turismo - Observatorio de Turismo.
- Organización Mundial de Turismo (OMT). (1998). *Introducción al turismo*. Madrid: Edición Propia.
- Organización Mundial de Turismo (OMT). (2020). *Panorama del turismo internacional*. Edición 2019. Recuperado de: <https://bit.ly/2FrjU5I>
- Paredes, A. & León, M. J. (2017). Contabilidad y auditoría en las organizaciones hoteleras colombianas. *Revista Visión Contable*, 15, 57-78. DOI: <https://doi.org/10.24142/rvc.n15a3>
- Rubio, M. (1995). Los sistemas de costes basados en la actividad. Una aplicación a la empresa hotelera. *Actualidad financiera*, 25, 863-874.
- Sánchez, P. A., Useche, E. & Ramos, H. E. (2018). Estudio: Censo de establecimientos de alojamiento y hospedaje del 2018. Bogotá: Instituto Distrital de Turismo – Observatorio de Turismo

GESTIÓN DE COSTOS EN EL DESARROLLO DE RSE EN EMPRESAS INDUSTRIALES EN COLOMBIA: CASO DE ESTUDIO NUTRESA, ALPINA, ARGOS Y CEMEX

COST MANAGEMENT IN THE
DEVELOPMENT OF CSR IN INDUSTRIAL
COMPANIES IN COLOMBIA:
CASE STUDY NUTRESA, ALPINA, ARGOS
AND CEMEXSCALE HOTEL INDUSTRY

Mauricio Segura Guerra

✉ msegurag@unal.edu.co

Estudiante de Contaduría Pública - Universidad Nacional de Colombia, sede Bogotá.

Julián Felipe Sánchez Gunturiz

✉ jfsanchezgu@unal.edu.co

Estudiante de Contaduría Pública y Administración de empresas - Universidad Nacional de Colombia,

PALABRAS CLAVE:

- RSE
- Sostenibilidad
- GRI
- Empresas industriales
- Gestión de costos

RESUMEN

Con el aumento de la producción industrial por el creciente desarrollo de la globalización, la crisis ecológica contemporánea es un problema estructural, que confirma las falacias estructuradas en la modernidad del crecimiento ilimitado, progreso y desarrollo, ocasionando la aparición de los informes de responsabilidad social empresarial. El presente documento tiene como objetivo analizar si las empresas industriales Nutresa, Alpina, Argos y Cemex han desarrollado su sostenibilidad de forma efectiva, apoyándose en herramientas instrumentales, como los reportes integrados. Para ello, en primera medida, se presentan los conceptos más relevantes de estos informes, las razones de la institución que genera estas guías y el contexto en Latinoamérica. En segundo lugar, se hace una revisión de datos institucionales de las empresas, publicados en la base de datos del GRI y, en particular, de la dimensión ambiental en ellos, a fin de acercarse al desarrollo de estos reportes en el sector industriales de las empresas en Colombia. Para finalizar, se exponen algunas estrategias de las empresas para sacar beneficio económico de los informes de responsabilidad social empresarial.

PALABRAS CLAVE:

- *CSR*
- *Sustainability*
- *GRI*
- *Industrial companies*
- *Cost management.*

ABSTRACT

With the increase in industrial production due to the increasing development of globalization, the contemporary ecological crisis is a structural problem, which confirms the structured fallacies in modernity of unlimited growth, progress and development, producing the appearance of corporate social responsibility reports. The objective of this document is to analyze whether the industrial companies Nutresa, Alpina, Argos and Cemex have developed their sustainability effectively, relying on instrumental tools such as integrated reports. To do this, first, the most relevant concepts of these reports are presented, the reasons for the institution that generates these guides and the context in Latin America. Secondly, a review is made of institutional data of the companies published in the GRI database and of the environmental dimension in them, in order to approach the development of these reports in the industrial sector of the companies in Colombia. To finish, exposing some strategies taken by companies to obtain economic benefits from corporate social responsibility reports.

1. INTRODUCCIÓN

En los últimos años, se ha incrementado la tendencia de las empresas por demostrar su preocupación por el bienestar social y ambiental, ocasionado por la crisis ecológica contemporánea que atraviesa la humanidad, la cual exige acciones urgentes por parte de la sociedad. Las problemáticas climáticas, la pobreza, la afectación ambiental, la desigualdad, entre otros son razones fundamentales para elaborar informes que generen diferentes perspectivas para la toma de decisiones, más allá de las financieras.

En 1997, la Coalición para las Economías Ambientales Responsables (CERES) participó en la estructuración del Global Reporting Initiative (GRI), el cual fue creado en los Estados Unidos, con la elaboración de un marco orientado a la presentación responsable de informes ambientales. El GRI ha elaborado varias guías que han servido como directrices para la presentación integral de informes de sostenibilidad; sin embargo, para este trabajo, se tendrán en cuenta las primeras cuatro publicaciones, correspondientes a los años 2000, 2002, 2006 y 2013 (GRI, s.f.), correspondientes al periodo de análisis. Esta institución se ha caracterizado por ser la pionera en informes de sostenibilidad, orientándose hacia sectores públicos y privados, y pequeñas, medianas y grandes empresas, con el objetivo de promover beneficios internos y externos para las firmas (GRI, s.f.).

