



XIV CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS

II Congreso Colombiano de Costos y Gestión

*Los costos y la gestión en la ruta
de la innovación y el conocimiento!*

ANÁLISIS COMPARATIVO DE LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN EN COLOMBIA Y EN BRASIL

Autores:

Diana Marcela Guerrero-Ortiz

Estudiante Contaduría Pública – Universidad Nacional de Colombia

dimguerreroor@unal.edu.co

José Fabian Parra-Acosta

Magister en Administración

Magister en Gestión de Organizaciones Sociales y de Salud

Docente Tiempo Completo – Universidad Santo Tomás

jose.parra@usantotomas.edu.co

Área temática: teoría general de costos, sistemas y modelos de gestión

Metodología aplicada: M1- Análítica/Modelling

Medellín, Colombia, Septiembre 9, 10, 11 de 2015

Convocan:



FACULTAD DE
CIENCIAS ECONÓMICAS
DEPARTAMENTO DE
CIENCIAS CONTABLES



Resumen

Si bien, la globalización ha ayudado a que la contabilidad financiera tenga presencia en los diferentes espacios internacionales, la contabilidad de gestión poco a poco viene recuperando ese espacio perdido, ganándose por sí misma el papel titular que la misma tiene a nivel mundial. A partir de los diferentes conceptos y análisis aplicados en la contabilidad de gestión en Colombia y Brasil, el presente trabajo tiene como foco el desarrollo de un estudio comparativo para caracterizar todas aquellas semejanzas y diferencias identificadas durante el desarrollo de esta investigación. Cabe resaltar que este trabajo fue desarrollado gracias a un acercamiento con una universidad en Brasil, desde donde fue posible evidenciar en primer plano las perspectivas expuestas y generar un análisis en términos de contabilidad de gestión por medio de una visión panorámica efectuada en cada país.

Palabras Clave

Contabilidad de gestión, Gestión Estratégica de Costos, Contabilidad de costos, Colombia, Brasil.

Introducción

La contabilidad de gestión, está dirigida a los usuarios internos y busca apoyar la toma de decisiones en todos los procesos de gestión de una empresa (Martins & Rocha, 2010). Para esto, se apoya en métodos y sistemas que le permiten obtener un diagnóstico de lo que está pasando en el día a día en la empresa, contemplando así los procesos de identificación, medición, registro y reporte de los eventos económicos. Siendo así, efectúa una medición, análisis y reportes financieros y no financieros que le sirven de base a los gerentes para la toma de decisiones de forma que los objetivos de la empresa sean cumplidos (Horngren, Datar, & Rajan, 2012).

Por su parte, la contabilidad de gestión ha tenido la posibilidad de desarrollarse dentro de un medio interno de la empresa en el cual aunque hay términos que la regulan y la definen, la forma de proceder normalmente queda abierta para usarse de manera particular según el caso de cada empresa. Esto es, porque si bien la contabilidad de gestión, no tiene principios rigurosos y normativos como la contabilidad financiera (AECA, 1995), provee información de carácter interno para la toma de decisiones, queda para la empresa hacer uso de ella de acuerdo a sus características y sus objetos de costo. La dirección de la empresa puede elegir entre los múltiples criterios, que van de acuerdo con las necesidades de información y esto que dado que la contabilidad de gestión, tiene un carácter interno, su regulación no puede estar sujeta a principios, ni criterios de carácter externo (Alcarria Jaime, 2008).

La globalización, entre otros aspectos, obliga a que en muchas ocasiones, los negocios deban trascender de los lugares donde están ubicados hacia otras ciudades y hasta otros países. De esta manera la inmersión dentro de estos procesos ha llevado a que los países busquen los medios para relacionarse de forma que se puedan corresponder en términos contables de la misma manera. Siendo así, la contabilidad de gestión cada día toma más fuerza y se desarrolla dado el ambiente económico en el que se sumerge, de esta manera algunos factores como la globalización económica, el aumento de la competencia, el avance de la tecnología de la información, la estabilidad económica y la caída de la inflación, la apertura de los mercados entre los países, los bloques económicos que se han conformado y hasta la distancia que se da entre los propietarios y los administradores marcan la pauta para que en términos contables, se responda a estas necesidades (Martins & Rocha, 2010).

Según Amat, Falguera, Puig, & Soldevila (2003), contrariamente a lo que sucede con la contabilidad financiera internacional, que ya viene desde aproximadamente la década de 1960, realizando estudios, la contabilidad de gestión internacional, ha venido surgiendo de manera más reciente y para el año 2003 aún se encontraba en sus inicios. Obras como *La Contabilidad de Gestión en Latinoamérica*, dirigida por Jesús Lizcano-Álvarez en 1996 y el *Glosario Iberoamericano de Contabilidad de Gestión*, editado en el 2000, han venido buscando que la contabilidad de gestión en el contexto Iberoamericano sea explorada y que se tengan términos en un lenguaje mínimo común (Salgado-Castillo, 2011).

Como lo menciona Lizcano (1996), es importante conocer las herramientas y prácticas de gestión y desarrollo para así conocer lo que se hace en diversos países, permitiendo entender el contexto de manera abierta y como este se relaciona, así mismo se puede tomar decisiones y ver las perspectivas de acción futuras. Siendo así, las necesidades cada vez mayores de conocimientos en gestión son demandadas, para cumplir con los estándares de competitividad que el mundo globalizado a diario exige. Lo anterior obliga a que sea relevante el uso de la contabilidad de gestión en el ambiente empresarial así como, de gran importancia ampliar los conocimientos en el área, de forma que se consiga entender cómo es que estos están enmarcados dentro de los diferentes contextos y como están relacionados en el ámbito internacional.

Dado que la comparación es innata de las actividades humanas, así como de la investigación, para entender las diferencias es necesario comparar (Fuentes Romero & Rodríguez Fernández, 2009). Este documento, trata de exponer y comparar de manera inductiva algunos aspectos de contabilidad de gestión, según la visión y los conceptos que se tienen en Colombia y en Brasil, de esta manera procura ser referente de futuras investigaciones, de forma que sea parte importante de los esfuerzos que se están haciendo en función de estudiar la contabilidad de gestión desde los diferentes países. De igual manera, busca generar posibles discusiones acerca de las dinámicas en los contextos que tienen actualmente Colombia y Brasil, en términos de contabilidad de gestión.

Marco Conceptual de los Sistemas de Contabilidad de Gestión

La contabilidad ha estado siempre vinculada a la realidad económica, en función de las relaciones comerciales que a través de los tiempos se han venido dando en los contextos que acompañan la historia de la humanidad (Johnson & Kaplan, 1988). Lo anterior se puede ver reflejado en hechos como llevar cuentas, guardar memoria y dejar constancia de lo relativo a

la vida económica de las actividades que realizaba el hombre desde que es hombre, incluso antes de que la escritura fuese conocida (Hernandez-Esteve, 2002). De esta manera, comenzando con actividades básicas de recolecciones de frutos y almacenamiento de estos y el trueque hasta las más complejas relaciones de negocios que hoy se pueden conocer, se refleja la necesidad de que los usuarios sean informados de manera adecuada (Niño & García, 2003).

En primera medida se observa que las primeras escuelas enuncian el carácter económico de la contabilidad, luego finalmente a finales del siglo XIX e inicios del siglo XX, se pone en manifiesto y se desarrolla aún más dicho carácter. Por lo que se puede evidenciar que la contabilidad ha venido transformándose, involucrándose cada vez más con las empresas y el modo con el que estas operan, evolucionando, siendo cada vez parte del día a día de las relaciones económicas y así mismo adaptándose al medio (Tua Pereda, 2004).

Los cambios a los que se han tenido que someter las empresas, en parte se pueden explicar dada la necesidad de relacionarse de alguna manera con las empresas que se encuentran a su alrededor, siendo así requieren de un sistema de información que les proporcione datos fiables, oportunos y continuos para de esta manera planificar, controlar y gestionar eficientemente (Boned & Bagur, 2006).

