

EVOLUCIÓN Y PERSPECTIVAS DE LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN EN CUBA

Marta Armenteros Díaz
Universidad de la Habana. Cuba

Vladimir Vega Falcón
Universidad de Matanzas. Cuba

RESUMEN

En el presente artículo se ofrece una panorámica general de la situación actual y la evolución que viene experimentando la Contabilidad de gestión en Cuba. En primer lugar, se hace una referencia a la enseñanza de la Contabilidad de gestión, describiendo la evolución experimentada por la docencia de esta materia en Cuba desde principios del siglo XX, a través de las distintas etapas que se pueden distinguir en la misma hasta llegar al momento actual.

Por otra parte, se hace referencia a la práctica empresarial de la contabilidad de gestión, y a la forma en que se va desarrollando esta práctica por impulso de las entidades y asociaciones profesionales existentes en Cuba, y también merced a la importación de conocimientos, técnicas y metodologías que se vienen utilizando en el contexto internacional. También se hace una descripción de las principales líneas de investigación, tanto a nivel de técnicas como de sectores, que se viene desarrollando en Cuba, y su reflejo en distintas publicaciones a este respecto.

PALABRAS CLAVE: Contabilidad de gestión, Cuba, enseñanza, costos, universidades, práctica empresarial, investigaciones, publicaciones.

1. LA ENSEÑANZA DE LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN EN CUBA

La enseñanza de la Contabilidad en Cuba ha pasado por diferentes fases en su desarrollo, con cambios en su enfoque atendiendo fundamentalmente a la necesidad de formar profesionales capaces de ejercer las funciones de Contable en nuestras empresas.

Para la comprensión de este trabajo es importante enmarcarlo en tres grandes etapas en las que se destacan los aspectos más relevantes que ha tenido la evolución de la Contabilidad de Gestión dentro del estudio de la profesión contable, y siempre vinculada a la práctica empresarial cubana, asimismo hacer mención de las principales instituciones que se encargaban de dichos estudios. Cada una de estas etapas difieren sustancialmente, obedeciendo, fundamentalmente, a los cambios ocurridos en la política económica que ha trazado nuestro país.

1.1. Etapa 1898-1959

Se puede decir que a principios del siglo XIX no existían escuelas de Contabilidad en Cuba, dado fundamentalmente por nuestra condición de colonia de España, toda la vida económica, así como los sistemas educacionales se regían por los dictados de la metrópoli.

A partir de la intervención del gobierno de los Estados Unidos (1898-1902) a nuestro país, incluso con el surgimiento de la República de Cuba (1902), como neo colonia de Estados Unidos se comenzaron a constituir empresas sucursales de las grandes empresas norteamericanas, dominando fundamentalmente, la industria azucarera, la agricultura, la minería, la banca y los servicios públicos. A partir de entonces, el personal que controlaba los intereses norteamericanos provenían de las escuelas estadounidenses, incluso algunos cubanos iban a cursar estudios a Estados Unidos.

A principios del siglo XX se crea en las seis capitales de Provincia de aquella época la Escuela Profesional de Comercio que graduaba un Contador Profesional de nivel medio, y en el 1927 se crea una Escuela de Comercio para la carrera de Contador Público en la Universidad de la Habana, graduándose los primeros Contadores Públicos en 1934.

En 1940 se crea la Facultad de Ciencias Comerciales en la Universidad de la Habana, posteriormente, al fundarse la Universidad de Oriente (1947) y la Universidad de Las Villas (1952) continuó el estudio de la profesión en el centro y oriente del país con la creación de la Facultad de Ciencias Comerciales, las que se mantuvieron hasta principios de 1961. Los alumnos de estas carreras provenían fundamentalmente de la Escuela Profesional de Comercio y del Bachillerato, por lo que estos últimos estaban en desventaja con relación a los primeros, pues además de ser, la mayor parte, trabajadores tenían vencido el nivel básico de la Contabilidad de Costos, lo cual permitía profundizar en la materia a un nivel superior.

