

VEINTE AÑOS DE TRABAJOS DE LA COMISIÓN DE CONTABILIDAD DE GESTIÓN DE AECA

Jesús Lizcano Alvarez

*Presidente de la Comisión de Contabilidad de Gestión de AECA
Catedrático de la Universidad Autónoma de Madrid*

1. EL CUMPLIMIENTO DE DOS ILUSIONANTES DÉCADAS DE TRABAJOS.

Parece que fué ayer, y ya han transcurrido veinte años desde que en la Comisión de Contabilidad de Gestión de AECA comenzamos a trabajar en el texto o borrador de lo que luego sería nuestro primer Documento. La Comisión no era en aquella época (1988) más que un grupo de atrevidos entusiastas que, aunque no sabían *por donde* iban a ir, sí tenían claro *adonde* querían ir, esto es, a formar un grupo que pudiera desarrollar una serie de ideas, comunes y consensuadas, en el ámbito de la *Contabilidad de Gestión*, disciplina ésta de la que ya por entonces se comenzaba a hablar de una forma generalizada, tanto a nivel nacional como internacional.

Hasta el momento en el que escribimos estas líneas, y durante estos veinte años, los Documentos que ha publicado la Comisión de Contabilidad de Gestión de AECA han sido treinta y seis (Doc. nº 0 a 35). Se han ido abordando a través de estas dos décadas aquellas materias y aspectos que colectivamente se estimaban como más importantes, en algunas ocasiones solicitados por algunos sectores, estamentos, o por determinados colectivos de AECA, lo que sin duda ha incentivado a que la Comisión haya podido abordar diversos temas de claro interés económico, empresarial o social, aunque no por ello menos complejos en su análisis o en la estructuración de los correspondientes métodos de trabajo.

En el momento de esta efeméride cabe recordar que la Comisión de Contabilidad de Gestión está actualmente formada por treinta y siete 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, perteneciendo el resto de los miembros a empresas, tanto industriales, como de servicios, así como entidades financieras, habiendo asimismo miembros pertenecientes a diversas entidades públicas.

Los miembros que forman la Comisión no han sido siempre los mismos, sino que se ha experimentado a lo largo del tiempo una inevitable rotación, que no ha hecho sino enriquecer, merced a la correspondiente variedad de enfoques, perspectivas y talentos personales, los trabajos y resultados de la propia Comisión. En todo caso con el devenir de los años se ha creado una impronta y un ambiente colectivo de cuyos resultados pensamos modestamente que pueden estar orgullosos los miembros que integran la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas.

En este sentido, deseamos aprovechar estas líneas para mostrar nuestro reconocimiento a todas aquellas personas que durante estos veinte años han pasado por la Comisión de AECA, enriqueciéndola especialmente con su muy valiosa presencia y sus aportaciones. Este reconocimiento o recordatorio ha de hacerse necesariamente extensivo, como homenaje póstumo, a algunos entrañables miembros que fueron de la Comisión y que nos dejaron en diversos momentos del tiempo debido a su muy sentido fallecimiento; nos referimos a Francisco Bes Alepuz, a Fernando Martín Lamoroux, y a José Mario Alvarez Novales. Descansen en paz.

Vamos a hacer a continuación una referencia o breve análisis, debidamente estructurado, de los temas que hemos considerado durante estos años como más actuales, importantes y útiles para la comunidad empresarial y universitaria, y que hemos abordado por ello en los correspondientes Documentos siempre en base a la perspectiva adoptada colectivamente por la Comisión de AECA.

En primer lugar, cabe señalar que la Comisión elaboró un primer Documento, relativo al *Marco de la Contabilidad de Gestión*, que fué publicado en 1989, y en el que tratamos de sentar las bases de lo que representa esta disciplina, sus objetivos concretos, así como la relación de la misma con otras disciplinas colindantes; era en estos años finales de la década de los ochenta, cuando a nivel internacional se evolucionó desde *Cost Accounting* hacia *Management Accounting*; tras este primer documento, se pasaron a desarrollar varias líneas o áreas de Documentos.

Como se puede apreciar a través de la Figura 1, y tal como iremos describiendo a través de los siguientes apartados, han sido concretamente cinco las áreas o series de Documentos que se han venido desarrollado en estos años:

- A) *Cálculo de costes y valoración de productos* (cinco Documentos).
- B) *Planificación y control de gestión* (cuatro Documentos).
- C) *Aplicaciones sectoriales* (trece Documentos y dos Documentos en curso).
- D) *Entidades públicas y sin fines de lucro* (cuatro Documentos y dos Documentos en curso).
- E) *Nuevas técnicas y perspectivas de la Contabilidad de Gestión* (ocho Documentos y un Documento en curso).

Vamos a abordar en ulteriores apartados los contenidos de los diferentes Documentos elaborados por la Comisión de Contabilidad de Gestión, y referidos a los cinco áreas citadas.

