

Estado y madurez del conocimiento actual en el debate acerca de diferencias y convergencias de la Contabilidad Financiera y la Contabilidad de Gestión

Status e maturidade do conhecimento atual no debate sobre diferenças e convergências da Contabilidade Financeira e da Contabilidade Gerencial

DOI: 10.34140/bjbv3n1-041

Recebimento dos originais: 20/11//2020

Aceitação para publicação: 20/12/2020

Christian R. Kuster Nieves

Doctorado en Contabilidad. Universidad de Buenos Aires.

Institución: Universidad de la República. Facultad de Ciencias Económicas y de Administración

Dirección: Gonzalo Ramirez Nro. 1926 - Parque Rodó, Montevideo, R. O. del Uruguay

Correo electrónico: christiankusternieves@gmail.com

Ana María Golpe Cervelo

Magister de la Facultad de Humanidades de la Universidad de la República. R. O. Uruguay

Institución: Universidad de la República. Facultad de Ciencias Económicas y de Administración -
Facultad de Ingeniería.

Dirección: Gonzalo Ramirez Nro. 1926 - Parque Rodó, Montevideo, R. O. del Uruguay

Correo electrónico: anagolpe@adinet.com.uy

RESUMEN

Tradicionalmente la contabilidad ha sido financiera, pero cada vez más se ha utilizado para abordar aspectos sociales, ambientales o gubernamentales, dando fundamento a la concepción de que la contabilidad es un lenguaje vivo, de acuerdo a la finalidad y al usuario. A partir de 1950, se afianza en la literatura dos figuras: La Contabilidad Financiera y la Contabilidad de Gestión. Tener claro estos puntos no sólo ayuda a los profesionales en su mejor desempeño, sino que también contribuye en los ámbitos académicos, de educación y de formación de los profesionales. Así, el objetivo del presente trabajo es identificar y analizar las convergencias y diferencias entre las dos figuras mencionadas. Para ellos, se realiza una búsqueda, análisis de la literatura existente, procesando aproximadamente cien trabajos. Se seleccionan los trabajos que se entienden más relevantes y se concluye que un 48% considera que existe una convergencia con un lazo común en base de datos y comprobantes; un 31% considera que existe convergencia con un fuerte lazo común en influencias recíprocas, un 10% considera que no existe convergencia y otro 10% considera que hay una convergencia sin un lazo en común.

Palabras clave: Contabilidad Financiera; Contabilidad de Gestión; Diferencias y convergencias Contables, Educación Superior Contable; Formación profesional contable.

RESUMO

Tradicionalmente, a contabilidade tem sido financeira, mas cada vez mais tem sido usada para abordar aspectos sociais, ambientais ou governamentais, fundamentando a concepção de que a contabilidade é uma linguagem viva, de acordo com a finalidade e o usuário. A partir de 1950, dois números são consolidados na literatura: Contabilidade Financeira e Contabilidade Gerencial. A clarificação desses pontos não apenas ajuda os profissionais a obter o melhor desempenho, mas também contribui nas áreas acadêmica, educacional e de treinamento profissional. Assim, o objetivo

deste trabalho é identificar e analisar as convergências e diferenças entre as duas figuras mencionadas. Para eles, é realizada uma pesquisa, análise da literatura existente, processando aproximadamente cem trabalhos. Os trabalhos considerados mais relevantes são selecionados e conclui-se que 48% consideram que existe uma convergência com um vínculo comum no banco de dados e nos vouchers; 31% consideram que há convergência com forte vínculo comum em influências recíprocas, 10% consideram que não há convergência e outros 10% consideram que há convergência sem vínculo comum.

Palavras-Chave: Contabilidade Financeira; Contabilidade gerencial; Diferenças e convergências contábeis; Ensino superior em contabilidade; Treinamento profissional em contabilidade.

1 INTRODUCCIÓN

Desde el desarrollo y consolidación de la Contabilidad de Gestión como disciplina específica dentro de la Contabilidad, es mucho lo que se ha discutido acerca de posibles diferencias y similitudes, divergencias y convergencias con la denominada Contabilidad Financiera. Algunos rumbos que ha recorrido el debate se centraron en si configuraban modelos de representación de la realidad separados e independientes, sin puntos en común o con ellos. Otros apuntaron al uso de la información, tratando de determinar si los datos emergentes de la Contabilidad Financiera podían ser utilizados por toda clase de usuarios en toda clase de decisiones.

Este debate ha ganado en madurez en los últimos años, como se desprende del contenido y cantidad de trabajos científicos que podemos encontrar al respecto en las revistas especializadas en la actualidad, y creemos ha resultado fructífera, superando muchas de las dudas que lo originaron. Así lo prueban varios estudios empíricos recopilados que analizaremos y que aportan evidencias sobre las prácticas empresariales actuales al respecto, tan importantes a la hora de actualizar los contenidos de los cursos universitarios.

Sin embargo algunos puntos, como por ejemplo el uso de los costos de producción calculados de acuerdo a las normas contables en la toma de decisiones gerenciales, todavía se discuten y entendemos que seguirán siendo motivo de discrepancia hasta que se lleven a cabo estudios científicos rigurosos que diagnostiquen la situación, identifiquen los problemas y promuevan medidas para superarlos.

En el curso de este trabajo, recurriendo a la revisión bibliográfica, expondremos y analizaremos el estado del conocimiento actual sobre las diferencias y puntos de encuentro entre las dos disciplinas, los enfoques metodológicos que adoptaron en materia de investigación cada una de ellas, para terminar analizando críticamente el nivel de madurez del debate académico y como le aportó y debería seguir aportando a la docencia universitaria en sus pilares: Enseñanza e Investigación.

2 ESTADO ACTUAL DEL CONOCIMIENTO

2.1 ESTRATEGIA METODOLÓGICA UTILIZADA

Para aproximarnos al estado actual del conocimiento se utilizó un abordaje similar al utilizado por Dutra, Ripoll y Fíllol (2015) en trabajos de esta naturaleza, y se llevaron a cabo consultas en las bases de datos Science Direct, Scopus y Researchgate. Las palabras clave utilizadas fueron "Management Accounting", "Contabilidad de Gestión", "Contabilidad Gerencial", "Contabilidad financiera", "Financial Accounting", "Integración" y "convergencia" con sus traducciones al inglés. Se consultaron también los textos de autores nacionales e internacionales considerados referentes en la materia.

Posteriormente, se extendió la búsqueda a otras revistas especializadas, llegándose a completar casi cien trabajos para su análisis.

De las consultas realizadas se detectaron 48 trabajos publicados entre 1990 y 2018 que abordan directa y concretamente la temática, más otros precedentes que inauguran el debate y se remontan a 1923, concentrándose en 1970 -1990, totalizando 102 papers en total.

2.2 MARCO TEÓRICO Y NIVEL DE DESARROLLO DE LOS ASPECTOS CONCEPTUALES

La contabilidad puede verse como una técnica, una ciencia, disciplina o ampliamente como una práctica social, con implicaciones para el funcionamiento social y organizacional. Según Gomes (2008) *"la contabilidad continua más a nivel macro-sociológico de lo que comúnmente se supone"* y las reglas de contabilidad pueden ser consideradas *"no como características de organizaciones particulares, sino como propiedades de dominio institucional, sociedades nacional, o ahora del mundo en evolución"*. Esta visión más amplia nos permite identificar diferentes aristas: la contabilidad como ideología; como un lenguaje; como un registro histórico; como una realidad económica actual; la contabilidad como un sistema de información; como un producto básico; la contabilidad con *rituales simbólicos*; contabilidad como experimentación y contabilidad como distorsión. Terminamos preguntándonos: qué es la contabilidad?, a lo cual en forma simplificada podemos responder que es el lenguaje de los negocios, un lenguaje vivo; como afirma Stolowy (2013). Para entender un negocio es necesario comprender el lenguaje de la contabilidad, un lenguaje fuerte y flexible lo suficiente para cambiar a medida que cambia la sociedad, determinado por el contexto en el que opera y afectada por factores culturales, políticos, económicos, tecnológicos y sociales. (Hoopwood, 1983; Potter, 2005).

Para entender sus ramificaciones disciplinares, es preciso entender su historia y sus objetivos. Históricamente la contabilidad ha sido financiera, pero cada vez más se ha utilizado para abordar aspectos sociales, ambientales o gubernamentales. (Caria et al. 2016). Yamey (1980), ubica,

junto con otros autores los orígenes de la contabilidad en las civilizaciones que se encuentran entre 4.000 y 3.000 A. C., con las civilizaciones siria, babilónica y sumeria. Evolucionando a través de las civilizaciones egipcias, griegas, romanas y la Edad Media y de acuerdo a Vangermeersch (1996) como registro simplificado, continúa evolucionando, creándose la partida doble, según varios autores por el 1,300 con Farolficompany (Lee, 1977), pero que tuvo su difusión con el libro Summade Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita de 1494 de Fray Luca Paccioli, (Amorín, 1968). Recién después de 1850, la mayoría de las empresas europeas adoptaron la contabilidad por partida doble (Chatfield, 1977).

Todo lo mencionado anteriormente, nos muestra como es un *lenguaje vivo*, que va evolucionando con la sociedad, de acuerdo a las finalidades que ésta le otorgue y del usuario como ser social. Caria et al. (2016). En la Tabla N° 1 ordenamos los estudios que se encontraron en esta línea e ilustran sobre el reconocimiento por parte de la comunidad académica de la evolución de la contabilidad como modelo económico informativo de la realidad.

