

Las distintas etapas de la contabilidad gerencial y la responsabilidad social empresarial: primera aproximación conceptual de sus relaciones*

*María Victoria Uribe Bohórquez***

*Gabriel Rueda Delgado****

Recibido: 17 de agosto de 2012

Aprobado: 30 de agosto de 2012

Uribe, M. y Rueda, G. (2012). Las distintas etapas de la contabilidad gerencial y la responsabilidad social empresarial: primera aproximación conceptual de sus relaciones. *Activos*, 19, 67-88

JEL M41, M14

Resumen

Revisar los vínculos entre la contabilidad gerencial y la responsabilidad social empresarial resulta pertinente, toda vez que en la primera se soporta la

* Artículo asociado a la formulación del proyecto de investigación (tipo II).

** Contadora Pública, estudiante de Administración de Empresas de la Pontificia Universidad Javeriana, Bogotá. Profesora de tiempo completo y coordinadora del área de Contabilidad Gerencial del Departamento de Ciencias Contables de la Pontificia Universidad Javeriana. muribe@javeriana.edu.co

*** Contador Público de la Universidad Nacional de Colombia y candidato a doctor en Ciencias Sociales y Humanas de la Pontificia Universidad Javeriana. Profesor de tiempo completo, Departamento de Ciencias Contables de la Pontificia Universidad Javeriana. Editor de la revista *Cuadernos de Contabilidad*. grueda@javeriana.edu.co

planeación y gestión de la empresa y la forma como esta puede verse afectada por las presiones que sobre el ente económico genera dicha responsabilidad. Este trabajo examina las relaciones que cada etapa de la contabilidad gerencial (costos, gestión y gerencial propiamente dicha) puede tener sobre la responsabilidad social empresarial, advirtiendo sus limitaciones y fortalezas frente a diversos entendimientos de la responsabilidad, bien sea que esta esté basada en la empresa o en la sociedad.

El trabajo plantea que todas las formas de la contabilidad pueden contribuir a enfoques puramente empresariales, pero también a enfoques sociales, aunque se hace evidente su preeminencia y uso en las miradas de la responsabilidad social empresarial centradas en la empresa. Este artículo de corte teórico se basa en una preliminar revisión de la literatura académica y asociada con ella respecto de la responsabilidad social empresarial y la contabilidad gerencial, y puede contribuir a posteriores trabajos de este mismo estilo, así como a trabajos de corte empírico.

Palabras clave:

contabilidad de costos, contabilidad de gestión, contabilidad gerencial, responsabilidad social empresarial.

Uribe, M. y Rueda, G. (2012). The different stages of management accounting and corporate social responsibility: first conceptual approach of their relationships. *Activos*, 19, 67-88

Abstract

Reviewing the connections between management accounting and corporate social responsibility is relevant, since the former supports planning and management of the company and how it may be affected by the pressures such responsibility generates on the economic entity. This paper examines the relationships that each stage of management accounting (cost, managing and management as such) can have on corporate social responsibility, noting

its limitations and strengths with respect to the various understandings of responsibility, whether this is based on the company or on society.

The paper proposes that all forms of accounting can contribute to purely entrepreneurial approaches, but also to social approaches, although it is evident their prominence and use in the views of corporate social responsibility focused on the company. This article of theoretical type is based on a preliminary review of the academic literature and associated regarding corporate social responsibility and management accounting, and may contribute to further works of the same style, as well as to empirical works.

Keywords:

cost accounting, management accounting, managerial accounting, corporate social responsibility

Uribe, M. y Rueda, G. *Les différentes étapes de la comptabilité de gestion et de la responsabilité sociale des entreprises : première approche conceptuelle de leurs relations.* *Activos, 19, 67-88*

Résumé

Réviser les liens entre la comptabilité de gestion et la responsabilité sociale des entreprises est pertinent toute fois que, dans la première est supportée la planification et la gestion de l'entreprise et la manière dont elle peut se voir affectée par les pressions de cette responsabilité sur l'agent économique. Ce travail s'interroge sur les relations que chaque étape de la comptabilité de gestion (coûts, gestion et de gérance proprement dite) peut avoir sur la responsabilité sociale des entreprises, en avertisant ses limitations et ses atouts face à différentes compréhensions de la responsabilité, soit qu'elle ait ses fondements dans l'entreprise soit dans la société.

Le travail propose que toutes les formes de la comptabilité peuvent contribuer à des approches exclusives entrepreneuriales, mais aussi à des

approches sociales, même si sa prééminence et son utilisation sont évidentes dans les visions de la responsabilité sociale des entreprises centrées sur l'entreprise. Cet article théorique est basé sur une première révision de la littérature académique et associée avec elle en rapport avec la responsabilité sociale des entreprises et la comptabilité de gestion, et peut contribuer à des futurs travaux de ce même style, ainsi qu'à des travaux empiriques.