Otro organismo que ha mostrado una importante atención y preocupación por la emisión de guías o estándares para la sostenibilidad ha sido el International Accounting Standards Board (IASB) quien, a pesar de ser un organismo emisor de Normas Internacionales de Información Financiera, en el 2013 junto al International Integrated Reporting Council (IIRC), firmaron un acuerdo para elaborar un marco común de los reportes integrados (Correa et al., 2016).

Ahora bien, se debe entender por reportes integrados la información reunida acerca de la gestión, los resultados y las perspectivas que muestran las temáticas sociales, comerciales y ambientales de las empresas (Integrated Reporting -IR-, 2011). Para lo cual, Correa et al.

(2016) afirman que, en concordancia con la evolución de los *stakeholders* [grupos de interés] y *shareholders* [accionistas], es decir, las necesidades e intereses implicados en los informes financieros, es razonable la exigencia de indicadores para medir los efectos del ejercicio cotidiano, como lo son los exigidos por entidades como la antes mencionada.

A su vez, es importante resaltar la evolución de estos reportes pues, según el GRI (2013), estos pasaron de ser simples informes financieros, atravesando el ámbito social y ambiental, a ser informes integrados, los cuales permiten mostrar la confianza y transparencia en la estructura de la compañía. De ahí que, resulte necesario preguntarse cómo se han difundido los informes de sostenibilidad que siguen el estándar de tipo GRI en Latinoamérica.

Ante esta pregunta, Gómez y Quintanilla (2012) indican que las empresas que emiten reportes GRI son mayoritariamente del sector de energía y el sector financiero. Sin embargo, no implica un cambio en su forma de operar, sino de legitimar su imagen ante riesgos de su actividad, siguiendo las pautas para elaborar los informes de sostenibilidad.

En Colombia, ha sido necesario que las empresas implementen los reportes integrados, no solo por ser una economía en desarrollo, de la cual se espera que tenga protagonismo en varios sectores; sino también porque las memorias de sostenibilidad ayudan a la gerencia a planear y organizar mejor los negocios, puesto que se tiene al alcance información de carácter estratégico. Sobre esto, Portafolio (2018a), cita un estudio de la EAN, realizado en 2018, que muestra la existencia de 1,6 millones de unidades empresariales en el país, de las cuales el 99,9 % son Pymes y menos del 1 % (524) están adheridas al Pacto Global; en estas, la implementación de los reportes integrados ha traído muchos beneficios.

En el contexto latinoamericano, el crecimiento en el número de informes de Responsabilidad Social Empresarial (RSE) contrasta con los indicadores socioambientales, como las crisis de hambruna, calentamiento global, entre otros (Gómez y Quintanilla, 2012). Latinoamérica, por debajo de Norteamérica, tiene realmente poca participación en la

publicación de reportes GRI, siendo casi inexistente la investigación en las memorias de sostenibilidad; especialmente, los casos de Uruguay y Colombia (Alonso, Marimon & Llach, 2015).

Además, la evolución teórica del concepto RSE, como un “[...] conjunto de prácticas empresariales abiertas y transparentes basadas en valores éticos hacia los empleados, comunidades y ambiente.” (citado en Lozano & Parra, 2019, p. 6), ha formado cuatro grupos que responden a diferentes objetivos (Rivera & Malaver, 2011):

- a) El **enfoque instrumental**, el cual se centra en la visión de la empresa como creación de riqueza y que “[...] Las empresas apuestan por un comportamiento ético y responsable, en la medida en que ese comportamiento aporte ventajas competitivas [...]” (p. 16).
- b) El **enfoque político**, el cual hace referencia al ejercicio responsable de la empresa, para obtener poder en el escenario político.
- c) El **enfoque integrador**, el cual responde a las demandas sociales de los stakeholders.
- d) El **enfoque ético**, el cual está orientado a los derechos humanos, el bien común y el desarrollo sostenible para el desarrollo humano.

Esto da a entender que el enfoque que guarda mayor relación con el contenido de los informes de sostenibilidad y reportes integrados, como herramientas instrumentales, es el enfoque instrumental dado que, como mencionan Lozano y Parra (2019), la RSE se usa como herramienta competitiva para aumentar “[...] su imagen social y reputación [...] en términos [...] contables y tangibles [...]” (Sendotu, 2013 citado en Lozano & Parra, 2019, p. 13).

Teniendo en cuenta lo anterior, en el presente documento se hace un análisis de empresas industriales en Colombia que se han adherido a esta mejor práctica de gobierno corporativo y pensamiento integrado, además de identificar cómo esta aplicación ha modificado su gestión de costos.

2. METODOLOGÍA

La investigación se desarrolla por medio de un enfoque cualitativo, específicamente interpretativo-descriptivo, el cual se fundamenta a través de una revisión detallada de la literatura, donde 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. 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).