Tabla 1 - Estudios sobre el rol de la contabilidad y su evolución histórica

Autores	Año	Concepto planteado en el trabajo.
Amorín	1968	Se analiza la trayectoria de las técnicas contables y su rol en la sociedad, hasta la publicación del libro Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita de 1494 de Fray Luca Paccioli.
Lee	1977	Siguió la línea del anterior, enfatizando en la contabilidad como registro simplificado por partida simple, que evoluciona hacia lo complejo de la partida doble y los libros múltiples.
Chatfield	1977	Trabajo que ubica recién después de 1850, la adopción del registro por partida doble por parte de la mayoría de las empresas europeas.
Yamey	1980	Aquí los autores ubican los orígenes de la contabilidad en las civilizaciones que se encuentran entre 4.000 y 3.000 A. C., con las civilizaciones siria, babilónica y sumeria, evolucionando a través de las civilizaciones egipcias, griegas, romanas hasta llegar al nacimiento de la partida doble, como disciplina orientada al empresario.
(Hoopwood	1983	Se afirma que para entender un negocio es necesario comprender el lenguaje contable, un lenguaje fuerte y flexible lo suficiente para cambiar a medida que cambia la sociedad, determinado por el contexto en el que opera.
Potter	2005	En línea con los dos anteriores, se afirma que la disciplina contables es afectada por factores culturales, políticos, económicos, tecnológicos y sociales.
Gomes	2008	Estudio que plantea que la contabilidad puede verse como una técnica, una ciencia, disciplina o ampliamente como una práctica social, con implicaciones para el funcionamiento social y organizacional.
Yardin	2009	De acuerdo con el postulado anterior, el autor explica que la disciplina ramifica sus objetivos cuando surge la necesidad empresarial de acceder al crédito e informar a terceros interesados.
Bueno	2010	Se postula que la contabilidad nace para informar al empresario, no para informar a la sociedad.
Stolowy	2013	Se plantea que la contabilidad es el lenguaje de los negocios, un lenguaje vivo.
Caria et al.	2016	Trabajo que indica que la contabilidad como herramienta informativa ha cambiado su tendencia histórica financiera para abordar aspectos sociales, ambientales o gubernamentales.

Fuente: elaboración propia en base a datos obtenidos de la revisión de la literatura en bases de datos Science Direct y Scopus.

Según Bueno (2010:3) y Yardin (2012: 17-20) la Contabilidad nace como herramienta de apoyo a la toma de decisiones de negocios, fundamentalmente dirigida a informar al empresario. Al tiempo que -con el desarrollo de los mercados de capitales- surge la necesidad de informar a usuarios

externos que presentan interés en los resultados económicos y situación patrimonial del ente, la disciplina contable comienza a orientarse a la generación de información a terceros. Coinciden estos autores en que esta tendencia comienza a revertirse en la medida de que la dinámica de los negocios y la necesidad de información detallada interna provoca, a mediados del siglo XX, que una nutrida literatura advierte acerca de lo que denomina “atraso cultural de la Contabilidad”, aludiendo a la inadecuación de la disciplina para apoyar a la gerencia en el proceso de toma de decisiones.

Como antecedentes al cambio de enfoque que se consolidaría hacia la segunda mitad del siglo, encontramos los trabajos de Harris (1936) *How did we earn last month*, y Clark (1923) *Studies in the economics of overhead costs*, considerados precursores en materia de contabilidad de costos y gestión, al plantear la necesidad de la determinación de costos y resultados con criterios distintos a los establecidos en las normas contables estándar, reconociendo que existen distintos costos para distintos objetivos.

A partir de ese momento, la literatura reconoce dos figuras: la denominada Contabilidad Financiera (Financial Accounting, Contabilidad Patrimonial o de Publicación) y la Contabilidad de Gestión (Management Accounting, también denominada Gerencial o Directiva). Ésta última se afianza a partir de 1950 como disciplina que estudia el suministro de información a usuarios internos (Ripoll, Lunkes y Silva da Rosa, 2012. Pascale, 1972, K.S. Axelson, 1953).

El desarrollo de esta especialidad dentro de la disciplina contable provoca que en 1981 se cree en Estados Unidos el IMA (Institute of Management Accountants), cuya definición actual la conceptualiza como una profesión o área del conocimiento que considera al profesional como socio en el proceso de toma de decisiones y que apunta a generar información para formular, implementar y controlar la estrategia empresarial, cambiando de esta manera lo que se consideraba el rol tradicional de mero proveedor de información, externo e independiente. (IMA, 2017. Ripoll, Lunkes y Silva da Rosa, 2012).

En el mundo de habla hispana se crea la Asociación de Contabilidad Directiva (Acodi), que en 2001 emite un glosario denominado *Terminología oficial de contabilidad directiva*. En este texto, se establece la siguiente definición:

La contabilidad directiva o de gestión es la aplicación de los principios de contabilidad y de gestión financiera para crear, proteger, preservar e incrementar el valor, así como distribuirlo (sic) entre las partes interesadas... La contabilidad de gestión es una parte integrante de la gestión. Requiere, por tanto, la identificación, generación, presentación, interpretación y uso de información relevante de los siguientes campos:

- *Formulación de la estrategia de los negocios*
- *Planificación y control de actividades*

- *Toma de decisiones.*
- ..
- *Gobiernos y dirección corporativa y control interno.*

La definición a que se alude no excluye los usuarios externos, pero no establece más lineamientos que la utilidad de los datos para la toma de decisiones. En cambio la definición de contabilidad financiera expresa en forma clara que dichos registros deben alinearse a normas contables establecidas. (Acodi, 2001 Villamarzo, Gubba, Gutfraind y Rodríguez (2012)):

La contabilidad financiera consiste en la clasificación y registro de las transacciones monetarias de una entidad de acuerdo con principios contables establecidos, normas de contabilidad y otros requisitos legales...

La consolidación de este proceso ha quedado respaldada en estudios como el de Siegel G y J. S. Kulesza “The practice analysis of management accounting” (1996), y Ernest and Young “Survey of management accounting”, citados por Horngren et al y Garg et al (2003) en “Roles and practices in management accounting today”, donde se muestra que la prioridad de los contadores internos está hoy en informar sobre costos con el objetivo de reducirlos y mejorar procesos internos, encontrando una tendencia creciente hacia la comprensión del contador como socio de negocio. En cambio cuando actúa en lo que refiere a la contabilidad financiera, sobre todo en auditoría externa de Estados Contables, se requiere un profesional independiente, tal como lo consignan las exigencias para emitir informes de certificación profesional. (CCEAU, 2010.Horngren, Foster y Datar, 2012. Sauleda ,2014).

El cambio de dirección detectado por la literatura se expone en el Cuadro N° 2.

Tabla 2- Estudios sobre el cambio de dirección hacia la Contabilidad Gerencial

Autores	Año	Concepto planteado en el trabajo.
Clark	1923	Trabajo considerado por la literatura como precursor del concepto de diferentes informes para diferentes usuarios y la no existencia de una información contable única y de uso universal.
Harris	1936	Se incorpora un modelo de costos para tomar decisiones alternativo al tradicional, denominado Direct Costing, antecedente del uso del análisis marginal de costo, volumen y actividad en el control y planificación de los negocios.
Pascale	1972	Se plantea que la contabilidad de gestión se afianza a partir de 1950 como disciplina que estudia el suministro de información a usuarios internos.
KS Axelson	1953	
Ripoll, Lunkes y Silva da Rosa	2015	
Siegel, G., & Kulesza, C. S.	1996	Se encuentra una tendencia creciente hacia la comprensión del contador como socio de negocio y fuente de consulta permanente en la gestión cotidiana de las empresas.
Garg, A., Ghosh, D., Hudick, J., & Nowacki, C.	2003	
Browmich y Scapens.	2016	
Asuaga C.	2008	Se busca encontrar los determinantes del cambio de rumbo y se concluye que estuvo estrechamente vinculado a las líneas de investigación que se pretendían desarrollar en las universidades de EEUU.
Monterrey	1998	
Hidalgo	2016	

Fuente: elaboración propia en base a datos obtenidos de la revisión de la literatura en bases de datos Science Direct y Scopus.

Hacia finales del siglo XX la Contabilidad de Gestión ya era incorporada como asignatura especial en los planes de estudio universitarios, en forma paralela a las asignaturas aplicadas al estudio de las Normas Contables, al tiempo que se elaboraron los primeros textos sobre la materia. Algunos autores señalan que el suceso de la contabilidad de gestión hacia fines de la década de los sesenta se originó en parte a las necesidades que las universidades americanas notaron en la formación contable, hasta el momento centrada en aspectos normativos y escasamente volcada a la toma de decisiones. De alguna manera se estaba reclamando un cambio de enfoque hacia el análisis económico, más que al proceso de producción de la información, procurando un regreso de la contabilidad a sus fuentes económicas, entendiéndola como una sub-disciplina de la Economía. Ese cambio de rumbo también estuvo estrechamente vinculado a las líneas de investigación que se pretendían desarrollar, aspecto que analizaremos hacia el final de este trabajo. (Browmich y Scapens, 2016. Asuaga, 2008. Monterrey, 1998. Hidalgo, 2016).