Mots-clés:

comptabilité de coûts, comptabilité de gestion, comptabilité de gérance, responsabilité sociale des entreprises.

Introducción

Ante las actuales condiciones sociales, económicas e incluso políticas del país, hablar de las dimensiones y alcances de la responsabilidad social de las empresas cobra especial interés y relevancia. En este tema es interesante, para el caso de lo contable, estudiar las relaciones entre el concepto de la responsabilidad social empresarial (RSE) y los distintos mensajes contables buscando comprender cómo el primero es abordado, informado y divulgado a través de los segundos.

Existen múltiples posibilidades para estudiar las relaciones o vínculos entre la contabilidad y la RSE. Muchas de esas relaciones dependen de la “ubicación conceptual” de la contabilidad en las ciencias sociales, en las cuales la información contable empresarial efectivamente da cuenta o incluye las relaciones entre la empresa y su entorno, fundamentalmente desde enfoques teóricos como la teoría de los *stakeholders* (Manzurul, 2006) y la teoría de la legitimidad (Deegan, 2006).

En ese contexto, la contabilidad se define como una ciencia social que aporta elementos teóricos y técnicos al servicio de la sociedad en su conjunto y que, por lo tanto, puede evidenciar sus vínculos con los conceptos de la RSE.

Así por ejemplo, la contabilidad puesta al servicio de la humanidad (Machado, 2003), que considere las necesidades del público en general y no solo económicas (Quijano, 2001), y que no se limite o reduzca a datos financieros, sino que también requiera de un alto grado de información social (Niño y García, 2003), da alcances importantes para plantear vínculos entre lo social y lo contable.

Este vínculo ha tenido distintos desarrollos y evidencias en los variados mensajes contables que se generan. Algunos trabajos abordan la relación desde el énfasis en lo tributario (Bautista, 2011); otros, directamente en las formas de reporte de responsabilidad social (Uribe Rueda, 2012), directamente o incluso desde mensajes de contabilidad financiera (López Gordo, 2012). Sin embargo, y pensando en trabajos empíricos posteriores orientados a reconocer la manera como la gran empresa colombiana aborda el tema de la RSE en sus distintos mensajes contables, este trabajo se concentrará en explicitar las posibles relaciones de dicho concepto de responsabilidad con la contabilidad gerencial.

Esta investigación considera central la contabilidad gerencial, toda vez que ella soporta la planeación, gestión y evaluación del quehacer empresarial. Este documento evidencia dicha relación sobre los principales momentos de la evolución y desarrollo de la contabilidad gerencial; es decir, la contabilidad de costos, de gestión y gerencial propiamente dicha, para ver cómo desde cada una de ellas, y con sus instrumentos particulares, pueden hacerse contribuciones a ciertas maneras y definiciones de la RSE.

Para hacer expresas las relaciones entre las distintas etapas de la contabilidad gerencial y la RSE, el trabajo requiere en primer lugar hacer una breve descripción de diversos entendimientos de lo que la responsabilidad ha significado, de tal manera que desde allí se puedan aclarar las relaciones que se dan entre ella y las etapas de la contabilidad gerencial. En un segundo apartado, este artículo aborda la descripción de cada una de ellas, sus condiciones, objetivos y características principales, y simultáneamente trata las relaciones con el ya descrito tema de la RSE.

En el apartado final se exponen las conclusiones acerca de cómo cada etapa de la contabilidad gerencial puede ser hoy usada para abordar el estudio de la RSE, temas que serán importantes en procesos de investigación futura sobre esto.

Conceptos de la responsabilidad social empresarial

No existe un solo concepto que permita definir la responsabilidad social, en parte porque no existe un acuerdo para ubicar su surgimiento en la historia. Por ejemplo, hay quienes se remontan a la antigüedad de la civilización persa (559-529 a. C.) cuando Ciro el grande y sus ejércitos de batalla invadían militarmente los pueblos, provocaban daños y posteriormente resarcían el daño (Curvelo, 2008). Otros autores lo evidencian a partir del siglo XIX, cuando los empresarios incluían políticas sociales y de bienestar hacia sus empleados, con el propósito de reducir posibles intervenciones estatales (Rodríguez Fernández, 2004), o posteriormente en el siglo XX, cuando se evaluó la depresión de los años treinta y

las empresas debían comportarse como buenos ciudadanos, considerando los intereses de los accionistas, trabajadores, clientes y público en general, la empresa quedó afectada por la actitud del público, las opiniones comerciales y las obligaciones de los negocios y se dio una preeminencia del Estado como actor que promueve el desarrollo y la confianza ante el público (Dodd, 1932, p. 1161).

En esa evolución histórica es necesario resaltar dos momentos vividos en el siglo XX, en especial después de la Segunda Guerra Mundial, el primero, y con posterioridad a la crisis económica mundial de la década del setenta, el segundo. Así por ejemplo, como “consecuencia de la segunda guerra mundial y sus efectos devastadores, el Estado se erigió como coordinador general de la actividad económica y subordinó los intereses empresariales y privados a los colectivos y sociales” (Esping Andersen, 1990).

