

La Contabilidad de Gestión

Leonardo Rodríguez

Presidente Comité de Educación Asociación Interamericana
de Contabilidad. Profesor Titular Contabilidad y Gerencia,
Florida International University

RESUMEN

En los últimos años la Contabilidad de Gestión resurge en importancia debido a una serie de factores que han provocado cambios en ella, los cuales son relacionados por el autor en siete principales, dentro de los cuales se encuentran la economía de servicio, la globalización, el aumento de la competitividad y los avances tecnológicos. Todo lo anterior ha dado lugar a que el contenido curricular de la denominada contabilidad de gestión muestre significativas diferencias en sus presentaciones actuales. Dos ejemplos, el uno en la Florida International University y, el otro, en Miami University sirven para ilustrar lo referente al cambio curricular en la Contabilidad de Gestión.

PALABRAS CLAVE: Contabilidad de gestión, globalización y contabilidad de gestión, contabilidad de gestión y currículos contables, educación contable.

La Contabilidad de Gestión

Hace pocos años el tema de la Contabilidad de Gestión no hubiera tenido en una conferencia como ésta la relevancia que tiene hoy. Realmente, podemos decir, sin miedo a equivocarnos, que casi por medio siglo el tópico que me fue asignado por los organizadores de este evento se mantuvo en una forma latente o dormido.

Inclusive, si bien la Contabilidad de Gestión formaba parte del currículo usual en los programas de contabilidad de nuestras universidades -aunque a veces bajo otros nombres tales como Contabilidad Gerencial, Administrativa o de Costos- la misma carecía del brillo o la visibilidad de otras áreas de la Contabilidad tales como la financiera, gubernamental o auditoría.

Ha sido en los últimos años y ya en el umbral del siglo XXI que la Contabilidad de Gestión resurge en importancia debido a una serie de factores, tanto externos a la misma como por nuevas técnicas y procedimiento que ahora forman parte integral de ella.

Contabilidad de Gestión, Pasado, Presente y Futuro

Existen siete factores principales que han provocado cambios en la Contabilidad de Gestión.

1. El cambio progresivo de una economía de producción hacia una de servicio.
2. La globalización a partir de la década de los noventa.
3. El aumento en la competitividad de las empresas a nivel mundial.
4. Avances tecnológicos y su aplicación a la administración de empresas.
5. Las firmas de contadores públicos han estado aumentando proporcionalmente sus servicios de consultoría y asesoramiento de carácter gerencial.
6. Los contadores que trabajan para el sector privado en el campo corporativo, tienen una mayor participación en la toma de decisiones

estratégicas, a medida que son incorporados en los equipos responsables de las mismas al más alto nivel gerencial.

7. Cada vez más a los auditores externos se les está pidiendo, por sus clientes, que apliquen sus conocimientos a los procesos, tanto de manufactura como de administración, con el objetivo de agregar valor a dichas actividades.

Las estadísticas y los datos económicos nos muestran como en una forma acelerada los países más desarrollados y semidesarrollados continúan aumentando el sector de servicio. Las industrias de servicio se tornan cada vez más competitivas y el empleo y uso de la información contable va en aumento.

A partir de los inicios de la década de los noventa se produce el proceso de globalización. Este fenómeno se facilita, en parte, por un flujo de más de \$1,134 billones de dólares del sector privado que ha entrado en los mercados emergentes en los últimos cinco años¹. Los datos más recientes indican que el comercio mundial ha estado creciendo a razón de un promedio de un 7.3% anual, durante los últimos cinco años, y solamente entre 1999 y el 2000 el aumento de dicho intercambio comercial fue de un 10%². Por su parte, la economía mundial, empujada por este flujo de recursos y la misma globalización, ha aumentado su productividad en los dos últimos años en un promedio de 4.05% y se proyecta un aumento de un 4.2% para el 2001. En el caso de los países en desarrollo se estima su crecimiento en un 6%³.

Este crecimiento del intercambio comercial se debe en parte al cese de muchas de las barreras comerciales internacionales tales como los aranceles y los derechos de aduanas y a que la desregulación ha obligado a las empresas a ser más eficientes para poder competir en un nuevo tipo de mercado global.

