



ISSN: 1696-8352 - CUBA –ABRIL 2017

LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN EN EL ENTORNO EMPRESARIAL CUBANO

MSc. Benedicto Enrique Ríos García*

Universidad de Las Tunas.

Ocupación: Profesor

benedictorg@ult.edu.cu

Para citar este artículo puede utilizar el siguiente formato:

Benedicto Enrique Ríos García (2017): "La contabilidad de gestión en el entorno empresarial cubano", Revista Observatorio de la Economía Latinoamericana, Cuba, (abril 2017). En línea: <http://www.eumed.net/cursecon/ecolat/cu/2017/contabilidad-cuba.html>

RESUMEN

Este trabajo tuvo como propósito realizar un análisis crítico a los referentes teóricos que sustentan la praxis de la contabilidad de gestión. Este campo de las ciencias contables, interactúa a través de diferentes técnicas y procedimientos con las actividades fundamentales de una organización y por su impacto en la gestión administrativa, resulta oportuno estudiar lo que al respecto han considerado especialistas y académicos de Cuba y otras partes del mundo. Para cumplimentar el objetivo propuesto se emplearon diferentes métodos de investigación, lo cual hizo posible conocer en mayor medida aspectos relevantes de este importante tema, diversos enfoques y alternativas que a lo largo de un siglo han intentado dar respuesta a las exigencias crecientes del mundo empresarial. Como resultado del trabajo se hacen evidentes los beneficios alcanzados en el orden teórico y a la vez, se revelan contradicciones y dificultades que limitan la aplicación a una mayor escala de los instrumentos diseñados desde la contabilidad de gestión. Se acepta además, la validez de los métodos tradicionales, cuando estos satisfacen las necesidades requeridas por una empresa en particular o cuando resulta imposible poner en práctica nuevas alternativas.

Palabras claves: Contabilidad de gestión - costos - sistemas de información.

ABSTRACT

This work had as objective to carry out a critical analysis about different theory that holding the management accounting; it interacts through different techniques and procedures with main activities of an organization and its impact in administrative management. Studying related documents and its consideration written by Cuban academics and the other part of the world is absolutely important. For to perform the proposal objective, they used different methods of investigation, it made possible to know very much about important subject belonging to the management accounting, that during a century have tried to give reply to the exigency in the business world. As result of the work we get profit in the theoretical order, but there are contractions and difficulties that limit the application at greater scale of the designed instruments from management accounting. The validity of traditional

*Graduado de Ingeniero Industrial en el año 1997, en la Universidad de Holguín. En el año 2009 concluyó la Maestría en Contabilidad Gerencial en la Universidad de Las Tunas. Durante 25 años trabajó en el sector empresarial, donde desempeñó distintas funciones en las actividades económicas y productivas. Desde el año 2007 labora como docente en la Facultad de Ciencias Económica de la Universidad de Las Tunas. Ha trabajado en varias investigaciones relacionadas con el sistema empresarial, dirigidas fundamentalmente a la gestión de los costos, la formación de precios, el análisis económico - financiero y al diseño de herramientas automatizadas para el procesamiento de la información y la toma de decisiones.

methods is passable too, when they satisfy the necessary requirements for a specific enterprise or when it results impossible to put new alternative into practice.

Key Words: Management accounting - Cost - Information system.

INTRODUCCIÓN

La contabilidad de gestión, caracterizada por su flexibilidad para responder con métodos, técnicas y renovados procedimientos a los constantes cambios del mundo de los negocios, se presenta como un medio que puede contribuir a garantizar dentro de la actividad empresarial un proceso de gestión más eficiente en cuanto a la planeación, organización, control y toma de decisiones.

La Política Económica del Estado Cubano pone de manifiesto la necesidad de elevar la efectividad del sistema económico cubano con acciones que contribuyan entre otros aspectos a perfeccionar los procesos de planificación, el control y hacer un uso eficiente de los recursos materiales y financieros. Sin embargo, el impacto de las investigaciones realizadas hasta hoy en torno a la contabilidad de gestión resulta insuficiente.

La afirmación anterior se hace incuestionable, al contrastar en qué medida se aplican los procedimientos de las investigaciones presentadas. Tal situación hace evidente la necesidad de continuar indagando sobre el tema, por lo que se propone como objetivo: Realizar un análisis crítico sobre los referentes teóricos asociados a la contabilidad de gestión.