Actualmente, en la mayor parte de la literatura revisada se entiende que se trata de dos ramificaciones de una misma disciplina, con objetivos distintos y por tanto con diseños distintos en sus informes pero pertenecientes en definitiva a la Contabilidad como disciplina. Fowler Newton, citado por Barla et al (2013) establece que la contabilidad de un ente debe brindar información tanto a sus administradores como a terceros interesados, a partir de una misma base de datos pero que sin necesariamente compartir el nivel de detalle o criterios de medición, (Bueno, 2010. Yardin, 2013. Barla et al, 2013. García Casella, 1997:31 y 32).

Dentro de este panorama nos interesa destacar los aportes realizados por Yardin (2012), académico argentino y uno de los autores que ha profundizado en las diferencias y convergencias de la contabilidad financiera y de gestión. Este autor entiende que el objetivo de la contabilidad financiera es exponer los resultados y situación patrimonial de un ente de forma tal que no genere expectativas optimistas en los inversores acerca de la solvencia y resultados futuros, conceptos contenidos en el principio de prudencia. (I.A.S.B, 2001; ap. 37. Yardin, 2012:51)).

En cambio, para el autor mencionado, la contabilidad de gestión apunta a representar la verdadera naturaleza económica de la realidad. Cuando un hecho económico admita dos interpretaciones, la contabilidad financiera deberá priorizar aquella que contemple el interés de los terceros en no sobrevaluar el patrimonio, como el caso de costo o valor de mercado. Concluye Yardin que lo importante es entender que las finalidades son diferentes y por tanto no se puede utilizar la información de la contabilidad financiera para tomar decisiones internas de gestión, ni utilizar la contabilidad de gestión para informar a terceros. A su entender la contabilidad es un modelo de representación de la realidad económica, auxiliar a la economía, como la cartografía lo es a la geografía. Así como habrá mapas políticos y físicos, habrá contabilidad financiera y de

gestión, con diseños diferentes y para distintos usuarios según el propósito buscado. (Yardin, 2012: págs. 24 a 37 y 97).

Sosteniendo esa postura, existen estudios empíricos que han demostrado que la información narrativa que acompaña a los Estados Contables de la contabilidad financiera, está orientada hacia el público, buscando favorecer la imagen de la empresa. Ante malos resultados, las notas destacan en la mayoría de los casos el rol de factores externos, soslayando lo que tenga que ver con la gestión interna, sólidos indicios acerca de los roles que las empresas asignan a las dos clases de contabilidad. (Suarez y Fernández, 2016. Mădălina, 2014).

En definitiva las diferencias resaltadas por la bibliografía se pueden resumir en el siguiente cuadro:

Cuadro 3. Elaboración propia en base a Yardin (2013), Horngren et al (2012), Backer et al (1997).

	Contabilidad de gestión (administrativa)	Contabilidad Financiera
Propósito de la información	Apoyo a gerencia en toma de decisiones	Comunicar posición financiera a inversionistas y terceros interesados
Usuarios principales	Gerentes	Inversionistas, bancos entes reguladores estatales, proveedores y otros
Reglas de medición y presentación	Se basan en las necesidades internas de información y criterios definidos por la Gerencia	Normas Contables y Principios de Contabilidad Generalmente aceptados
Periodicidad	Acordes a la necesidad del usuario interno: semanales, diarios o ciclo de vida.	Acordes a los plazos reglamentarios, anuales o trimestrales.
Tipo de informe	Información financiera monetaria o no financiera, unidades físicas, por producto, línea, sucursal o global. Formato requerido por cada usuario.	En general para toda la compañía, sin aperturas, en formatos preestablecidos estándar en unidades monetarias.
Implicaciones de conducta	Diseñada para influir en la conducta y decisiones de los gerentes	Diseñada para influir en la conducta de inversores o terceros.

Si bien algunos autores pueden abordar el tema como si de dos disciplinas distintas se tratara, otros hablan de que existe convergencia a varios niveles. De acuerdo a Taipaleenmäki y Ikäheimo (2010 y 2013) la convergencia o integración se puede definir como un fenómeno en el cual se generan conexiones observables entre la contabilidad financiera y de gestión, en la cual puede llegar a influir una en la otra. En estos casos la convergencia se observa en las vinculaciones posibilitadas por las tecnologías de la información -lo cual fue enormemente facilitado por los modernos ERP- y se da a nivel de los procesos contables y los procedimientos de control y registro.

Según estos autores, son ejemplos de convergencia constatados en los últimos estudios empíricos realizados:

- La consideración de productos de la contabilidad gerencial como el flujo de fondos proyectados en la determinación del *goodwill* definido por las *Financial Accounting Standard (SFAS) 141, Business Combinations, 2001, International Financial Reporting Standard (IFRS) 3, Business Combinations, 2004*. En la construcción de dicho valor se utilizan reportes derivados de la Contabilidad de Gestión, facilitados por la tecnología de la información (TI). Los autores concluyen que los productos de la Contabilidad de Gestión terminan afectando directamente los reportes de la contabilidad financiera.
- La consideración de los reportes de resultados sectoriales de la contabilidad interna en el cumplimiento de las pautas establecidas por la SFAS 131, *Disclosures about Segments of an Enterprise and Related Information*, y la IFRS 8, *Operating Segments*, normas que brindan transparencia al inversor.
- El surgimiento de normas contables referidas a la contabilidad prospectiva y la consideración de datos internos y presupuestos en su elaboración.
- Capital intelectual y otros reportes discrecionales: productos de la contabilidad de gestión son usados para revelar información que, por promover la transparencia, es muy valorada por los inversores externos.

Sin duda la Contabilidad Financiera ha evolucionado hacia un nivel de información mucho más detallado, conforme han aumentado las exigencias por parte de la sociedad y las nuevas tecnologías de la información y comunicación lo han permitido. En ese sentido, herramientas que comenzaron como instrumento de la contabilidad de gestión, terminaron colaborando en el desarrollo de la Contabilidad Financiera (Taipaleenmäki y Ikäheimo, 2013 y 2010, Ansari y Euske 1995).

Otros estudios empíricos, como Carpes y Beuren (2014) o Brandau et al (2017), encontraron que el proceso de convergencia contable internacional ha terminado impactando positivamente en el nivel de integración de los sistemas de contabilidad financiera y de gestión de las empresas relevadas. Si bien esta integración se observa principalmente en las empresas de grandes dimensiones, se ha comprobado un impacto positivo en la calidad de la información y del proceso de contabilización de los negocios. Es importante mencionar que los relevamientos realizados siguen indicando que las empresas pequeñas y medianas han mostrado un desarrollo menor en sus sistemas de información, donde se sigue considerando que la contabilidad financiera es la “oficial”

y la que recibe las prioridades, dejando la contabilidad de gestión en un segundo plano. (Carpes y Beuren, 2014. Stolowy y Touron, 1998).

Ya existían en la década de los noventa indicios acerca de nexos observables en la práctica empresaria entre los informes financieros externos, la contabilidad interna y la toma de decisiones. Esa tendencia se mantiene en la actualidad, donde los sistemas de información económica están cada vez más integrados a través de bancos de datos comunes. Para algunos autores, tanto la Contabilidad financiera como la de Gestión crean dentro de la empresa circuitos de información diferentes pero que comparten algunos tramos. (Popa-Paliu y Godeanu, 2007; Taipáleenma et al, 2013. Lamber, 2007. Joseph, Turley, Burns, Lewis, Scapens y Southworth, 1996. Angelkort & Weißenberger, 2011).

Un estudio realizado en compañías checas muestra evidencia acerca de que han adaptado sus sistemas para compartir información entre las dos clases de contabilidad, en lo que configura una convergencia bastante clara. (Procházka, 2016). Otros estudios llevados a cabo en Alemania han evidenciado que los modernos sistemas de costos y gestión apuntan principalmente a la gestión interna y los informes para la contabilidad financiera son considerandos un objetivo secundario o suplementario. Tradicionalmente en Alemania los *controllers* no se ocupaban de la contabilidad financiera, sucediendo lo contrario en USA. Encuestas realizadas en ese país habían mostrado diferencias en los criterios de amortización o consideración del costo financiero del capital propio, derivadas de que tradicionalmente los estados financieros se han utilizado para determinar impuestos.

Esa tendencia se ha revertido en la medida que las empresas notaron que la armonización entre ambos modelos era posible con los adecuados sistemas, moviéndose entonces hacia la tradición anglo sajona donde ambos modelos se encuentran alineados. (Ewert y Wagenhofer, 2006).

En materia de influencias recíprocas que incentivan la convergencia, hay estudios que han demostrado que en algunos países las regulaciones legales terminan influyendo en la contabilidad de gestión, llegando el caso de que algunos promuevan planes generales de contabilidad incluyendo ambos segmentos. Sería el caso de Portugal, donde la normativa legal prevé la definición de *contabilidad interna* y llegó a definir un plan contable común a ambas, que quedo luego en desuso. En cuanto a convergencia, los relevamientos realizados en empresas portuguesas indicaron que éstas utilizan sistemas de información centralizados que emiten informes descentralizados según las necesidades del usuario. (Oriol, Falgueira, Puig y Soldevilla, 2003. Fernández y Fernández, 2003).