Inicialmente, la búsqueda de información se realizó por medio de bases de datos como Scopus y Web of Science, de donde se tomaron artículos científicos y libros electrónicos. De ahí surge la pregunta que responderá el presente documento: ¿Son los reportes integrados una buena herramienta para medir objetivamente el desarrollo sostenible en las empresas industriales de Colombia? Por ende, se ha recogido de la base de datos del Global Reporting Initiative información de los informes de sostenibilidad de las empresas Nutresa, Alpina, Argos y Cemex, con el fin de interpretar la relación entre sus indicadores de sostenibilidad y la propia gestión de las industrias para generar valor por sus actividades productivas. A continuación, se muestran los resultados obtenidos sobre las características más relevantes en la estructura de los informes de sostenibilidad que han presentado las empresas, con base en datos recogidos de los informes integrados publicados entre 2013-2017.

La selección de las empresas de esta investigación se debe, en primer lugar, a su sobresaliente desarrollo económico, de donde se resalta que son líderes en sus respectivos sectores (comercialización y construcción); en segundo lugar, a los reconocimientos a sus operaciones sostenibles: por un lado Cemex fue la única organización del sector de la construcción del país en ser premiada como Empresa Ejemplar en 2017, en el X Encuentro Latinoamericano de Empresas Socialmente Responsables, mientras que Alpina fue reconocida como empresa

proactiva en el 2014, por la CAR, en su Reconocimiento Ambiental a Empresas Sostenibles; para el 2015, Alpina superó su marca anterior y pasó al grupo de Empresas Estratégicas, categoría que repite en 2016

Por el otro lado, entre los reconocimientos de Grupo Nutresa y Grupo Argos resalta su inclusión en los índices de sostenibilidad de Dow Jones y RobecoSAM. Siguiendo a Portafolio (2018b) Nutresa fue destacada como la única empresa del sector de alimentos del país, pero además es la segunda más sostenible en su sector, al recibir el mayor puntaje en seis de los 25 criterios evaluados; mientras que Grupo Argos fue elegido como la compañía más sostenible del mundo en el sector de materiales de construcción.

Ahora bien, el documento consta de dos secciones después de la introducción y la metodología, a saber, los resultados del ejercicio investigativo y las conclusiones.

3. RESULTADOS

De acuerdo con los principios (participación de los grupos de interés, materialidad, contexto de sostenibilidad y exhaustividad) para determinar el contenido, la calidad de las memorias de sostenibilidad, y los tres aspectos de este tipo de estándar (GRI, 2013), la presentación y preparación de los informes dirigidos a las partes interesadas pueden presentar cambios significativos. Debido tanto a que las memorias manejan los tres aspectos de manera separada, como a que no se muestra la sensibilidad de los negocios en el contexto geográfico (Barkemeyer, Preuss & Lee, 2015), pueden surgir inconvenientes de manera indirecta al manejar los riesgos y las oportunidades que se presenten una vez publicados los informes al público.

Cabe destacar que, aunque las empresas pueden elegir entre dos opciones: la esencial y la exhaustiva, ambas se centran en la revelación de los aspectos materiales. Dentro de la esencial están los aspectos fundamentales de una memoria, por medio de las cuales se pretende reflejar los desempeños ambiental, social y económico. La exhaustiva desarrolla la esencial e incorpora nuevos elementos sobre ética, gobierno, etc.; además, se utilizan indicadores más detallados (GRI, 2013).

Al hablar de Nutresa, se puede ver cómo ha aumentado la cantidad de páginas dedicadas al tema ambiental en sus informes integrados, pasando de siete en 2013, a 16 en 2014, con una disminución a 10 en 2015 y 2016, para finalmente tener 21 páginas en 2017. En estas páginas, existen tres frentes en los cuales la empresa pone su acento: energía, cambio climático, y uso y conservación del agua. Asimismo, en el año 2015 introdujeron otros dos frentes: empaques y pos-consumo, y gestión de residuos. En cada uno de los frentes, la empresa especifica la estrategia y el progreso, mostrando cuáles son los retos ambientales que se plantea la empresa y el nivel de progreso que tienen, mientras expone los riesgos y las oportunidades, incluyendo las perspectivas, es decir, los objetivos y las visiones a largo plazo en materia ambiental.

TABLA 1. Indicadores ambientales del Grupo Nutresa entre los años 2013 y 2017.

Indicador \ Año	2013	2014	2015	2016	2017
Reducción del consumo de energía (%)	14,40	18,20	17,70	17,10	17,30
Reducción de las emisiones de GEI (%)	15,50	21,00	16,40	21,00	41,40
Reducción del consumo de material de empaque (%)	0,00	5,10	8,80	5,40	2,40
Inversión en gestión ambiental en Colombia (millones de COP) (\$)	15.442	14.048	15.081	20.041	27.022
Reducción del consumo del agua (%)	12,70	15,50	22,10	25,80	28,10

FUENTE: Elaboración propia, a partir de los informes integrados (Grupo Nutresa, 2017).

En la tabla 1, se observa la disminución de los índices acumulados, donde se evidencia que, de año a año, no es tan significativa, por lo que es necesario que la empresa aumente sus esfuerzos para mitigar sus impactos ambientales. Atendiendo a los principios de calidad y contenido, y el concepto de sostenibilidad ambiental, se evidencia que se ha priorizado el enfoque exhaustivo en los aspectos ambientales para informar a los grupos de interés.