Los elementos de análisis expuestos en este trabajo contribuyen a una mayor comprensión sobre el tema que se investiga y propician una actitud adecuada hacia la entidad objeto de estudio, elementos que pueden determinar la aplicación posterior de aquellos instrumentos que se proponen desde la academia.

MÉTODOS

Como parte de la investigación se valoró el comportamiento de la contabilidad de Gestión desde el inicio del siglo XX hasta la fecha, para ello se realizó un análisis de la literatura especializada, se identificaron aspectos relevantes en torno al tema, se valoraron diversos conceptos y enfoques sobre la contabilidad de gestión. Un total de doce libros y quince revistas fueron revisados, de ellos ocho y cinco, respectivamente se seleccionaron. Se utilizaron además, dos tesis doctorales, 9 revistas especializadas, tres resoluciones y un decreto ley. De gran utilidad fueron los criterios emitidos por especialistas y directivos del sector empresarial en nuestro territorio, quienes ofrecieron información sobre la gestión de los costos en sus empresas y el impacto de las investigaciones realizadas.

RESULTADOS Y DISCUSIÓN

La contabilidad tiene un campo de aplicación general a toda actividad de carácter económico, ya sea privada o pública con intención administrativa o especulativa. Esta se ha especializado en dos ramas complementarias y muchas veces conjuntas, que son la contabilidad financiera y la contabilidad de costo, esta última trata aquellos aspectos que no son estudiados con profundidad por la contabilidad financiera y que son de análisis obligado para una adecuada gestión empresarial.

La contabilidad de costo es también conocida como contabilidad gerencial o contabilidad de gestión, la cual está enfocada al aspecto económico, la determinación y análisis del costo de producción, la valoración de los inventarios, los precios, la selección de procesos, el análisis del rendimiento de los diferentes elementos que se ponen en función del proceso productivo, los procesos de negociación y toma de decisiones. Importantes consideraciones sobre el tema aparecen recogidas en la obra de varios investigadores.

La contabilidad de gestión surge de la contabilidad de costo, esta ha jugado un papel fundamental como sistema informativo encargado de la acumulación y generación de la información, sin embargo, el desarrollo empresarial en las diferentes etapas y sus múltiples actividades ha originado nuevas y complejas situaciones que han requerido de otros tipos de análisis e informaciones para dotar a los directivos de los elementos necesarios en el manejo de sus negocios.

Lo expuesto anteriormente, ha sido la causa fundamental que mantiene de forma dinámica un proceso de cambio en los sistemas de gestión aparejado al desarrollo de la actividad empresarial, que propicia ante cada reto el surgimiento de nuevas técnicas, procedimientos, conceptos; que genera información segura y útil en función de los objetivos operativos y estratégicos de la organización y que se ha dado a conocer como contabilidad de gestión.

Existen sucesos que trascienden en la historia de la contabilidad y la contabilidad de costos, estos forman parte de su evolución hasta dar origen a la contabilidad de gestión:

En 1912 Donalson Brown, colaborador de Pierre Du Pont de Nemours, presentó la fórmula que relaciona el índice de rentabilidad de capital, el índice de rentabilidad de la explotación y el índice de rotación de capital. Por primera vez, los diversos tipos de contabilidad utilizados hasta entonces de manera independiente (contabilidad de capital, contabilidad financiera, contabilidad de costes) se enlazaron en un modelo único, global y coherente, constituyendo una imagen económica completa de la empresa.

Entre 1915 y 1920 Church planteó la necesidad de controlar los costos indirectos a través de todo su recorrido por la empresa, procediéndose finalmente a su asignación en función de referencias distintas a las cargas directas, de esa manera se posibilitaba una mejor identificación con el costo del producto.

En la siguiente década los aportes de Clark exponen la relevancia de los distintos costos para propósitos diferentes, enfatizando la conveniencia de establecer diferencias a partir del comportamiento de los costos fijos y variables; de igual forma entre los costos diferenciales y los costos reales. (Ríos, 2009).