Posteriormente, durante la década de 1970 se comenzó a generar una crisis en dos sentidos: uno social y una nueva recesión económica, lo que originó lo que se conoce como Neoliberalismo (Rueda, 2010). Con su advenimiento, gran parte del control y poder del Estado en cuanto a la gestión de los recursos sociales se transfiere a la empresa privada, y permite que la empresa se autoproclame como generadora del bienestar que el Estado ya no podía suministrar, concepto implícito en la RSE imperante hoy en día.

El ente económico ha dejado de ser un acuerdo de voluntades para obtener beneficios (concepción tradicional de empresa) y se “convierte” en un actor más de la sociedad con la que interactúa; en muchas ocasiones esas relaciones no son benéficas para los actores sociales. Sin embargo, Forrester (1997, p. 93) señala que se le han dado a la empresa más cargas morales de las que está dispuesta a sumir en un ambiente desregulado, en la medida en que el interés sigue siendo maximizar el resultado económico por medio de herramientas y modelos gerenciales que producen altos costos sociales que justamente impiden la integración social.

Llegar a un consenso en la definición sobre RSC es casi imposible, y más cuando existe diversidad, ambigüedad y polivalencia en las mismas (Gómez Villegas, 2011); no obstante, a continuación se plantearán unas características diversas tomadas de distintas, e incluso contradictorias, definiciones de RSE.

La RSC es fundamentalmente un concepto ético y moral (Garza Arroyo, 2008) por parte de las empresas y por ende del compromiso de los empresarios (Martínez, 2005), que integran en su actividades, en su gestión y por ende en su estrategia el respeto por los valores éticos, las personas, la comunidad y el medio ambiente (Pesce, 2005). Es un modelo de acción con el cual se reprime el comportamiento individual y de la empresa, de toda actividad destructiva, aunque sea económicamente provechosa (Muñoz, 1989) y una acción que busca acuñar un equilibrio entre los intereses de la empresa y los intereses públicos (Muñoz, 1989). Además, atiende a la contrapartida legítima de las aportaciones que la empresa recibe de la

colectividad (Chevalier, 1977), y de esta manera protege y mejora conjuntamente, tanto el bienestar de la sociedad, como el de la organización (Davis y Bloomsstrom 1975). Con lo anterior se promueve un desarrollo sustentable equitativo a nivel mundial (Núñez Vidal, 2003).

Sin embargo, como afirma Rodríguez Fernández (2004, p. 36):

Naturalmente no cabe identificar la responsabilidad social de las compañías con la “filantropía de talonario” la mera “acción social empresarial” —de carácter voluntario altruista y externo—la “filantropía estratégica” o el marketing social corporativo. Esto sería reducirla a la asistencia y promoción social, el fomento de los mejores sentimientos, el deseo de generar un buen clima de trabajo o la preocupación por la reputación e imagen de la compañía. No pocas veces, encontramos en esa línea a líderes empresariales que, en realidad creen que es una buena vía adicional para generar valor de la empresa a largo plazo para sus accionistas, un objetivo que verdaderamente sigue siendo el único que debe orientar la estrategia corporativa. Una vez que amplía el horizonte y se vincula la responsabilidad social con un verdadero enfoque pluralista de la empresa, los más atentos a la economía política de las compañías y su función social, no dudan en utilizar incluso la expresión “democracia stakeholders”, presentándola —tal vez con cierta desmesura— como una tercera vía entre las dos tradicionales para organizar la propiedad de los medios de producción y los sistemas económicos.

Las anteriores características denotan que la RSE se define entre una serie de extremos, con la preeminencia en unos casos de los intereses de la empresa y, en otros, de la sociedad (Uribe Rueda, 2012). Por ello, en la búsqueda de hacer legítimas las actividades de la empresa dentro de un amplio entorno de actividad, la contabilidad se empieza a reconocer como un mecanismo de divulgación para los usuarios externos que les permite tomar decisiones adecuadas a todos los actores sociales, y se configuraría como la base para estructurar las operaciones empresariales y por ende su información interna

El espectro de definiciones y concepciones de dicha responsabilidad es amplio y, por consiguiente, la contabilidad en general, pero la contabilidad gerencial en particular puede aportar de manera más o menos parcial a diversas definiciones, como se evidenciará en la siguiente sección.

Evolución histórica de la contabilidad gerencial y sus relaciones con la RSE

Para cumplir los propósitos de este trabajo, esta sección plantea, en primer lugar, algunas características de las tres principales etapas de la contabilidad gerencial (de costos, gestión y gerencial propiamente dicha), y en un siguiente apartado explica los vínculos con la RSE.