Otro estudio que confirma la existencia de influencias recíprocas es el de Trucco (2015), quien realiza un análisis de las gerencias en empresas pequeñas, medianas y grandes en Italia, públicas y privadas. Considerando que la Contabilidad Financiera “*es un amplio campo de*

investigación que examina todo el proceso de comunicación entre los gestores y las partes interesadas de la empresa como los auditores, los intermediarios de información, inversores,” concluye que su información es útil para comprender el comportamiento de las empresas y para la toma de decisiones internas, no sólo informar a terceros.

El estudio de Trucco –que destacamos por sus particularidades- contiene el relevamiento realizado con 107 gerentes en Italia (33 contadores financieros y 74 Controllers), por medio de encuestas y entrevistas, explorando sus percepciones respecto de: 1) la identificación de antecedentes y las consecuencias de la integración entre la Contabilidad Financiera y la Contabilidad de Gestión. 2) la satisfacción de la gerencia con la calidad de la información de la contabilidad financiera y la calidad general de la contabilidad de gestión. 3) las diferencias potenciales entre los puntos de vista de los Controllers y los contadores financieros.

Se llegó a que perciben que:

- 1.- el nivel de integración de los ERP afecta positivamente el nivel de integración del sistema contable, coincidiendo con Taipaleenmaki e Ikaheimo, (2013) e Innes y Mitchell (1990).
- 2.- La aplicación de las normas internacionales de IAS e IFRS afecta positivamente el nivel de integración de sistemas (coincidiendo con Zambon 2011, Taipaleenmaki e Ikaheimo 2013).
- 3.- Se observa una relación positiva entre la calidad de la información financiera y la información de la información de la contabilidad de gestión, (concordando con Quinquini y Tenucci 2011; Zambon 2011).
- 4.- Los Controllers perciben que el nivel de integración en el ERP dentro de una empresa se correlaciona positivamente con la calidad de la Contabilidad de gestión (coincidiendo con Maccarone 2000, Kallunki et al 2011). pero los contadores financieros no tienen esa percepción.

Otros estudios encontrados que llegan a similares conclusiones son: Beaver, (1989); Staubus, (2000); Eierle y Schultze, (2013). Libby et al. (2002), Healy y Palepu, (2001), Graham et al. (2005) y Lambert (2007).

En definitiva, todo indicaría que hay dos visiones sobre el rol de la contabilidad: una objetiva y una subjetiva. Bushman y Smith (2001), la definen desde el punto de vista objetivo, como la información que está destinada a la información externa, proporcionando datos cualitativos y cuantitativos sobre la situación financiera y el desempeño de la empresa Esa objetividad la garantizan las normas contables. La visión subjetiva la definen como parte del control interno: aquellas actividades, informes y personas, que con el objetivo de lograr los objetivos de las instituciones. O sea, aquella información útil para la toma de decisiones, en el desempeño financiero

planificado, en la contabilidad de costos y en la mejora de la rentabilidad, pero subjetiva en la medida que depende de los criterios para entender la realidad económica de cada usuario. (Chadwick, 1993).

Hemmer y Labro (2008) expresaron su preocupación sobre como la literatura trata la contabilidad financiera y la contabilidad de gestión como campos diferentes y separados. En su investigación, demostraron como la información financiera afecta la calidad de la contabilidad de gestión, ya que poseen propósitos similares: control de gestión y toma de decisiones, tanto de usuarios internos como externos. Otros estudios que arriban a conclusiones similares son Zimmerman (2001), Malmi e Ika (2003) y Malmi y Brown (2008).

Hay quienes afirman incluso que existe una nueva era de la Contabilidad de Gestión, en la que ella es un prestatario de datos de la contabilidad financiera, enriqueciendo la calidad de los informes para terceros, en lo que Zambon denomina “gerencialización de informes financieros” (Zambon 2011, Di Piazza et al 2006).

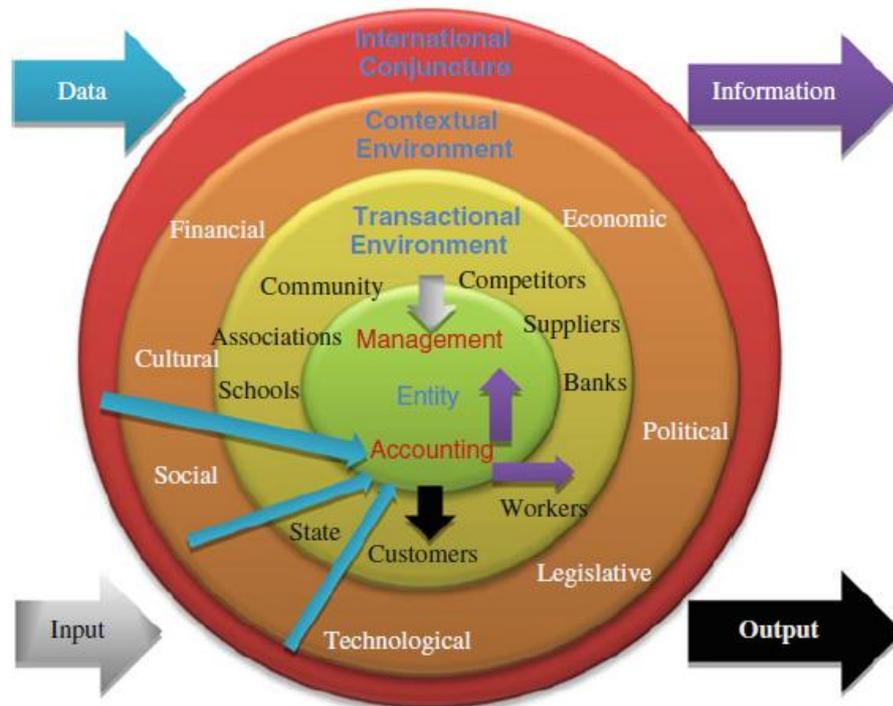
Mucha ha sido la investigación a nivel teórico que se ha podido encontrar. Sin embargo, la evidencia empírica no ha sido tanta. Trucco (2015)

Silva (2005), entienden que a diferencia de la contabilidad financiera, la información necesaria para que los usuarios internos entiendan mejor como pueden aumentar el valor de la organización, se dará cuando la contribución de la información a la toma de decisiones conduzca a un mejor rendimiento comercial, y a ella la llama contabilidad de gestión o contabilidad de costos.

Lanen et al. (2011), en la misma línea considera que la contabilidad de gestión interna, tiene como objetivo producir la información requerida para ayudar a los gerentes a desarrollar una mejor comprensión de los costos de la entidad. Considera que la información es útil si los beneficios exceden al costo, en caso contrario los gerentes no lo implementarán.

Lanen et al. (2011), representa los procesos de la contabilidad para identificar, medir y comunicar toda la información económica relevante para la toma de decisiones:

Figura Nro. 1.- Procesos de la Contabilidad



Fuente: Lanen W. N. et al. Fundamentals of cost accounting, 3er ed. Mc Graw Hill. New York. 2011.

Tradicionalmente la literatura especializada ha vinculado la contabilidad de gestión a la contabilidad de costos, probablemente por el carácter analítico de ésta, donde frecuentemente se combinan unidades físicas con monetarias, datos históricos con datos provenientes del presupuesto y se utilizan diversos modelos para determinar costos dependiendo de la finalidad del cálculo. Muchos autores visualizan a la contabilidad de costos como un nexo entre la contabilidad de gestión y la financiera. No resulta extraño entonces que los autores que citaremos seguidamente, hayan dedicado varias páginas a establecer que existe una convergencia y se materializa a través de los sistemas contables que sirven a diversos fines.

En ese sentido Laporta (2014: pág.22) entiende que a partir de los datos contenidos en la contabilidad se pueden generar diferentes reportes de acuerdo a las necesidades de cada usuario, sea éste interno o externo, de acuerdo a lineamientos empresariales o regulaciones legales, conceptos a los que adhiere Toro (2013: pág. 169).

Para estos autores, la contabilidad registra la actividad económica y genera información tanto para uso externo como interno. Si bien existe una convergencia, la externa está sujeta a normativa y la interna no, pero los sistemas contables son únicos y generan los dos tipos de información, en función de las diversas técnicas a utilizar para generar la salida de información que satisfaga esos intereses y objetivos. La información contable se encuentra entonces centralizada en un banco común de datos y deberá reclasificarse, reorganizarse e incluso complementarse con datos

económicos y comerciales tomados de fuentes ajenas al sistema contable. (Caria et al, 2016. Lanen ,2011.Giménez, 2006. Podmigulnye, 2006. Backer, Jacobsen y Ramírez Padilla, 1997).

Como se mencionaba al inicio, los informes de la contabilidad directiva se presentan en el formato y nivel de detalle requerido por los gerentes y no de acuerdo a los formatos y aperturas reglados por los principios de contabilidad generalmente aceptados. En ocasiones algunos informes como el estado de flujos de efectivo, o el balance general pueden ser comunes. El profesional que los elabora y analiza deberá estar capacitado para actuar en todas las áreas y será quien administre las bases de datos para cumplir ambos objetivos. (Horngren et al, 2012. Socea, 2012. Hansen y Mowen, 2007).

