

Lizcano, J. (1996). Momento actual de la contabilidad de gestión en España: los pronunciamientos de AECA. Contaduría Universidad de Antioquia, 28, 184-192.

Momento Actual de la Contabilidad de Gestión en España: Los Pronunciamientos de AECA

Jesús Lizcano Alvarez

Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad de la Universidad Autónoma de Madrid. Presidente de la Comisión de Contabilidad de Gestión de AECA.

RESUMEN

La importancia de la contabilidad de gestión se evidencia en las empresas como un instrumento que a cada momento nos permite tener una visión interna de la organización empresarial. Con el ánimo de llenar ciertos vacíos normalizadores existentes en España, en relación con la contabilidad de gestión, la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) viene promoviendo las tareas de la Comisión de Principios de Contabilidad de Gestión, cuya finalidad consiste en investigar sobre las distintas áreas y materias relativas al tema. Los documentos emitidos por la Comisión, en total catorce, hasta el momento, son objeto de referencia en este artículo.

MOMENTO ACTUAL DE LA CONTABILIDAD DE GESTION EN ESPAÑA: LOS PRONUNCIAMIENTOS DE AECA

La Contabilidad de gestión constituye en la actualidad el mejor medio para disponer permanentemente de una *radiografía* interna de la actividad económica de la empresa, mediante la cual se puede llegar a conocer, por tanto, la causa real de aquellos *síntomas* que a nivel externo pueda presentar ésta. Igual que un enfermo puede reflejar externamente diversos síntomas (fiebre, ojeras, etc.) de su deficiente situación interna, la información contable *externa* de la empresa (la que se resume y presenta en las Cuentas Anuales), puede evidenciar igualmente una serie de síntomas del estado *interno* de la empresa, por medio, por ejemplo, de las posibles pérdidas que se aprecian en su Cuenta de resultados, o del posible nivel de descapitalización que se evidencie en el Balance, etc.

Pues bien, al igual que la *causa* de la fiebre, de las ojeras, etc. de un enfermo hay que buscarla en la situación interna de su organismo, dentro del contexto de la empresa habrá que buscar en su interior las causas de los síntomas externos, analizando la gestión y funcionamiento interno de la misma. La Contabilidad de gestión constituye, en este sentido, un instrumento fundamental para disponer en cada momento de esa *radiografía* o visión interna de la empresa, y poder conocer el origen de aquellos signos económico-financieros que pueda presentar externamente.

En la actualidad, la Contabilidad de gestión viene experimentando un verdadero redimensionamiento de sus objetivos, de su ámbito de afectación, de sus esquemas metodológicos, etc. todo lo cual hace que se pueda considerar este proceso -si acudimos a términos automovilísticos- como un verdadero *cambio de cilindrada* para el motor de las empresas.

Dentro de este contexto, la inexistencia actual en España de una pauta o modelo oficial de Contabilidad de Gestión para las empresas (como es el Plan General de Contabilidad, para la contabilidad externa), no significa, en ningún caso, la no conveniencia de que existan unas determinadas pautas de actuación, recomendaciones o cauces, tanto conceptuales como metodológicos, en el

ámbito de esta disciplina contable, y que creemos pueden reportar utilidad a aquellas empresas que necesitan tener un punto de referencia en cuanto a las prácticas a seguir en el ámbito de la Contabilidad de Gestión.

En este sentido, y con el ánimo de llenar este cierto vacío normalizador en lengua castellana, la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) viene promoviendo, desde hace algunos años, las tareas de la **Comisión de Principios de Contabilidad de Gestión**, la cual comenzó a desarrollar efectivamente su labor en el año 1988, cuando se iniciaron las actuaciones y discusiones en torno al primer Borrador de la serie de Documentos que ha ido elaborando progresivamente en estos años. La finalidad de esta Comisión es precisamente la de investigar sobre las distintas áreas y materias relativas a la Contabilidad de Gestión, difundiendo los correspondientes resultados, con el fin de fomentar y apoyar las mejoras en los sistemas de información y gestión de las empresas y en aras de un incremento de su productividad y competitividad en los mercados, así como de un progresivo acercamiento a la excelencia empresarial.