Contabilidad de costos

Sobre su origen existen diferentes percepciones, algunas que se lo atribuyen a una etapa previa al origen de la contabilidad financiera, pero no existe un acuerdo al respecto. Así lo expresan Ripoll y Aparisi (2001) al señalar que

Este período se caracteriza porque los estudios de la contabilidad de costes son relativamente escasos y no permiten tener unos criterios claros, ni de la extensión o grado de elaboración de la misma, ni de los objetivos perseguidos por este sistema de información.

[...] En todo caso, los aportes están relacionados con la coyuntura propia de las empresas, las condiciones económicas y las necesidades de información que en ese momento estaban relacionadas con exigencias legales y cumplimiento de obligaciones. Es así que en un primer momento no se da una real distinción entre costo y gasto (Vichido Vega). Posteriormente se vislumbra el registro de la actividad industrial en la contabilidad por medio de la partida doble y reconociendo la transferencia entre inventarios, la acumulación de costos, las primeras distinciones entre costos directos

e indirectos, así como algunas primeras mediciones relacionadas con el inventario, márgenes de utilidad y precios de ventas, presupuestos y precios de transferencia (p. 56).

Así, una posible definición sería la dada por Rayburn (2010):

parte de la Contabilidad que identifica, mide, informa y analiza los diferentes elementos de costos, directos o indirectos, asociados con la fabricación de un bien y/o la prestación de un servicio. En el Proceso de acumulación de costos para la valoración de inventarios y la determinación de beneficios, se satisfacen las necesidades de los usuarios externos y de la dirección. Además, la Contabilidad de costos proporciona a la dirección información exacta y puntual para la planificación, control y evaluación de las operaciones de la empresa. Uno de los objetivos de la contabilidad de costos es transmitir información financiera a la dirección para que ésta pueda planificar, evaluar y controlar los recursos. Para lograr esta meta los contadores deben acumular los elementos del costo para llegar a una base y poder decidir el precio de venta. La información sobre costos, de servir para este objetivo principal, se recopila para efectuar la valuación del inventario (citado en Vichido Vega, 2010, p. 79).

Contabilidad de gestión

La estrecha relación entre la contabilidad de costos y la contabilidad financiera, así como otras limitaciones propias de una versión instrumentalista, generó cambios que propendieron hacia una adecuada “gestión” de los recursos y los costos, así lo expresan Ripoll y Aparisi (2001, p. 58).

No será hasta los años 50 cuando los manuales de contabilidad de costes, además del cálculo de costes, se centran en el control de los mismos y en el uso de la información de costes para la planificación. Todo ello, genera una crisis de los sistemas de costes convencionales ante las nuevas necesidades

de información por parte de la alta dirección, junto con una evolución de la contabilidad de costes hacia la denominada contabilidad de gestión.

Y se deja ver entonces un proceso evolutivo, como lo expresa Ripoll (1992, p. 40): “Una contabilidad concebida para cubrir las exigencias informativas anteriores va más allá del cálculo de los costes de productos que conduce a la búsqueda de claves de reparto, de criterios de imputación o de costes unitarios de producción”.

Se puede definir entonces la contabilidad de gestión como un “Sistema de información que posibilita una información programada y oportuna para uso de las gerencias de la empresa y de su dirección, y que permite evaluar desempeños, planificar actividades y tomar decisiones” (Lavolpe, s. f., p. 19).

O como la define AECA (Fernández Fernández, 1994, p. 18): “rama de la contabilidad, que tiene por objeto la captación, medición y valoración de la circulación interna, así como su racionalización y control, con el fin de suministrar a la organización la información relevante para la toma de decisiones empresariales”.

En resumen, los principales aportes en esta etapa son los realizados por Fernández, Fernández (1994) y Ripoll y Aparisi (2001):

1. Teoría de la agencia.
2. Elaboración de la teoría de la firma, basada en los costes de transacción. paralelamente a la teoría de la agencia.
3. Modelos de asignación de costes.
4. Profundización en los estudios sobre la asignación de costes en la producción conjunta y su arbitrariedad.
5. Aparición del concepto del beneficio residual.

6. Análisis basados en la regresión estadística.
7. Formulación del presupuesto de capital.
8. Planificación estratégica y control de gestión en el contexto del sistema presupuestario; investigación iniciada con gran significación por Anthony (1965), diferenciando distintos niveles en el área de la planificación y control: estratégico, de gestión y de ejecución.
9. Modelos de investigación de desviaciones.
10. Desarrollo del direct-costing o modelo del coste variable.
11. Análisis coste-volumen de operaciones-beneficio, bajo incertidumbre.

Contabilidad gerencial o de dirección estratégica

A partir de diferentes cambios en los sistemas económicos producto de diferentes fenómenos, como la supresión de barreras, la globalización, la tecnología, los cambios en los mercados, entre otros, se genera paralelamente un cambio en la contabilidad de gestión con miras a responder estratégicamente en un ambiente que resulta cada vez más competitivo.