Esta nueva eficiencia requiere un rediseño de los sistemas contables de manera que los mismos proporcionen información más precisa y oportuna sobre los costos de los productos y servicios. Es aquí en donde la Contabilidad de

1. Clive Crook, "You've Never Had it so Good". The World in 2001. *The Economist*, <2001>, p. 15.

2. Ibid.

3. Ibid.

Gestión ofrece sus mayores logros. Esta contabilidad apareada a las más recientes innovaciones en el área tecnológica no solamente logra poner en manos de aquellos que son responsables de tomar decisiones datos e informes de un alto grado de confiabilidad, sino que en muchos casos lo hace prácticamente en un tiempo real.

Si comparamos el contenido curricular actual de lo que llamamos Contabilidad de Gestión con lo que enseñábamos hace apenas veinte años, encontraremos diferencias substanciales en los pñsumes. El contenido de los cursos actuales incluye los siguientes nuevos tópicos, todos ausentes apenas hace unos lustros: compra y producción justo a tiempo, sistemas flexibles de manufactura, programas de costeo de calidad, costeo con base en la actividad, costeo por objetivo, costo de valor agregado, sistemas de producción integrada por computadora, integración interfuncional de información, sistemas de control gerencial, precios de transferencia y consideraciones multinacionales, y medida de la actuación, compensación y consideraciones multinacionales.

Lo anterior es el resultado de la necesidad que tiene el administrador contemporáneo de responder en una forma rápida y eficiente a cambios en el mercado, mejorar la calidad de su producto y ofrecer un mayor valor agregado al cliente. Todo esto dentro de un clima de globalización, en el cual existe un ambiente de alta competitividad y en donde el conocimiento preciso de los costos individuales puede decidir si es oportuno hacer una oferta a un precio determinado.

La Contabilidad de Gestión y la Globalización

Es interesante especular entre la posible relación que existe entre la fiera competencia de hoy en los mercados internacionales y el grado de sofisticación que ha alcanzado la Contabilidad de Gestión.

No hay dudas que el análisis de contabilidad de gestión ha ayudado a las empresas a transformarse y convertirse en organizaciones más eficientes y productivas. Ejemplo de esto es la productividad de las empresas norteamericanas la cual se ha acelerado en los últimos años mostrando las estadísticas un crecimiento de un promedio anual de 2.9% a partir de 1995 y

que el año pasado ascendió a un 5%⁴. La inversión masiva en información tecnológica junto con la aplicación de las más modernas técnicas y procedimientos -ya anteriormente mencionadas- de contabilidad de gestión son directamente responsables de dicho aumento en productividad.

Peter F. Drucker, un intelectual y visionario del área gerencial, publicó en diciembre de 1992 un artículo en el *Wall Street Journal* titulado "*Be Data Literate-Know What Tok Know*". Ya nueve años atrás preveía la fusión de dos sistemas de información en la administración de una empresa: el procesamiento de datos basado en computadoras y el sistema de contabilidad. Es una marca de la capacidad de percepción del futuro de este hombre en dicho artículo, que al mencionar un "sistema de contabilidad" no se refería a la parte financiera del mismo sino a la que él identifica como contabilidad operacional. En su artículo al referirse a esta contabilidad operacional el término que emplea es contabilidad "transaccional", la que define como aquella que intenta relacionar las operaciones de una empresa con los resultados esperados⁵.

Inclusive, Drucker alcanza a señalar que la Contabilidad había llegado a ser el "área intelectual de más reto en el campo gerencial y el de más turbulencia"⁶. No hay duda que revisando este artículo escrito hace casi una década, tenemos que reconocer que en lo que pudiéramos considerar el momento de la génesis de la globalización, ya este escritor e intelectual había identificado en los albores del nuevo siglo las reglas del juego que dictaría la eficiente administración de empresas en el futuro. Reglas de juego, que llevarían inevitablemente a la transformación de la Contabilidad de Gestión.

Ahora bien, no fue únicamente Drucker el que previó los cambios por llegar. William Ferrara en su artículo "*Cost/Management: The 21st. Century Paradigma*" publicado en *Management Accounting* en la edición de diciembre de 1995, identificó cinco variables importantes en relación a la administración de empresas en el futuro en donde la Contabilidad de Gestión jugaría un papel central:

-
4. Pam Woodall, "The New Economy Goes Global". *The World in 2001*. *The Economist*. <2001>, p. 21.
 5. Peter F. Drucker, "Be Data Literate—Know What to Know". *Wall Street Journal*. <December 1, 1992>, p. 14.
 6. Ibid.