A partir de 1950 se hace notar el uso de microcomputadoras, aunque su utilización entonces se limitaba a reproducir los sistemas de contabilidad manual. El análisis de los costos se hacía cada vez más necesario, por tanto, los sistemas de información resultaban imprescindibles para estudiar la situación económica de las empresas. En este período surge la contabilidad de gestión.

A pesar de que los primeros antecedentes de la contabilidad de gestión se remontan siglos atrás, no fue hasta la década de los sesenta cuando tuvo lugar una auténtica revolución cultural para la contabilidad de gestión. Las empresas se vieron en la necesidad de disponer de mecanismos de gestión lo suficientemente perfeccionados para hacer frente a la situación cada vez más difícil de los procesos de toma de decisiones. (Lawler y Grant, 1976).

A partir de la segunda mitad del siglo XX, la contabilidad de gestión fue centro de atención de muchos investigadores y en consecuencia diversos son los criterios sobre el tema, por ejemplo: Schultze, (1971), afirma que la contabilidad de gestión recibe, en este momento, un nuevo impulso en cuanto a su desarrollo, aparece por primera vez el concepto de presupuesto por programas en los años 50, a pesar de no ser hasta mediados de los 60 cuando se consolida definitivamente y empieza a ser utilizado para la elaboración de presupuestos de carácter público. Gracias a esta técnica presupuestaria se consigue integrar la asignación de recursos con la fijación de objetivos y la medición de resultados a través del análisis coste - beneficio y coste - eficacia.

En este período Freeman (1960) publica un importante artículo relacionado con los costos de calidad, "How to put Quality cost to use", en este se sistematizan y clasifican los costos en esta materia. Feigenbaum (1961) profundiza en el tema y a partir de ese momento los costos de calidad fueron referencia en el estudio de la contabilidad. Años más tarde, Roth y Morse (1983), publican un estudio en la revista Management Accounting, donde establecen una relación más precisa entre la calidad y la contabilidad.

Amat y Soldevila (1993), plantean que la contabilidad de gestión: Es una 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.

"La contabilidad de gestión ha de captar, medir y valorar la circulación interna, así como su racionalización y control, con vistas a suministrar información relevante para la adopción de

decisiones en un horizonte temporal a corto plazo". (Montesinos, 1994). Para Iluís y Bagur (2006), la contabilidad de gestión está relacionada con todo aquel proceso de recogida, tratamiento y síntesis de la información, orientado a facilitar la toma de decisiones.

Los resultados conseguidos a principio de la década del 90 hicieron que Torrecilla (1993) la tratara como: "un sistema informativo responsabilizado con la presentación relevante y oportuna para la adopción de decisiones..." y resaltó en otro momento la importancia de la información anticipada obtenida a través de los presupuestos para el análisis de los costos.

El análisis del costo es un elemento de vital importancia cuando se trata de mejorar los niveles de eficiencia de la empresa, y como parte del mismo, la aplicación del enfoque de contribución, los costos relevantes, las relaciones costo - volumen - utilidad, son solo algunas técnicas o métodos que ofrece la contabilidad de gestión y permiten a contadores y gerentes escoger la mejor alternativa ante diferentes cursos de acción.

A pesar de las bondades de la contabilidad de gestión en muchas ocasiones esta ha sido objeto de críticas al considerar que la misma no da respuesta a las necesidades de información que demanda el mundo empresarial. A partir de 1980, y como aporte a la literatura sobre el tema, Johnson y Kaplan (1987), publicaron un influyente artículo sobre la contabilidad de gestión "The rise and fall of management accounting".

El documento citado anteriormente explica la necesidad de tener en cuenta nuevos factores como la calidad y la flexibilidad a la hora de calcular la rentabilidad. Aparecen también como aporte los conceptos de "gestión por actividades", basados en el supuesto fracaso de los sistemas tradicionales, considerando que estos generan información distorsionada y hacen menos efectivo el proceso de toma de decisiones.

A partir de ese momento los sistemas de costos convencionales recibieron fuertes críticas y entre los argumentos más notables aparecen:

- Las distorsiones del costo causado por la utilización de métodos basados en el volumen.
- La falta de análisis de los costos de las unidades no productivas (Cooper y Kaplan, 1988).
- Irrelevancia de la información para la toma de decisiones (Kaplan, 1984, 1986, 1988; Cooper y Kaplan, 1988; Kaplan, 1988; Johnson y Kaplan, 1991).