2. CONTENIDO Y ÁMBITO ACTUAL DE LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN.

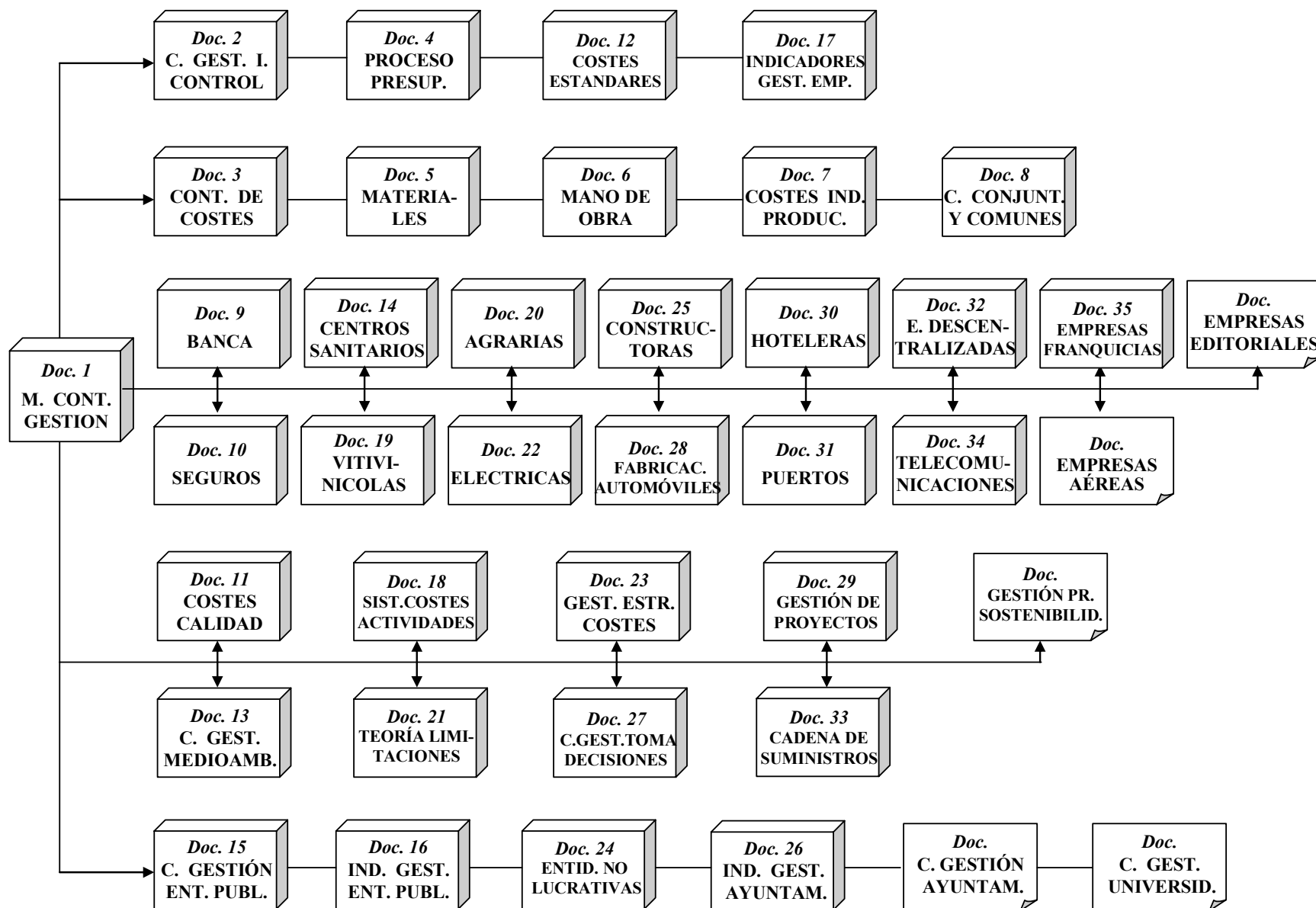
Sabido es que mientras que la información que suministra la *Contabilidad externa* o financiera se refiere fundamentalmente a las operaciones y a la situación de la empresa en relación con el exterior, la *Contabilidad de costes* se ha dedicado tradicionalmente a generar información sobre las magnitudes internas de la empresa, sobre todo de sus costes.

En relación con este ámbito interno entendemos, por otra parte, que la Contabilidad de Gestión constituye una ampliación y evolución enriquecedora, tanto en lo extensivo como en lo intensivo, del propio contenido de la Contabilidad de costes. Hasta los años sesenta de este pasado siglo, el principal objetivo de la contabilidad de costes era el cálculo y determinación del coste de los productos, con la mayor precisión posible. Hasta dicha década, la contabilidad de costes estuvo sometida, en gran medida, a la contabilidad financiera. A partir de estos años se sintió la necesidad de obtener diversos costes para diferentes propósitos, según las necesidades de los usuarios internos que tenían que tomar decisiones de muy diversa índole. Se sale así de los estrechos límites a que la había sometido la contabilidad financiera para integrarse en los dominios más amplios de la Contabilidad de gestión.

Para delimitar más específicamente sus relaciones, cabe señalar que dentro del sistema de información empresarial, se registra usualmente un intercambio informativo entre la *Contabilidad financiera* y la *Contabilidad de gestión* a través de la *Contabilidad de costes*, pero no así en lo que respecta a la racionalización del coste y a su utilización para apoyar la acción decisoria de los órganos directivos, que no corresponde a la Contabilidad financiera, sino a la Contabilidad de gestión.

En este contexto la Comisión de AECA ha venido considerando que la Contabilidad de costes constituye un subconjunto fundamental de la Contabilidad de gestión, de tal forma que una empresa puede desarrollar una Contabilidad de costes sin haber implantado una Contabilidad de gestión. Por el contrario, una empresa que ha establecido una Contabilidad de gestión, necesariamente debe tener una Contabilidad de costes.