- a. La disminución del ciclo de vida de los productos.
- b. La estrategia a seguir en relación a diferentes líneas de productos.
- c. La contabilidad estándar de costo y la responsabilidad por las variaciones.
- d. La asignación de costos a las líneas de productos y dentro de las líneas de productos.
- e. *Theory of Constraints*⁷.

Reconociendo el intenso grado de competencia existente en el mercado mundial Ferrara identifica las siguientes pautas a seguir:

- a. Que el costo total por unidad de producto al final no puede exceder el costo deseado si se quiere alcanzar la utilidad deseada.
- b. Si lo que se busca es una mejoría continua en los costos, el costo buscado o deseado por unidad tendrá que ser reducido a través del tiempo.
- c. La manera en que se trabaja posiblemente tendrá que cambiar a los efectos de reducir los costos⁸.

La Contabilidad de Gestión en los Currículos Contables de Hoy Día

Los profundos cambios y transformaciones que ha sufrido la Contabilidad de Gestión en los últimos años, ha obligado a que los departamentos de contabilidad de muchas escuelas de negocios en universidades, inicien un acelerado proceso de cambios curriculares, con el fin de ofrecerle a los docentes una mejor educación de la materia y prepararlos para los cambios que el propio mercado demanda de los graduados universitarios.

Inclusive, también las casas editoriales tales como Prentice Hall, Irwin, South-Western Publishing Co. Y McGraw-Hill, entre otras, se han visto

7. William L. Ferrara, "Cost/Management Accounting: The 21st Century Paradigm". Management Accounting, <December 1995>, p. 30-36.

8. Ibid.

obligadas a sacar al mercado nuevos libros de textos que incorporen en los mismos temas que abarquen las últimas técnicas y procedimientos en el campo de la contabilidad de gestión. Es así, como vemos antiguos y muy venerados autores que unen sus talentos a los de una nueva generación de escritores e investigadores en la publicación de libros que incorporan los más modernos tópicos en el campo.

Dos Ejemplos: Florida International University y Miami University

En mi propia universidad, Florida International University, en la ciudad de Miami, acabamos de terminar una extensa revisión del currículo contable a nivel de pregrado -ya estamos iniciando la revisión del postgrado- y el resultado de dicho estudio ha sido la reestructuración del programa contable a lo largo de tres *railes* o áreas de especialización:

- a. Contabilidad Pública.
- b. Sistema de Información Contable.
- c. Contabilidad en el Sector Privado.

Es en este último *rail*, el de una especialización que no es en el sector público, es donde encontramos los principales cambios en el tema de la Contabilidad de Gestión.

Hemos decidido agregar al curso regular de contabilidad gerencial y de costo, que requerimos como base en todos los railes o especialidades y que se toma después de los dos cursos de contabilidad financiera intermedia, un curso que hemos llamado “Contabilidad De Gestión Avanzada”.

La descripción de esta nueva materia es como sigue. “Discutir los defectos existentes en los sistemas de costo tradicional, resaltar los procedimientos más modernos incluyendo el ERP *Enterprise Resource Planning*, y mostrar como diseñar sistemas que beneficien un mayor número de organizaciones.

Los objetivos del nuevo curso son: Preparar al estudiante que decide acceder al sector contable no público, en forma adecuada, sobre cuál es el pensamiento contemporáneo en el área de la administración del costo, así como de proveerlo

de una visión de cuáles son las futuras tendencias. En adición, familiarizarlos con algunos aspectos del *Economic Research Planning*.

Justificación del nuevo curso: Si bien los textos actuales de Contabilidad de Gestión están integrando los procedimientos tradicionales con los procedimientos más nuevos en la materia, el claustro de contabilidad entendió que esto no es suficiente para aquellos estudiantes que se mueven en dirección de una especialización contable que no es la pública.

Por otro lado, este nuevo curso acabado de diseñar, también pudiera ser potencialmente útil para aquellos estudiantes que desean entrar en el sector de la contabilidad pública, de ahí que el mismo estará disponible como un **curso electivo** que pudiera ser tomado por aquellos estudiantes que aspiren a llegar a ser contadores públicos⁹.