Mallo, Kaplan, Mejlem y Giménez (2000) son partidarios de que existe convergencia al punto que –en el marco de lo que ellos denominan visión pluralista de la contabilidad- proponen la confección de un único plan de cuentas, que satisfaga todos los objetivos y que articule la contabilidad financiera, la de gestión y la de costos.

Para Kaplan, los *Sistemas integrados de información* deben apuntar a producir informes para cada tipo de usuario, a los que denominan sistemas *fase IV* en la escala de evolución en cuanto a cantidad y calidad de información. Para el autor, estos sistemas parten de bases de datos comunes. No existen en su opinión *divergencias importantes* en la determinación de costos, por ejemplo, mediante el sistema ABC y costeo histórico, solo que datos que se consideran en uno, son excluidos en el otro. (Kaplan, 1998).

Opiniones en contrario a la convergencia son difíciles de encontrar y en nuestro caso solo hemos hallado un caso , donde el autor enfatiza las limitaciones de la contabilidad financiera para informar a gerentes, dando ejemplos de diferencias en los criterios en la valuación de mercadería, maquinas, oportunidad de la información y el uso de presupuestos, sugiriendo que no existe convergencia puesto que se trata de sistemas paralelos que parten de bases de datos distintas.(Sáez Torrecilla,1993).

En el siguiente cuadro se exponen organizadamente los trabajos que analizan la convergencia entre las dos ramas contables:

Tabla 3- Estudios sobre la convergencia de las dos ramas de la contabilidad.

	AUTOR	AÑO	CONCLUSIONES DE CADA ESTUDIO			
			Convergencia sin lazo común	Convergencia con lazo común en base de datos y comprobante	Convergencia fuerte con lazo común e influencias recíprocas	Convergencia inexistente
1	Mitchell	1990			*	
2	Sáez Torrecilla	1993				*
3	Ansari y Euske	1995		*		
4	Joseph, Turley, Burns, Lewis, Scapens y Southworth	1996		*		
5	García Casella	1997	*			
6	Backer, Jacobsen y Ramírez Padilla	1997		*		
7	Stolowy y Touron	1998		*		
8	Kaplan	1998		*		
9	Mallo, Kaplan, Mejlem y Giménez	2000		*		
10	Maccarone	2000			*	
11	Zimmerman	2001			*	
12	Oriol, Falgueira, Puig y Soldevilla	2003			*	
13	Fernandez y Fernandes	2003			*	
14	Malmi e Ika	2003			*	
15	Silva	2005	*			
16	Giménez	2006		*		
17	Podmiguilnye	2006		*		
18	Ewert y Wagenhofer	2006		*		
19	Di Piazza et al	2006			*	
20	Hansen y Mowen.	2007		*		
21	Popa-Paliu y Godeanu	2007				*
22	Lamber	2007			*	
23	Hemmer y Labro	2008			*	
24	Malmi y Brown	2008			*	
25	Bueno	2010		*		
26	Ika Heimo y Taipaleenma Ki	2010			*	
27	Ikaheimo y Taipaleenma ki	2010				*
28	Angelkort & Weißenberger	2011		*		
29	Lanen et al.	2011	*			
30	Zambon	2011			*	
31	Quinquini y Tenucci	2011			*	
32	Kallunki et al	2011			*	
33	García Casella	2012		*		
34	Yardín	2012	*			
35	Horngren, Foster y Datar	2012		*		
36	Socea	2012		*		
37	Barla	2013	*			
38	Taipaleenmäki y Ikaheimo	2013		*		
39	Toro	2013		*		
40	Taipáleenma et al	2013				*
41	Ikaheimo y Taipaleenma ki	2013				*
42	Mädälina	2014		*		
43	Carpes y Beuren	2014		*		
44	Laporta.	2014		*		
45	Trucco	2015			*	
46	Suarez y Fernández.	2016		*		
47	Procházka	2016		*		
48	Brandau et al	2017		*		
	Total	48	5	23	15	5
			10%	48%	31%	10%

Como vemos, un 38% de los trabajos revisados plantea la existencia de convergencia con base en el comprobante, y un 31% adicional afirma que la convergencia es tal que lleva a influencias recíprocas.

2.3 LA INVESTIGACIÓN EN CONTABILIDAD FINANCIERA Y DE GESTIÓN.

DIFERENCIA EN EL ABORDAJE METODOLÓGICO

En materia de publicaciones, la contabilidad ha transitado mayoritariamente por el paradigma positivista, también denominado funcionalista, camino que privilegia el uso de metodologías cuantitativas para obtener conclusiones acerca de la realidad. Con el rigor científico propio de las ciencias exactas, esta metodología releva y procesa datos de la realidad para contrastar hipótesis. Ejemplo de ello es la línea de investigación sobre *value relevance*, que tiene por objetivo determinar relaciones entre los resultados contables publicados y el valor de las acciones de las empresas. (Inchausti, Begoña. G., & Pérez, F. P. 2011).

Con el tiempo surgen posturas críticas que argumentan que la investigación contable positiva ha soslayado la dimensión social de las relaciones entre los individuos que actúan en las organizaciones y la influencia del entorno. Esta corriente opta por el uso de abordajes metodológicos distintos, como el estudio de casos. De acuerdo a Panozzo (1997) y Bimanhi (2002) citados por Lavarda, Barrachina y Ripoll, Ejemplos de tal metodología los encontramos en los trabajos de Kaplan sobre la aplicabilidad del Cuadro de Mando Integral o la metodología ABC en las empresas. (Lavarda, C. E. F., Barrachina, M., & Ripoll Feliu, V. M. R. ,2010).

A los efectos de analizar las diferencias metodológicas que pudieran existir entre la contabilidad financiera y de gestión, debemos tener en cuenta que la estrategia metodológica para abordar un problema depende del tipo de objetivo planteado en la investigación. Por ejemplo si se pretende desarrollar un modelo para resolver un problema de toma de decisiones ante un proceso productivo particular, se empleará un enfoque cualitativo, generalmente indicado cuando el instrumental teórico actual no está suficientemente desarrollado, y es conveniente primero profundizar en la naturaleza económica del problema, buscando avanzar en el campo teórico. Si en cambio se pretende determinar el impacto de la información contable en conductas sociales –como sería el caso de la compraventa de acciones y su valor de mercado- se empleará un enfoque cuantitativo.

Entonces las estrategias de abordaje científico pueden diferir si se trata de Investigaciones en contabilidad financiera –donde se puede acceder a datos públicos- o contabilidad de gestión, donde necesariamente hay que acceder a datos internos de las empresas, difícilmente accesibles para el público en general.(Ayuso y Ripoll.2004).

El estudio de casos ha sido considerado una herramienta metodológica adecuada en aquellos casos en que se requiere generar conocimiento sobre los efectos de los cambios en las prácticas gerenciales en la gestión. En función del número de casos analizados pueden existir estudios de casos simples y múltiples. A su vez pueden existir estudios de casos descriptivos, exploratorios o

explicativos. Estos últimos se utilizan en investigaciones contables cuya finalidad es desarrollar teorías para aplicar en la práctica, las cuales pueden utilizarse en el diseño de sistemas de Contabilidad de Gestión. (Yin, 1992. Spicer, 1992)

Este concepto cobra importancia si pensamos en la vinculación que debe existir entre la investigación y la enseñanza, toda vez que los cursos de grado y posgrado deben mantenerse actualizados en materia de prácticas gerenciales y se nutren de las problemáticas empresariales.

Para García Casella (2012) es importante primero definir a la contabilidad como ciencia social que estudia comportamientos humanos en el marco individual o de las organizaciones. Una vez asumido eso, dentro de la teoría contable se definen los modelos contables y los sistemas contables, en lo que denomina dominio o universo del discurso contable. Sostiene que *No se debe confundir Contabilidad con Sistema Contable, Sistema Contable con Modelo Contable ni Modelo Contable con Estado Contable*. Para este profesor de la Universidad de Buenos Aires, la información generada en los sistemas puede y debe satisfacer las necesidades de usuarios internos o externos. A su juicio, la contabilidad de gestión y la financiera son modelos distintos que emergen a partir de un sistema compartido, entendido como un conjunto de elementos dados por el informe contable a emitir, el plan de cuentas, los registros, los métodos, control y archivo de comprobantes. En resumen García Casella propone:

- a) un único sistema contable de información integrado (**tipo base de datos**);
- b) salidas hacia terceros en base a un Modelo Contable Patrimonial o Financiero definido y
- c) salidas hacia los diversos usuarios internos en base a Modelos Contables Gerenciales Alternativos

Se insiste en que no se debe caer en la equivocación de generar un modelo contable UNICO, como modelo universal, concepto compartido por Bueno (2010), que también afirma que:

Los comprobantes son la materia prima principal del proceso contable, cuyos productos son los distintos informes contables. En los comprobantes se debe recoger toda la información de naturaleza financiera y no financiera que sea necesaria para producir finalmente los distintos informes, integrando desde el inicio los requerimientos de las disciplinas que concurren a la gestión empresarial y asegurando la integridad, validez y exactitud de los datos a procesar.

A nuestro juicio es cierto que los comprobantes son un punto de encuentro entre la Contabilidad Financiera y la de Gestión, pero limitado a la contabilidad histórica. La contabilidad prospectiva –por referirse a hechos futuros- no está basada en comprobantes tal como en rigor se los entiende, si no en estimaciones realizadas por la empresa.