Figura 1
DOCUMENTOS DE LA COMISIÓN DE CONTABILIDAD DE GESTIÓN DE AECA (1988-2008)



Todos estos conceptos relativos al ámbito de la Contabilidad de Gestión, entre otros varios, están recogidos en el ya mencionado Documento nº 1 de la Comisión de AECA: *"El marco de la Contabilidad de Gestión"*, cuyo objetivo básico radica por tanto en 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. Con este Documento se intentó, en definitiva, fijar un marco conceptual para la Contabilidad de Gestión y delimitar las áreas en las que se mueve la misma, definiendo consecuentemente las *fronteras* y relaciones con las disciplinas contables colindantes.

3. EL PROCESO DE LA CONTABILIDAD DE COSTES: PROBLEMÁTICA DEL CÁLCULO Y ASIGNACIÓN DE LOS COSTES.

A la hora de diseñar e implantar en una empresa u organización un proceso interno de información contable o, en definitiva, un modelo de Contabilidad de costes, habrá que considerar fundamentalmente que la misma habrá de estar integrada adecuadamente dentro del Sistema general de información de la empresa.

Dentro de este importante rol respecto al sistema de información, y en relación con los aspectos metodológicos de la Contabilidad de costes, cabe señalar que la Comisión de AECA ha venido elaborando una serie de Documentos, que describimos a continuación.

En el Documento nº 3: *"La Contabilidad de costes: Conceptos y metodología básicos"*, se desarrolla un modelo conceptual a nivel global en relación con el núcleo 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 dicha Contabilidad de costes.

Por otra parte, el Documento nº 5: *"Materiales: valoración, asignación y control"*, 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.

En cuanto a los costes de la mano de obra en las empresas, el Documento nº 6, titulado: *"Mano de obra: valoración, asignación y control"*, 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.

Por otra parte, el Documento nº 7 de la Comisión: *"Costes indirectos de producción: localización, imputación y control"*, se centra en ese volumen o "pool" de costes "indirectos" que llegan a representar 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.

Finalmente, en el Documento nº 8 titulado: *"Los costes conjuntos y comunes en las empresas"*, se

tratan de describir, analizar y suministrar aquellas herramientas metodológicas más óptimas para resolver los problemas de la asignación y control de estos costes conjuntos y comunes, presentándose, además, un enfoque de gestión para la asignación de dichos costes entre los distintos centros de responsabilidad de la empresa.

4. EL CONTROL EMPRESARIAL Y LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN.

La Contabilidad de Gestión se puede considerar el sistema de control formalizado por excelencia. En este sentido, la contabilidad de gestión debe ser diseñada de acuerdo con las características de la propia empresa y, especialmente, en función de la estructura de control que en ésta se necesite.

Ello implicará, a su vez, la delimitación de unos centros de responsabilidad, y la determinación, para cada uno de estos centros, de dos aspectos que son fundamentales para la realización del control: a) El nivel de responsabilidad que tienen, y b) los indicadores de control que pueden permitir la medida de su actuación.

Es importante resaltar que para un adecuado control de gestión deben existir además de indicadores financieros, indicadores de carácter no financiero, ya sean cuantitativos o cualitativos, de forma que complementen a los financieros y permitan completar el diseño de la estructura de control. Ahora bien, para ello será necesario, en primer término, la identificación de las variables clave de la empresa en su conjunto y de cada centro en particular. Se entiende por variables clave aquellas áreas o actividades que de realizarse bien garantizan el éxito de una unidad. Una vez identificadas las variable clave se seleccionarán, a nivel global y en cada centro de responsabilidad, aquellos indicadores financieros y no financieros que permiten su seguimiento a través del cuadro de mando.

Pues bien, al sistema de control empresarial en general, así como a los elementos anteriormente descritos a lo largo de este apartado, la Comisión de Contabilidad de Gestión, ha dedicado varios de los Documentos hasta el momento publicados, que se describen brevemente a continuación.

En el Documento nº 2, titulado: *"La Contabilidad de Gestión como instrumento de control"*, 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.

Por otra parte, el Documento nº 4: *"El proceso presupuestario en la empresa"*, viene a constituir realmente un primer desarrollo del Documento nº 2, antes citado. 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.

Por otro lado, el Documento nº 12: *"Costes estándares y análisis de las desviaciones"*, persigue ofrecer una visión lo más integral posible del sistema de evaluación y control empresarial instrumentado a través de los costes estándares. 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.

Finalmente, en el Documento nº 17: *"Indicadores para la gestión empresarial"*, se recogen los aspectos más significativos en el diseño de un Cuadro de indicadores de gestión, de cara a

configurar y adaptar aquella información más relevante y necesaria que las empresas precisan para competir, tratando así de conseguir un adecuado seguimiento de la situación de la empresa en cada momento, y un eficaz instrumento de ayuda para la gestión y para la toma de decisiones de sus directivos. Para ello se abordan, entre otras cosas, los *factores clave* que la empresa ha de analizar en este contexto, su tipología, y las ventajas de estos factores como punto de partida en el diseño del Cuadro de indicadores de gestión, relacionando los mismos con los objetivos empresariales a través de la *Cadena de valor* de la empresa.