Debido a las diferentes adaptaciones que ha tenido la contabilidad a través del tiempo, su concepto ha sufrido cambios. En este documento se hará uso de la definición de contabilidad, donde se introduce un concepto incluyendo siete aspectos esenciales para conformar la siguiente definición:

La contabilidad es una ciencia de naturaleza económica que tiene por objeto producir información para hacer posible el conocimiento pasado, presente y futuro de la realidad económica, en términos cuantitativos a todos sus niveles organizativos, mediante la utilización de un método específico apoyado en bases suficientemente contrastadas, con el fin de facilitar la adopción de las decisiones financieras externas y las de planificación y control internas (Cañibano, 1997, p. 43).

Atendiendo las diferentes unidades económicas en las cuales puede ser aplicada la contabilidad, se recalca que la contabilidad aun teniendo un método unitario, permite que sean reflejadas diferentes realidades económicas, se tiene entonces, la contabilidad de las unidades microeconómicas, la cual hace referencia a las unidades que conforman un sistema

económico. Por su parte cuando las unidades del sistema económico son vistas como un todo, es ahí cuando se hace referencia a la macrocontabilidad. Siendo de esta manera, la macrocontabilidad, incluye la contabilidad de la renta nacional, contabilidad de las transacciones interindustriales, contabilidad de los flujos financieros y la contabilidad de la balanza de pagos; de otro lado, en la contabilidad de las unidades microeconómicas, también conocida como la microcontabilidad, se tiene la contabilidad de las unidades de consumo y organizaciones sin ánimo de lucro, contabilidad del sector público y finalmente la contabilidad de la empresa. Si bien en esta última, es donde se tiene el sistema contable por excelencia y se destaca por ser donde se han tenido más desarrollo, esto porque la empresa es donde ocurren las actividades económicas de un país, por tanto se constituye como el pilar del sistema económico (Cañibano, 1997).

Partiendo de la contabilidad de las empresas, se tiene que, dependiendo de los usuarios a la que está dirigida, se puede hacer una división de la misma. Siendo así, si está preparada para usuarios externos, se trata de contabilidad financiera, la cual cuenta con la auditoría financiera e incluye la consolidación contable, en cambio, si va dirigida a usuarios internos se tiene la contabilidad previsional que hace referencia a la planeación y la contabilidad de costes. Finalmente se tiene la contabilidad para la dirección la cual hace uso de la información contable para fines directivos, incluyendo la contabilidad de costos, previsional y financiera. Ingresando hacia la contabilidad de costos, encontramos que recibe otras denominaciones tales como contabilidad interna, si bien por el carácter interno de su información, además de ser reconocida como analítica y como contabilidad de gestión (Cañibano, 1997). Siendo así el término contabilidad de costos o contabilidad de gestión será usado bajo el mismo significado mediante el presente documento.

Aunque existen discrepancias en torno al origen de la contabilidad de gestión, el acontecimiento de la revolución industrial, es comúnmente reconocido como un momento clave en el desarrollo de la contabilidad de costos (Boned & Bagur, 2006). En ese sentido, una contabilidad de costos, se puede referenciar como tal, a partir de finales del siglo XVIII y comienzos del XIX donde menciona Gutiérrez Hidalgo (Gutiérrez Hidalgo, 2005), se da el inicio de las fábricas y entre otros aspectos, los precios no permitían tener información acerca del control, así como tampoco se permitía que se tomaran decisiones a partir de estos.

Si bien, es importante recalcar que así como la contabilidad ha surgido entre ambientes económicos y empresariales, la contabilidad de gestión, ha evolucionado al mismo ritmo que

lo han hecho las empresas con respecto a su parte productiva y a su organización. Siendo así, la obra escrita por Fray Luca Paccioli en el siglo XV, marca la historia, ya que presenta un avance para la contabilidad como tal, especialmente la financiera. Dejando así, que la historia de la contabilidad de gestión tome un camino apartado de la información financiera puramente ya que esta última apoya el registro de información pero no permite, ni ayuda en la toma de decisiones (Gutiérrez Hidalgo, 2005)

Aunque existen discrepancias en torno al origen de la contabilidad de gestión, el acontecimiento de la revolución industrial, es comúnmente reconocido como un momento clave en el desarrollo de la contabilidad de costos (Boned & Bagur, 2006). En ese sentido, una contabilidad de costos, se puede referenciar como tal, a partir de finales del siglo XVIII y comienzos del XIX donde menciona Gutiérrez Hidalgo (Gutiérrez Hidalgo, 2005), se da el inicio de las fábricas y entre otros aspectos, los precios no permitían tener información acerca del control, así como tampoco se permitía que se tomaran decisiones a partir de estos.

Desde mediados del siglo XIX hasta mediados del siglo XX, se hicieron cada vez más complejos los procesos que se realizaban dentro de las empresas. Se pasó de tener que conocer el costo de un producto en la fábrica a tener mejoras en los medios de transporte y comunicación, permitiendo el crecimiento de las empresas. De modo que se buscó mejorar la eficiencia y eficacia de los procesos internos a partir de medidas de la contabilidad de gestión tales como margen bruto por departamento y la rotación de inventario. Ingenieros, llevaron conceptos de sus profesiones hacia la contabilidad de costos, a partir de las cuales buscaban evaluar la eficiencia de los procesos. De igual manera ya se empezaba a incluir en el costo del producto, además de los costos mano de obra y los materiales, la asignación de los costos indirectos, lo que permitía que se tuviera un punto de partida para las decisiones de precios (Johnson & Kaplan, 1988; Tanis, s. f.). Lo que conllevó a que se diera paso a una contabilidad de gestión que sirve a las necesidades de planeación y control, esto se logró en parte, gracias a la existencia de estándares, presupuestos y de comparaciones con los datos reales que se presentaban, lo cual simplificaba el trabajo y entre otras cosas permitía que se tuvieran unos trabajadores más eficientes (Gutiérrez Hidalgo, 2005; Mejía Alfaro, 2011).

Hacia 1925, las prácticas contables de gestión ya estaban en un punto alto, puesto que como se mencionó anteriormente habían permitido servir para generar información tanto para las más grandes como para las diversas y complejas compañías, permitiendo abarcar las necesidades que estaban presentando, sin embargo la innovación en términos contables fue

declinando causado por la falta de innovación en términos de gestión, ya que para los próximos 50 años los casos de *Du Pont* y General Motors fueron ejemplo de las siguientes empresas. Parte de las razones para la falta de aportes y avance en la contabilidad de gestión se le atribuyen a la preponderancia de la información financiera de carácter externa, presentada hacia el siglo XX. Porque, si bien los directivos podrían en aquel momento optar por contar con los sistemas tanto de información interna y externa, solo que los costos que ello acarrearía, lo impedía así como también las limitaciones tecnológicas que a principio del siglo XX se tenían (Johnson & Kaplan, 1988).

La depresión, presentada a finales de 1920, provoca que en parte la contabilidad tenga enfoque de control y transparencia de la información, siendo así luego de la Segunda Guerra Mundial temáticas como el punto de equilibrio y la fijación de precios se presentan como innovadoras dentro de la contabilidad de gestión (Mejía Alfaro, 2011). Así fue como hacia la década de 1970, la crisis económica provocó que se cuestione la contabilidad de gestión, dada la poca relación entre la realidad y lo que se estaba investigando en la academia, por su parte el paradigma de la asignación de costos Indirectos cambió, siendo que la Mano de Obra dejó de ser el factor dominante en la producción, luego hacia 1980, la contabilidad vuelve a acoplarse a las necesidades donde se tienen nuevos y múltiples inductores de costo, y se reconoce la necesidad de apoyar los procesos estratégicos al interior de las empresas, de ahí surgen metodologías que buscan responder a esto (Mejía Alfaro, 2011). De esta manera, los cambios que ha traído consigo la globalización, obligan a que hoy más allá de hablar de sistemas que permitan la existencia de información interna, que las empresas estén en un esquema en el cual, se tienen cambios bruscos y rápidos con respecto a la tecnología, aparecen nuevos productos que presentan un ciclo de vida más corto y la integración del ciclo productivo, lo cual motiva la contabilidad de gestión a avanzar hacia el apoyo a la gestión estratégica y como consecuencia hablar de contabilidad estratégica (Gutiérrez Hidalgo, 2005; Mejía Alfaro, 2011).