En esta etapa básicamente la enseñanza de la Contabilidad de Costos estaba ubicada en el tercer año de la carrera; los contenidos básicos estaban enfocados fundamentalmente a necesidad y utilidad de la contabilidad de costos; sistemas y clasificación de costos: tipos de industrias, sistemas de costos por órdenes específicas, sistema de costos por proceso, clasificación de los costos, elementos de costos, costos directos e indirectos, costo primo, costos departamentales, clasificación de cuentas, mayores auxiliares y registros de costos, contabilización de los materiales, valoración de materiales, contabilización y particularidades del costo de la mano de obra, contabilización de gastos de fabricación, distribución de los gastos de fabricación, costos tipo o estándar y, análisis de las desviaciones. La docencia estaba organizada para 90 horas lectivas, exigiendo la presentación de trabajos extraclases para su comprobación y análisis.

La Contabilidad de Costos no se impartía con un enfoque gerencial, por lo cual no se hablaba de Contabilidad de Gestión, sin embargo en la década 50 con el surgimiento de la Contabilidad de Gestión¹ podemos decir que en nuestro país los estudios de la profesión logró alcanzar su mayor esplendor y se comenzó a enseñar en las aulas cómo utilizar el costo como herramienta de dirección, siendo muy incipiente el desarrollo de la Contabilidad de Gestión

Los textos básicos utilizados para la enseñanza de estos temas eran de autores norteamericanos tales como la colección de Finney (Serie de Contabilidad Financiera, Contabilidad de Costos y Auditoría), curso completo de Contabilidad en varios tomos de Cecil Gillespie con la colaboración del cuerpo docente del Departamento de Contabilidad de la Northwestern University, W. B. Lawrence de la Universidad de Paul, además en la década del 40 surgió un libro escrito por un autor cubano nombrado César A. Salas que por la calidad del texto, fue muy utilizado en nuestro país y en países de la América Latina, igual posición merece el libro escrito por Fernández Cepero, constituyendo un clásico en materia contable, el mismo está vigente como libro de consulta en nuestras aulas universitarias y en la de otros países de América.

¹ Según estudio realizado por Vicente Ripoll Feliú

Los graduados de Contador Público ocupaban cargos en las empresas radicadas en el país ejerciendo un espectro amplio de actividades relacionadas con la profesión entre ellas: contabilidad, auditoria, tributación y control fundamentalmente.

En esta etapa algunas empresas diseñaban sus sistemas contables, otras contrataban los servicios a una firma consultora para que le diseñaran el sistema contable acorde con sus características, por lo cual no existía un organismo encargado de uniformar la información contable de las diferentes empresas, el Ministerio de Hacienda solo le interesaba recibir de éstas la declaraciones que se correspondían con el pago de los impuestos y contribuciones.

1.2 Etapa 1959 – 1992

El 1 de Enero de 1959 comienza una nueva etapa en la historia de nuestro país, la política económica aplicada por el gobierno revolucionario tiene como objetivo central -garantizar el proceso de transformaciones socio-económicas que le permitan a Cuba plantearse la posibilidad de emprender el camino del desarrollo económico-, evidentemente estas transformaciones traen aparejada cambios en todos los sistemas de enseñanza del país.

A finales de 1960 las compañías norteamericanas se llevaron a sus contables, unido a esto se cierran todas las Escuelas de Comercio de nivel medio, vislumbrándose una crisis en la profesión contable a inicios de la revolución cubana.

Hasta inicios de 1967 permanece la carrera de Contador Público en las 3 universidades existentes en el país. Aproximadamente en 1963 la asignatura de Contabilidad de Costos fue reestructurada apareciendo 4 asignaturas que se les llamó Costo I, Costo II, Costo III y Costo IV. Las mismas fueron ubicadas a partir del tercer año de la carrera para un total de 90 horas cada una (360 horas totales), este cambio obedecía a que los alumnos que matriculaban esta carrera ya no tenían el nivel que le suministraba la Escuela Profesional de Comercio, entonces era necesario aumentar el tiempo de enseñanza y comenzar a un nivel de cero. Aquí sigue estando la Contabilidad de Gestión poco desarrollada, se continúa ofreciendo a los alumnos una visión de cómo utilizar el costo para tomar ciertas decisiones a partir del análisis de las desviaciones entre el costo estándar y el real. Los contenidos fundamentales en cada una de ellas son los siguientes:

Costo I

- Generalidades. Documentos, cuentas y libros de costos. Materiales: Control, contabilización y planificación. Mano de obra: Control, contabilización y planificación. Costos Indirectos. Control, contabilización y planificación; naturaleza. División de la empresa en departamentos. Necesidad de la división en Departamentos. Clasificación de los Departamentos. Métodos de distribución de los costos indirectos al producto.