5. PERSPECTIVAS SECTORIALES DE LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN.

Una de las vías a través de las que se viene actualmente desarrollando la Contabilidad de Gestión es su proyección metodológica hacia distintos *sectores* del ámbito empresarial o de la actividad económica en general.

Se trata de un desarrollo *extensivo* a la vez que *intensivo*, ya que por otra parte, se *extiende* el ámbito de la Contabilidad de Gestión hacia organizaciones o actividades sobre las que tradicionalmente no se había proyectado de forma concreta o explícita, y por otra parte, se experimenta una *intensificación* de sus concepciones y desarrollos metodológicos, al tener que aplicarse con un amplio grado de detalle y concreción sobre unidades empresariales tan particulares como complejas.

En concordancia con la naturaleza y finalidad antes descrita de este trabajo, vamos a hacer en el presente apartado una breve referencia a aquellos sectores empresariales concretos sobre los que ha trabajado y emitido un Documento durante estos veinte años la Comisión de Contabilidad de Gestión de AECA.

Siguiendo el mismo orden con el que cronológicamente se han publicado los correspondientes Documentos sectoriales, vamos a hacer referencia a las características de la Contabilidad de Gestión, en: a) Entidades bancarias, b) Entidades de Seguros, c) Centros sanitarios, d) Empresas vitivinícolas, e) Empresas agrarias, f) Empresas eléctricas, g) Empresas constructoras, h) Empresas de fabricación de automóviles, i) Empresas hoteleras, j) Puertos, k) Empresas descentralizadas, l) Empresas de telecomunicaciones, y m) Empresas franquiciadoras.

En este terreno *sectorial*, la Comisión de Contabilidad de Gestión de AECA ha elaborado así los trece Documentos cuyo contenido general se describe brevemente a continuación:

El Documento nº 9, titulado: "*La Contabilidad de Gestión en las entidades bancarias*", se proyecta sobre los conceptos básicos de la propia contabilidad de gestión bancaria, 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.

En cuanto al sector asegurador, el Documento nº 10: "*La Contabilidad de Gestión en las empresas de seguros*", trata de tener un claro carácter didáctico y divulgativo, describiéndose 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.

Por otra parte, el Documento nº 14: "*La Contabilidad de Gestión en los centros sanitarios*", trata

de pasar revista a todos aquellos aspectos básicos y comunes en cuanto al diseño y metodología de un sistema de información interna y cálculo de costes en estos centros, describiéndose las fases o etapas que se han de llevar a cabo al respecto, haciéndose hincapié en todo caso en la diversidad de perspectivas y modalidades existentes al respecto en la práctica cotidiana.

Cambiando de ámbito de consideración, cabe señalar que las empresas vitivinícolas tienen una serie de características que justifican enfoques específicos de la contabilidad de gestión. Entre estas características destacan, por ejemplo, que los procesos de elaboración del vino de crianza y otros productos como el cava, el jerez o el brandy duran varios años; por tanto, la rotación de las existencias es muy baja. En este singular contexto, el Documento nº 19: *“La Contabilidad de Gestión en las empresas vitivinícolas”*, pretende, por un lado, definir los conceptos y prácticas de contabilidad de gestión más adecuadas para las empresas de este sector y, por otro, aportar elementos y modelos que puedan ser de utilidad para estas empresas vitivinícolas.

Por otro lado, la actividad agraria, en cuanto integrante de la actividad económica, reviste particular relevancia en muchos países, dado su nivel de participación en la formación del producto interior bruto, más allá de sus connotaciones de actividad básica y fuente primaria de riqueza. En este contexto la Comisión vió la necesidad de elaborar un Documento que ofreciera unos instrumentos de gestión a aquellos empresarios interesados en el control de sus explotaciones y, al propio tiempo, permitiera contribuir a la unificación de criterios a la hora de considerar tanto las partidas de coste que intervienen en las explotaciones agrarias, como su correcta valoración e imputación. En dicho contexto y con estos objetivos se publicó así el Documento nº 20, titulado: *“La Contabilidad de Gestión en las empresas agrarias”*.

Otra realidad sectorial no abordada tradicionalmente por la Contabilidad de gestión es la que representan las empresas del *sector eléctrico*, sector realmente relevante en la economía de la mayor parte de los países, y con un muy importante proceso de cambio y apertura a la competencia en los últimos tiempos, que hace que sea cada vez más necesario conocer su proceso interno de actividad y de formación de los costes, que es la realidad fundamental en la que se basan las tarifas eléctricas que pagan los ciudadanos y las empresas. La importancia de este tema justificó suficientemente que la Comisión de AECA publicase el Documento nº 21, titulado *“La Contabilidad de Gestión en las Empresas eléctricas”*.

Por otra parte, la multiplicidad de actividades de las empresas *constructoras* y la ejecución de los proyectos de construcción requiere que estas empresas dispongan de los adecuados instrumentos de contabilidad y control de gestión de modo que, partiendo del presupuesto, sea posible establecer los costes en que se ha incurrido, así como llegar al reconocimiento del resultado. El análisis de ambos permite plantear las acciones correctoras que posibiliten la mejora continua de los resultados, así como la adecuación con los objetivos de gestión previamente planteados. En este contexto, se publicó el Documento nº 25: *“La Contabilidad de Gestión en las empresas constructoras”*, el cual presenta una visión panorámica de la actividad de la construcción, y su problemática específica en lo referente a la contabilidad de gestión, tratando de aportar las soluciones que se estiman más adecuadas a cada caso concreto para estas empresas.