En lo que refiere a evolución y metodología de la contabilidad de gestión se puede observar

cierto acuerdo en establecer que la contabilidad de gestión constituye un sistema de información que a través de modelos suministra información en tiempo real a los directivos para la toma de decisiones. La contabilidad de gestión, como parte de la ciencia económica, forma parte de las ciencias que estudian los comportamientos colectivos, y establece sus fundamentos, postulados y generalizaciones en la economía, orientándose a elaborar modelos matemáticos que representan la actividad económica de las empresas y la realidad económica de cada una, brindando explicaciones útiles a la toma de decisiones. Siempre se debe tener en cuenta que las conclusiones no son generalizables a priori a toda clase de empresas, proponiendo el estudio de casos como estrategia metodológica para abordar el estudio de las realidades empresariales. (Mallo et al, 2000)

Los estudios más recientes muestran que la Contabilidad Financiera y la de Gestión han tomado caminos diferentes en el abordaje de las problemáticas a investigar. Lopes (2015) realizó un relevamiento de 760 *papers* y observa que la investigación en contabilidad financiera se orienta hacia el enfoque positivista (*value relevance*, enfoque empírico) mientras que la contabilidad de gestión utiliza un enfoque más bien descriptivo, basado en estudios de caso y en la construcción de modelos teóricos interpretativos, en lo que coinciden Arquero, Jiménez y Laffarga (2016).

El rumbo que ha tomado la investigación en Contabilidad de Gestión no está exento de cuestionamientos. Arquero et al (2012) concluyen que *“Los resultados indican que el tipo de publicaciones que se consideran útiles para la docencia o para la práctica profesional no son las valoradas por los sistemas de méritos, y viceversa. Tanto los profesionales como los académicos son conscientes de esa falta de alineación y de los efectos que tiene, como el abandono de líneas de trabajo potencialmente relevantes y la orientación al tipo de investigación demandada por las revistas bien valoradas.”*

Tales conceptos se pueden visualizar en el siguiente cuadro:

Tabla 4 - Estudios sobre las metodologías de investigación en las dos ramas de la contabilidad.

	Año	Enfoque cuantitativo positivista en la Contabilidad Financiera	Enfoque Cualitativo del Estudio de casos en Contabilidad de gestión	Conceptos centrales
Lavarda, C. E. F., Barrachina, M., & Ripoll Feliu, V.	2010		*	La corriente positivista predomina en la escuela norteamericana ocupando la mayoría del espacio en las revistas especializadas en contabilidad. A partir de 1980 se consolida la tendencia denominada interpretativa, basada en una estrategia que apunta al interior de las organizaciones y se aproxima a la realidad a través de observaciones de campo, entrevistas semi estructuradas, revisión documental, en lo que se conoce como estudio de caso.
Ayuso y Ripoll.	2004	*		Las estrategias de abordaje científico pueden diferir si se trata de Investigaciones en contabilidad financiera –donde se puede acceder a datos públicos- o contabilidad de gestión, donde necesariamente hay que acceder a datos internos de las empresas, difícilmente accesibles para el público en general
Mallo et al.	2000	*		La contabilidad de gestión forma parte de las ciencias que estudian los comportamientos colectivos, y establece sus fundamentos, postulados y generalizaciones en la economía, orientándose a elaborar modelos matemáticos que representan la actividad económica de las empresas y la realidad económica de cada una, brindando explicaciones útiles a la toma de decisiones
. Lopes	2015	*		El trabajo revisa 760 papers y observa que la investigación en contabilidad financiera se orienta hacia el enfoque positivista (value relevance , enfoque empírico) mientras que la contabilidad de gestión utiliza un enfoque descriptivo.
Arquero, Jiménez y Laffarga.	2016	*		La contabilidad de gestión utiliza un enfoque más bien descriptivo, basado en estudios de caso y en la construcción de modelos teóricos interpretativos.
Lunkes, R. J., Ripoll, V. M. , & da Rosa, F	2013		*	Analiza casi 700 trabajos publicados en Brasil y España y concluye que el desarrollo de los estudios se produce, en gran medida, mediante la aplicación de estudios de caso en Brasil y revisión bibliográfica y estudio de caso en España.

Fuente: elaboración propia en base a revisión bibliográfica.

3 LIMITACIONES DEL ESTUDIO

Se puede señalar algunos aspectos que pueden implicar una limitación y que podrían molificar los resultados obtenidos. En un primer lugar se puede mencionar las palabras claves utilizadas, si un artículo utilizó alguna otra palabra, no fue encontrado para poder incluirlo en este trabajo. En un segundo lugar, se buscó literatura especializada en español y en inglés, por lo que otra literatura, que puede ser igualmente valiosa en otro idioma no fue considerada. Y en tercer lugar, la selección de los 48 artículos para poder cuantificar los resultados de convergencia, se realizó en base a un criterio subjetivo de los autores del presente trabajo.

4 RECOMENDACIONES

Dadas las limitaciones planteadas, sería interesante continuar esta línea de investigación, a los efectos de que el análisis sea más completo.

5 CONCLUSIONES

Conforme se consolida la Contabilidad de Gestión como disciplina específica de la Contabilidad, se genera el debate acerca de posibles diferencias y similitudes, divergencias y convergencias con la denominada Contabilidad Financiera. Este debate entendemos que alcanzó un nivel de madurez razonable hacia finales de siglo y principios del presente, que permitió esclarecer que se trata –al menos en la amplia mayoría de las opiniones de los autores especializados- de modelos de representación de la realidad distintos pero que emergen del mismo sistema y en base a una misma base de datos. En muchos casos se han comprobado influencias recíprocas. Tal integración quedó demostrada en sendos estudios que aportaron evidencia empírica que lo corrobora.

Se ha comprobado empíricamente que la evolución de la Contabilidad Financiera, en lo que refiere a calidad y cantidad de información que debe volcar a la sociedad, y el desarrollo de las tecnologías de la información y comunicación, han propiciado varios puntos de encuentro entre los dos modelos.

Si bien –como se mencionó al inicio- este debate ha perdido vigor, como se desprende de la reducida cantidad de trabajos científicos que podemos encontrar al respecto en las revistas especializadas en los años 2013-2017, y si bien ha dado ciertamente resultados positivos, mantiene algunos puntos, como por ejemplo el uso de los costos de producción calculados de acuerdo a las normas contables en la toma de decisiones gerenciales, que todavía se discuten. En nuestra opinión seguirán siendo motivo de discrepancia hasta que se lleven a cabo estudios rigurosos que diagnostiquen la situación, identifiquen los problemas y promuevan medidas para superarlos.

Debemos tener en cuenta que al momento de iniciarse la discusión, la Contabilidad Financiera se encontraba en un grado de desarrollo menor al que tiene hoy en día. Por ejemplo, hasta hace pocos años la información presentada se limitaba a los Estados Contables históricos, pero en la actualidad se entiende que si se pretende evaluar el principio de empresa en marcha se necesita recurrir a Estados Contables prospectivos. Los presupuestos –anteriormente herramientas reservadas exclusivamente a la contabilidad de gestión- pasaron a formar parte de los insumos básicos de los que se nutre la contabilidad de publicación. (Viegas y Pérez, 2011. Viegas y Pérez, 2012. Gutfraind, 2014 Villamarzo, Gubba, Gutfraind y Rodríguez, 2012).

Creemos que se observa en ese punto un nivel de convergencia importante entre dos segmentos otrora más distanciados. A nuestro juicio no faltará mucho tiempo para que los usuarios externos requieran la presentación de informes comparativos entre los resultados reales y los proyectados, información de resultados por líneas de negocio y otras líneas de información comunes

a los dos ámbitos, ya la tendencia de la contabilidad financiera apunta a brindar cada vez más y mejor información.

En nuestra opinión, la Contabilidad de Gestión y la Contabilidad Financiera encuentran un punto de convergencia en el comprobante y su registro en el sistema contable, a partir de lo cual se pueden elaborar distintos reportes de acuerdo a las finalidades requeridas por cada usuario. Un comprobante de costos –como un recibo de sueldos- luego de registrado podrá cargarse al costo de producción o expuesto por separado como costo fijo estructural, en dólares o pesos. Este concepto encuentra dos excepciones: cuando la contabilidad de gestión se extiende al futuro (contabilidad presupuestal), en cuyo caso no existirían comprobantes para la mayoría de los registros (salvo gastos diferidos o activos y pasivos que permanezcan), y cuando la contabilidad de gestión registrare hechos económicos tales como la generación de valor llave autogenerado o costo de oportunidad del capital propio, cuyo reconocimiento pudiera estar restringido por las normas contables.

En lo que refiere a la enseñanza podemos observar que la formación en Contabilidad Financiera y reportes y Contabilidad de Gestión es considerada fundamental por el IAESB (*International Accountant Education Standards Board*). La Contabilidad Gerencial configura la competencia técnica más relevante requerida para los contadores por el IES 2 luego de la Contabilidad Financiera y, junto con la Auditoría y la Tributaria, son reconocidas como las áreas esenciales de actuación de los contadores. La importancia que otorga el IES 2 a la enseñanza de la Contabilidad de Gestión determina la prioridad que nuestra disciplina debe darle en ese sentido, obligándonos a revisar la relevancia que le damos en la currícula,

En segundo lugar, y en línea con lo expresado en el punto 2, podemos concluir que la disciplina contable podría profundizar acerca de diversos temas pero hay un punto que nos ha parecido particularmente interesante por las controversias que ha generado y se puede resumir en la siguiente pregunta: los costos calculados en base a las normas contables de valuación de inventarios pueden ser utilizados también en decisiones gerenciales por usuarios internos, como el caso de aceptar negocios o precios, tercerizar procesos, ampliar estructuras, elegir entre equipos alternativos o sucursales y otros de tal naturaleza?