En el caso de Alpina, el número de páginas dedicadas a la dimensión ambiental ha variado desde el 2013 con cinco, pasando a 2014 con 4, 2015 con 11, 2016 con 13 y 2017 con 3. Cabe destacar que la empresa construye una “matriz de materialidad” en donde se puede observar que los temas ambientales, como la Gestión de los Residuos, no hace parte de los temas a los que se le da importancia, sino que es un aspecto que les interesa a los Grupos de Interés. Por ende, los tres focos de acción de la empresa son: gestión responsable del agua, gestión de energía y cambio climático, y gestión de materiales y residuos.

TABLA 2. Indicadores ambientales de Alpina entre los años 2013 y 2017.

Indicador \ Año	2013	2014	2015	2016	2017
Eco-índice de agua extraída	5,02	4,58	4,49	4,63	5,06
Porcentaje de remoción de agua orgánica (%)	98,1	98,7	98,5	98,5	98,4
Eco-índice consumo de agua	2,97	2,80	2,67	2,59	2,87
Eco-índice huella de carbono	0,16	0,15	0,16	0,15	0,20
Eco-índice aprovechamiento de residuos (%)	96	72	88	93	NN

FUENTE: Elaboración propia, a partir de los informes de sostenibilidad (Alpina, 2017).

En la tabla 2, el primer índice da cuenta de la cantidad de metros cúbicos de agua utilizada por cada tonelada de producción; el segundo corresponde al porcentaje de carga orgánica que se extrae del agua para que no llegue tan contaminada a las plantas de tratamiento de aguas residuales; el tercero mide la cantidad de GigaJoules (GJ) consumidos por cada tonelada de producción; el índice de la huella de carbono es uno de los más utilizados por las empresas para medir su impacto ambiental, pues da cuenta de los kilogramos (kg) de dióxido de carbono (CO₂) emitidos por cada tonelada de producción; el último eco-índice da cuenta del porcentaje de residuos que se utilizan para reciclaje u otros usos alternativos. Es evidente que la empresa tiene avances significativos en el aprovechamiento de los residuos y la remoción de carga orgánica, pero hay indicadores que no tienen una disminución constante y que ponen en duda la existencia de un avance en la sostenibilidad de sus actividades productivas.

En el caso de Argos, existe una mejoría en sus actividades productivas por medio de reportes integrados. Ejemplo de ello es el comparativo que muestra de las emisiones de CO₂ entre 2014-2017, como se observa en el gráfico 1.

GRÁFICO 1. Emisiones directas e indirectas de CO₂ del Grupo Argos entre los años 2014 y 2017.



FUENTE: Elaboración propia, a partir de los reportes integrados del Grupo Argos (Argos, 2017).

La industria cementera contiene una matriz de materialidad, cuyo fin es informar el desempeño, los logros y los retos de 19 puntos, separados por grado de relevancia para los grupos de interés, para el negocio, y

en torno a los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS). Dentro de la matriz, se abordan cuatro áreas: cambio climático, agua y biodiversidad, economía circular, y emisiones. Por ello, mientras el gráfico 1 da cuenta de los niveles de emisión de gases de efecto invernadero (GEI) en las operaciones, el gráfico 2 refleja el consumo de agua para elaborar los materiales de la operación.

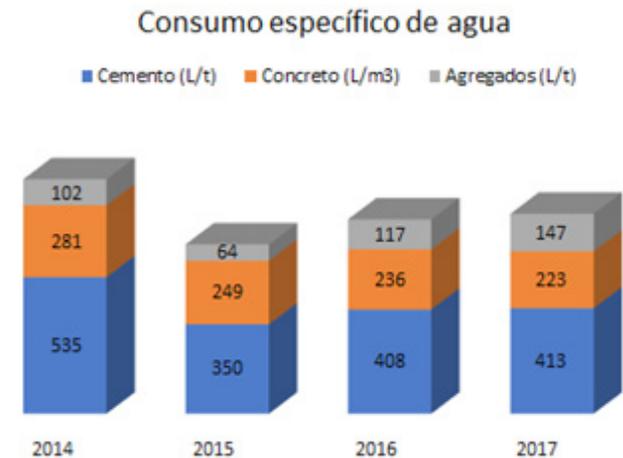


GRÁFICO 2. Consumo específico de agua para la elaboración de cemento, concreto y agregados del Grupo Argos entre los años 2014 y 2017.

FUENTE: Elaboración propia, a partir de los reportes integrados (Argos, 2017).

En el caso de CEMEX-Colombia, desde el año 2017 la empresa comenzó a emitir informes integrados, dejando de lado el informe local (CEMEX, s.f.). La tabla 3 extrae algunos indicadores sociales y ambientales que se presentaron en la gestión de la empresa entre 2012 y 2016.

TABLA 3. Indicadores ambientales de CEMEX-Colombia entre los años 2012 y 2016.