Reafirmando la situación descrita anteriormente, los profesores Lizcano y Castelló (1989), publicaron la investigación: "Situación Actual y Perspectivas Futuras de la Contabilidad de Costes en España", en el cual hacen referencia a los senderos por los que comenzaban a transitar las investigaciones y entre los temas aparecen, análisis coste - volumen - beneficio, bajo una perspectiva de incertidumbre; teoría de la agencia, y otros.

En este contexto aparece el modelo de costos basados en actividades (ABC), sus principales autores fueron Cooper y Kaplan. Esta nueva alternativa surge con la finalidad de mejorar el proceso para el cálculo de los costos de cualquier objetivo. En ese sentido, introduce cambios en los métodos para la distribución de los costos indirectos, partiendo del supuesto, de que los productos o los servicios no consumen costos, sino actividades, y estas son las que consumen recursos. (Cooper y Kaplan, 1988); (Brimson, 1991); (Castelló, 1992).

Como una necesidad de la propuesta anterior se desarrolla posteriormente la presupuestación basada en actividades, al respecto Matamoras (2015) plantea: "La presupuestación basada en actividades surge a partir de la evolución de la filosofía de costos ABC (actividades), es la adaptación al proceso de formulación de presupuestos y se denomina en el lenguaje anglosajón (Activity- Based Budgeting, ABB). El modelo de administración basada en actividades (ABC/M) genera información que integra los procesos de planeación estratégica y de presupuestación en un esquema de actividades para la gestión, por tanto, el presupuesto ABB se constituye como una lógica progresión metodológica de los sistemas ABC/ABM y que en el corto plazo está dirigido a concretar los objetivos estratégicos".

"El sistema de costo basado en las actividades tiene como base que una adecuada gestión de costos habrá de actuar sobre los auténticos causantes de los costos, es decir, sobre las actividades que los

originan, así mismo, que es posible establecer una relación causa-efecto determinante entre actividades y servicios,...” “la gestión por actividades implica estructurar de forma adecuada todos los procesos que componen la cadena de valor de la empresa. Para aumentar y mejorar la estrategia competitiva de la empresa se utilizan los generadores de costo a través del análisis de la cadena de valor con una perspectiva externa enfocada al cliente y no simplemente para la determinación del costo de los productos o servicios como en las generaciones anteriores, pero no tienen en cuenta las relaciones existentes entre unidades separadas dentro de la cadena de valor”. (Baujín, 2005).

Es cierto que las nuevas alternativas de la época alcanzaron gran auge. En los últimos 25 años se han realizado incontables investigaciones sobre el tema y en consecuencia las publicaciones resaltan las ventajas de gestionar los costos a partir de las actividades. La propuesta presentada en la mayoría de los casos es coherente y lógica si se tiene en cuenta que los costos indirectos se asignan con mayor precisión y eso impacta en el costo del producto, el precio y otras decisiones importantes.

No obstante, llama la atención que el éxito de las primeras propuestas y las adecuaciones introducidas a lo largo de tres décadas se limitan al orden teórico. Salvo excepciones, las posibilidades de aplicar los sistemas de gestión sobre la base de actividades se ha visto reducida por inconvenientes que muy pocas veces son tratados desde la academia.

Los informes de investigación intentan demostrar a partir del criterio de especialistas o expertos, la validez de cada propuesta. En otros casos, se realizan aplicaciones parciales de los procedimientos diseñados, casi siempre al margen de las condiciones reales existentes en las organizaciones objeto de estudio. Asumiendo además, que la aplicación de dicho procedimiento transformará el escenario y eliminará todos aquellos obstáculos que puedan limitar los resultados esperados.

No se hace referencia al impacto real, y ante los escasos resultados en el orden práctico se exponen argumentos relacionados con la falta de comprensión o capacidad por parte de quienes tienen la responsabilidad de implementar lo que a pesar del tiempo continúa siendo novedoso. Los exponentes y defensores del costo en base a las actividades minimizan el alcance de los métodos tradicionales aun cuando los elementos básicos de los mismos juegan un papel fundamental en las nuevas propuestas.

