

LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN: HERRAMIENTAS PARA EL PROCESO DE ENSEÑANZA-APRENDIZAJE

MANAGEMENT ACCOUNTING: TOOLS FOR THE TEACHING-LEARNING PROCESS

Jorge Luis Zambrano Santana¹ (jorge.zambranos@ug.edu.ec)

Giselle Lorena Núñez Núñez² (giselle.nunezn@ug.edu.ec)

Cinthia Karina Toral Castro³ (cintia.toralc@ug.edu.ec)

RESUMEN:

En el artículo se valoran dos de las principales herramientas de la contabilidad de gestión empleadas en la actualidad en las organizaciones empresariales: las herramientas del cálculo de costes según la porción de costes imputados y las herramientas del cálculo de costes según la perspectiva temporal utilizada. Finalmente se analizan las limitaciones de los indicadores financieros y su complementación con los indicadores no financieros.

PALABRAS CLAVES: Contabilidad de gestión, adopción de decisiones, cálculo de costes

ABSTRACT

In the article, two of the main management accounting tools currently used in business organizations are valued: the tools for calculating costs according to the portion of imputed costs and the tools for calculating costs according to the time perspective used. Finally, the limitations of financial indicators and their complementation with non-financial indicators are analyzed.

KEY WORDS: Management accounting, decision making, cost calculation

En la literatura científica existe consenso en que la contabilidad de gestión o contabilidad directiva, consiste en la utilización, análisis e interpretación de la información obtenida de la contabilidad financiera de cara a la adopción de decisiones en el seno de la organización. Es subjetiva y orienta sus aplicaciones hacia aquellos

¹ Magíster en contabilidad Pública Internacional (Universidad de Guayaquil), Ingeniero Comercial (Universidad de Guayaquil), Docente de la Facultad de Ciencias Matemáticas y Físicas, Universidad de Guayaquil, Ecuador.

² Magíster en Docencia e Investigación Educativa (ESPOL), Magíster en Marketing y Comercio Internacional (ESPOL), Ingeniera en Electricidad Especialización Electrónica (ESPOL), Docente de la Facultad de Ciencias Matemáticas y Físicas, Universidad de Guayaquil, Ecuador

³ Magíster en Administración (Universidad Tecnológica Empresarial de Guayaquil), Ingeniera en Comercio Exterior e Integración (Universidad Tecnológica Equinoccial), Docente de la Facultad de Ciencias Matemáticas y Físicas, Universidad de Guayaquil, Ecuador.

sujetos que tienen poder de decisión sobre la actividad de la empresa, mejora el procedimiento de toma de decisiones mediante el uso de los datos contables.

La contabilidad de gestión está sujeta a escasos o nulos requisitos formales o legales dado el marco restringido de su actuación, de ello que sea menos estandarizada y objetiva pero útil para la empresa. Una de las partes más importantes de la contabilidad de gestión es la contabilidad de costes.

Puede hacer uso de herramientas como el coste de oportunidad, costes del capital o la valoración del riesgo que son de utilidad a la organización en la toma de decisiones. Además, con la aparición de las modernas técnicas de gestión, ya sea de calidad o en el aparato productivo, la contabilidad de gestión adquiere notable relevancia. Básicamente centra su estudio a todos los procesos que componen la cadena de valor de la empresa, otorgando una visión a corto, medio, y largo plazo.

En análisis de la literatura de las dos últimas décadas referente a la contabilidad de gestión, evidencia un crecimiento en la investigación sobre los sistemas de información para la gestión en general y los sistemas de cálculo de costes utilizados por las organizaciones en particular. “Se atribuye este crecimiento a tres factores. El primer factor tiene que ver con que a principios de los noventa había muy poca evidencia disponible sobre las prácticas de contabilidad de gestión. (Ripoll y Urquidi, 2010, p. 12). Sin embargo, se empezó a detectar que había un desfase entre la teoría y la práctica en contabilidad, lo que implicaba que la primera había tenido poca influencia en la segunda.