Tipo de indicador \ Año	2012	2013	2014	2015	2016
Estándar aplicable GRI	-	G3	G4	G4	G4
Emissiones específicas de CO2 (Kg CO2/ton. Producto cementante)	558	558	504	551	552
Tasa de combustibles alternativos (%)	36	37	35	26	23
Consumo específico de energía eléctrica en cemento (kwh/ton)	92	98	92	92	93
Emissiones específicas de polvo, operaciones de cemento (g/ton. Clinker)	-	-	193	110	64
Disposición de residuos, operaciones de cemento (ton.)	-	-	561	490	552
Consumo específico de agua, operaciones de cemento (l/ton.)	-	-	148	302	205
Canteras activas con planes de rehabilitación (%)	50	80	86	89	100

Tipo de indicador \ Año	2012	2013	2014	2015	2016
Plantas de cemento certificadas con ISO 14001 (%)	25	25	40	40	60
Plantas de cemento certificadas con ISO 9001 (%)	-	-	-	-	100
Consumo de agua en nuestra producción de cemento (litros/ton.)	167	190	148	302	-
Plantas de cemento con Sistema de Gestión Ambiental (%)	-	-	80	100	-
Consumo de combustibles alternativos de hornos Clinker (%)	-	-	100	100	100
Cuenta con plantas de reciclaje de agua (%)	-	-	60	100	93
Individuos beneficiados con nuestros negocios sociales e inclusivos	-	-	7.048	8.596	-
Familias beneficiadas con Patrimonio Hoy (datos acumulados desde 2005)	-	16.971	18.035	19.377	21.310

FUENTE: Elaboración propia, a partir de los informes de desarrollo sostenible (CEMEX-COLOMBIA, 2017).

La tabla anterior revela que, aunque se estén implementando las guías actualizadas, emitidas por parte del GRI, algunos indicadores no están arrojando datos favorables a dicho cambio, al presentar variaciones tanto crecientes como decrecientes; tal es el caso de: la emisión específica de CO₂, la disposición de los residuos en operaciones de cemento, el consumo de agua en lo relacionado al cemento, entre otros. También destaca que algunos indicadores han reflejado una mejoría en cuanto a la disminución de la afectación del medio ambiente, como por ejemplo: canteras con planes de rehabilitación; consumo de combustible alternativo; aumento de las plantas de cementos certificadas, que transmite confianza de que están operando de forma adecuada; entre otros.

Al hablar específicamente de la gestión de costos en la aplicación de RSE, se resalta la afirmación de Matuszak y Rózańska (2019), ya que, desde el punto de vista de los directivos, la cuestión de si las empresas deben o no realizar actividades de RSE es controvertida por el alto costo y los beneficios inciertos que conlleva. Para ello, Chen, Hung y Wang (2018) muestran que la divulgación de RSE aumenta la presión sociopolítica, con respecto a las actividades de la empresa, encontrando que el gasto en RSE está impulsado, en gran medida, por factores sociopolíticos más que por consideraciones económicas. Esto se relaciona con el hecho de que la inversión en RSE genera externalidades positivas para la sociedad, y provoca disminución en la rentabilidad empresarial, debido a la obligación de asumir las erogaciones necesarias para evitar daños ambientales y la disminución en las ventas, como resultado de un cambio interno en la cadena de producción.

Ahora bien, también se puede utilizar la RSE como una estrategia para aumentar las ganancias. Sobre esto, Tran y O'Sullivan (2018) encontraron que existe una relación negativa entre los informes RSE y las publicaciones de cumplimiento de contabilidad y auditoría (AAER, por sus siglas en inglés), pues, en pocas palabras, las empresas pueden beneficiarse de la RSE, ya que esta reduce la probabilidad de interrupción asociada con las acciones de cumplimiento de la Securities and Exchange Commission (SEC), al reducir tanto la incidencia de

representaciones financieras erróneas, como la sospecha de la SEC de que la empresa ha incurrido en representaciones financieras erróneas. Adicionalmente, Sangu, Uduji y Okolo-Obasi (2019) muestran que las empresas usan la RSE para, así, ocultar aspectos como las transferencias de precios en los modelos de comercio extranjero, lo que deviene en disminuciones tributarias y en deficiencias en el recaudo nacional local.

Al analizar los cuatro casos nacionales, se puede evidenciar que, aunque no se sabe con seguridad cuánto dinero entra o sale de cada organización, sí se puede notar que la inversión en RSE se traduce en una imagen más favorable frente a los inversionistas, lo que resalta la evolución del valor de la acción. Por ejemplo, en el Grupo Nutresa, se observa cómo, en 2014, su información ambiental estaba en 16 páginas, mientras el valor de la acción era \$ 27.048 COP; para 2015, se presentaron 10 páginas y un precio de acción de \$ 22.747 COP; en 2016, se mantuvo el número de páginas pero el precio era de \$ 24.909 COP; por último, en 2017, había 21 páginas y un valor de acción de \$ 25.840 COP.

Estos fenómenos demuestran que, sin importar qué costos deban asumirse en la aplicación de RSE, las organizaciones pueden gestionar estas erogaciones monetarias para generar valor financiero con la mejora en su reputación, lo cual se relaciona con lo dicho por Argandoña (2011), quien afirma que la RSE genera una ventaja competitiva, no tanto por las acciones de RSE en sí, sino porque da lugar a “otra manera” de dirigir.