Por su parte, el Documento nº 28: *“La Contabilidad de Gestión en las empresas de fabricación de automóviles”*, aborda de forma metodológica y descriptiva la problemática de la Contabilidad de Gestión en estas empresas industriales, analizando sus sistemas de información, la forma de calcular sus costes y el proceso de presupuestación y control que deben utilizar para ser competitivas. En el Documento se analizan, en primer lugar, los sistemas de información en el ámbito de la Contabilidad de Gestión de este sector, y las distintas fuentes de información que nutren los sistemas contables. Por otro lado, se pasa revista a las características de la cadena de valor y el proceso de cálculo de costes en estas empresas, haciéndose especial referencia a los sistemas de asignación de los costes indirectos, tanto a los centros, como a los productos, de cara finalmente a poder calcular los márgenes de las distintas fases, divisiones y productos finales. También se describe con cierto detalle el proceso de

presupuestación de estas empresas, y su estructuración a través de un presupuesto maestro y los correspondientes presupuestos operativos, hasta llegar a los estados financieros previsionales.

El sector hotelero constituye, por otra parte, un sector fundamental en el sistema económico de muchos países, entre ellos España, lo que viene a justificar en buena medida la elaboración del Documento nº 30: *“La Contabilidad de Gestión en las Empresas hoteleras”*. A lo largo de los últimos años, y como consecuencia del proceso de globalización, se ha venido incrementando de forma considerable la competencia entre las empresas hoteleras, lo cual ha generado asimismo una mayor incidencia en el uso de las tecnologías de la información; estas empresas tienen una serie de características propias que justifican métodos y prácticas específicas en su Contabilidad de gestión; en este Documento se abordan precisamente las características especiales que han de adoptar los sistemas de información internos de estas empresas.

Un Sistema portuario eficaz y fuertemente integrado en el Sistema general de transportes, es un factor fundamental para la competitividad de un país como España, resultando realmente importante la potenciación de dicho sistema portuario impulsando así el transporte de grandes cantidades de mercancías de un modo rápido, fiable, económico y seguro. Por este motivo se ha considerado de interés la elaboración del Documento nº 31: *“La Contabilidad de Gestión en el Sistema portuario español”*, dirigido a analizar la problemática que afecta a este importante sistema desde una perspectiva de gestión, con el objetivo de ofrecer igualmente una guía válida que permita la mejora en la información interna y un eficaz proceso de toma de decisiones en los distintos puertos marítimos no deportivos.

Por otra parte, en el Documento nº 32: *“El Control de gestión en las Empresas descentralizadas”*, se abordan los muy distintos aspectos que en el ámbito de la organización, la gestión y el control caracterizan a las empresas descentralizadas, analizándose con detalle y claridad los aspectos fundamentales inherentes a este tipo de empresas. Así, después de un análisis descriptivo de las empresas descentralizadas, y de las razones para adoptar una estructura de esta naturaleza, se pasa revista a los diversos *centros de responsabilidad*, en los diferentes niveles en base a los que se diseñan y se organizan (vertical y horizontalmente) en estas empresas. Después de ello se descende al ámbito específico de la *Contabilidad de costes*, describiéndose sus características y los procedimientos diferenciales que la misma tiene en estas organizaciones. El análisis de los presupuestos, la forma de elaborarlos, las fases de realización y ejecución, y el análisis y corrección de las correspondientes desviaciones, son igualmente abordadas en este Documento.

Cabe recordar, por otro lado, que en estos últimos años es innegable el protagonismo de las telecomunicaciones, tanto a nivel económico como social, y por tanto el de las empresas que desarrollan los servicios relacionados con dichas telecomunicaciones. El Documento nº 34: *“La Contabilidad de Gestión en las Empresas de telecomunicaciones”* aborda precisamente las características fundamentales de la información interna en estas empresas, así como los elementos, herramientas y métodos que utilizan y que pueden resultar más adecuados para desempeñar de forma óptima la elaboración de una información útil para la toma de decisiones, y para conseguir un óptimo control de gestión. Para ello, después de una descripción de los servicios y las redes de telecomunicaciones, y del proceso productivo en los operadores de este sector, se abordan en el Documento los distintos costes en estas empresas, la estructura y características especial de cada uno de ellos, así como la propia gestión estratégica de dichos costes en sus distintas fases, de cara a poder conocer con detalle y controlar adecuadamente tanto los costes como los ingresos de los citados servicios.

Finalmente, el Documento nº 35: *“Contabilidad de Gestión en las Empresas franquiciadoras”* el último publicado por la Comisión en el momento en el que se escriben estas líneas, aborda precisamente las características fundamentales de esta disciplina contable en las empresas que se mueven en este importante sector; por ello se describen, en primer lugar, los aspectos generales del

sector y de las propias actividades de franquicia, pasándose a analizar a continuación las actuaciones más importantes que debe afrontar una empresa franquiciadora. Se contempla igualmente el *análisis estratégico*, las etapas que lo componen, haciéndose especial hincapié en los aspectos relativos a la aportación económica de los franquiciados, y analizándose además la problemática del cálculo de los distintos niveles de costes así como los sistemas alternativos de costes que pueden utilizarse en este tipo de actividades.