Actualmente, se encuentra que los aspectos sociales, están siendo incorporados dentro de la contabilidad de gestión, siendo así estos condicionan cada vez más la competitividad de la empresa, así mismo los aspectos medioambientales, siendo motivados por la concienciación ambiental no solo de la sociedad, sino del ambiente empresarial (Pajuelo Moreno, 2008).

En las definiciones que serán abordadas a continuación se busca encontrar una que integre cada uno de los objetivos que han sido encomendados a la Contabilidad de gestión:

“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” (Lizcano Alvarez, 1995, p. 41)

“La contabilidad de costos es la acumulación, asignación y análisis de la datos de costos de producción y de la actividad, para proporcionar información para los informes externos, planeación interna y control de las operaciones recurrentes y decisiones especiales” (Morse & Roth, 1986, p. 3).

Basado en las anteriores definiciones, la contabilidad de gestión, se encarga de proveer información acerca de la valuación de los inventarios y el costo de las unidades vendidas lo cual es útil tanto a nivel interno como para fines externos en la elaboración de estados financieros, de la misma manera se encarga de brindar la información necesaria para la elaboración de presupuestos, el control de las operaciones tales como control de las variaciones y finalmente la toma de decisiones especiales dentro de la empresa, como por ejemplo, las referentes a los precios o la elección de proveedores.

Entorno del Modelo de Contabilidad de Gestión en Brasil

Brasil, es el país que se encuentra ubicado en hemisferio sur del continente Americano. Su nombre oficial es República Federativa de Brasil la cual está conformada por 26 Estados Federados y posee un Distrito Federal que queda ubicado en Brasilia. Es un Estado democrático de derecho, tal y como lo enuncia su Constitución Política, promulgada en el año 1988, su idioma Oficial es el portugués (Republica Federativa de Brasil, 1988) y su moneda oficial es el Real (Portal Brasil, 2014). Tiene a la fecha, alrededor de 204.768.562 millones de habitantes, los cuales se concentran en las principales ciudades que son São Paulo, Rio de Janeiro (Instituto Brasileiro de Geografia e Estatísticas, Diretoria de Pesquisa, & Coordenação de População e Indicadores Sociais, 2014).

Brasil, posee el mayor territorio de los países de América del sur, de forma que cuenta con alrededor de 8.515.767,049 Km² (Instituto Brasileiro de Geografia e Estatísticas, 2013). Limita con diez de los países de América del Sur, al Norte con Colombia, Venezuela, Guyana, Surinam y la Guyana Francesa, al Oeste limita con Perú y Bolivia, al sur limita con

Paraguay, Uruguay y Argentina, al este con el Océano Atlántico (Ministério Da Integração Nacional, 2009). Dada la extensión del territorio se presenta diversidad climática, la cual varía según la región, sin embargo por encontrarse aproximadamente el 90% del territorio entre los trópicos de Cáncer y Capricornio, se considera en términos generales que posee un clima tropical y subtropical, siendo por lo general el sur del país, el que presenta las temperaturas más bajas (Central Intelligence Agence, 2013).

Brasil tiene la mayor economía de los países de América del Sur, presentando para 2013 un PIB en US\$ a precios actuales de 2.246 billones y un PIB per cápita de 11.208,1 en US\$ a precios actuales con una población aproximada de 200,4 millones, para ese año. Luego el crecimiento anual del PIB, en precios constantes US\$ de 2005, presenta para 2010=7,5%, 2011=2,7%, 2012=1,0% y 2013=2,5%. El índice de Gini de Brasil para el año 2012 fue de 52,7 (Grupo del Banco Mundial, 2015).

Entes Reguladores y Emisores de Normas Contables.

En Brasil, existe el Consejo Federal de Contabilidad (Conselho Federal de Contabilidade) (Sanz Santolaria, 1996), constituido por el decreto de ley 9295 de 1946, entre sus funciones está orientar, emitir las normas y fiscalizar el ejercicio de la profesión contable, esto lo logra por medio de Consejos Regionales de Contabilidad, también se encarga de tomar las decisiones en última instancia de los recursos acerca de las penas que sean impuestas por los Consejos regionales, se encarga de regular los principios contables, de inscripción para la calificación técnica y de los programas de educación continuada. Finalmente, de editar las normas técnicas que hacen referencia a la naturaleza técnica y profesional en contabilidad (Conselho Federal de Contabilidade, 2013a).

Cuentan con el Comité de Pronunciamientos Contables (Comitê de Pronunciamientos Contábeis), creado por la Resolución CFC nº 1.055 de 2005, busca ejercer sus funciones dando soporte a los demás órganos reguladores, partiendo de responder a las necesidades de convergencia en el nivel internacional, esto para intentar reducir el costo de la elaboración de los informes contables, así como los riesgos, análisis, decisiones y reducción del costo del capital. También se encarga de centralizar la emisión de normas, aunque existen también otras entidades que hacen parte del proceso. Finalmente se encarga de los procesos democráticos y

de representar la producción de dicha información. De esta manera son productos del CPC pronunciamientos contables, orientaciones e interpretaciones de los mismos (Comité de Pronunciamientos Contábeis, 2015).

También, en representación de los auditores, se encuentra IBRACON, que es el Instituto de Auditores Independientes en Brasil, creado en 1971, pero fue hasta 2001 cuando enfatizó sus intereses hacia los auditores independientes. Actualmente trabaja en la traducción y revisión de las normas internacionales de auditoría emitidas por la IFAC que van a ser adoptadas por Brasil, las cuales deben ser aprobadas y emitidas directamente por el CFC (Instituto dos Auditores Independientes do Brasil, 2015).

Normas de Contables Brasileñas (NBC).

Mediante la Resolución CFC n.º 750 de 1993, modificada por la Resolución CFC n.º 1.282 de 2010, donde el Consejo Federal de Contabilidad en Brasil, enuncia los principios fundamentales de contabilidad (PFC) (Conselho Federal de Contabilidade, 1993, 2010), De igual manera, se tiene la Resolución CFC n.º 1.111 de 2007, modificada por la Resolución CFC n.º 1.367 de 2011, que se encarga de los principios de contabilidad desde la perspectiva del sector público, y la interpretación de los mismos (Conselho Federal de Contabilidade, 2007, 2011b). Las Normas Contables en Brasil, según la Resolución CFC n.º 1.328 de 2011, modificada por la Resolución CFC n.º 1443 de 2011 se clasifican en Profesionales y Técnicas, mediante las cuales se establecen los conceptos para la conducta profesional y los estándares para los procedimientos técnicos. (Conselho Federal de Contabilidade, 2011a, 2011c)

Modelo de Contabilidad de Gestión en Brasil

La contabilidad de gestión, conocida como “*contabilidade gerencial*”, inicialmente fue concebida para realizar la medición de los inventarios, siendo este su primer objetivo. Luego, el crecimiento de las empresas, que acarreo consigo la separación entre el administrador, los activos y las personas a ser administradas, condujo a buscar la manera de enfrentar dicho crecimiento, encontrando en la contabilidad de costos ese potencial gerencial. Si bien, desde los principios generalmente aceptados, se han quedado únicamente con ese primer objetivo de la valuación de inventarios, por tanto, se requiere desarrollar bien ese potencial a partir de adaptaciones. Con relación al potencial gerencial, se encuentra que son dos las funciones más relevantes que se le adicionan a la contabilidad de costos las cuales son el apoyo al control,

ofreciendo información acerca de estándares, presupuestos y demás datos estimados para luego compararlos con la información real y a la toma de decisiones, informando acerca de los datos relevantes y las implicaciones en el corto y largo plazo sobre los productos, procesos, precios, entre otros (Martins, 2010)

Con relación a los conceptos de “*gasto*”, “*despesa*” y “*custos*”. Se tiene que *gasto*, hace referencia a una compra que implica un desembolso de dinero o activos. De esta manera, se considera que normalmente el pago y el consumo de lo que fue comprado se realizan en momentos diferentes. Por su parte, “*despesa*”, está relacionada con el uso consumos de bienes o servicios, para ser considerada una “*despesa*”, debe cumplir dos objetivos, el primero es que debe ser consumido, transferido o utilizado dicho recurso y el segundo es que ese consumo del recurso debe permitir que la empresa continúe su funcionamiento y genere ingreso de manera directa o indirecta. Finalmente el concepto de “*custo*”, hace referencia a la valuación monetaria de convertir unos productos en otros nuevos o de recursos consumidos para la prestación de un servicio, teniendo dos condiciones, la primera es que dicha valuación se debe realizar teniendo como objetivo la producción de un bien o la prestación de un servicio y la segunda se refiere al uso efectivo de dichos recursos.(Martins & Rocha, 2010; Martins, 2010).