En relación con lo anterior, Neira (2019) habla del método *Greenwashing*, donde las empresas prefieren engañar a los usuarios creando una fachada para blanquear su imagen y no tener que cambiar ninguno de sus procesos, generando que cada vez sea más necesario el desarrollo de modelos presupuestales de divulgación general, donde se demuestre que estos desembolsos son destinados a generar externalidades positivas y no solo son utilizados como herramientas de engaño.

4. CONCLUSIONES

Es evidente que ha aumentado la inversión en temas ambientales, pues se refleja en las cifras de los reportes; sin embargo, las empresas han utilizado los mismos indicadores durante los años evaluados y no han sido radicales; solamente, se han limitado a cifras de reducción de consumo, lo cual se puede relacionar con lo dicho por Deegan (2016), quien concluyó que no se puede establecer una clara conexión entre la contabilidad financiera y la ambiental al “[...] capturar los efectos de las acciones medioambientales de las compañías en sus estados financieros [...]” (citado por Bernal & Santos, 2018, p. 207).

Igualmente, hay cifras que no han disminuido de manera considerable, como es el caso de las emisiones de CO₂, y los índices de consumo de agua y energía; por lo que se puede concluir que, aunque las empresas tengan el interés de aplicar los estándares más recientes, emitidos por entidades de prestigio, como el GRI, no hay garantía de que los indicadores mejoren las buenas prácticas y la gestión de la compañía. Además, se evidencia que este tipo de empresas impulsan la generación del valor y la gestión de los riesgos de factores externos, trabajando sobre los ODS, priorizando externalidades ambientales y sociales sobre las económicas. Por ende, con base en los principios de calidad para las memorias de sostenibilidad, llega a ser cuestionable la verdadera iniciativa de estas empresas industriales.

Por lo anterior y siguiendo a Hopwood (2009),

[...] se entiende que es un gran reto determinar las verdaderas motivaciones de los reportes [integrados, especialmente cuando se afirma] que su función debería ser, [no solo] la de informar a los usuarios internos y externos, [sino también la de] constituirse como una herramienta para la creación de políticas, [la cual no siga] siendo utilizada como un “velo” para las compañías en la búsqueda de legitimar su actividad, incrementar su reputación con omisión de información o confundir al receptor de la información con mensajes ambiguos sobre su actuar [...]. (citado en Bernal & Santos, 2018, p. 208)

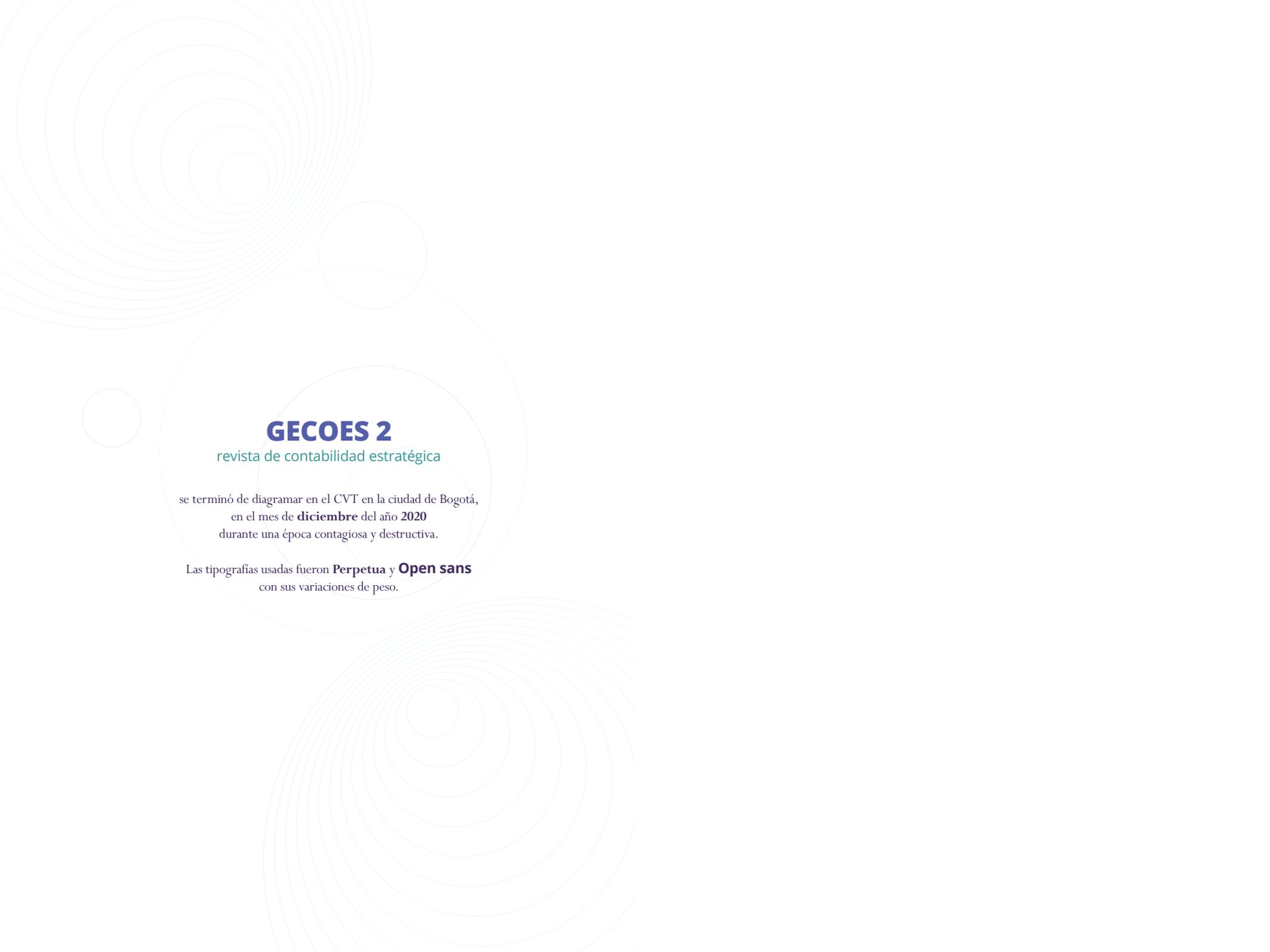
Por su parte, Hernández (2011) considera que