Fernández Fernández (1994, p. 45) describe esta evolución de la siguiente manera:

Nace así, dentro de la Contabilidad de Gestión, una nueva rama a la que se le ha dado en denominar Contabilidad de Dirección Estratégica, encaminada según Bromwich (1990, p. 28): a la provisión y análisis de la información sobre los mercados de los productos de la empresa y de los costes y estructura de costes de los competidores, así como la supervisión de

las estrategias de la empresa y de la de sus competidores en esos mercados, durante un número determinado de períodos.

Sus objetivos están encaminados a proveer información para la planeación, evaluación y control de las actividades organizacionales como base para la toma de decisiones a nivel estratégico, táctico y operacional (Vichido Vega, 2010), y buscan así alcanzar ventajas competitivas partiendo de enfoques, tanto financieros como no financieros, así como cuantitativos y cualitativos, y teniendo presente la salvaguarda de los activos de las organizaciones. Esta información está dirigida a usuarios internos, a cualquier nivel de la escala jerárquica, con miras a dirigir sus actuaciones para responder al entorno externo y a partes interesadas ajenas a la empresa con miras a establecer comunicaciones, todo esto con el fin de mejorar la posición de la empresa en el mercado para sobrevivir en un entorno competitivo.

En definitiva, según indica Blanco Dopico (1995, p. 407): “El sistema de información de gestión será el punto central del sistema informativo de la empresa reflejando tanto su imagen interna como externa y coordinando las actividades de los distintos órganos de la misma”.

De este modo, para Álvarez y Blanco (1992, pp. 23, 24):

La principal preocupación de la dirección debe consistir en aumentar la competitividad de la empresa y obtener ventajas competitivas de la empresa y obtener ventajas competitivas sostenidas; para ello es preciso procurar al cliente (más valor, más prestaciones, más servicio y más calidad) y todo ello a un menor coste.

Asimismo, Gimeno (1992,) manifiesta que la gestión no se fundamenta en un único fin–coste, sino que se genera un triángulo de prioridades de gestión, en cuyos vértices localizamos a las variables de calidad, tiempo y coste (citado en Ripoll y Aparisi, 2001, pp. 23-25).

Con el propósito de dejar una definición central, la contabilidad gerencial se puede definir como lo hizo el Institute of Management Accountants (s. f., p. 1):

Management accounting is a profession that involves partnering in management decision making, devising planning and performance management systems, and providing expertise in financial reporting and control to assist management in the formulation and implementation of an organization's strategy.

Sintetizando, sus aportes se pueden resumir en los siguientes elementos (Fernández Fernández, 1994 y Mantilla, 1999):

1. Ciclo de vida de los productos.
2. Cadena de valor.
3. Actividades (ABC/ABM).
4. Procesos y gestión de los costes de calidad (Reingeniería, JIT, Kaizen, Target Costing, etc.).

A partir de esta comprensión evolutiva de la contabilidad gerencial, vale la pena ver su respuesta frente a las exigencias propias de la responsabilidad social corporativa.

Contabilidad gerencial y responsabilidad social corporativa

Esta sección busca partir de la breve revisión histórica de la contabilidad gerencial, para evidenciar las respuestas, reales y posibles, que desde esta forma de contabilidad puede darse a la RSE.

Vínculos de la contabilidad de costos y la RSE

Partiendo del concepto, aportes y usos de esta etapa, es evidente la fuerte vinculación que tiene la contabilidad de costos con la contabilidad financiera sobre todo en un entendimiento y enfoque instrumental, tradicional o legalista de esta última.

En esta forma de contabilidad gerencial, los recursos (humanos, ambientales, financieros y demás) se conciben como meros instrumentos necesarios para la transformación, y el único propósito para la contabilidad de costos es cuantificarlos y aprovecharlos para el logro de mayores utilidades, incluso considerándolos “inagotables”; de allí la importancia de costearlos y clasificarlos de forma adecuada. Desde ese entendimiento existe una mirada limitada e incluso errónea de lo que se considera como responsabilidad.

En cuanto a la información que se brinda a nivel interno, se le da una baja relevancia al tema de RSE ya que el fin último en el que todos se encuentran inmersos es la producción, como variable primordial (Mantilla, 1999) y como mecanismo para la reducción de costos y así de maximización de utilidad. Es así como desde aquí se percibe un “olvido” del rol como administradores de bienes sociales que han sido delegados por el Estado. A nivel externo, se privilegian visiones “privadas”, “exclusivamente financieras” y por ende limitadas de la realidad empresarial, omitiendo su relación con el entorno (Penen Lastra, 2002 y Gracia López, 2010).