Costo II

- Detalle de los contenidos de los costos indirectos. Departamentalización de los costos. Distribución, aplicación de costos indirectos, cálculo de la subaplicación y sobreaplicación de costos indirectos. Costos de ociosidad de los recursos materiales y humanos. Cálculo de costos directos e indirectos. Análisis y contabilización. Informe resúmenes y regulación de los costos. Expresión en los Estados de Resultados. Sistema de costo por órdenes específicas. Características. Cálculo del costo de los productos

Costo III

- Sistema de costos por procesos. Características. Determinación del costo de los productos. Análisis de los costos totales y unitarios por elementos de costos y de Departamentos. Estudio detallado de los casos que pueden presentarse por mermas y adiciones. Mermas anormales y normales. Métodos de valoración de los inventarios: PEPS, UEPS, Promedio. Costo de producción defectuosa y residuos. Costo de producción conjunta y subproductos. Método de costo por peso y unidades físicas y el método de reversión para subproductos. Principios generales para la aplicación de un Sistema de Costo por órdenes y un Sistema de Costo por procesos.

Costo IV

- Planificación del costo. Importancia y contenido. Plan de costos por productos. Presupuestos de producción: planificación de materiales, mano de obra y cargas públicas. Planificación global de la empresa. Costo estimado. Métodos de control y contabilización. Costo para el control presupuestal. Costo estándar. Estándares de materiales: calidad y precio. Estándares de mano de obra y gastos indirectos. Cálculo de las variaciones. Método de contabilización: Dual y simple. Análisis Resumen e Información. Costos de Distribución y administración estándar

Ya en este período comienzan a presentarse dificultades con la entrada de bibliografía actualizada al país, así como la reproducción de la existente, por lo cual los estudiantes no tenían acceso a los libros que estaban presente en décadas anteriores, fue por ello que un colectivo de profesores eminentes, de amplio conocimiento y formación, del Departamento de Contabilidad de la Universidad de la Habana (entre ellos destacamos a: Dr. Antonio Ravelo Nariño, Dr. Eduardo O'laniel Taboas, C.P. Elio Rodríguez Vega, C.P. Rubén Muguercia Muguercia, C.P. Guillermo Ruíz Balcells, C.P. Orlando Cuspineda Rodríguez y C.P. Santiago Serpa Serrano), elaboraron un material que cubría en gran medida el programa diseñado. Para este material fueron tomado como base los libros de Contabilidad de Costos de los siguientes autores: Neuner, Lang, Lawrence, Cholvis, Blocker, Gardner, Fiske y Backer.

En 1967 al desaparecer la carrera de Contador Público en todo el país, se decide crear la carrera de Control Económico en la Universidad de la Habana. Dentro de esta carrera los contenidos de costo se abordan en una asignatura que se le dio por nombre Medición Económica II. El fondo de tiempo que se le asignó fue de 90 horas. Con el surgimiento de esta asignatura, se eliminaron temas contenidos en la carrera de Contador Público; los contenidos fundamentales que se trataban estaban relacionados con la contabilización, control y planificación de los tres elementos fundamentales del costo (materiales, mano de obra directa y costos indirectos de fabricación), métodos de distribución de costos indirectos y Sistemas de Costos (órdenes y procesos). Destacamos que en esta etapa decayó mucho la profundidad con que se abordaban los contenidos, solo se daban nociones elementales, y esto estaba dado principalmente a la política económica que se seguía en el país, se habían eliminado las relaciones monetario-mercantiles entre las empresas y con ellas la contabilidad, la cual se ve limitada al control físico. Como se puede apreciar, todo lo que se había logrado en la enseñanza de la Contabilidad de Costos y Gestión se perdió en gran medida.

Para esta nueva situación no se prepararon materiales adicionales, pero se podía utilizar como consulta el material preparado por los autores antes mencionados y textos de los autores norteamericanos Backer, Jacobsen, Neuner y Horngren. Es importante señalar que de estos materiales y textos se utilizaba menos del 50% de su contenido, lo que corrobora lo planteado anteriormente, no había profundidad en los contenidos que se explicaban y eliminación de temas en el programa de la asignatura.