La administración de un negocio demanda sistemas informativos que proporcionen información suficiente y oportuna para tomar decisiones. Tal condición solo se logra si existe entre las diferentes actividades o procesos del propio sistema la armonía que requiere su funcionamiento.

Es común encontrar en publicaciones, informes de investigación y en la propia literatura especializada, la gestión de los costos basados en actividades de forma fraccionada. Por una parte se trata el costeo por actividades (ABC) y por otra, se aborda la planificación basada en actividades (ABB). Cada uno de ellos se presentan sustentados en un sin número de argumentos teóricos que intentan demostrar la efectividad de su aplicación.

El análisis por separado de estos dos importantes procesos, solo tiene sentido si se realiza para conocer las particularidades de los elementos que lo componen y mejorar su efectividad como parte de un sistema de gestión de la información. Los modelos ABC y ABB, son dos componentes de un mismo sistema informativo. La implementación de uno u otro separado resulta improbable. En tal situación, no existiría la compatibilidad que requiere el sistema para su funcionamiento y se obtendría una información planificada o real, según el caso, sin referentes para el análisis.

Una situación similar se presenta con las propuestas de costos de calidad, el control de estos se conciben como una actividad propia del sistema de calidad y eso es razonable. Se establecen clasificaciones, se definen fórmulas para los cálculos, se diseñan modelos para la recopilación de datos y se establecen responsabilidades; todo al margen de la contabilidad de gestión y los sistemas de información establecidos por la empresa.

El control de los costos de calidad en sus diferentes clasificaciones forma parte de los costos de la empresa y no siempre es factible crear un nuevo sistema únicamente para ellos. En cada caso es necesario evaluar la posibilidad de integrar los costos de calidad con sus particularidades al sistema de control ya establecido. Aún en los casos que este último no lo amerite, la concepción de un nuevo sistema para el control de los costos de calidad debe considerar la validez de una integración posterior al resto del sistema de la empresa y dejar establecidos los posibles nexos.

La implementación de sistemas basados en actividades, sistemas para el control de los costos de calidad, el empleo de modelos de costos tradicionales o cualquier nueva propuesta, demandan una atención mayor; solo un enfoque integrador y flexible en la concepción los mismos puede hacer posible su funcionamiento efectivo.

Es preciso reconocer además, que la puesta en marcha de un nuevo procedimiento requiere de aprobación, y esta pasa por un proceso de evaluación que tiene en cuenta entre otros aspectos: la disponibilidad de recursos materiales, financieros y personal calificado. Como premisa además, los beneficios esperados tienen que ser superiores al costo de implementarlo y mantenerlo.

Resulta incuestionable que en cada período las nuevas alternativas son una derivación de los sistemas de costos tradicionales y a la vez están determinadas por los cambios producidos en el entorno empresarial. De esta forma, la contabilidad de gestión se desarrolla en función de satisfacer los requerimientos cada vez más complejos del mundo empresarial, la misma ha sido y es un elemento esencial en cada uno de los sectores de la economía.

En la actualidad, los investigadores emplean todas las combinaciones posibles entre enfoques teóricos, métodos y técnicas. Existe además una tendencia cada vez mayor a la multidisciplinariedad, se retoman las cuestiones clásicas adaptadas a las condiciones actuales y a la vez emergen nuevas líneas de investigación como consecuencia de los avances tecnológicos.

Aun cuando investigadores y empresarios de todo el mundo con suficientes recursos, continúan buscando nuevas fórmulas en los sistemas de gestión, otras organizaciones con menos posibilidades, que se desempeñan bajo condiciones diferentes tienen en la contabilidad de gestión actual e incluso en los métodos tradicionales, un valioso instrumento para desarrollar su gestión empresarial.

Es incuestionable que a pesar de las divergencias, esta rama de la contabilidad está presente en los diferentes procesos de la actividad empresarial, esto se refleja a través del empleo de múltiples instrumentos, métodos, técnicas y procedimientos que impactan directamente en la planificación, el control y los procesos de toma de decisiones. De esta forma, la contabilidad de gestión se ha convertido en un factor indispensable para administrar con éxito un negocio.