Pese a esta tendencia de asociar los costos con las visiones de RSE desde la empresa y para la empresa, es posible que su análisis y tendencia histórica pueda ser útil para dimensiones desde la sociedad de la RSE. Por ejemplo, muchas empresas pueden declararse responsables socialmente, por la vía de mostrarse como benefactoras de sus propios trabajadores. Sin embargo, un análisis comparativo, horizontal y vertical de los costos laborales podría estar reflejando su cada vez menor peso relativo respecto del total de ingresos o su decrecimiento de valor en términos reales.

Así, la información de costos laborales en este ejemplo, con la debida desagregación, ayudaría a validar si efectivamente la empresa está “invertiendo” más recursos laborales y si los está remunerando mejor respecto de años anteriores o no. Por otra parte, también puede evidenciar si los trabajadores, como actores, están siendo proporcionalmente mejor o peor remunerados que otros agentes que también hacen parte de la gestión empresarial, como por ejemplo los accionistas.

En síntesis y pese a lo “limitado” de los costos, un análisis amplio de su información puede ser útil para validar si el efecto financiero de las declaraciones de responsabilidad se compadece y se refleja en los estados financieros respectivos.

Vínculos de la contabilidad de gestión y la RSE

En esta etapa se extiende la conciencia de la composición del entorno, puesto que la empresa empieza a verse afectada con un mayor nivel de competencia y comienza a evidenciar algunas problemáticas propias de la asignación de los recursos, con su consecuente impacto en los costos; por lo cual, lo que se pretende es hacer una planificación y un control adecuado para lograr un mejor nivel de productividad y “racionalizar” de esta manera el costo (Mantilla, 1999).

Tal y como lo expresa Osorio (1994, p. 95):

Dice Carlos Mallo: “La contabilidad de dirección o gestión” “plantea su campo en la asignación eficiente de los recursos”, “analizando tanto las funciones de producción como la de costes” “y el comportamiento de los mercados. Su objetivo consiste en la” “maximización del beneficio”.

Por otra parte, Mantilla (1999, p. 48) afirma:

Y así, de una mera cuantificación del coste del producto, se pasa a una rationalización del mismo, o de cualquier otro objeto de coste, para que los responsables tengan una información adecuada que posibilite la formulación

de juicios de valor y la adopción racional de decisiones, con el menor riesgo posible, relacionadas con los temas siguientes: a) La organización del proceso productivo. b) La optimización de la capacidad existente. c) La utilización de los medios disponibles. d) El factor humano. e) El aprovisionamiento de los factores corrientes de la producción. f) El análisis y la relación de causalidad en las desviaciones controlables. g) La asignación de responsabilidades, etcétera.

Aquí el reconocimiento del entorno y de los recursos está centrado en la productividad de los mismos, que no es otra cosa que su explotación. La información y gestión al interior de las organizaciones, por tanto, gira en torno a cómo hacer que los recursos sean maximizados, sin importar algunas consecuencias que de ello se pudieran desprender; incluso se comienza a hablar de la “compensación del daño realizado por las empresas”, lo que en esencia refleja la omisión, por parte de las empresas, de una conciencia de bienes sociales.

Esto se ve reflejado claramente en problemáticas sociales, como las que describe Rueda (2002, p. 65):

La contabilidad tradicional ha sido un instrumento que ha favorecido, o por lo menos ha sido indiferente, a la inequidad, pobreza y degradación ambiental que caracterizan la sociedad de hoy en día. La contabilidad siempre ha estado al servicio de la riqueza financiera y la propiedad privada.

Pese a la racionalidad económica y financiera de la contabilidad de gestión, la cual evidencia que los vínculos que esta hace con la RSE se hacen desde y a favor de la empresa, su información puede contribuir a una mirada desde la sociedad. Por ejemplo, cuando se logre evidenciar que las eficiencias que se ganan en favor de la empresa benefician y remuneran mejor a otro actor. Particularmente, es muy posible que las productividades logradas con los recursos consumidos para generar un producto no se trasladen a los precios que el consumidor final paga por lo que la empresa produzca o comercialice.

Así las cosas, la contabilidad de gestión contribuye, desde un enfoque social de la RSE, a establecer si son los clientes los beneficiados de la

productividad, o si esta solo está conduciendo a mejores remuneraciones de actores como los propietarios. Sin embargo, ello requiere de información adicional que no suele conocerse fácilmente. Esto es especialmente pertinente en escenarios como los actuales, donde la “libre competencia” y las productividades para sobrevivir en el mercado eficiente están consolidando cada vez más estructuras monopólicas, y en el largo plazo ineficientes, en múltiples sectores de la economía.

Contabilidad gerencial o de dirección estratégica

Su orientación, a través de los aportes metodológicos y herramientas, básicamente ha estado dirigida hacia la calidad, la generación de valor al cliente y la obtención de visiones integrales de la empresa, y se ha privilegiado así, sin duda, a los clientes y a la gestión empresarial, pero como lo expresa Mantilla (2009) descuidando costos sociales.