6. EL DESAFÍO DE LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN EN LAS ENTIDADES PÚBLICAS Y ORGANIZACIONES SIN FINES DE LUCRO.

Cada vez hay una mayor unanimidad, en lo relativo a la necesaria *mejora de los sistemas de información interna* de las entidades públicas. Para lograr esta mejora será conveniente una adecuada utilización de modelos y sistemas de *Contabilidad de Gestión* que resulten eficaces, y, que permitan ofrecer, de la forma más automática y rápida posible -a poder ser en tiempo real- una *radiografía* o cuadro informativo del interior de las propias entidades públicas: de todo lo relativo a sus *costes*, a sus niveles de *eficiencia*, etc., y todo ello en relación con los distintos agentes económicos y Departamentos que intervienen, así como con los *outputs* o servicios que las entidades públicas suministran al ciudadano.

En torno a estos temas relacionados con la información contable interna de las entidades públicas, la Comisión de AECA ha publicado tres Documentos: En primer lugar, el Documento nº 15, titulado "*La Contabilidad de Gestión en las entidades públicas*", en el que se aborda la perspectiva conceptual y metodológica del *proceso contable* de la información interna de estas entidades en sus distintos niveles y ámbitos de pertenencia. Por otra parte, el Documento nº 16, titulado "*Indicadores de gestión para las entidades públicas*", está eminentemente enfocado a las características, requisitos, áreas de evaluación, etc. en relación con la implantación de un conjunto o sistema de indicadores para evaluar la gestión de estas entidades. En el Documento se analizan así los siguientes tipos o áreas de indicadores: a) Economía; b) Eficacia; c) Eficiencia; d) Efectividad; e) Equidad; f) Excelencia; g) Entorno; h) Evolución sostenible.

Por su parte, el Documento nº 26: "*Un Sistema de indicadores de gestión para los Ayuntamientos*", recoge un amplio *Sistema de indicadores de gestión* destinados a evaluar la gestión y las actividades de estas entidades locales, así como un conjunto de reglas, atributos y pautas metodológicas que han de caracterizar a estos indicadores de cara a que resulten adecuados, eficaces y útiles desde un punto de vista social. El Sistema que se propone es *abierto y flexible* en su utilización, de forma que se puedan seleccionar y aplicar en cada caso aquellos indicadores que resulten adecuados en función de los objetivos del correspondiente análisis, así como de las características, el tamaño o las actividades de los Ayuntamientos que se deseen evaluar y comparar.

Por otra parte, los indicadores que se proponen se refieren a diferentes Áreas de actividades municipales y aspectos a controlar en el funcionamiento operativo y financiero de estas entidades: 1. Protección civil y seguridad ciudadana; 2. Seguridad, protección y promoción social; 3. Producción de bienes públicos de carácter social; 4. Producción de bienes públicos de carácter económico; 5. Actividades generales; 6. Gestión financiera, económica y presupuestaria. En cada caso, los indicadores se proyectan sobre cuatro áreas o factores clave de éxito en estas entidades: a) Economía e *inputs*; b) Eficacia y *outputs*; c) Eficiencia y procesos; d) Excelencia.

Aparte de las entidades públicas, y continuando con lo referente a las entidades no empresariales, cabe señalar que el sector de las entidades no lucrativas, parte realmente importante de la Sociedad Civil, es un sector emergente a nivel mundial. En los últimos años, el crecimiento de este tipo de organizaciones ha sido muy destacable, habiéndose revitalizado de una forma muy significativa, debido en parte a los diferentes cambios producidos en el entorno político, legal, económico, social y cultural.

Los objetivos básicos del Documento nº 24: "*La Contabilidad de Gestión en las Entidades sin*

finés de lucro” se centran precisamente en la aportación de elementos conceptuales y modelos de contabilidad de gestión para estas entidades. Para ello, se hace especial hincapié en el cálculo de costes, en el proceso de elaboración del presupuesto, y en la implantación de indicadores que faciliten información cuantitativa y cualitativa de la gestión de estas entidades que no tienen fines de lucro.

7. NUEVAS TÉCNICAS Y PERSPECTIVAS DE LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN.

En estos últimos años la Contabilidad de Gestión ha venido desarrollándose de forma notoria a un nivel *extensivo*, esto es, ampliando o extendiendo sus ámbitos de análisis, sus horizontes, y sus sistemas metodológicos, a la vez que ha venido incorporando nuevas herramientas conceptuales y formales.

Vamos a hacer referencia en este apartado a algunos de los nuevos ámbitos en los que se viene dando en estos últimos años un importante desarrollo de la contabilidad de gestión, y que han sido abordados en sendos Documentos de la Comisión de AECA.

Sobre estos nuevos ámbitos de la Contabilidad de Gestión, la Comisión de AECA, ha publicado los siguientes Documentos.

En primer lugar, el Documento nº 11, titulado *"Costes de calidad"*, 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, tratando de crear una sistemática integral de evaluación de esta variable fundamental -la calidad- en la actuación o en los outputs de las empresas, verdadero elemento estratégico para la competitividad empresarial en un entorno económico tan abierto como el actual. También se aborda la evaluación de la calidad en base a la elaboración de unos indicadores o ratios para los análisis, incluyéndose asimismo una serie de orientaciones en relación con la implantación de un Sistema de costes de calidad en una empresa.