El hecho de cerrar la carrera de Contador Público agudizó aún más la crisis de la profesión contable en nuestro país, que comenzó con el cierre de las Escuelas de Comercio de nivel medio, las razones fundamentales estaban dadas a un cambio de enfoque según la política económica del país. Paralelamente, ¿Qué estaba sucediendo en la práctica empresarial cubana?

A mediados de 1961 derivado de la política económica aplicada en el país se hizo necesario precisar determinados principios de registro contable en las empresas estatales, por lo cual el primer intento de uniformar la Contabilidad, a nivel nacional, surge en 1962 cuando se publica oficialmente por el Ministerio de Hacienda el Sistema Uniforme de Contabilidad de la actividad empresarial.

A finales de 1966 y principios de 1967 surge en Cuba una corriente de eliminar los registros contables y sustituirlos sólo por el control físico de los medios materiales, tendencia que se materializa en 1968, manteniéndose vigente hasta 1973.

El nuevo método de dirección de la economía hizo dejación de toda consideración financiera en la medición y control de las actividades, creándose el Sistema de Registro Económico que dejaba sin efectos el Plan de Cuentas del Sistema Uniforme de Contabilidad, eliminándose prácticamente la actividad contable en las empresas del país.

La desaparición en este período de los controles económico-financieros depauperó la tradición que el país poseía en la formación de Contadores Públicos, entonces si esa era la situación de entonces ¿para qué una carrera de Contador Público?, es por ello que se determina no continuar con los estudios de la profesión contable.

A partir de 1970 se toman un conjunto de medidas con el objetivo de sentar las bases para una recuperación total de la economía creándose condiciones para establecer un Sistema de Dirección y Planificación de la Economía (SDPE), en general se comienza a reforzar la planificación y dirección económica, la necesidad de aplicar la distribución con arreglo al trabajo, la consideración de estímulos materiales, etc., lo que condujo que a partir de 1973 los planes económicos debían confeccionarse tanto en medidas físicas como en valor basándose en un nuevo Registro Económico que suponía el control más integral en las empresas de su propia gestión, introduciéndose paulatinamente la necesidad de efectuar la medición de los gastos de trabajo. El SDPE es aprobado en 1975² con el reestablecimiento de la ley del valor y de las relaciones monetario mercantiles. Por consiguiente una de las condiciones que se estableció para la implantación del Sistema de Dirección y Planificación de la Economía fue la elaboración y el establecimiento de un Sistema Nacional de Contabilidad.

Este sistema comenzó a confeccionarse en el mes de Noviembre de 1975 y en su fase de anteproyecto fue sometido a la consideración de todos los organismos y empresas del país. Para su elaboración se tuvo en cuenta la experiencia del registro contable en los países socialistas, en especial, la URSS.

Paralelamente a estos sucesos de la práctica empresarial, en 1975 se reconocen los errores cometidos por la revolución cubana, y dentro de ellos, la desaparición de los estudios de la carrera de Contador Público³. El error fue enmendado y resurgen los estudios de la profesión contable, dada la necesidad de formar profesionales acorde con las exigencias de la nueva empresa estatal socialista. Comienza una nueva etapa, comienzan a incrementarse las universidades en todo el país, y con el mismo hecho se abre la carrera de Licenciatura en Contabilidad.

² I Congreso del PCC. Diciembre de 1975

³ Informe I Congreso del PCC

Los planes de estudio de la Licenciatura en Contabilidad es único para todas las Universidades del país, esto permite uniformar el sistema de enseñanza, existiendo controles nacionales que no permiten desvirtuar los contenidos aprobados en los programas de cada asignatura. El órgano que responde por lograr esa uniformidad es la Comisión de Carrera, y está integrada por profesionales de diferentes universidades de reconocido prestigio y experiencia.