En ese contexto las investigaciones sobre las prácticas contables ayudaron a sustentar la existencia de dicho desfase, además de medirlo e identificar las posibles reformas que debían realizarse (Álvarez y Blanco, 2001). “El segundo factor se relaciona con los cambios que se están produciendo en el entorno de muchas organizaciones, como la desregularización, el incremento de la competencia, debido principalmente a la globalización, y la gran variedad disponible de software de sistemas de información” (Álvarez y Blanco, 2001, *s/p*). Esta situación evidencia la necesidad que tienen las organizaciones de adaptar sus sistemas internos de información al nuevo entorno para ser competidores globales, eficientes y efectivos.

El tercer factor está asociado con las críticas que recibieron las prácticas de costes al final de los años ochenta (Johnson y Kaplan, 1987, Kaplan 1990, Cooper y Kaplan, 1998). Estas iban dirigidas a los sistemas de reparto utilizados y a la finalidad perseguida con el cálculo de costes. Así, se argumentaba que:

...los sistemas de repartos de costes eran simplistas y que normalmente estaban en función de las horas de mano de obra directa, cuando ésta ya no era una unidad de obra representativa para el reparto de los costes generales, debido principalmente a la disminución de este factor productivo, lo que produce distorsiones en los costes asignados a los productos.

(Ripoll y Urquidi, 2010, p.13)

Lo anteriormente argumentado justifica la necesidad de realizar investigaciones para identificar las herramientas de contabilidad de gestión utilizadas y valorar la creencia proclamada frecuentemente en la literatura de que muchas compañías emplean determinada técnica, cuando no hay evidencia empírica de su uso (Anthony, 1989). No

obstante, "...las prácticas de contabilidad de gestión son difícilmente verificables, debido a que esta clase de datos no están disponibles" (Ripoll y Urquidi, 2010, p. 14).

El presente artículo tiene como finalidad valorar dos de las principales herramientas de la contabilidad de gestión empleadas en la actualidad en las organizaciones empresariales. Para ello se parte de un análisis preliminar de la contabilidad de gestión como sustento de la adopción de decisiones y de sus objetivos. Se valora el empleo de las herramientas del cálculo de costes según la porción de costes imputados y de las herramientas del cálculo de costes según la perspectiva temporal utilizada. Finalmente se analizan las limitaciones de los indicadores financieros y su complementación con los indicadores no financieros.

En correspondencia con la temática objeto de valoración se ha estructurado el desarrollo del artículo en los siguientes acápites; La contabilidad de gestión como sustento de la adopción de decisiones, Objetivos de la contabilidad de gestión, Herramientas del cálculo de costes según la porción de costes imputados, Herramientas del cálculo de costes según la perspectiva temporal utilizada y Limitaciones de los indicadores financieros y su complementación con los indicadores no financieros.

La contabilidad de gestión como sustento de la adopción de decisiones

La contabilidad de gestión se desarrolla principalmente para cubrir las limitaciones de la información financiera ante determinados aspectos clave, imprescindibles para la adopción de decisiones. A la hora de adoptar cierto tipo de decisiones la contabilidad financiera no proporciona la información suficiente y necesaria, y en muchos casos la información tomada de la contabilidad financiera no es la más adecuada, al tener que ajustarse en su elaboración a los principios contables generalmente aceptados.

Consecuentemente el área de contabilidad de gestión es una de las principales proveedoras de información para la dirección en la adopción de decisiones. Por ello, es importante que la información sea la adecuada, con los aspectos más relevantes y por supuesto sea presentada en el momento necesario, sin sufrir retrasos, es decir, sea oportuna.

Se coincide con los aportes de Esteban (2008, s/p) respecto a las funciones básicas del sistema de contabilidad de gestión, entre las que considera:

- Apoyo al proceso de adopción de decisiones de la dirección.
- Estudio y consideración de las precondiciones de competencia organizacional.
- Ayuda para la consecución de los objetivos de la empresa.

Con estas funciones se pretende sintetizar la información que posteriormente pasará a la dirección, y se encargará de establecer la planificación organizacional.

Un requisito importante que no siempre se ha tenido en cuenta para elaborar la información, es saber qué necesidades de información tienen las personas que van a hacer uso de ella. La contabilidad de gestión ha ido evolucionando con el tiempo, y actualmente se están tomando las mencionadas necesidades de información como punto de referencia preferente.