La Comisión de Contabilidad de Gestión está formada por treinta y cinco miembros, pertenecientes tanto al ámbito universitario, como profesional y empresarial. Una buena parte de sus integrantes son catedráticos y profesores universitarios pertenecientes a una veintena de Universidades y Escuelas de negocios de toda la geografía española, el resto de los miembros pertenecen a empresas, tanto industriales, como de servicios, consultoras, así como entidades bancarias y de seguros, habiendo asimismo miembros pertenecientes a entidades públicas. A continuación, pasamos a hacer una breve y sistemática referencia, a cada uno de los catorce pronunciamientos o Documentos emitidos hasta el momento por la citada Comisión de Contabilidad de Gestión de AECA.

Documento nº 1: «*El marco de la Contabilidad de Gestión*». En este primer Documento se trata delimitar el ámbito conceptual de la propia Contabilidad de Gestión, encuadrando esta disciplina en relación con aquellas otras áreas con las que debería tener una relación directa, bien instrumental o en todo caso orgánica. Se trata por lo tanto de fijar un marco conceptual para la Contabilidad de Gestión y delimitar las áreas en las que se mueve la misma, trazando consecuentemente las *fronteras* y relaciones con las disciplinas contables colindantes.

Documento n° 2: «*La Contabilidad de Gestión como instrumento de control*». En este Documento se tratan de desarrollar conceptualmente muy diversos aspectos del diseño, la implantación y la utilización de la Contabilidad de Gestión como instrumento de control, así como de las relaciones de esta disciplina con el área de la estrategia empresarial y con la estructura organizativa. Se trata además de crear una estructura conceptual básica en lo referente al proceso de elaboración del presupuesto en la empresa, así como las actuaciones relativas al proceso de evaluación en relación con el mismo.

Documento n° 3: «*La Contabilidad de costes: concepto y metodología básicas*». En este Documento se desarrolla un modelo conceptual a nivel global en relación con el núcleo o parte fundamental de la Contabilidad de Gestión, esto es: la Contabilidad de costes. Dada la diversidad de opciones existentes no se fija en todos los casos un esquema unitario en el tratamiento y conceptualización de los diversos aspectos, sino que se exponen las diversas vías que se pueden considerar razonables para la formulación, evaluación, control y registro de las operaciones que se contemplan por parte de la Contabilidad de costes.

Documento n° 4: «*El proceso presupuestario en la empresa*». Este Documento viene a constituir realmente un primer desarrollo del Documento n° 2, dirigido al área del control empresarial. Se elabora en este caso un trabajo más específico y dirigido particularmente al proceso presupuestario de la empresa. En el mismo se lleva a cabo una descripción general del proceso presupuestario, haciéndose una referencia descriptiva a su relación o vinculación con el sistema de planificación de la empresa. Se abordan así aspectos como los períodos en los que se han de proyectar los presupuestos, así como sus ventajas y limitaciones, planteándose posteriormente la propia ejecución y control de los mismos, integrados previamente en el denominado Presupuesto Maestro.

Documento n° 5: «*Materiales: valoración, asignación y control*». El coste de los materiales es en muchas ocasiones un elemento clave en la determinación del precio de los productos de los que forman parte; la necesidad de poder planificar y controlar adecuadamente estos insumos es evidente. Este Documento aborda, por una parte, los problemas que plantea la valoración tradicional de los materiales, junto con sus posibles soluciones alternativas;

por otra parte, se viene a analizar la elaboración de los programas (unidades físicas) y los presupuestos (unidades monetarias) de compra y consumo de materiales, señalándose las responsabilidades económicas y personales a que dan lugar las desviaciones entre las actuaciones previstas y las realmente desarrolladas. También se destina una parte del Documento al análisis de las técnicas de gestión de materiales más novedosas utilizadas en la actualidad.

Documento nº 6: «*Mano de obra: valoración, asignación y control*». El Documento trata las distintas formas de cuantificación de los costes de personal en las empresas, haciendo referencia a las variables que influyen en la mejora de la eficiencia de la mano de obra, a la problemática de la asignación de la misma a los productos, así como a las bases que se han de seguir para el establecimiento de los estándares, y la incidencia de éstos en el comportamiento del factor humano; también se analizan los «círculos de calidad» como elementos de racionalización de los costes, dedicándose un apartado posterior a los efectos de los incentivos sobre el rendimiento y la motivación del personal.

Documento nº 7: «*Costes indirectos de producción: localización, imputación y control*». Este Documento se centra en ese volumen o «pool» de costes «indirectos» que representan en muchas empresas más de las tres cuartas partes de los costes globales de producción de las mismas. Se abordan así los problemas y las soluciones que se pueden optar para un óptimo tratamiento e imputación de tales costes, así como las diversas vías para efectuar un adecuado control de los mismos.