La enseñanza de la profesión contable se reestructura y cobra otros matices, comienza a regir el denominado Plan “A” de estudios, el cual estaba diseñado con tres semestres de Contabilidad de Costos, las asignaturas aprobadas en este plan retoman los nombres dados en otro momento, y quedan como Costo I, Costo II y Costo III. Estas asignaturas se imparten en el tercer año, y los fondos de tiempo para cada una de ellas oscilan entre las 80 y 90 horas, para un total de 240 a 270 horas. Los contenidos fundamentales que se trataban en cada una de ellas son:

Costo I

- Terminología básica del costo, clasificaciones de gastos: elementos y partidas y su inclusión en el costo, división de la empresa por departamentos: departamentos básicos y de servicios, asignación del costo, el proceso general de asignación, departamentalización de los gastos, asignación de los costos de los departamentos de servicios. Costos comunes, procedimientos para su asignación. Costos indirectos de fabricación, su naturaleza, bases de distribución de los costos indirectos de fabricación, métodos de distribución de los costos indirectos.

Costo II

- Características de un proceso discontinuo. Sistema de costo por órdenes específicas, documentos básicos: la hoja de costo, el control de materiales y la fuerza de trabajo, asignación de los costos indirectos a los productos, determinación de la subaplicación y sobreaplicación de los costos indirectos. Características de un proceso continuo, Sistema de costos por procesos. Contabilización de los costos de producción. Productos conjuntos y subproductos, conceptos, métodos de asignación de los costos conjuntos.

Costo III

- Costos por áreas de responsabilidad. Planificación del costo. Importancia y contenido, plan de costos por productos, la ficha de costo normado. Tipos de costos predeterminados: costo estimado, costo normado y costos estándar: estándares de materiales, mano de obra y gastos indirectos. Cálculo de variaciones. Ilustración de la aplicación de los costos estándar a un sistema de costos por procesos y por órdenes específicas. Contabilización. Métodos de costeo: variable y por absorción. Comparación del costeo variable estándar y del costeo por absorción estándar.

Los temas que se trataban en las asignaturas anteriores se les hizo una adecuación a la práctica y terminología aplicada en los países socialistas, lo cual trajo consigo una complicación en el manejo de las clasificaciones a las cuales no estábamos acostumbrados.

Para estas asignaturas confrontamos de nuevo el problema de la carencia de bibliografía, por lo cual se constituyó un colectivo de profesores para que elaboraran los textos que ampararan ese nuevo plan de estudio, en esa etapa los textos y materiales más utilizados eran los de los autores cubanos: C.P. Orlando Cuspineda Rodríguez, C.P. Guillermo Ruiz Balcells y C.P. Antonio Castillo Acosta.

Las asignaturas anteriores en materia de Contabilidad de Gestión se ven muy influenciadas por los países miembros del Consejo de Ayuda Mutua Económica (CAME) y continua adoleciendo de un conjunto de herramientas enfocadas a la toma de decisiones gerenciales, no obstante al continuar con el estudio de los costos estándar e incorporar el tema de la planificación y la contabilidad por áreas de responsabilidad, se adicionan elementos para la evaluación del desempeño a través del control de los presupuestos, aspecto que no se había tratado con profundidad anteriormente.

Este plan de estudio se mantiene vigente hasta finales de la década de los años 70, cuando se comenzó a trabajar en un nuevo rediseño por cambios ocurridos en nuestra práctica empresarial.

No podemos perder de vista que la formación de profesionales en nuestro país está muy vinculada a la necesidad de los mismos en la práctica, en este caso la práctica empresarial demostró que el Sistema Nacional de Contabilidad vigente no sirvió para los fines que fue creado, pues se necesitaba un sistema que sirviera de instrumento de dirección para las empresas, el mismo se caracterizó por ser un sistema que tenía operaciones complejas, de constantes adiciones y modificaciones, revistiéndose de cierto formalismo (cumplir con la información solicitada por los organismos superiores), frenando la iniciativa de los contadores en aras de establecer técnicas para medir la gestión de las actividades.

A partir de 1987 al calor del denominado, por el estado cubano, “proceso de rectificación de errores”, el Sistema Nacional de Contabilidad fue sometido a un profundo proceso de simplificación y perfeccionamiento que lo convirtiera, sobre todo, en un instrumento útil para la toma de decisiones. Este nuevo Sistema Nacional de Contabilidad se caracterizó fundamentalmente por la simplificación del registro contable y por la racionalización de modelos y anexos del sistema informativo. Sin embargo, el lenguaje no era homologable con el que regía a nivel internacional, dada la herencia de la participación de Cuba en el CAME, lo que se entraba en franca contraposición con los cambios en el contexto mundial y la proyección inmediata y futura de la economía cubana.