La información a suministrar deberá ser lo más objetiva posible, dado que las decisiones a adoptar por la dirección van a venir influidas por ella. Respecto a este

punto es necesario hacer una reflexión sobre los suministradores de la información y el grado en que las decisiones a tomar por la dirección les pueden afectar. Si el uso de esa información puede acarrearles consecuencias negativas, podría darse el caso de que presenten sólo la información que les va a beneficiar y en la forma en que les reporte más utilidad.

Objetivos de la contabilidad de gestión

La Contabilidad de Gestión debe tratar las funciones de planificación de los gerentes, lo que supone:

- La identificación de tareas.
- Planificación de los flujos de recursos óptimos y su medición.
- Problemas de organización que incluye:
 - ✓ Adecuación entre la estructura de la firma y las tareas.
 - ✓ Instalación y mantenimiento de un sistema de información y comunicación efectiva.
 - ✓ Medición de los recursos existentes, descubrimiento de la ejecución excepcional e identificación de los factores causantes de dichas excepciones.
- Función del control de gestión, que incluye:
 - ✓ Determinar las características de las áreas de ejecución apropiadas que son significativas en términos de las tareas.
 - ✓ Contribuir a motivar las realizaciones individuales deseables mediante una comunicación realista de la información respecto de las tareas.
- Sistemas operativos de gestión, por función, producto, proyecto, y otra segmentación de las operaciones, lo que supone:
 - ✓ Medición de los factores en términos de costes relevantes y los ingresos o medidas estadísticas de la producción.
 - ✓ Comunicación de los datos apropiados, de carácter fundamentalmente económico, al personal clave, y de forma oportuna.

Herramientas del cálculo de costes según la porción de costes imputados

Desde la perspectiva de los costes que se incluirán en el cálculo, o sea, la porción de costes que forma parte del producto, se habla de sistemas de coste completo y de sistemas de coste variable. Según el método del coste completo todos los costes en los que incurre la empresa para producir y vender deben incorporarse al coste final de la producción; o sea, "...el coste final absorbe todos los costes de explotación normal y corriente de la empresa" (Schilbach, 1997, s/p).

La principal ventaja que aportan los modelos de asignación de costes variables, frente a los modelos de costes completos es la eliminación de la subjetividad que proporcionan ciertas bases de imputación de costes indirectos. Sin embargo, "...no son útiles para presentar la información en las cuentas anuales de las empresas" (Ripoll y Urquidi, 2010, p.15)

Si se tienen en cuenta las amplias posibilidades que ofrece la informática, a partir de una misma base de datos básicos se puede construir ambos modelos (coste completo y coste variable) y utilizar cada uno para aquellas cuestiones que sea más apto. Los estudios empíricos que estudian cuáles son los métodos de asignación utilizados por las empresas concluyen que una amplia mayoría de organizaciones utilizan el coste completo como método para asignación de los costes.

De acuerdo con (Ripoll y Urquidi, 2010) es pertinente examinar cómo realizan la imputación de los costes generales o de estructura, ya que éstos representan un porcentaje cada vez mayor de los costes. Algunas organizaciones simplifican la imputación de los costes generales o de estructura no asignándolos a los centros de costes, calculando una unidad de obra para toda la empresa, lo que proporciona una asignación igual a todos los servicios o productos, independientemente del centro o departamento donde se hayan elaborado.

Esta unidad de obra es aceptada para valorar las mercaderías, pero puede no ser útil si la información de costes se utiliza para la adopción de decisiones. Una sola unidad de obra puede emplearse como método para imputar costes generales cuando los productos consumen recursos de varios departamentos en la misma proporción, pero si este requisito no se cumple, no es factible su utilización.

Herramientas del cálculo de costes según la perspectiva temporal utilizada

Desde el punto de vista de la perspectiva temporal utilizada en el cálculo de costes, se identifican tres sistemas de costes. En primer lugar, el sistema de costes reales o históricos, en el que la determinación se realiza ex post y los datos utilizados (cantidades consumidas y precios de los factores) corresponden a medidas y valores en los que realmente se ha incurrido.