[...] sigue siendo un reto para la contabilidad el desligarse de la visión capitalista que tiene la disciplina, y que esta migre hacia el paradigma de la complejidad, [donde la realidad se entiende desde] una visión holística y multidisciplinar. También indica que debe exaltarse que ya se [empezó] a trazar un camino hacia la visión de la contabilidad ambiental; [no obstante,] aún falta concretar y definir estructuralmente esta rama de la contabilidad, [para que la disciplina pueda realizar un trabajo integral, a fin de] captar, en los análisis de información, los ámbitos económico, social y ambiental. (en Bernal & Santos, 2018, p. 207)

Teniendo en cuenta lo anterior, se debe resaltar el papel legitimador de la contabilidad frente a las operaciones empresariales; generando así, un llamado a los contadores, con el fin de salvaguardar la fe pública y evitar seguir convirtiendo la disciplina en una herramienta de acumulación de capital. Se debe empezar a medir, controlar, y revelar los medios y recursos utilizados para obtener dicha riqueza, no solo el neto de la operación.

- Alonso-Almeida, M., Marimon, F. & Llach, J.** (2015). Difusión de las memorias de sostenibilidad en Latinoamérica: análisis territorial y sectorial. *Estudios Gerenciales*, 31(135), 139-149.
- Alpina.** (2017). *Informes de sostenibilidad*. Recuperado de: <https://bit.ly/2S0FYqF>
- Argandoña, A.** (2011, febrero 12). ¿Produce beneficios económicos la responsabilidad social? *IESE Business School – Economía, Ética y RSE BlogNetwork*. Recuperado de: <https://bit.ly/342Zloq>
- Argos.** (2017). *Acerca de Argos*. Recuperado de: <https://bit.ly/3cwhY88>
- Asongu, S. A., Uduji, J. I. & Okolo-Obasi, N. E.** (2019). Transfer pricing and corporate social responsibility: Arguments, views and agenda. *Mineral Economics*, 32(3), 353-363. DOI: 10.1007/s13563-019-00195-2
- Barkemeyer, R., Preuss, L. & Lee, L.** (2015). On the effectiveness of private transnational governance regimes. Evaluating corporate sustainability reporting according to the Global Reporting Initiative. *Journal of World Business*, 50(2), 312-325.
- Bernal, M. & Santos, E.** (2018). Una mirada a la contabilidad ambiental. Postulados y retos. *Contaduría Universidad de Antioquia*, (73), 199-209.
- CEMEX-COLOMBIA.** (2017). *Informes de Sostenibilidad*. Recuperado de: <https://bit.ly/33WwUZj>
- Chen, Y. C., Hung, M. & Wang, Y.** (2018). The effect of mandatory CSR disclosure on firm profitability and social externalities: Evidence from China. *Journal of Accounting and Economics*, 65(1), 169-190. DOI: 10.1016/j.jacceco.2017.11.009
- Correa, J. A., Hernández-Espinal, M. C., Vásquez-Arango L. & Soto-Restrepo, Y. M.** (2016). Reportes integrados y generación de valor en empresas colombianas incluidas en el índice de sostenibilidad Dow Jones. *Cuadernos de Contabilidad*, 17(43), 73-108. <http://dx.doi.org/10.11144/Javeriana.cc17-43.rigv>
- Deegan, C.** (2016). Twenty-five years of social and environmental accounting research within Critical Perspectives of Accounting: Hits, misses and ways forward. *Critical Perspectives on Accounting*, 43, 65-87. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2016.06.005>
- Global Reporting Initiative (GRI).** (2013). G4 Guía para la elaboración de memorias de sostenibilidad. Principios y contenidos básicos. Ámsterdam: *Global Reporting Initiative*.
- Global Reporting Initiative (GRI).** (s.f.). *Our mission and history*. GRI. Recuperado de: <https://bit.ly/3pDKpqV>
- Gómez, M. & Quintanilla, D. A.** (2012). Los informes de responsabilidad social empresarial: su evolución y tendencias en el contexto internacional y colombiano. *Cuadernos de Contabilidad*, 13(32), 121-158. Disponible en: <http://revistas.javeriana.edu.co/index.php/cuacont/article/view/3894/2858>