Mediante la *Resolución CFC NCB-TG-16 R1*, se enuncia que los inventarios, comprenden los bienes que son adquiridos para la venta, productos en proceso, terminados, incluyendo las materias primas, en caso de la producción de un bien y en el caso de la prestación de un servicio, los costos del servicio. El valor del costo de los inventarios, debe incluir los costos tanto de adquisición, como de transformación, así como todos los costos incurridos para tener los inventarios en el lugar y las condiciones actuales (Conselho Federal de Contabilidade, 2013b).

Los objetos de costeo, conocidos como “entidades objeto de custeio”, es el término que se utiliza para nombrar todo lo que se requiera que se le calcule el costo ya sea por su utilidad o por la necesidad de conocer dichos costos (Martins & Rocha, 2010).

Elementos del costo.

Para llevar a cabo la prestación del servicio o la elaboración del producto, se incurren en distintos elementos, los cuales se dividen en: Materia Prima, (Matéria-Prima e Embalagens) es el elemento que puede ser asociado perfecta y directamente en el producto, de manera que

el nivel de cuanto se consume de cada materia puede identificar. Mano de Obra, (Mão de Obra) elemento puede ser asociado directamente al producto, siendo que se realiza la medición de cuanto trabaja cada operario y cuanto le cuesta a la empresa tener ese operario (Martins, 2010). Costos Indirectos, (Custos Indiretos) se hace referencia al elemento de costos que incluye a aquellos costos que no son identificables fácilmente con el objeto de costo. Sin embargo, según el enfoque recomendado para los trabajos elaborados en portugués, se prefiere que los costos indirectos de fabricación no sean utilizados como sinónimos de los “overhead” (Viana, 2012). También se tienen los materiales de consumo, que pueden ser asignados directamente, pero por su irrelevancia, no son reconocidos como materia prima, siendo entonces incluidos como costo indirecto, de igual manera sucede con la depreciación, donde sus valores normalmente resultan de estimaciones, por lo que se considera inútil en la mayoría de ocasiones, asignarlo de esa manera (Martins, 2010).

Clasificación de los costos.

Según su naturaleza, se identifican los costos directos y los costos indirectos, según esto, aquellos costos que son asociados de manera directa a los productos son los costos directos y por el contrario aquellos que no permiten tener una medida objetiva y que por lo tanto necesitan de un método de asignación que puede ser estimada o arbitraria son los costos indirectos (Martins, 2010).

Se tienen los costos primos y costos conversión o transformación, siendo los primeros los costos que componen de manera primaria el bien a producir o el servicio a prestar, haciendo entonces referencia a la materia prima y a la mano de obra. Luego los costos de transformación, son todos los costos de producción con excepción de la materia prima, siendo de esta manera representan el esfuerzo de la empresa en la elaboración del producto (Estrela, 2011; Martins, 2010).

Según su comportamiento, se distinguen los costos variables y los costos fijos. Por su parte los costos variables son aquellos costos que varían según el nivel de volumen de actividad, dentro de una unidad de tiempo. Los costos fijos, hacen referencia a aquellos costos, que no están afectados por el volumen, dentro de un intervalo de tiempo. Dentro de los costos fijos, se reconocen dos grupos, los costos fijos estructurales (CFe) y los costos fijos operacionales (CFo). Los costos fijos estructurales, son necesarios para mantener y sostener las instalaciones de la producción, permanecen inalterados así el nivel de producción este en cualquiera de sus capacidades, siendo entonces difíciles de eliminar o reducir. Los costos fijos operacionales,

son necesarios tanto para la operación de las instalaciones, siendo particularmente afectados por la cantidad de ítems producidos, por el número de tirajes u órdenes de producción, ordenes de servicio entre otros (Martins & Rocha, 2010). Finalmente, se tienen los costos mixtos, que se componen de una parte fija y una parte variable, los cuales no dependen del volumen de producción pero si del consumo efectivo, llamados también semifijos o semivariabes (Martins & Rocha, 2010; Martins, 2010).

Métodos de Distribución de los Costos Indirectos de Fabricación.

Se tiene que mediante un proceso de departamentalización, se pueden realizar procedimientos, donde el punto clave, es la cantidad y calidad de la información que se tiene acerca del proceso productivo enfatizado en los costos indirectos. Se busca eliminar distorsiones, así entonces, se pueden distribuir los costos desde los departamentos de servicio a los departamentos productivos y de estos a los productos, en este caso, se pueden presentar tres formas, la primera es que los departamentos de servicios distribuyan a los departamentos productivos la totalidad de los costos, este modelo es el más simple; la segunda forma consiste en que los departamentos de servicio distribuyan sus costos a los departamentos productivos y a su vez los departamentos productivos se distribuyan los costos entre sí, para finalmente distribuirlos a los productos, este método es conocido como secuencial o progresiva también llamada gradual o de orden decreciente, contiene un nivel mayor de precisión que mediante el método directo; y la tercera forma que es aún más precisa que las anteriores, consiste en que todos los departamentos se distribuyen costos entre sí, de forma que reconoce todas las interacciones posibles existentes entre los departamentos, este último es conocido con el nombre de recíproco, para desarrollar este último método, se hace uso de matrices (Corrar, 1995; de Araujo & do Nascimento, 2007; Martins, 2010; Souza, Scatena, Medeiros, & De Souza, 2010)

Sistemas de Costos.

Los sistemas de acumulación de los costos, hacen referencia a la forma en la cual se van a añadir los valores correspondientes a los diferentes elementos del costo, para de esta manera llegar a conocer el costo de los productos y de las unidades producidas. Se tiene, dentro de los sistemas de acumulación de costo tradicional, s, el sistema por órdenes de producción, donde el objeto de costo es como tal la orden de producción, en la que se pueden enumerar variedad de productos a elaborar, sin necesariamente estos ser iguales y en volúmenes relativamente pequeños, atendiendo los pedidos de los clientes o para la elaboración de lotes de productos

para su venta posterior, siendo normalmente cerrado el proceso en el momento de concluir la fabricación de la orden que fue solicitada; por su parte en el sistema de costos por procesos, los objetos de costeo son las etapas del proceso productivo, normalmente se elaboran productos homogéneos y en grande volumen, este método es más utilizado en los casos de producciones continuas, finalmente, mediante los costos por procesos, se conocen el costo medio unitario del producto por periodo. En otros casos se puede presentar una combinación de ambos (Martins & Rocha, 2010; Martins, 2010).

Metodologías de costeo.

Entre las metodologías de costeo, se tiene el costeo tradicional, mediante el cual se efectúa la distribución de los costos directos asociando los costos de manera directa y los costos indirectos de fabricación, son asignados, con base en los costos directos que fueron distribuidos, ya sea de manera proporcional o basada en un inductor como la mano de obra directa o las horas máquina, por ejemplo. De esta manera, se llega a una distribución de los costos indirectos que no necesariamente es la más objetiva para la mayoría de los casos (Martins, 2010).

En el costeo tradicional, se reconocen distintos métodos de costeo, se tienen entonces los costos variables, los cuales asignan a los productos únicamente los costos directos, con respecto a las unidades que son producidas, por medio de un criterio claro, directo, objetivo y preciso. Siendo de esta manera los costos fijos sean o no sean identificables con los productos se le asignan al resultado del periodo en que son incurridos. De esta forma, indican los autores que no se trata de costeo directo ya que no son asignados todos los costos a los productos, solo aquellos que son directos con respecto a las unidades. (Abbas, Gonçalves, & Leoncine, 2012; Martins & Rocha, 2010; Moura, 2005).