Si bien la pregunta ha encontrado respuesta en numerosos textos de Contabilidad de Gestión, no conocemos con exactitud el paradigma imperante en el colectivo profesional- empresarial. En la medida de que, a nuestro juicio, no es posible desvincular el mundo del trabajo profesional de la enseñanza, tanto de grado como posgrado, la enseñanza debe mantener una relación recíproca con las prácticas empresariales. De ellas deberá obtener problemas para resolver y aportar soluciones, al tiempo que reciba devoluciones acerca de la viabilidad de las soluciones que elabora.

Ese vínculo con el mundo del trabajo profesional puede y debe mantenerse, entre otras formas, a través de la investigación. Asumido esto, podrían plantearse diversos proyectos de investigación que apunten a responder la pregunta planteada, de los cuales se podrían obtener datos de la realidad que sirvan como insumos para adecuar los contenidos de las Unidades Curriculares, buscando promover el uso adecuado de la información contable. Uno de ellos podría ser indagar en el nivel de uso por parte de las empresas uruguayas de las herramientas de contabilidad financiera y de gestión que actualmente se enseñan y los determinantes de la conducta empresarial frente a ellas.

Cada complejidad económica o contable cuenta con una herramienta adecuada, y en ese sentido la Contabilidad de Gestión ha encontrado en la metodología del estudio de casos una herramienta que vincula fuertemente las complejidades de la realidad empresarial con la generación de soluciones que permitan a las empresas evaluar su situación económica y tomar decisiones. Sin perjuicio de poder recurrir a los abordajes cuantitativos de la contabilidad positiva, la Contabilidad de Gestión se nutre básicamente de datos internos de las empresas, no disponibles al público en forma de bases de datos y a los que se puede acceder en base a entrevistas, documentos y observaciones.

Adicionalmente, si tenemos en cuenta el alto grado de especialización a que apunta la enseñanza de posgrado, podemos visualizar mejor que necesitamos nutrir nuestros cursos con las problemáticas empresariales y soluciones que desde la profesión podemos ofrecerle.

REFERENCIAS

AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION (AAA) (1966). "Committee to prepare a statement of basic accounting theory. Statement of basic accounting theory". AAA Sarasota Fl.

AMORIN J. L. (1968). *Disgressao atraves do vetusto mundo da contabilidades*. Livraria Avis. Porto.

CARIA A. A., MARTINS SILVA A., ROCHA GOMES D. AND ALVES MORAIS OLIVEIRA L. (2016). *Accounting as a information system*. Springer International Publishing Management and Industrial Engineering. Switzerland. DOI 10.1007/978-3-319-28281-7_5

ANSARI S., EUSKE K.J. (1995). "Breaking down the barriers between financial and managerial accounting: a comment on the Jenkins committee report".

ARQUERO J., JIMÉNEZ S., LAFFARGA J. (2016). "Utilidad percibida de la producción académica contable". Opinión de los profesores universitarios y de los profesionales. *Revista de Contabilidad*, Volumen 19, <http://dx.doi.org/10.1016/j.rcsar.2015.10.004>.

ASOCIACIÓN DE CONTABILIDAD DIRECTIVA - ACODI (2001). *Terminología oficial de Contabilidad Directiva*. Madrid. España. Pearson Educación SA

ASUAGA C. (2008). "Evolución y perspectivas de la Investigación en Contabilidad de Gestión". III Jornadas Universitarias Internacionales de Contabilidad. Montevideo. Uruguay. Disponible en: <https://www.researchgate.net/publication/28245452>

BAKER M., JACOBSEN L., RAMÍREZ PADILLA N. (1997). *Contabilidad de costos: un enfoque administrativo para la toma de decisiones*. México. 2ª edición Mac Graw Hill.

BARLA E., BUZETTA V, CARTIER E., MACHESANO P. Y PODMOGUILNYE M. (2013). *Costos: de la teoría a la aplicación*. Editorial Claudio Ortiz. Montevideo. Uruguay.

BEAVER W. H. (1989). *Financial accounting: an accounting revolution*. Aufl, Englewood Cliffs, N.J.

BRANDAU, M., ENDENICH, C., LUTHER, R., & TRAPP, R. (2017). "Separation–integration–and now...? A historical perspective on the relationship between German management accounting and financial accounting". *Accounting History*, 22(1).

BUENO C. (2010). "El sistema contable como parte de un sistema integrado de información para la gestión de riesgos empresariales". *Anales del IV congreso iberoamericano de contabilidad de gestión*. Valencia España.

BUSHMAN R. M., SMITH A.J. (2001). "Financial accounting information and corporate governance".

CARPES A., BEUREN M. (2014). "Nivel de Integración de los Sistemas de Contabilidad Financiera y Gerencial con el Proceso de Convergencia Contable y la Efectividad de la Controladuría". *Revista de Educação e Pesquisa em contabilidade*, vol. 8, núm. 3.

CASELLA, C. L. G. (2012). "Fundamentación científica de la relación entre modelos y sistemas contables". *Contabilidad y auditoría*, (11), 14.

CHADWICK L. (1993). *Management accounting*. Chapman & Hall, London

CHATFIELD M. (1977). *A history of accouting thought*. Robert E. Krieger Publishing Company. New York.

CINQUINI L., TENUCCI A. (2011). *Business model in management commentary and the links with management accounting*.

CLARK J. M., CASSON M. (1923). *Studies in the economics of overhead costs*. Chicago: University of Chicago Press.

COLEGIO DE CONTADORES, ECONOMISTAS Y ADMINISTRADORES DEL URUGUAY. (2010). "Pronunciamiento No 18". Uruguay. Disponible en: <http://www.ccea.org.uy/docs/Pronunciamiento%20N%C2%BA%2018%20-%20VFINAL%202016.pdf>

DIPIAZZA S. A., MCDONNELL D., PARRETT W. G. ET AL. (2006). "Global capital markets and the global economy: a vision from the CEOs of the international audit networks". In: Paris global public policy symposium.

DUTRA A.; RIPOLL V.; FILLOL A. G, ENSSLIN S. R. (2015). "The construction of knowledge from the scientific literature about the theme seaport performance evaluation". *International Journal of Productivity and Performance Management*, v. 64.

EDWARDS J.R. (1989). *A history of financial accounting*. Routledge, Londres.

EIERLE B., SCHULTZE W. (2013). "The role of management as a user of accounting information: implications for standard setting". Social Science Research Network, Rochester, N.Y.

EWERT R., WAGENHOFER A. (2006). "Management Accounting Theory and Practice in German-Speaking Countries". *Handbooks of Management Accounting Research*, Volume 2.

FERNANDEZ R., FERNANDES L. (2003). "La contabilidad de gestión en Portugal". *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*. Vol I número 1.

GARCÍA CASELLA, C. L. (1997). *Naturaleza de la Contabilidad*. Contabilidad y auditoría.

GARG A., GHOSH D., HUDICK J., & NOWACKI C. (2003). "Roles and practices in management accounting today". *Strategic Finance*, 85(1), 30.

GIMÉNEZ, C. (2006). *Costos para no Especialistas*-.1ª Edición. Buenos Aires, Argentina. La Ley.

GOMES D. (2007). *Accounting change in central Government: the institutionalization of double entry bookkeeping at the Portuguese Royal Treasury*. University of Minho, Braga. Portugal.

GOMES D. (2008). *The interplay of conceptions of accounting and schools of thoughts in accounting history*. University of Minho, Braga. Portugal.

GRAHAM RE, AHN A. C., DAVIS R.B. ET AL. (2005). "Use of complementary and alternative medical therapies among racial and ethnic minority adults: results from the 2002 national health interview survey".

GUBBA H., GUTFRAIND J., MONTONE L., RODRIGUEZ R., SAULEDA L., VILLAMARZO R., (2014). *Auditoría. Guía para su planificación y ejecución*. Fundación para el apoyo de la Facultad de Ciencia Económicas y de Administración. Montevideo. Uruguay.

HANSEN D., MOWEN M. (2007). *Administración de costos. Contabilidad y control*. 5º edición. México: Cengage Learning.

HARRIS, J. (1936). "¿What did we earn last month?" Boletín N° 10.U.S.A. National Accounts Cost Association.

HEALY P.M., PALEPU K.G. (2001). "Information asymmetry, corporate disclosure, and the capital markets: a review of the empirical disclosure literature".