Documento nº 8: «*Los costes conjuntos y comunes en las empresas*». En este Documento se tratan de describir, analizar y suministrar aquellas herramientas metodológicas más óptimas para resolver los problemas de la asignación y control de los costes conjuntos y comunes. Se trata de aquellas empresas que fabrican productos finales distintos pero que tienen una parte del proceso productivo común a todos ellos, y por lo tanto una problemática sustantiva a la hora de adscribir los factores productivos y los costes comunes troncales a cada una de esas ramas finales de la producción que dan lugar a los diferentes productos terminados. Se presenta además un enfoque de gestión para la asignación de dichos costes entre los distintos centros de responsabilidad de la empresa.

Documento nº 9: «*La contabilidad de gestión en las entidades bancarias*». Este Documento se proyecta, como su nombre indica, sobre el marco de la contabilidad de gestión bancaria, y más concretamente, sobre los conceptos básicos de la misma, así como los objetivos, las utilidades y la metodología que fundamentalmente siguen estas entidades en sus modelos o sistemas de contabilidad de gestión. De esta forma se trata de describir en el Documento los elementos que integran estos modelos, así como los sistemas de precios de transferencia de fondos, y los sistemas de imputación y de facturación interna. También se pasa revista a los distintos modelos de gestión bancaria según el correspondiente objeto de coste, esto es, modelos de rentabilidad por producto, por clientes, por segmentos o por centros, tratándose de poner de manifiesto en todo caso las distintas alternativas existentes, y sus aplicaciones y utilidades para las empresas de este sector.

Documento nº 10: «*La contabilidad de gestión en las empresas de seguros*». El escaso desarrollo y grado de normalización existente respecto a la contabilidad de gestión en este tipo de empresas, hacía tan necesario como útil el abordar esta materia, y es por ello por lo que en este décimo Documento, que trata de tener además, un claro carácter didáctico y divulgativo, tras una definición y descripción de la actividad aseguradora, se pasa a describir el sistema contable propio de una entidad de seguros, esto es, lo relativo a los centros de costes, el portador de costes, los modelos de imputación de los costes y márgenes, etc. También se aborda una problemática tan importante en estas empresas como es la asignación de los costes indirectos y las medidas de la actividad, así como su proceso de imputación y el método de reparto que pueden o deben seguir este tipo de empresas.

Documento nº 11: «*Costes de calidad*». Este Documento hace referencia a los costes de la propia *calidad*, por una parte, así como, por otra, a lo que se puede considerar como los costes de la *no calidad*, por parte de las empresas, tanto productoras de bienes como de servicios. Se trata de crear así una sistemática integral de evaluación de esta variable fundamental en la actuación o en los outputs de las empresas, como es la calidad, verdadero elemento estratégico para la competitividad empresarial en un entorno económico tan abierto como el actual. En el Documento se abordan concretamente los costes de *obtención* de la calidad, haciéndose hincapié en los costes de *prevención*, en los costes de *evaluación*, etc. También se tratan de cuantificar los costes

inherentes a los *fallos* -tanto *externos* como *internos*- que puedan tener las empresas en sus actuaciones productivas, así como una perspectiva conjunta de los costes de la calidad en base a la elaboración de unos indicadores o ratios para los análisis, incluyéndose también en el texto una serie de orientaciones en relación con la implantación de un Sistema de costes de calidad en una empresa.

Documento nº 12: «*Costes estándares y análisis de las desviaciones*». Se persigue en este Documento dar una visión lo más integral posible del sistema de evaluación y control empresarial instrumentado a través de los costes estándares, cuyo objetivo fundamental radica, como es sabido, en promover la eficiencia de todas y cada una de las actividades y/o operaciones llevadas a cabo en la empresa con la finalidad de mejorar los resultados. El principio inspirador en el que se fundamenta este sistema es el de conseguir productos o prestar servicios de la mejor calidad al coste más bajo posible. En el Documento se abordan, desde los requisitos para el establecimiento de estándares, a la tipología de los mismos, así como las formas de su determinación y de realización del análisis de las desviaciones, y la utilización de las desviaciones por parte de la gerencia.