Dentro de esa vertiente tradicional, se reconoce también el costeo por absorción el cual reconoce los costos indirectos, sin embargo, la manera en la que se asignan los costos no se efectúa, de manera directa si no que se realiza un prorrateo necesario. En este caso, el objeto de costos recibe además los costos fijos directos o indirectos. El costeo por absorción se divide en tres variedades, el costeo por absorción parcial, el costeo por absorción parcial modificado y el costeo por absorción integral o pleno. El costeo por absorción parcial, se encarga de atribuir al producto únicamente, los costos de producción, fijos y variables, los demás costos son llevados al resultado del periodo donde son incurridos. El costeo por absorción parcial modificado, se encarga de atribuir al producto, los costos variables y fijos

operacionales, siendo llevados al resultado del periodo donde incurren, los costos fijos estructurales y las “*despesas*”. Finalmente, el costeo por absorción integral o costeo pleno, considera los costos fijos, variables y las “*despesas*” fijas y variables, como parte del costo de los productos (Abbas et al., 2012; Martins & Rocha, 2010; Moura, 2005).

De las metodologías de costeo contemporáneas, se tienen los costos basados en las actividades o costos ABC (Activity Based Costing). Mediante el costeo ABC, se tienen dos perspectivas diferentes, la primera realiza la medición del costo de los objetos del costo por medio de criterios de asignación, basados en los procesos y las actividades que conforman cada proceso, de forma que se hace uso de múltiples inductores de costo, los cuales son determinados por relaciones causa-efecto, de esta forma explican mejor la asignación del costo; por su parte la segunda perspectiva, busca comprender mejor las actividades que se realizan y actuar sobre ellas gestionando los costos que se generan en cada una. Se recomienda, usar el costeo basado en las actividades periódicamente y como complemento del sistema de costos elegido por la empresa, pero no como sustituto (Abbas et al., 2012; Martins & Rocha, 2010).

Como criterios de valoración del costo de los elementos que son usados en la producción de bienes y servicios se tiene el costo histórico, el costo histórico corregido, el costo de reposición, el costo estándar y costos estimados (De Oliveira, Lavarda, Paton, & De Toledo, 2010; Martins & Rocha, 2010)

Entorno del Modelo de Contabilidad de Gestión en Colombia

Colombia, es el país que se encuentra ubicado en hemisferio sur del continente Americano, en el extremo noroccidental. Su nombre oficial es República de Colombia la cual está conformada por 32 Departamentos y posee un Distrito Capital que queda ubicado en Bogotá. Es un Estado social de derecho, tal y como lo enuncia su Constitución Política, promulgada en el año 1991, su idioma Oficial es el castellano (República de Colombia, 1991) y su moneda oficial es el Peso Colombiano (Banco de la República de Colombia, 2015). Tiene hasta la fecha, alrededor de 48.127.964 millones de habitantes, de los cuales gran parte, se concentran en las principales ciudades de Bogotá, Medellín, Cali y Barranquilla (Departamento Administrativo Nacional de Estadística, 2015).

Colombia, es el país que ocupa el cuarto lugar con respecto a su extensión comparado con los países de América del sur, de forma que cuenta con alrededor de 1.141.748 km². Limita con cuatro de los países de América del Sur y uno de América Central y a su vez con dos Océanos, siendo así al este con Venezuela y al sureste con Brasil, al oeste con el Océano Pacífico, al Suroeste limita con Ecuador y al sur con Perú, al Norte con Panamá y el Océano Atlántico. Gracias a su ubicación sobre la línea ecuatorial, no se ve afectado de manera directa por las estaciones, al estar ubicado en la zona intertropical cuenta con clima tropical y altas temperaturas durante el año, con la particularidad de su clima varía según el piso térmico (Colombia, 2015).

Colombia, presentó para 2013 un PIB en US\$ a precios actuales de 379 mil millones y un PIB per cápita de 7.831,2 en US\$ a precios actuales con una población aproximada de 48 millones para ese año. Luego el crecimiento anual del PIB, en precios constantes US\$ de 2005, presenta para Colombia 2010=4,0, 2011=6,6 2012=4,0 y 2013=4,7. El índice de Gini de Colombia para el año 2012 fue de 53,5 (Grupo del Banco Mundial, 2015).

Entes Reguladores y Emisores de Normas Contables.

En Colombia, es el Congreso de la República, bajo la dirección del Presidente de la República, quienes se encargan de emitir las normas y decretos contables. Por su parte, el Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP), es el organismo de normalización técnica, en lo que se refiere a normas contables y la función referente a la información financiera y de aseguramiento de la información. Inicialmente, el CTCP, se encarga de emitir circulares que dan una guía para la técnica de la profesión contable adicionalmente, debe recomendar al gobierno los estándares contables que debe aplicar el país para permitir el cumplimiento de los estándares internacionales de contabilidad financiera y aseguramiento de la información.

Como entidad reguladora, se tiene además, la Junta Central de Contadores, que se encarga de la inspección y vigilancia, así como de la denuncia en lo que se refiere a las normas colombianas de la profesión de Contador Público. Para el caso de las normas internacionales de información financiera y aseguramiento de la información, trabajan en conjunto, el Presidente de la República, la Contaduría General de la Nación, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, el Ministerio de Industria y Turismo y el Consejo Técnico de la Contaduría Pública. (República de Colombia, 2009).

Normas de Contables Colombianas.

Mediante el decreto 2649 de 1993, en Colombia, se reglamenta la contabilidad en general y se expiden los principios de contabilidad generalmente aceptados, los objetivos y cualidades de la información contable, las normas básicas, los estados financieros y sus elementos, las normas técnicas, tanto las generales como las específicas tanto de las cuentas de balance como las de resultado, también las cuentas de orden, las operaciones discontinuadas y las empresas en liquidación, las normas técnicas sobre revelaciones, libros y registros, los criterios para resolver los conflictos entre las normas (República de Colombia, 1993a).

Mientras que la ley 43 de 1990, reglamenta tanto la profesión de contador público como del ejercicio de la profesión, la vigilancia y dirección de la profesión, y enuncia las funciones de la junta central de contadores y del consejo técnico de la contaduría pública, finalizando con el código de ética de la profesión de contador público (República de Colombia, 1990).

Con respecto al proceso de convergencia a las normas internacionales, mediante la ley 1314 de 2009, se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera, así como los de aseguramiento de la información. De ese modo se realizan algunos ajustes institucionales aplicados tanto a la Junta Central de Contadores como al Consejo Técnico de la Contaduría Pública, para unir los esfuerzos hacia el proceso de convergencia (República de Colombia, 2009). Finalmente el documento *Direccionamiento estratégico del CTCP*, basado en lo que le indica la ley 1314, plantea el plan de trabajo del CTCP y adicionalmente define la forma en la que van a ser clasificadas las normas, la forma de aplicación de las normas, cuáles van a ser los grupos de usuarios y de qué manera van aplicar las mismas (Consejo Técnico de la Contaduría Pública, 2012).

Modelo de Contabilidad de Gestión en Colombia

La contabilidad de gestión, es aquella rama de la contabilidad que busca controlar y racionalizar los recursos que son consumidos, permitiendo que se planee y controlen los procesos de toma de decisión, así como llegar a obtener los resultados que se esperan, para esto se encarga de medir, analizar y preparar información, haciendo uso de medidas financieras y no financieras (Duque-Roldán & Osorio-Agudelo, 2013b).

Con relación a los conceptos de gasto y costo. Mediante el Decreto 2649 de 1993 en su artículo 39, se entiende por costo, todas aquellas erogaciones y cargos relacionados con la

compra de bienes y la prestación de servicios mediante el ente económico obtuvo sus ingresos; luego el artículo 40, hace mención a los gastos siendo que representan los flujos de salida de los recursos, representados en aumentos del pasivo y disminuciones del activo, y que son incurridos para el normal funcionamiento de la empresa, realizados en un periodo, diferentes a las utilidades o excedentes, así como retiros de capital; finalmente el artículo 63, hace mención a los inventarios, resaltando que son aquellos bienes, tenidos para la venta en el curso normal del negocio, además indica el valor por el cual se debe registrar el inventario, debe contener todas las erogaciones y los cargos sean directos o indirectos que permitieron colocar dichos bienes en su condición de uso y venta (República de Colombia, 1993a).