Incluso en la definición previa sobre los objetivos de la contabilidad gerencial se habla de la “salvaguarda de los activos organizacionales” que sin duda es importante, pero que evidencia la omisión que hace la empresa de los recursos y activos sociales. En otro espectro de la contabilidad gerencial también menciona el interés preponderante en el cumplimiento de la estrategia, que por supuesto debe estar en el centro de la formulación estratégica, pero que asume la RSC con un carácter mercantilista. Desde este enfoque se busca aprovechar iniciativas de RSC para: 1) evidenciar en qué procesos y productos existen altos costos medioambientales; 2) aprovechar la sensibilidad que generan los productos que dicen atender iniciativas socialmente responsables en los consumidores, para cubrir así una mayor parte del mercado o permitir el incremento de los precios que los clientes están dispuestos a pagar; 3) sacar provecho frente a la competencia y por último lograr una mayor rentabilidad (Kaplan y Norton, 2004).

Como lo menciona González (2005, p. 75), “considerar la RS como una herramienta de marketing significa apostar por una visión ciertamente

limitativa de la RS”, porque limita la gestión empresarial a esa visión, pero sobre todo porque limita la concepción de RS a un criterio utilitarista y no de verdadera conciencia y trascendencia social.

Sin embargo, y como ha ocurrido en las anteriores grandes fases de la contabilidad gerencial, algunas de sus herramientas, como el *Balanced Score-Card* (BSC), podrían dar un alcance distinto de la RSE, siempre y cuando exista una dimensión ética sobre ella, orientada principalmente a la sociedad y no exclusivamente a la empresa y a maximizar el valor para el accionista.

Así por ejemplo, una empresa puede incluir algunos indicadores “sociales” dentro de cada una de las dimensiones tradicionales del BSC o incluso pensar una dimensión social de igual peso y relevancia que la dimensión financiera, la cual indicará que la empresa busca maximizar sus resultados económicos, pero que no espera lograrlo de cualquier manera, sino respetando ciertos acuerdos y exigencias sociales a los cuales decide acogerse de manera voluntaria y no solo con propósitos de *marketing*.

Conclusiones

- No se puede desconocer el avance de la disciplina y de sus herramientas en general ni tampoco se pueden desconocer las exitosas iniciativas que reconocen una verdadera responsabilidad social, pero aún existe una mayor necesidad de integración y de información.
- Cada etapa histórica de la contabilidad gerencial, es decir los costos, la gestión y la gerencial propiamente dicha, contribuye de manera más clara y directa a visiones de la RSE centradas en información desde y para la propia empresa, enfoques correspondientes a la visión neoliberal de la responsabilidad del ente económico.
- Sin embargo, y con información adicional, cada una de ellas aporta elementos de análisis valiosos para una mirada más social de la RSE. Los costos, la gestión y las miradas estratégicas pueden tener un mayor vínculo con la responsabilidad

si la empresa se entiende como parte de unos acuerdos sociales mayores que sus propios objetivos y decide, de manera voluntaria, acogerse a ellos.

- Se abre una interesante puerta para que trabajos empíricos evidencien si acogerse voluntariamente a acuerdos sociales mayores afecta las rentabilidades económicas y financieras que la empresa está en capacidad de obtener y en qué grado lo hacen. No obstante, esto podría traer beneficios a diversos actores socioeconómicos que no son los controles de la RSE y, por ende, tampoco de la contabilidad gerencial

Referencias

- Bautista, J. A. (2011). Equidad o inequidad tributaria: la distribución del impuesto de renta en Colombia: 1990-2002. *Cuadernos de Contabilidad*, 12(30), 45-76.
- Chevalier A. (1977). El Balance social de la empresa: Madrid: Tecniban.
- Curvelo-Hassan, J. O. (2008). Hechos y eventos de la responsabilidad social: una mirada desde la contabilidad. *Cuadernos de Contabilidad*, 9(25), 487-502.
- Davis K. y Blomstrom, R, (1975), Business and society. Environment and responsibility. New York: Mac Graw Hill.
- Deegan, C. (2006). Legitimacy Theory. En Z. Hoque (Ed.), *Methodological issues in Accounting Research: Theories and Methods* (pp. 161-178). Spiramus.
- Dodd, E. M. (1932). For whom are corporate management trustees? *Harvard Law Review*, 45(7), 1145-1163.
- Esping Andersen, G. (1990). El Estado y el Mercado en la formación de los sistemas de pensiones. En *Los tres mundos del Estado del bienestar* (pp.109-140). Valencia, España: Institutio Alfons el Magnanim.
- Fernández Fernández, A. (1994). Situación actual y perspectivas futuras en contabilidad de gestión. En J. Lizcano Álvarez (Coord.), *Elementos de Contabilidad de Gestión* (pp. 34-58). Madrid, España: Ediciones AECA.
- Forrester, V. (1997). *El horror económico*. Buenos Aires: Fondo de Cultura Económica.
- Garza Arroyo, M. A. (2008). Memorias de sostenibilidad en las empresas latinoamericanas. *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría*, 33, 143-194.