En segundo lugar estarían los sistemas predeterminados. La determinación se realiza ex ante y los datos utilizados corresponden a previsiones sobre el consumo de los factores y los precios de ellos. Se trata de un coste anticipado o planeado que se puede tratar como un objetivo por cumplir.

En tercer lugar se identifican los sistemas normalizados. Se trata de un sistema híbrido entre los sistemas de costes históricos (datos reales) y los estándares (datos previsionales). En los sistemas de costes normales, el coste de los materiales directos y de la mano de obra directa son imputados en términos reales; sin embargo, los costes indirectos de producción son estimados sobre la base de un nivel de actividad previsto o esperado.

De esta manera, se procede a promediar o normalizar los costes indirectos de producción totales de un período a partir de una actividad productiva, con la finalidad de lograr una tasa preestablecida de costes indirectos de producción y así distribuir dichos costes a los outputs obtenidos. Concretamente, en estos sistemas, los costes se acumulan a medida que se incurre en ellos, pero en el caso de los costes indirectos de producción se aplican a la producción sobre la base de consumos reales de los factores productivos, multiplicados por una tasa predeterminada de aplicación.

Del mismo modo que los sistemas de costes estándares, al finalizar el ejercicio económico se deberán comparar los costes indirectos de producción estimados con los

reales (cálculo de desviaciones) y analizar las causas de las posibles diferencias acaecidas (proceso de feed back).

En la actualidad el 35% de las empresas utilizan el coste histórico, aproximadamente una cuarta parte de las empresas trabaja con costes estándar y otra cuarta parte con costes normalizados, y sólo un 10% de las empresas dicen emplear modelos de costes con unidades físicas reales y tasas preestablecidas. (Ripoll y Urquidi, 2010 p. 16)

Las razones reportadas para el uso de los costes estándar son: la facilidad del cálculo, el ahorro de tiempo y la posibilidad del cálculo y posterior análisis de las desviaciones.

Limitaciones de los indicadores financieros y su complementación con los indicadores no financieros

Hasta el momento la herramienta fundamental utilizada en el análisis financiero ha venido dada por los ratios, si bien, algunos autores están cuestionando su validez, otros aunque consideran que presentan deficiencias, consideran que son una medida útil. Se coincide con Esteban (2008) respecto a su recopilación de las limitaciones detectadas en los ratios por diferentes autores, las que se presentan a continuación:

El análisis de las magnitudes financieras implica cuestionar la fiabilidad de su cálculo. Narváez (1996) hace un análisis de las insuficiencias de los estados financieros para el análisis económico, del que se obtienen tres importantes conclusiones: a) el concepto de beneficio sobre el que se informa periódicamente en los estados financieros de las empresas es el nominal y en términos reales por lo general, exagerado; b) los factores extremos, como son por ejemplo inflación, variación específica de precios etc., originan efectos de transformación de riqueza y renta entre los factores económicos. Esto obliga a incidir sobre los resultados contables y aflorar en los estados financieros en aras de ofrecer cifras relevantes para el análisis económico-financiero; y c) el sistema basado en valores de mercado e índice general de precios proporciona magnitudes significativas de la empresa. Por un lado resuelve con creces el problema de la inflación y por otro, subsana la irrelevancia del coste histórico cuando postula valores actuales de mercado.

Del trabajo realizado por Narváez (1996) se deduce que los ratios utilizados, sin tener en cuenta los efectos de la inflación y los valores de mercado, no proporcionan datos fiables, con lo cual la información no será útil para los usuarios.

Los ratios financieros son útiles cuando pretenden predecir o explicar el comportamiento de una única variable, pero cuando se estima más de una variable los resultados pierden utilidad. Al respecto Esteban (2008) considera que una de las mayores dificultades detectadas en los modelos de predicción, son las limitaciones estadísticas, y además no contar con ninguna serie que guíe la selección de los predictores óptimos, es decir, de los ratios financieros que consiguen los mejores resultados de predicción.