Los objetos de costos, son aquellas entidades de las cuales se requiere conocer sus costos, puede ser un producto, un servicio, un cliente, una dependencia, un departamento, entre otros (Duque Roldán, Gomez Montoya, & Osorio Agudelo, 2009).

Elementos del costo.

Para llevar a cabo la prestación del servicio o la elaboración del producto, se incurren en distintos elementos, los cuales se dividen en: Materia Prima, que son aquellos materiales que tienen una alta representatividad o sea de fácil asignación y hacen parte del producto final destinado para la venta; Mano de Obra Directa, se refiere a los costos incurridos por salarios y demás prestaciones sociales directamente relacionadas con el proceso productivo o la prestación del servicio; los costos indirectos de fabricación, constituyen aquellos elementos del costo que no son de fácil identificación en el objeto del costo y por lo tanto requieren el uso de un método de asignación para incluirlos en el costo del producto, hacen parte de este grupo los materiales indirectos, la mano de obra indirecta, y todos aquellos desembolsos que son aplicables al proceso de elaboración del bien o prestación del servicio, siendo sinónimo del termino overhead, finalmente se encuentran los costos de los servicios contratados, que son los costos de los contratos celebrados, para la tercerización de una parte del proceso productivo (Duque-Roldán & Osorio-Agudelo, 2013a; Montoya Arias, Portilla de Arias, & Fernández Henao, 2010; Parra-Acosta, Mejía Alfaro, & Guerrero-Ortiz, 2014; República de Colombia, 1993b).

Clasificación de los costos

Se tiene la clasificación según su naturaleza, se identifican los costos directos y los costos indirectos, los costos directos son aquellos que son asociados de manera directa a los

productos, de forma que se pueden relacionar con el producto de una manera clara, sin embargo los costos indirectos aunque están relacionados con el objeto de costo, requieren de un método de asignación que permita que sean atribuidos al objeto de costo (Horngren et al., 2012).

Luego se tienen los costos primos y costos conversión, siendo los primeros compuestos por los materiales directos y la mano de obra directa, los segundos por la mano de obra directa, los costos indirectos de fabricación y los servicios contratados (Horngren et al., 2012).

Según su comportamiento, se distinguen los costos fijos y los costos variables, los primeros hacen referencia a aquellos costos que se mantienen constantes según un intervalo de tiempo, que normalmente hace referencia al rango relevante, por su parte los costos variables son aquellos costos que varían según el volumen de producción. Pueden existir costos que se componen de una parte fija y una variable siendo entonces los costos semivARIABLES, los cuales se mantienen fijos hasta un punto y luego pasan a ser variables y se tienen los costos que se componen de una parte fija mediante un volumen o nivel de producción pero que puede aumentar, conformando así una función escalonada (Horngren et al., 2012).

Métodos de Distribución de los Costos Indirectos de Fabricación.

Partiendo de los procesos de división de la empresa en departamentos, se deben distinguir dos grupos, los departamentos de servicios y los departamentos productivos por medio de los cuales se puede realizar la distribución de los costos indirectos de fabricación, se tiene entonces el método directo, llamado también escalonado simple, que distribuye los costos directamente de los centros de servicio a los centros productivos, para luego estos distribuirlos a los productos; la segunda forma consiste en que los departamentos de servicio sean organizados para que se distribuyan los costos de aquel que tiene mayor valor de costo acumulado o el que preste mayor número de servicio, distribuyendo sus costos a los demás departamentos de productivos y a su vez los departamentos de servicio, siendo que aquel que ya distribuyó sus costos no deberá seguir distribuyendo para no caer en ciclos repetitivos, para finalmente los costos quedar en los productos, conocido como escalonado prioritario o secuencial y la tercera forma que es aún más precisa que las anteriores, conocido como simultaneo o matricial, reconoce la prestación de servicios entre todos los departamentos, y su solución se plantea mediante métodos matriciales (Montoya Arias et al., 2010; Rojas Medina, 2007).

Sistemas de Costos.

Los sistemas de acumulación de los costos, son los sistemas que permiten llegar a conocer el valor final, en que los elementos del costo conforman el costo de los objetos a los cuales se les quiere costear.

Se tiene, según el sistema de acumulación de costos tradicional:

El sistema por órdenes de producción, donde el objeto de costo es como tal la orden de producción, en la que se pueden elaborar diferentes productos, es apropiado cuando se tienen trabajos especiales en pequeñas cantidades, atendiendo los pedidos de los clientes o para la elaboración de lotes de productos para su venta posterior, siendo normalmente cerrado el proceso en el momento de concluir la fabricación de la orden que fue solicitada; por su parte en el sistema de costos por procesos, es aplicable para aquellas empresas que presentan un sistema de producción continuo y sus productos son bastante homogéneos, los costos son reconocidos mediante un periodo de tiempo, y se evalúa como objeto de costo cada uno de los procesos, para luego asignar al producto los costos en los que se han incurrido mediante el proceso (Horngren et al., 2012; Montoya Arias et al., 2010; Rojas Medina, 2007).

Se tienen según la naturaleza de los costos, los sistemas de acumulación de costos predeterminados donde está el costeo estándar, el cual, es un sistema en el que se planean los costos por lo tanto es base para la planeación, es además calculado de manera científica, basándose en aspectos históricos tales como estadísticas. Al final del periodo, surge la necesidad de controlar los costos, de esta manera se busca que el costeo estándar sea comparado con la información real para de esta manera usar las variaciones, para la toma de decisiones y como base para otros periodos futuros. Por su parte también se cuenta con los costos estimados, que son los costos que se predeterminan, pero que no cuentan con ningún rigor científico. (Duque-Roldán, Osorio-Agudelo, & Agudelo-Hernández, 2011; Horngren et al., 2012; Rojas Medina, 2007).

Metodologías de costeo.

Entre las metodologías de costeo, se cuenta con el costeo tradicional y los costeos contemporáneos. El costeo tradicional se caracteriza por hacer uso de un inductor de costos para asignar los costos indirectos a los objetos de costo, dentro del costeo tradicional se reconoce el método de costeo directo o variable y el método de costeo total o por absorción. El costeo directo o variable, se basa en el presupuesto de que los costos y los gastos que

dependen del volumen de la producción sean incluidos dentro del costo y los costos y gastos fijos deben dejarse fuera del cálculo del costo, mientras que el costeo total o por absorción, busca incluir aquellos costos fijos que fueron provocados mediante el proceso productivo. Dentro de las metodologías de costeo contemporáneas, se encuentra el costeo ABC, el cual hace uso de las actividades para asignarles los costos para luego estas atribuirle los costos a los objetos del costo. Entre las bases de costeo, se tienen las históricas y las predeterminadas, estas últimas se dividen en estándar y estimadas (Hornngren et al., 2012; Rojas Medina, 2007).

Comparaciones entre los modelos

Partiendo de los modelos expuestos anteriormente, en términos de contabilidad de gestión, Colombia y Brasil, se encuentran bajo escenarios diferentes, lo cual permite evidenciar aspectos semejantes y diferenciadores que hacen que cada modelo sea único. Desarrollos internos dentro de los modelos e influencias externas son parte de las causas por las que los modelos presentan estos aspectos. La regulación interna de cada país de igual manera hace su parte, caracterizando cada modelo.

Uno de los primeros aspectos en los que se ha evidenciado diferencias, es en el concepto de “gasto”, puesto que el modelo Brasileño, trae un nuevo concepto, el cual es la “despesa”. Siendo diferenciado, el momento en el que se realiza la erogación, como “gasto”, con el momento de uso de los recursos, mediante la “despesa”.

Por su parte, otro de los aspectos, hace referencia a los elementos del costo, ya que en Colombia, además de considerar la “materia prima”, la “mano de obra directa” y los “costos indirectos de fabricación”, se reconoce un cuarto elemento del costo, el cual es el “servicio contratado”, reconocido desde la regulación contable.