CONCLUSIONES

1. La contabilidad de gestión evoluciona como consecuencia del desarrollo de la actividad empresarial, esta requiere de sistemas que respondan a la demanda de información para hacer más efectivos los procesos de negociación, planificación, control y toma de decisiones.
2. La validez de los métodos tradicionales utilizados para la gestión de los costos se determina a nivel de empresa, es allí donde se puede apreciar en qué medida estos responden a las necesidades de información.
3. La aplicación real de los instrumentos más actuales que ofrece la contabilidad de gestión está determinada por las características de cada organización y la disponibilidad de capacidad intelectual, tecnológica y de recursos materiales para promover el cambio.

BIBLIOGRAFÍA

1. Amat, O. (1993): "El control de la gestión: una perspectiva de dirección". Ediciones gestión 2000 S.A, Barcelona.
2. Amat, O. & Soldevila, P. (1993): "Contabilidad y Gestión de Costes". Barcelona, España.
3. Baujín, P. (2005): "Propuesta de procedimiento de costeo ABC para la actividad hotelera". Tesis en opción al grado Científico de Doctor en Ciencias. Universidad de Matanzas.
4. Brimson, J. A. (1991): "Activity Accounting and Activity Based Costing Approach". John Wiley & Sons Inc, New York.
5. Cooper, R. & Kaplan, R. (1988, abril): "How cost accounting systematically distorts products costs". Management Accounting. p. 20-27.

6. Consejo de Ministros. (2007): "Decreto Ley 281.Reglamento para la implantación y construcción del Sistema de Dirección y Gestión Empresarial". La Habana: Cuba.
7. Feigenbaum, A. (1961): "Total Quality Control". Mc Graw Hill , Nueva York.
8. Freeman, H.L. (1960, septiembre): "How to Put Quality Cost to Work". Metropolitan Section all Day Conference.
9. Hilis Neuwloye, G. y Paul Garner, S. (2003): "Contabilidad de costo". Chapman & Hall, Londres.
10. Johnson, T. & Kaplan, R.S. (1987): "The rise and fall of management accounting". Harvard Business Schoo Press, Boston.
11. Johnson, T. & Kaplan, R.S. (1991): "Relevance lost. The rise and fall of management accounting". Harvard Business Schoo Press, Boston.
12. Kaplan, R.S. (1984, julio): "The Evolution of Management Accounting". The American Accounting Review, Vol. LIX, N. 3. p. 390 - 418.
13. Kaplan, R.S. (1986, marzo): "The role for empirical research in management accounting". Accounting organizations and society. Vol. II, N. 4. p. 29 - 452.
14. Kaplan, R.S. (1988, Enero-febrero): "One cost sistem isn't enough". Harvard Business Review: Vol. IV, N. 5. p. 61 - 66.
15. Lawler, E.E. & Grant Rode, J.G. (1976): "Information and control in organizations". Pacific Palisades. Goodyear Publishing Company, California.
16. Lizcano, J., & Castelló, E. (1989): "Situación y perspectiva de la contabilidad de costo en España". Madrid.
17. Iluís Boned, j. & Bagur, LI. (2006): "Contabilidad y control de gestión. Una perspectiva histórica". Revista de Contabilidad y Dirección. Vol. 3. p. 103 - 127.
18. Matamoro Hechavarría, Y. (2015): "Procedimiento para la presupuestación basada en actividades de la Empresa de Muebles LUDEMA". Tesis en opción al título académico de Master en Contabilidad Gerencial. Las Tunas: Universidad Vladimir Ilich Lenin.
19. Montesinos Julve, V. (1994): "Estudio sobre implantación de la contabilidad de gestión en España". Valencia: AECA.
20. Polimen, R., Fabo, F., & Aldelberg, A. (2005): "Contabilidad de costo: conceptos y aplicaciones para la toma de decisiones gerenciales". Félix Varela, La Habana.
21. Ríos García, B. (2009): "Perfeccionamiento al control del costo de producción en la Empresa Muebles LUDEMA". Tesis en opción al título académico de Master en Contabilidad Gerencial. Las Tunas: Universidad Vladimir Ilich Lenin.
22. Soldevila, P. (2000): "El Control de gestión en organizaciones sin ánimo de lucro: el caso particular de los colegios de economistas de España". Tesis doctoral. Universidad Pompeu Fabra.
23. Schultze, Ch.L. (1971): "Política y Economía del gasto público", Ministerio de Economía y Hacienda. p.146 - 147.