En el contexto actual de desarrollo se impone la necesidad de desarrollar indicadores medioambientales. Para ello, es necesario que la dirección de la empresa esté concienciada y apueste por una gestión medioambiental. Por otro lado la información suministrada por la contabilidad de gestión medioambiental debe reflejar las incertidumbres, y éstas deben considerarse en los indicadores.

Otra crítica a los indicadores tradicionales es que la información se presenta según un calendario preestablecido. Este, no siempre coincide con el momento en que la información es realmente necesaria para la adopción de decisiones o corrección de errores. Al respecto se asume lo planteado por Esteban (2008, s/p) quien sostiene que “la cultura contable provee las informaciones con una periodicidad artificial”. En muchas ocasiones, los responsables analizan el pasado con retraso, tomando como base indicadores a posteriori, y sin voluntad real de anticiparse para justificar los resultados. En muchos casos no se adoptan las decisiones sobre la base de criterios económicos, se utilizan otros como por ejemplo fiscales.

En muchas ocasiones los indicadores cuantitativos son incapaces de medir situaciones y variables dentro de una empresa. De ahí surge el planteamiento de los indicadores no financieros como complemento a la contabilidad. Cada vez es mayor la importancia que están alcanzando los indicadores no financieros en la presentación de la información a los directivos. Los sistemas de costes por sí solos no son suficientes para la toma de decisiones.

Los indicadores deben responder tanto a aspectos medibles como no medibles y han de ir adaptándose a los cambios, tanto de la propia empresa, como del entorno en el que opera. De ahí que una de sus características sea la flexibilidad. Es éste el motivo por el que el cuadro de mando ha adquirido tanta importancia, al ser una herramienta concebida para incluir en él indicadores financieros y no financieros.

Como ejemplos de indicadores no financieros se pueden destacar los indicadores visuales representados por gráficos, colores o luces intermitentes que servirían para completar el resto de las informaciones. Además, para asegurarse que el indicador ha tenido una buena retroalimentación, se podrían utilizar distintos medios para un mismo mensaje.

Para concluir se ha de destacar que:

Las deficiencias de la contabilidad de gestión en la actualidad se identifican en la no consideración de aspectos relacionados con el entorno en que opera la empresa y la inobservancia de todo aquello relacionado con la cultura de la organización, olvidándose de que existen técnicas de motivación, creatividad y comunicación.

En la actualidad se cuestiona la validez de los indicadores financieros para medir los objetivos de la empresa. Se considera una medida útil aunque con algunas limitaciones, lo que impone la necesidad de complementarlos con indicadores de índole no financiera como de aspectos medioambientales en la gestión de la empresa

Los estudios empíricos que estudian cuales son los métodos de asignación utilizados por las empresas concluyen que una amplia mayoría de organizaciones utilizan el coste completo como método para asignación de los costes.

Desde la perspectiva del cálculo de costes según la porción de costes imputados, al finalizar el ejercicio económico se deberán comparar los costes indirectos de producción estimados con los reales y analizar las causas de las posibles diferencias acaecidas.

Es requisito indispensable que los ratios sean revisados y adaptados a las nuevas necesidades de la empresa, y han de servir para la consecución de los objetivos de la organización.

REFERENCIAS

- Álvarez, J. y Blanco, F. (2001). *La contabilidad de dirección estratégica y el cálculo de costes para la satisfacción de la clientela*. Universidad del País Vasco.
- Esteban, M. L. (2008). *La contabilidad de gestión como herramienta para la toma de decisiones*. See discussions, stats, and autor profiles. Recuperado de <https://www.researchgate.net/publication/28277248>
- Narváez, A. (1996). Insuficiencias de los estados financieros para el análisis económico. *Actualidad Financiera*, n° 3, febrero 1996, pp. 253-265.
- Ripoll V. Y Balada, T. (2001). *Manual de costes*. Gestión 2000.
- Ripoll, V. y Urquidi, A. (2010). Herramientas de contabilidad de gestión utilizadas en la práctica empresarial: una revisión crítica de los trabajos de investigación. Academia, *Revista Latinoamericana de Administración*, 44. 2010, 1-20. Recuperado de <http://revistaacademia.cladea.org>
- Schildbach, T. (1997). *Cost accounting in Germany*. Management Accounting Research.