Siguiendo con los elementos del costo, se tiene que en Brasil, según algunos autores, se recomienda no usar el concepto de “overhead”, como únicamente los “costos indirectos de fabricación”, en Colombia por su parte, se reconocen estos dos conceptos como sinónimos uno del otro.

También, en la clasificación de los costos, según su comportamiento, se tiene que en Brasil, los “costos fijos” tienen adicionalmente una subdivisión, siendo los “costos fijos estructurales” y los “costos fijos operacionales”, con esta forma de dividir los “costos fijos”, se busca especificar más las características de los costos que pertenecen a cada grupo.

Con respecto a los sistemas de costos, en Colombia se reconoce el costeo estándar y los costos estimados como sistemas de costos predeterminados. Mientras que en Brasil los costos estándar y los costos estimados, entre otros, son usados como criterios de valoración, semejante a lo que se conoce en Colombia como las bases de costeo.

Con referencia a las metodologías de costeo, en el costeo tradicional, se tiene que entre los métodos de costeo, en Colombia se reconoce el “costeo directo”, sinónimo del “costeo variable”, el “costeo total” como sinónimo del “costeo por absorción”, que es el mismo llamado “costeo pleno”. Mientras que en Brasil, el “costeo directo”, es diferente del variable y el “costeo por absorción”, se divide en tres grupos, el “costeo por absorción parcial”, el “costeo por absorción parcial modificado” y el “costeo por absorción integral” o “pleno”.

Por lo demás, analizando los restantes conceptos de la contabilidad de gestión avanzada, en los dos países, que fueron objeto de estudio en esta investigación, no se encontraron diferencias significativas.

Conclusiones

La contabilidad de gestión, como línea estratégica debe recurrir a la internacionalización como estrategia para lograr un movimiento de expansión global que permita una mayor estandarización y cohesión entre las dinámicas propias de la línea a nivel mundial.

Esta, investigación permitió conocer de entre los conceptos analizados, aspectos diferenciadores y semejantes significativos entre Colombia y Brasil, los cuales manifiestan, los resultados del desarrollo contable en términos de contabilidad de gestión, que cada uno ha tenido. Reflejando entre otras cosas, la labor investigativa que se ha tenido en cada uno de ellos y la influencia de aspectos externos, como autores internacionales que influyen la contabilidad de gestión en un país y aspectos internos como la regulación contable y fiscal de cada uno.

La contabilidad de gestión, estando incluso dentro de la contabilidad estratégica debe continuar sus procesos de unión en todos los mercados para permitir a través de los diferentes espacios de desempeño, un movimiento global que le dé el verdadero estatus que merece, y deje de estar relegada en un segundo plano como acontece en algunos lugares.

Este documento, busca motivar la investigación de la contabilidad de gestión, entre los diferentes países. Buscando una continua comparación, para de esta manera entender el abordaje y poder apropiarse conceptos foráneos, que permitan realizar nuevos análisis contables, superando las barreras que se presentan, en términos de contabilidad de gestión, en cada contexto.

Bibliografía

Abbas, K., Gonçalves, M. N., & Leoncine, M. (2012). Os Métodos de Custeio: Vantagens, Desvantagens e sua Aplicabilidade nos Diversos Tipos de Organizações Apresentadas pela Literatura. *ConTexto*, 12(22), 145-159.

AECA. (1995). *Glosario de Contabilidad de Gestión* (2.^a ed.). Madrid: Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas.

Alcarria Jaime, J. J. (2008). *Contabilidad Financiera I*. Universitat Jaume I. Recuperado a partir de <http://books.google.com.pe/books?id=6m42LTDkhzoC>

Amat, O., Falguera, J., Puig, X., & Soldevila, P. (2003). Aspectos que influyen en las diferencias internacionales en materia de Contabilidad de Gestión. *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*, 1(1), 13-37.

Banco de la República de Colombia. (2015). Billetes y Monedas. Recuperado 10 de mayo de 2015, a partir de <http://www.banrep.gov.co/es/-billetes-y-monedas>

Boned, J. L., & Bagur, L. (2006). Contabilidad y Control de Gestión: Una Perspectiva Histórica. *Revista de Contabilidad y Dirección*, 3, 103-127.

Cañibano, L. (1997). Concepto y división, de la contabilidad. En *Teoría actual de la contabilidad: (técnicas analíticas y problemas metodológicos)* (p. 303). Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Central Intelligence Agency. (2013). The World Factbook. Recuperado 9 de mayo de 2015, a partir de <https://www.cia.gov/library/publications/the-world-factbook/geos/br.html>

Colombia. (2015). Así es Colombia. Recuperado 10 de mayo de 2015, a partir de <http://www.colombia.co/asi-es-colombia>

Comité de Pronunciamentos Contábeis. (2015). Conheça o CPC. Recuperado 10 de mayo de 2015, a partir de <http://www.cpc.org.br/CPC/CPC/Conheca-CPC>

Consejo Técnico de la Contaduría Pública. (2012). *Direccionamiento Estratégico: Del Proceso de Convergencia de las normas de Contabilidad e Información Financiera y de Aseguramiento de la Información, con Estándares Internacionales*. Bogotá. Recuperado a partir de <http://www.mincit.gov.co/descargar.php?id=66688>

- Conselho Federal de Contabilidade. (1993). Resolución CFC n.º 750 de 1993. Brasília.
Recuperado a partir de
http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=1993/000750
- Conselho Federal de Contabilidade. (2007). Resolución CFC n.º 1.111 de 2007. Brasília.
Recuperado a partir de
http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2007/001111
- Conselho Federal de Contabilidade. (2010). Resolución CFC n.º 1.282 de 2010. Brasília.
Recuperado a partir de
http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2010/001282
- Conselho Federal de Contabilidade. (2011a). Resolução CFC N.º 1.328/11. Brasília.
Recuperado a partir de
http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2011/001328
- Conselho Federal de Contabilidade. (2011b). Resolución CFC n.º 1.367 de 2011. Brasília.
Recuperado a partir de
http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2011/001367
- Conselho Federal de Contabilidade. (2011c). Resolución CFC n.º 1443 de 2011. Brasília.
Recuperado a partir de
http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2013/001443
- Conselho Federal de Contabilidade. (2013a). O Conselho. Recuperado 10 de mayo de 2015, a partir de http://portalcfc.org.br/o_conselho/
- Conselho Federal de Contabilidade. Resolução CFC NCB-TG-16 R1 (2013). Brasil.
- Corrar, L. J. (1995). Alocação de Custos pelo Método Recíproco. *Caderno de Estudos*, 12, 1 - 10.
- De Araujo, R. G., & do Nascimento, D. T. (2007). Utilização do Modelo de Alocação Recíproca de Custos para a Verificação do Nivel de Imprecisão no Rateio de Custos Indiretos de Uma Industria Farmacêutica - Estudo de Caso. *7º Congresso USP Controladoria e Contabilidade*, 1 - 15. Recuperado a partir de <http://www.congressousp.fipecafi.org/web/artigos72007/213.pdf>
- De Oliveira, C. R., Lavarda, C. E. F., Paton, C., & De Toledo, J. Ri. F. (2010). Aplicabilidade do Custo Padrão na Formação de Preços Internos de Transferência como Alternativa ao Preço de Mercado. *XIII Seminarios de Administração*, 1-14. Recuperado a partir de <http://www.ead.fea.usp.br/semead/13semead/resultado/trabalhosPDF/664.pdf>
- Departamento Administrativo Nacional de Estadística. (2015). Indicadores de Población. Recuperado 10 de mayo de 2015, a partir de <http://www.dane.gov.co/>
- Duque Roldán, M. I., Gomez Montoya, L. F., & Osorio Agudelo, J. A. (2009). Análisis de los sistemas de costos utilizados en las entidades del sector salud en Colombia y su utilidad para la toma de decisiones. *Revista del Instituto Internacional de Costos*, 5, 495-525.