Por otra parte, en el Documento nº 13, titulado *"Contabilidad de Gestión medioambiental"* se analiza la forma de evaluar la situación y las actuaciones de la empresa en *clave* medioambiental, realidad que puede considerarse una variable estratégica del sistema general de información de la empresa. En el Documento se abordan además 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.

Desde hace más de una década se ha venido desarrollando de forma importante a nivel internacional la filosofía de las *actividades* y su proyección en la gestión empresarial y en la racionalización de los costes. Dedicado a este importante tema se publicó el Documento nº 18: *"El Sistema de costes basado en las actividades"*; en este Documento se trata de ofrecer así un análisis riguroso del sistema ABC y la forma de llegar a un desarrollo *integrado* y relacionado con el sistema ABM, de tal forma que se puedan complementar sinérgicamente estas dos perspectivas o proyecciones de la citada filosofía de las actividades.

En el Documento nº 21: *"La Teoría de las Limitaciones en la Contabilidad de Gestión"*, se hace un estudio de este modelo teórico y de sus posibilidades de aplicación práctica con el deseo de describir su filosofía y de conocer sus aplicaciones en el campo de la Contabilidad de Gestión. Dentro de este contexto, la Teoría de las Limitaciones (TOC), en un ámbito como el de la producción, pretende equilibrar el flujo físico que circula a través del proceso productivo de una empresa, en virtud de la demanda prevista, de forma tal que las restricciones o cuellos de botella existentes en el sistema y las fluctuaciones estadísticas que puedan surgir durante la producción, sean gestionadas adecuadamente y no interfieran en la generación del rendimiento del proceso. En definitiva, esta teoría busca en el ámbito productivo una gestión eficaz del flujo de trabajo y una fluidez de los procesos, más que la gestión de la propia capacidad.

Por otra parte, en la actualidad resulta cada vez más necesario que las empresas puedan conocer el estado comparativo de sus propios costes respecto a los de sus competidores; de esta forma es como surge la *Gestión estratégica de costes*, encaminada a evaluar la posición de los costes de una empresa, en coherencia con su estrategia y en relación con la de sus competidores. En esta línea, se consideró importante elaborar el Documento nº 23, con el objetivo de facilitar que las empresas logren un éxito competitivo, tomando de forma óptima aquellas decisiones que afectan a su posición competitiva y a su rentabilidad a largo plazo. La planificación estratégica y la adopción de decisiones requieren, entre otras informaciones, una información de costes más amplia que la proporcionada por el coste de los productos. Es por ello que se analiza en el Documento la información de costes relacionada con los clientes, los proveedores, y los costes asociados a diferentes diseños de productos, ello como una herramienta necesaria para respaldar o apoyar los objetivos de gestión estratégica.

La Contabilidad de Gestión está avanzando notablemente, por otra parte, en el apoyo a los procesos de adopción de decisiones en la empresa, teniendo en cuenta dos importantes problemas existentes en muchas empresas: la complejidad y la incertidumbre, apoyo que contribuirá a que sus resultados se puedan ajustar más a la realidad. En función de estos aspectos y objetivos, en el Documento nº 27: “*Contabilidad de gestión para la toma de decisiones*” se aborda la elaboración y el análisis de la muy variada información en la que se han de basar las distintas decisiones que se toman de forma cotidiana en la empresa, tanto en lo relativo a las decisiones *de producto*, como *sobre mejoras en los procesos productivos*, las decisiones sobre *compras*, sobre *precios*, sobre *clientes*, sobre *mejora de la calidad total*, así como las decisiones de carácter *estratégico* que se han de tomar en el ámbito de la organización y la producción empresarial.

Por su parte, el Documento nº 29: “*La Gestión de proyectos: Un modelo de Contabilidad de gestión*”, aborda la gestión de los proyectos desde una perspectiva *integral*, en base a la contabilidad de gestión. Es por ello que se analizan, en primer lugar, las implicaciones que los proyectos pueden originar en una empresa u organización y la forma en que se han de analizar en función del correspondiente análisis de viabilidad de cada proyecto. Por otra parte, se describe con cierto nivel de detalle la forma más óptima en que se ha de llevar a cabo el proceso de planificación de los proyectos, con un ciclo planificador que pase por una adecuada estimación de los tiempos de duración de las distintas partes y actividades del proceso, analizándose con rigor los distintos inputs de la planificación, el adecuado establecimiento de los objetivos, así como la identificación y descripción de las distintas tareas, lo cual dará lugar finalmente a una adecuada presupuestación previa y global del propio proyecto.

En el Documento nº 33: “*Aplicación de la Contabilidad de Gestión a la Cadena de suministros*”, se aborda fundamentalmente la forma en que la Contabilidad de Gestión contribuye a optimizar la Cadena de Suministros en las empresas, de forma que se pueda conseguir una adecuada gestión de la misma, lo cual contribuirá a una mejora de los flujos operativos en la organización, en la calidad de las actuaciones y los productos, así como un aumento del nivel de competitividad y rentabilidad por parte de la empresa. Para ello en el Documento se abordan, en primer lugar, los conceptos básicos de la propia Cadena de Suministros, así como la forma en la que se ha de llevar a cabo la planificación continua y la gestión del riesgo en la misma; por otra parte, se analiza desde un punto de vista integral el proceso de gestión de la propia Cadena de suministros, con referencia a la gestión de los clientes, de la producción, de las compras y del transporte, de forma que se pueda conseguir la sinergia más adecuada en el seno de la organización.