Documento nº 13: «*Contabilidad de gestión medioambiental*». En un contexto como el actual, en el que se contempla con carácter de fundamentalidad el entorno medioambiental en el que se mueven las empresas, el establecimiento de un sistema interno de información que ponga de manifiesto la situación y las actuaciones de la empresa en *clave* medioambiental, que es lo que persigue el presente Documento, puede considerarse un atributo estratégico del sistema general de información de la empresa. En el Documento se abordan cuestiones tales como el concepto y clasificación de los costes medioambientales, las características y medición de los costes *ecológicos* y los costes *medioambientales inducidos*, así como el proceso de imputación de los mismos, el cálculo de márgenes medioambientales y la elaboración de una serie de informes medioambientales para la gestión.

Documento nº 0: «*Glosario de contabilidad de gestión*». El objetivo fundamental de este Documento es el de servir como guía básica de consulta en relación con los conceptos más sustantivos del ámbito de la Contabilidad de gestión. Se compone concretamente de un conjunto ordenado de términos que,

expresados de una forma lo más clara y sencilla posible, puedan permitir al usuario un ágil comprensión de los propios conceptos. En cada uno de los términos se incluye no sólo una simple o somera definición, sino aquellos aspectos metodológicos, cuantitativos, relacionales, o simplemente aclaratorios que puedan enriquecer el contenido y la comprensión de los conceptos por parte del lector, tratando de que, con una primera consulta, pueda alcanzarse una percepción básica y aclaratoria de los mismos. Los términos de este Glosario están redactados en base al contenido que respecto a los mismos se había ido recogiendo en los primeros diez Documentos de esta Comisión, tratándose, por tanto, de una verdadera recopilación, debidamente estructurada de los conceptos más importantes que habían ido emanando de los mismos. Este Documento constituye, además, una publicación *abierta*, que en un futuro ha de ir ampliándose con nuevos términos, relativos a los conceptos que vayan surgiendo en los ulteriores Documentos que vaya publicando la Comisión; es por ello por lo que se le ha otorgado el nº 0, al margen, por tanto, de la secuencia ordinal de los demás Documentos, dado el carácter resuntivo que éste tiene respecto a los mismos.

Además de los catorce Documentos publicados hasta el momento (nº 0 a 13) por la Comisión de Contabilidad de Gestión, cabe hacer referencia a los trabajos y Documentos que actualmente se encuentran en curso de elaboración y a los que están en proyecto. Los títulos de los Documentos que se están debatiendo actualmente son: 1) «Contabilidad de Gestión e indicadores de control»; 2) «Gestión estratégica de costes»; 3) «Contabilidad de Gestión en los centros sanitarios».

Por otra parte, se encuentran en una fase de gestación los Borradores de otros Documentos, que se comenzarán a discutir próximamente en el seno de la Comisión, y que son: 1) «El Sistema de Costes basado en las Actividades». 2) «Contabilidad de Gestión en las entidades públicas». 3) «Contabilidad de Gestión en las empresas eléctricas». 4) «Contabilidad de Gestión en las empresas automovilísticas».

Los horizontes futuros de la Comisión de Contabilidad de Gestión son, por tanto, amplios, así como atractivas y diversas sus tareas; tareas que no se limitan exclusivamente a la investigación y publicación de los citados Documentos, sino que abarcan la organización de Jornadas y Seminarios,

Cursos, Conferencias, y Tertulias, además de la elaboración de artículos para revistas y periódicos, así como libros, todo ello en torno a la Contabilidad de Gestión, y con el fin de hacerla más clara, amena y accesible para todos.

Por otra parte, la realización de todo este tipo de actividades se podrá ver muy enriquecida, en cualquier caso, si se desarrolla con un espíritu *abierto* y en un marco más amplio, tanto a nivel nacional como a nivel supranacional. En un momento como el actual, de globalización de los mercados y de las estructuras económicas internacionales, y dándose a este respecto el espíritu más constructivo e integrador de toda la Historia, todos estamos obligados a buscar pautas de actuación y de análisis que resulten mutuamente enriquecidas por las diversas aportaciones que puedan provenir tanto del ámbito nacional, como del *orbe* internacional, y no sólo en este terreno de la Contabilidad de Gestión, sino asimismo en otros muchos.

Es este objetivo de intercambio y de búsqueda de una *sinergia* colectiva el que nos mueve, en lo que deseamos fehacientemente sea el inicio de una etapa de amplia cooperación en torno a la Contabilidad de Gestión, para lo cual los miembros de esta Comisión quedamos permanentemente abiertos.