- Duque-Roldán, M. I., & Osorio-Agudelo, J. A. (2013a). ¿ El proceso de convergencia en Colombia excluye la contabilidad de costos ?, *14*(36), 1121-1146.
- Duque-Roldán, M. I., & Osorio-Agudelo, J. A. (2013b). Estado Actual de la investigación en Costos y Contabilidad de Gestión en Colombia. *XIII Congreso Internacional de Costos*, 1 - 16. Recuperado a partir de <http://www.otoc.pt/news/PENCUSTOS/pdf/153.pdf>
- Duque-Roldán, M. I., Osorio-Agudelo, J. A., & Agudelo-Hernández, D. M. (2011). Costos estándar y su aplicación en el sector manufacturero colombiano. *Cuadernos de Contabilidad*, *12*(31), 521-545.
- Estrela, J. F. A. (2011). *A Contabilidade Analítica e a sua Aplicação ao Setor da Consultoria Automóvel*. Universidade de Coimbra.
- Fuentes Romero, J. J., & Rodríguez Fernández, V. (2009). Una revisión bibliográfica de los estudios comparativos. Su evolución y aplicación a la ciencia de las bibliotecas. *Revista Interamericana de Bibliotecología*, *32*, 411-433. Recuperado a partir de <http://aprendeenlinea.udea.edu.co/revistas/index.php/RIB/article/view/5071/4431>
- Grupo del Banco Mundial. (2015). Datos. Recuperado 9 de mayo de 2015, a partir de <http://datos.bancomundial.org/>
- 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), 100-122.
- Hernandez-Esteve, E. (2002). La Historia de la Contabilidad. *Revista de Libros de la Fundación Caja Madrid*, *67-68*, 25-28.
- Horngren, C. T., Datar, S. M., & Rajan, M. V. (2012). *Contabilidad de costos. Un enfoque gerencial* (14.^a ed.). México: Pearson Educación.
- Instituto Brasileiro de Geografia e Estatísticas. (2013). Área Territorial Brasileira. Recuperado 26 de abril de 2015, a partir de http://www.ibge.gov.br/home/geociencias/cartografia/default_territ_area.shtm
- Instituto Brasileiro de Geografia e Estatísticas, Diretoria de Pesquisa, & Coordenação de População e Indicadores Sociais. (2014). Estimativa de População Residente no Brasil e Unidades da Federação com Data de Referência em 1 de Julho de 2014. Recuperado a partir de ftp://ftp.ibge.gov.br/Estimativas_de_Populacao/Estimativas_2014/estimativa_dou_2014.pdf
- Instituto dos Auditores Independentes do Brasil. (2015). Como Surgiu o IBRACON. Recuperado 12 de mayo de 2015, a partir de <http://www.ibracon.com.br/ibracon/Portugues/lisFaq.php?cod=3>
- Johnson, T., & Kaplan, R. S. (1988). *Contabilidad de Costes*. Barcelona: Plaza y Jané.

- Lizcano Alvarez, J. (1995). *Glosario de Contabilidad de Gestión* (2.^a ed.). Madrid: AECA Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas.
- Lizcano Alvarez, J. (1996). *La Contabilidad de Gestión en Latinoamérica*. Madrid: Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas.
- Martins, E. (2010). *Contabilidade de Custos*. Editora Atlas (9.^a ed.). São Paulo.
- Martins, E., & Rocha, W. (2010). *Métodos de Custeio Comparados: Custos e Margens Analisados Sob Diferentes Perspectivas* (1.^a ed.). São Paulo: Atlas.
- Mejía Alfaro, G. E. (2011). *Ingresos y Costos, una propuesta para su análisis estratégico. Estudio de caso empresas colombianas*. Universidad Nacional de Colombia.
- Ministério Da Integração Nacional. (2009). Faixa de fronteira. Recuperado a partir de <http://ois.sebrae.com.br/wp-content/uploads/2013/06/cartilha-faixa-de-fronteira.pdf>
- Montoya Arias, L., Portilla de Arias, L. M., & Fernández Henao, S. A. (2010). La Distribución de los Costos Indirectos de Fabricación, Factor Clave al Costear Productos. *Scientia et Technica*, 2(45), 79 - 84.
- Morse, W. J., & Roth, H. P. (1986). *Cost Accounting: Processing, Evaluating, and Using Cost Data* (3.^a ed.). Massachusetts: Addison-Wesley Publishing Company.
- Moura, H. da S. (2005). O Custeio Por Absorção E O Custeio Variável : Qual Seria O Melhor Método a Ser Adotado Pela Empresa ? *Sitientibus*, 32, 129-142. Recuperado a partir de http://www2.uefs.br/sitientibus/pdf/32/o_custeio_por_absorcao_e_o_custeio_variavel.pdf
- Niño, C., & García, I. (2003). Algunas Consideraciones para la Reconstrucción del Concepto de Contabilidad para el Presente Siglo. *Revista INNOVAR*, 127-138. Recuperado a partir de <http://www.scielo.org.co/pdf/inno/v13n21/v13n21a10.pdf>
- Pajuelo Moreno, L. M. (2008). Evolución de la Investigación en Contabilidad de Gestión. *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*, 6(12), 1-25.
- Parra-Acosta, J. F., Mejía Alfaro, G. E., & Guerrero-Ortiz, D. M. (2014). El Cuarto Elemento del Costo Contenido. En *2do Congreso Global en Contabilidad y Finanzas INTERGES*. Bogotá: Facultad de Ciencias Económicas-Universidad Nacional de Colombia.
- Portal Brasil. (2014). Real é a moeda corrente no Brasil desde 1994. Recuperado a partir de <http://www.brasil.gov.br/economia-e-emprego/2009/11/Real-e-a-moeda-corrente-no-brasil-desde-1994>
- República de Colombia. Ley 43 de 1990, Reglamento de la profesión de Contador Público (1990). Bogotá, Colombia. Recuperado a partir de http://www.mineducacion.gov.co/1621/articles-104547_archivo_.pdf
- República de Colombia. Constitución Política de la República de Colombia (1991).

- República de Colombia. (1993a). Decreto 2649 de 1993, Por el cual se reglamenta la contabilidad en general y se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia. Bogotá. Recuperado a partir de www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=9863
- República de Colombia. Decreto 2650 de 1993, Por el cual se modifica el Plan Único de Cuentas para los comerciantes. (1993).
- República de Colombia. Ley 1314 de 2009 (2009). Bogotá, Colombia. Recuperado a partir de https://www.superfinanciera.gov.co/SFCant/NormativaFinanciera/ley1314_09.pdf
- Republica Federativa de Brasil. (1988). *Constituição Política da Republica Federativa do Brasil*. Recuperado a partir de <http://www.senado.gov.br/legislacao/const/>
- Rojas Medina, R. A. (2007). *Sistemas de Costos: Un proceso para su Implementación* (1.^a ed.). Manizales: Centro de Publicaciones, Universidad Nacional de Colombia. Recuperado a partir de <http://www.bdigital.unal.edu.co/6824/5/97895882800907.pdf>
- Salgado-Castillo, J. A. (2011). Tendencias de investigación en contabilidad de gestión en Iberoamérica (1998-2008). *Cuadernos de Contabilidad*, 12(30), 273-305. <http://doi.org/0123-1472>
- Sanz Santolaria, C. J. (1996). La Contabilidad Internacional: Sistemas Contables Comparados. *Acciones e investigaciones sociales : revista interuniversitaria de ciencias y prácticas sociales*, 4, 107 - 124.
- Souza, P. C., Scatena, J. E. G., Medeiros, L. da S., & De Souza, R. S. (2010). Alocação Escalonar oi Sequencial x Alocação Recíproca ou Matricial: Uma Análise Comparativa., 60-70.
- Tanis, V. N. (s. f.). *Historical Development of Cost and Management Accounting in Europe and US*. Cukurova University. Recuperado a partir de [http://ilkerbulat.com/Icerik/File/Veyis N. Tanis \(YAY6\).pdf](http://ilkerbulat.com/Icerik/File/Veyis N. Tanis (YAY6).pdf)
- Tua Pereda, J. (2004). Evolución y Situación Actual del Pensamiento Contable. *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría*, 20, 43-128.
- Viana, F. W. (2012). *Overhead : Um Estudo à Luz das Características Qualitativas da Informação Contábil*. Universidade de São Paulo, São Paulo, Brasil.