- Grupo Nutresa.** (2017). *Informe anual y de sostenibilidad 2017*. Recuperado de: <https://bit.ly/3mRyQuP>
- Hernández, D.** (2011). Contabilidad ambiental: fundamentos epistemológicos, humanistas y legales. *Revista Económicas CUC*, 32(1), 35-44.
- Hopwood, A. G.** (2009). Accounting and the environment. *Accounting, Organizations and Society*, 34(3-4), 433-439. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2009.03.002>
- Integrated Reporting (IR).** (2011). Hacia la información integrada. *La comunicación de valor en el siglo XXI*. Recuperado de: <https://bit.ly/3i4ibR0>
- Lozano, M. & Parra, Y.** (2019). *Enfoques de la responsabilidad social empresarial* (tesis de pregrado). Universidad Santo Tomás, Bogotá, Colombia. <http://dx.doi.org/10.15332/tg.pre.2020.00198>.
- Matuszak, L. & Różańska, E.** (2019). A non-linear and disaggregated approach to studying the impact of CSR on accounting profitability: Evidence from the polish banking industry. *Sustainability*, 11(1) DOI: 10.3390/su11010183
- Neira, L.** (2019, junio 13). Los beneficios de implementar un plan de Responsabilidad Social Empresarial. *La República*. Recuperado de: <https://bit.ly/3j7X8ys>
- 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
- Portafolio.** (2018a, febrero 4). Empresas que informan son más sostenibles. *Portafolio*. Recuperado de: <https://bit.ly/2HpAqUs>
- Portafolio.** (2018b, septiembre 13). Diez empresas colombianas están en índices de sostenibilidad. *Portafolio*. Recuperado de: <https://bit.ly/308TexJ>
- Rivera, H. A. & Malaver, M. N.** (2011). La organización: los stakeholders y la responsabilidad social. *Documentos de Investigación - Centro de Estudios Empresariales para la Perdurabilidad (CEEP)*. (97). Recuperado de: <https://bit.ly/3mL3DcG>
- Tran, N. & O'Sullivan, D.** (2020). The relationship between corporate social responsibility, financial misstatements and SEC enforcement actions. *Accounting & Finance*, 60(S1), 1111-1147. DOI:10.1111/acfi.12404.



GECOES 2

revista de contabilidad estratégica

se terminó de diagramar en el CVT en la ciudad de Bogotá,
en el mes de **diciembre** del año **2020**
durante una época contagiosa y destructiva.

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

EDITORIAL

► LA NUEVA NORMALIDAD: RETOS Y PANORAMA PARA LA COMUNIDAD ACADÉMICA

Yesica Alejandra Daza Tacha

Contadora pública y Estudiante de Administración de Empresas

Carlos Andres Guataquirá Araque

Estudiante de Contaduría Pública

Isabel Cristina Moncayo Vega

Estudiante de Contaduría Pública y Administración de Empresas

► ARTÍCULO

CONTABILIDAD DE COSTOS: ESTUDIO BIBLIOMÉTRICO EN EL NUEVO MILENIO (2000-2019)

Julián Felipe Sánchez Gunturiz

Estudiante de Contaduría Pública y Administración de Empresas

► ARTÍCULO

EL ANALISTA DE COSTOS Y LA PYME LATINOAMERICANA EN EL CONTEXTO DE LA GLOBALIZACIÓN

Nicolás Cruz Castillo

Estudiante de Contaduría Pública

Daniel Camilo Puentes Rodríguez

Estudiante de Contaduría Pública

► ARTÍCULO

REVISIÓN BIBLIOGRÁFICA DE LA CONTABILIDAD ESTRATEGIA EN EL SECTOR BANCARIO: ANÁLISIS DE LAS ACTUALES ÁREAS DE ESTUDIO

Nicolás Muñoz Gómez

Contador Público y Candidato a Magister en Contabilidad y Finanzas

► ARTÍCULO

REFLEXIÓN CRÍTICA DE LA CONTABILIDAD DE COSTOS EN EL SECTOR SERVICIOS: UNA MIRADA A LA HOTELERÍA DE PEQUEÑA ESCALA

Santiago Pedraza Malagón

Estudiante de Contaduría Pública

► ARTÍCULO

GESTIÓN DE COSTOS EN EL DESARROLLO DE RSE EN EMPRESAS INDUSTRIALES EN COLOMBIA: CASO DE ESTUDIO NUTRESA, ALPINA, ARGOS Y CEMEX

Mauricio Segura Guerra

Estudiante de Contaduría Pública

Julián Felipe Sánchez Gunturiz

Estudiante de Contaduría Pública y Administración de Empresas

Contáctanos:



/Control + Ge



Controlg_fcebog@unal.edu.co
Rgecoes_fcebog@unal.edu.co



Encuentra la versión digital en:

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