- Gómez Villegas, M. (2011). La gestión y la información sobre responsabilidad social empresarial de las pymes. La necesidad de diferenciación. Congreso Aeca en Amércia Latina, México D.F.
- González Gómez de Aranda, L. (2005). La responsabilidad social de la empresa: la posición empresarial en el debate sobre el futuro. En T. García Perdigero y A. García Reche (Coords.), *La responsabilidad social de las empresas y los nuevos desafíos de la gestión empresarial* (pp. 61- 84). Valencia, España: Universidad de Valencia.
- Gracia López, E. (2010). Problemáticas de la teoría y la investigación contables (algunos aspectos). Conjunciones y disertaciones: pensando la contabilidad en el siglo XXI. En Memorias Seminario “Perspectivas críticas de la contabilidad contemporánea” realizado entre el 22 y 23 de octubre de 2009. Pontificia Universidad Javeriana, Cali.
- Institute of Management Accountants (s. f.). Definition of Management of Accounting.
- Kaplan, R. y Norton, D. (2004). Mapas estratégicos. Convirtiendo los activos intangibles en resultados tangibles. Barcelona: Gestión 2000.
- Lavolpe, A. (2005). Los sistemas de costos y la contabilidad de gestión: pasado presente y futuro. *Revista Costos y Gestión*, 55, 661-672.
- López Gordo, M. G. y López Gordo, J. F. (2012). Responsabilidad medioambiental e información financiera. Especial referencia al caso español. *Cuadernos de Contabilidad*, 13(32), 159-173.
- Machado, M. A. (2003). Contabilidad y realidad social. *Revista Asfacop*, 7(6), 107-124.
- Mantilla, S. (1999). Entorno Internacional de la contabilidad gerencial. *Cuadernos de Contabilidad*, 6, 2- 61.
- Manzurul, A. (2006). Stakeholders Theory. En H. Zahirul (Ed.), *Methodological issues in Accounting Research: Theories and Methods* (pp. 207-219). Hoque Zahirul. Spiramus.
- Martínez H. (2005). Cultura y responsabilidad social empresarial. Bogotá: Pontificia Universidad Javeriana.
- Muñoz Colomina M. I. (1989). *Aportaciones contables a los nuevos objetivos y enfoques socio económicos de la empresa*. Madrid.

- Niño G. C. y García Fronti, I. (2003). Algunas consideraciones para la reconstrucción del concepto de contabilidad para el presente siglo. *Innovar, Revista de Ciencias administrativas y sociales*, 21, 127-138.
- Núñez Vidal, N. (2003). Fundamentación teórica de la responsabilidad social empresarial. Revisión bibliográfica [documento no publicado]. Bogotá: Pontificia Universidad Javeriana.
- Osorio, O. (1994). Los costes y la contabilidad de gestión. En J. Lizcano Álvarez (Coord.), *Elementos de la contabilidad de gestión* (pp. 80-110). Madrid: Ediciones AECA.
- Pesce, D. (2005). El estado del arte de la responsabilidad social empresarial: un desafío para el comercio internacional. Memorias del Seminario Internacional Universidad y responsabilidad social empresarial. Pontificia Universidad Javeriana, Bogotá.
- Quijano V. O. (2001). Contexto, contabilidad e investigación: una lectura preliminar. *Revista Asfacop*, 6(5), 109-130.
- Ripoll Feliu, V. (1992). Artículos diversos de la contabilidad de gestión. Tomado de Observatorio iberoamericano de contabilidad de gestión.
- Ripoll Feliu, V. y Aparisi Claudeli, J. A. (2001). Estudio sobre evolución histórica de la contabilidad de gestión. *Revista Legis del Contador*, 7, 167-192.
- Rodríguez Fernández, J. M. (2004). La responsabilidad social corporativa: otro modelo de empresa y de evaluación de resultados. XIII Congreso AECA. Tomado de www.aeca.es/xiiicongresoaeaca/cd/181h.pdf
- Rueda Delgado, G. (2002). Desarrollo alternativo y contabilidad: una aproximación. *Revista Legis del Contador*, 2, 11-122.
- Rueda Delgado, G. (2010). Neoliberalismo y convergencia contable: orígenes, características y propuestas. *Lúmina*, 11(1), 264-278.
- Uribe-Bohórquez, M. V. y Rueda-Delgado, G. (2012). Aportes de la información contable ante diversos entendimientos de la responsabilidad social empresarial. *Cuadernos de Contabilidad*, 13(33), 545-577.
- Vichido Vega (2010). Propuesta para la implementación de costos ABC en las empresas Mexicanas de servicios. Recuperado de http://catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/lcp/vichido_v_ei/indice.html