8. PERSPECTIVAS FUTURAS.

El elenco de temas descritos en los apartados anteriores no agota en absoluto el conjunto de los aspectos y materias importantes de la Contabilidad de Gestión, puesto que sólo hemos hecho referencia a aquellos sobre los que la Comisión de Contabilidad de Gestión de AECA ha publicado Documentos en

estos veinte años transcurridos.

Obviamente hay muchos otros temas, emergentes unos, en cuanto a que constituyen nuevas metodologías o herramientas analíticas, y relacionados, otros, con análisis más profundos de realidades o sectores que han existido desde siempre, si bien no ha habido sobre los mismos demasiados desarrollos analíticos en este terreno de la Contabilidad de Gestión.

Sin ir más lejos, y acabando este trabajo de la misma forma que lo hemos ido desarrollando, esto es, *en clave* de los trabajos de la Contabilidad de Gestión de AECA, vamos a hacer referencia a diversos temas que se han considerado importantes dentro del contexto actual y bajo las perspectivas futuras de la Contabilidad de Gestión, y por ello, la Comisión de AECA se encuentra actualmente elaborando los correspondientes textos o Borradores de Documento, algunos de ellos en su último tramo o fase de elaboración.

Un sector importante en la economía de cualquier país dentro del actual mundo globalizado es el Sector aéreo. Las empresas de este sector están obligadas a ejercer un cada vez mayor nivel de competencia, y por lo tanto necesitan imperiosamente incrementar su nivel de competitividad; en este punto adquiere especial relevancia la contabilidad de gestión, y es por ello por lo que se está desarrollando actualmente la Comisión un Documento sobre *“La Contabilidad de Gestión en las Empresas de transporte aéreo”*.

Por otra parte, sabido es el nivel de riesgo y de desequilibrios que experimenta nuestro entorno natural, y es por ello por lo que la comunidad internacional, a través de acuerdos como el Protocolo de Kioto y las legislaciones tanto nacionales como internacionales, está desarrollando un amplio nivel de normas relacionadas con la sostenibilidad medioambiental. En este contexto las empresas de muchos sectores están abocadas a desarrollar y gestionar proyectos relacionados con esa sostenibilidad y a conocer y controlar las variables clave fundamentales, tanto a nivel físico, como económico y contable, relacionadas con estos importantes aspectos. Estos temas tan sustanciales y de actualidad vienen a justificar sobradamente que la Comisión esté elaborando actualmente el Documento: *“Control económico de proyectos para la sostenibilidad ambiental”*.

El mundo editorial tiene actualmente una especial relevancia, tanto *cualitativa*, a nivel de la cultura y la sociedad, como *cuantitativa*, en cuanto al volumen cada vez más importante de las actividades de este sector. Es por ello que se encuentra actualmente en curso un Documento sobre *“La Contabilidad de Gestión en las Empresas editoriales”*.

Un tema realmente trascendente a nivel social es el de las Universidades, organizaciones cada vez más grandes, numerosas y complejas, que han sido tradicionalmente olvidadas por la Contabilidad de Gestión. La importancia de diseñar un sistema de Contabilidad de gestión para los centros universitarios, que permita conocer realidades tan importantes como el coste de los distintos centros, titulaciones, asignaturas, e incluso los costes por alumno, y que se puedan hacer los correspondientes análisis comparativos, así como la evaluación de otras importantes variables como, por ejemplo, la calidad, en estas organizaciones, justifica sobradamente a nuestro juicio que la Comisión se encuentre elaborando el Documento: *“La Contabilidad de Gestión en las Universidades”*, el cual podrá ofrecer una herramienta metodológica útil para el desarrollo de dicha finalidad.

Además de los indicadores de gestión, en la actualidad está adquiriendo especial relevancia en los Ayuntamientos la utilización de un adecuado Sistema de contabilidad de gestión, que permita entre otras cosas conocer con detalle los costes de las muy numerosas actividades que estas entidades locales prestan a los ciudadanos; es por ello que se encuentra igualmente en curso un Documento relacionado con *“La Contabilidad de Gestión en los Ayuntamientos”*, cuyo contenido ha de estar necesariamente relacionado y coordinado con el anteriormente mencionado Documento nº 26, dedicado a los Indicadores de gestión en dichas entidades municipales.

Todos los anteriores temas conforman sólo algunos de los innumerables aspectos relevantes existentes en torno a la Contabilidad de Gestión, la cual se enfrenta actualmente a los desafíos más importantes y trascendentes que nunca ha tenido, erigiéndose en un factor fundamental para que las empresas y otras organizaciones puedan alcanzar los necesarios niveles de eficiencia y competitividad; son estos temas sobre los que se vienen centrando en el pasado, en el presente, y en los términos apuntados, en el futuro, los trabajos de la Comisión de Contabilidad de Gestión de AECA, la cual, después de estos veinte años, se sigue encontrando igualmente *abierta* a la colaboración y sugerencias de todas aquellas personas que tengan interés y/o ilusión en el desarrollo de la Contabilidad de Gestión.