Miami University

En un artículo titulado “**An Approach to Organizing a Management Accounting Curriculum**” aparecido en la revista académica Issues In Accounting Education Vol.15, No. 2, de mayo del 2000, el profesor Peter C. Brewer de Miami University describe en una forma detallada cómo es que su escuela de contabilidad ha llegado a hacer cambios en su currículo contable en el área de la Contabilidad de Gestión.

Las razones, justificación y objetivos de los cambios son muy similares a las planteadas anteriormente en esta conferencia, pero la manera de hacer los mismos es bastante diferente.

El profesor Brewer describe un nuevo curso basado en tres módulos, cada uno de ellos con diferentes áreas a cubrir:

Módulo primero. El énfasis aquí es en la administración de productos, servicios y clientes.

9. School of Accounting, “Accounting Undergraduate Curriculum Committee Proposal”. Florida International University, <November 2000>.

Módulo segundo. El énfasis es el de la forma de administrar los procesos.
Módulo tercero. El énfasis es la administración del personal¹⁰.

No sería ético de mi parte repetir en detalle el trabajo llevado a cabo por Miami University y descrito en una forma, excepcionalmente brillante, por el profesor Brewer, ya que el artículo, de unas 25 páginas de extensión, entra con profundidad en una descripción meticulosa del contenido de cada módulo. Si he sacado copias del mismo, el cual será estudiado y analizado por los miembros del Comité de Educación de la Asociación Interamericana de Contabilidad, que tengo el privilegio de presidir. Como ustedes saben este comité tiene la responsabilidad de elaborar un currículo de pregrado a nivel continental.

Será, suficiente, decir que este modelo fue implementado a partir de otoño del 1997 en Miami University.

Futuro de la Contabilidad de Gestión en el Área Académica

Debido a los numerosos y recientes avances de la Contabilidad de Gestión se hace casi imposible ofrecerle a los estudiantes una adecuada cobertura, tanto en profundidad como en extensión de la materia, en un solo curso.

En el caso de Florida International University vemos como se ha incorporado un segundo curso que incluye las técnicas más recientes, todo dentro de un *rail* o área de especialización. Es posible que otras alternativas estén disponibles a los educadores. Tal vez se haga necesario la división o segmentación de los tópicos de contabilidad de gestión para que sean tratados en múltiples cursos en una forma lógica y secuencial, tanto para los alumnos como los profesores encargados de dictar las materias.

De lo que no hay duda, es que dados los cambios que enfrentamos a nivel global, el alto grado de competencia y la existencia de paquetes de softwares computacionales disponibles, se puede argumentar que la Contabilidad de

10. Peter C. Brewer, "An Approach to Organizing a Management Accounting Curriculum". Issues in Accounting Education. <Vol. 15, No. 2, May 2000>.

Gestión necesita ser reconocida como una parte mucho más importante de lo que hasta hoy ha sido dentro del programa total contable impartido a nivel universitario.

Nosotros, en Florida International University, así lo creemos y vemos por lo dicho en el artículo del Profesor Brewer y de otros publicados sobre el mismo tópico, que estamos ante un proceso de cambio acelerado que exigirá tanto de los académicos como de los practicantes de la profesión una relación y comunicación continua, para efectos de poder educar y graduar estudiantes equipados para hacer frente a un mercado totalmente diferente al que existía cuando ellos iniciaron sus estudios contables.

Bibliografía

Brewer, Peter C.: "A Approach to Organizing a Management Accounting Curriculum". Issues in Accounting Education, <May 2000>.

Crook, Clive: "You've Never Had it so Good". The World in 2001. The Economist, <2001>.

Drucker, Peter F.: "Be Data Literate—Know What to Know". Wall Street Journal Wall Street Journal, <December 1992>.

Ferrara, William L.: "Cost/Management Accounting: The 21st Century Paradigm". Management Accounting, <December 1995>.

Woodall, Pam: "The New Economy Goes Global". The World in 2001. The Economist, <2001>.

School of Accounting: "Accounting Undergraduate Curriculum Committee Proposal". Florida International University, <November 2000>.