- HEMMER T., LABRO E. (2008). "On the optimal relation between the properties of managerial and financial reporting systems".
- HERSCHER E. (1979). *Contabilidad Gerencial*. Ediciones Machii. Buenos Aires. Argentina.
- HIDALGO F. G. (2016). "Evolución histórica de la contabilidad de costes y de gestión (1885-2005)". De Computis-Revista Española de Historia de la Contabilidad.
- HOPWOOD A.G. (1983). "On trying to study accounting in the contexts in which it operates". *Acc Organ Soc* 8 (2/3).
- IKA HEIMO S., TAIPALEENMA KI J (2010). *The divergence and convergence of financial accounting and management accounting – institutional analysis of the US, Germany and Finland*.
- INCHAUSTI B. G., & PÉREZ F. P. (2011). "La relevancia valorativa del resultado global frente al resultado neto: una perspectiva europea". *Spanish Journal of Finance and Accounting. Revista Española de Financiación y Contabilidad*.
- INNES J., MITCHELL F. (1990). "The process of change in management accounting: some field study evidence".
- INSTITUTE OF MANAGEMENT ACCOUNTANTS. IMA. (2017). *Definition of management accounting*. United States of America: Institute of Management Accountants, IMA.
- INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. (2001). "Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros". Disponible en: <http://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/conceptual-framework/>
- JOSEPH N., TURLEY S., BURNS J., LEWIS L., SCAPENS R., & SOUTHWORTH A. (1996). "External financial reporting and management information: a survey of UK management accountants". *Management Accounting Research*.
- AXELSON K. S. (1953). *Direct Costing Report*. The Institute of Cost and Works Accountants.
- KALLUNKI J.P., LAITINEN E.K., SILVOLA H. (2011). "Impact of enterprise resource planning systems on management control systems and firm performance".
- KAPLAN R. (1998). *Coste y efecto*. Gestión 2000. España.
- LAMBERT R.A. (2007). "Agency theory and management accounting research". In: Chapman CS, Hopwood AG, Shields MD (eds) *Handbook of management accounting research*, vol 1. Elsevier, Amsterdam.
- LANEN W.N., ANDERSON S.W., MAHER M.W. (2011). "Fundamentals of cost accounting". 3 edn. McGraw-Hill/Irwin. New York.
- LAPORTA R. (2014). *Manual de Costos: Evaluación – Control- toma de Decisiones – Gestión*. Editorial Grupo Magro. Montevideo. Uruguay.
- LAVARDA, C. E. F., BARRACHINA, M., & FELIU, V. M. R. (2010). "Paradigmas de investigación en contabilidad de gestión". *Revista de contabilidade do mestrado em ciências contábeis da uerj (on-line)*, 13(1).
- LEE G. A. (1984). *The coming age of double entry: the Giovanni Farolfi Ledger of 1299 -1300*. *Acc Historians*. Garland Publishing Inc. New York. London.

- LIBBY R., BLOOMFIELD R., NELSON M.W. (2002). “Experimental research in financial accounting”.
- LÓPEZ II. T.,(2015). “Research methods and methodology towards knowledge creation in accounting”. *Contaduría y Administración*, Volume 60, Supplement 1, October–December Pages 9-30, ISSN 0186-1042, <https://doi.org/10.1016/j.cya.2015.08.006>.
- LUNKES R., RIPOLL V., SILVA DA ROSA F. (2013). “Study of Published Articles on Management Accounting in Brazil and Spain”. *Revista Contabilidade & Finanças*. – USP, São Paulo, v. 24.
- LUNKES, R. J., RIPOLL, V. M., & DA ROSA, F. S. (2013). “Estudio de las Publicaciones sobre Contabilidad de Gestión en Brasil y España”. *Study of Published Articles on Management Accounting in Brazil and Spain*. *Revista Contabilidade & Finanças*, 24(61), 11.
- MACCARRONE P. (2000). “The impact of ERPs on management accounting and control systems and the changing role of controllers”. Paper presented at the 23rd conference of the EAA, Munich, Germany.
- MĂDĂLINA M. (2014). “Managerial Accounting and Decision Making, in Energy Industry”. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, Volume 109.
- MALLO, KAPLAN, MEJLEM Y GIMÉNEZ (2000). *Contabilidad de Costos y Estratégica de Gestión*. Prentice Hall . España.
- MALMI T., BROWN D. A. (2008). “Management control systems as a package – opportunities, challenges and research directions”.
- MALMI T., IKA HEIMO S. (2003). “Value based management practices – some evidence from the field”.
- MONTERREY J. (1998): “Un recorrido por la contabilidad positiva”. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*. Vol. XXVII. n. 95
- ORIOI A., FALGUEIRA J., PUIG X., SOLDEVILLA (2003). “Aspectos que influyen en las diferencias internacionales en materia de contabilidad de gestión”. *Revista Iberoamericana de contabilidad de gestión*. Vol. I número 1. 13.
- PASCALE R. (1972). *Introducción al Costeo Directo*. Tesis de grado. Oficina de Apuntes del CECEA. Facultad de Ciencias Económicas y de Administración de la Universidad de la República. Montevideo. Uruguay.
- PODMIGUILNYE M. (2006). *El Costeo Basado en Actividades. Un enfoque desde su aplicabilidad practica en las empresas argentinas*. La Ley. Buenos Aires. Argentina
- POPA-PALIU L., GODEANU I-C. (2007). *Resemblances and differences between financial accounting and management accounting*. Ann Univ. Petrosani Econ.
- POTTER B.N. (2005). “Accounting as a social and institutional practice: perspectives to enrich our understanding of accounting change”.
- PROCHÁZKA D. (2016). “Specifics of IFRS Adoption by Czech Private Companies”. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, Volume 220.
- RIPOLL V. AYUSO A. (2004). “El estudio de casos como prototipo de la investigación en Contabilidad de Gestión desde una perspectiva cualitativa”. *Revista Interamericana de Contabilidad de Gestión*.
- RYAN B., SCAPENS R. W., & THEOBALD M. (2004). *Metodología de la investigación en finanzas y contabilidad*. Deusto.

- SÁEZ TORRECILLA (1993). *Contabilidad de costes y contabilidad de gestión*. Mc Graw Hill . España.
- SIEGEL G., & KULESZA C. S. (1996). “The practice analysis of management accounting”. Strategic Finance.
- SILVA A. F., SILVA A.M. (2005). “Areas disciplinares da Contabilidade”. Revista TOC 69. Diciembre.
- SOCEA A. (2012). “Managerial Decision-Making and Financial Accounting Information”. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, Volume 58, 12.
- SPICER B. (1992). “The resurgence of cost and management accounting: a review of some recent developments in practice. Theories and case research methods”. *Management accounting research*. Vol 3.
- STAUBUS G.J. (2000). *The decision-usefulness theory of accounting: a limited history*. Garland Publishing, New York.
- STAUBUS G.J. (2004). “Two views of accounting measurement”. *Abacus* 40:265–279
- STOLOWY H., LEBAS M., DING Y. (2013). *Financial accounting and reporting -a global perspective*. 4th Ed. Seng Lee Press, Singapore.
- STOLOWY H., & TOURON P. (1998). “The integration of financial accounting, management accounting and cash flow accounting: the users’ opinion”. In a Workshop Organized by the Amos Tuck School at Dartmouth College, Hanover, New Hampshire. (Vol. 12).
- TAIPALEENMÄKI J., IKÄHEIMO S. (2013). “On the convergence of management accounting and financial accounting – the role of information technology in accounting change”.
- TAIPALEENMÄKI J., IKÄHEIMO S. (2013). “On the convergence of management accounting and financial accounting – the role of information technology in accounting change”. *International Journal of Accounting Information Systems*, Volume 14, Issue 4, 2013.
- THE INTERNATIONAL ACCOUNTING EDUCATION STANDARDS BOARD™ IAESB™. (2012). *Accounting Education Standards (IES™)* .Disponible en: <https://www.iaesb.org/>
- TORO M.L. (2013). *Costos y Gestión: una mirada panorámica sobre el tema en Latinoamérica y España*. Osmar D. Buyatti. Buenos Aires. Argentina.
- TRUCCO, Sara. (2015). “Financial Accounting”. *Development parth and alignment to management account in the italian context* Springer. Roma.
- VANGERMEERSCH R. (1996). *The history of accounting, an international encyclopedia*. Garland Publishing Inc. New York, London.
- VIEGAS J.C. PÉREZ O. (2011). *Confecção de estados Financeiros Prospectivos y Control de Auditoría*. Osmar Buyatti. Buenos Aires . Argentina.
- VIEGAS J.C. PÉREZ O. (2012). *Modelos para la confección de Información Financiera Prospectiva*. Osmar Buyatti. Buenos Aires. Argentina.
- VILLAMARZO R., GUBBA H., GUTFRAIND J. RODRÍGUEZ, R. D. (2012). *Estados Contables: una modernización impostergable*. *Contabilidad y auditoría*, (11), 22.

WEIßENBERGER B. E., & ANGELKORT H. (2011). “Integration of financial and management accounting systems: The mediating influence of a consistent financial language on controllership effectiveness”. *Management Accounting Research*, 22(3).

YAMEY B. S. (1980). “Early views on the origins and development of book-keeping and accounting”. *Acc Bus Res* 10.

YARDIN A. (2012). *El Análisis Marginal: La mejor Herramienta para tomar decisiones sobre costos y precios*. Osmar D. Buyatti. Buenos Aires. Argentina.

YIN R. (1994): “*Case Study Research. Design and Methods*”. Ed. Sage. Publications. London.

ZAMBON S. (2011). “The managerialisation of financial reporting: an introduction to a destabilising accounting change”. *Financ.*

ZIMMERMAN J.L. (2001). “Conjectures regarding empirical managerial accounting research” . *J Account Econ*.nte