Por consiguiente dada esta situación se trabaja a partir del año 1987 en un Plan “B” de estudio, en este nuevo plan aparecen 4 asignaturas de Contabilidad de Costos, todas ellas con un enfoque gerencial, con vistas a satisfacer las expectativas de la práctica contable. Estas asignaturas se nombran Costo Básico (80 horas), Presupuesto operacional (80 horas), Sistema de Costo I (80 horas) y Sistema de Costo II (80 horas), se experimenta a partir de ese año, y en la medida que avanzábamos nos dimos cuenta que era necesario un reordenamiento, en busca de una coherencia y un orden lógico en los contenidos que se impartían; a partir de estos resultados y los sucesos ocurridos con la desaparición del campo socialista, y por ende con la extinción del CAME estamos ante una nueva etapa.

1.3. Etapa 1993 – actual

En esta etapa entra en vigor el Plan de estudio modificado Plan B’ vigente hasta 1998, dentro del mismo las asignaturas propuestas son Costo Básico, Costos predeterminados, Sistemas de Costo, y Costo para control y toma de decisiones, los contenidos que se abordan son los siguientes:

Costo Básico (80 horas)

- El papel de la contabilidad administrativa dentro del proceso de administración de las organizaciones. Terminología y finalidad de los costos: conceptos de costos y gastos. Clasificaciones: diferentes costos para propósitos diferentes. Importancia del estudio del comportamiento del costo y predicción del mismo. Diferencia entre costo estimado y estimación del costo. Métodos de estimación del costo. Métodos de linealización de los costos mixtos: punto alto y bajo, gráfica de dispersión, análisis de regresión simple. Relaciones de Costo-Volumen-utilidad. Limitaciones en el análisis. Supuestos básicos.

Métodos de cálculo del punto de equilibrio. El costo-volumen-utilidad y el estado de resultados: enfoque tradicional vs. Enfoque de contribución. Niveles de registro en el ciclo contable del costo de producción. Principales sistemas de acumulación del costo de acuerdo a las características del proceso productivo, el método ABC de control de inventarios. Lote económico, punto de pedido. Principales métodos de distribución de costos indirectos. Aplicación al costo del producto de la tasa sobreaplicación y subaplicación.

Costos predeterminados (80 horas)

- Definición y finalidad de los presupuestos. Presupuesto maestro, su estructura y contenido. Los costos predeterminados y análisis de su comportamiento. Diferencias e interrelación entre los costos estimados y los costos estándar. Establecimiento de los estándares. Los estándares físicos y de precios. El presupuesto de gastos indirectos de fabricación y su clasificación en estático y flexible. Niveles de capacidad de producción. La hoja de costo estándar. Tipos de costos estándar. Los costos estándar y su función en la medición del desempeño. Análisis de las variaciones de los materiales y mano de obra directa. Análisis de las variaciones en los gastos indirectos de fabricación. Contabilización de los costos estándar. El costeo variable y la medición de la utilidades. Costeo variable. Diferencias entre el costeo variable y el costeo absorbente. Diferencias en la utilidades por costeo variable y absorbente. Algunas ventajas del costeo variable

Sistemas de Costo (80 horas)

- Sistema de costo por órdenes de trabajo: características de la producción y del sistema de costos por órdenes de trabajo. Documentos básicos para el costeo. Formas de costeo de productos. Asientos de diario. Relaciones entre las cuentas del mayor. Cálculo y registro del costo empleando costeo real. Cálculo y registro del costo empleando costeo normal. Tratamiento de la sobre y subaplicación. El costo estándar y el costeo de lotes de producción. Sistema de costos por procesos. Características de la producción y el sistema de costos por procesos. Comparación del costeo por órdenes de trabajo y por proceso. El ciclo de la contabilidad. Pasos necesarios para el costeo de productos. Método de costeo PEPS (modificado). Costeo con unidades añadidas y perdidas. Gastos indirectos de fábrica y tasas predeterminadas. Costo por proceso estándar. Material dañado, desperdicio, unidades defectuosas y desechos: terminología. Material dañado normal y anormal. Contabilización del material dañado en el costeo por procesos. Comparación del costeo del material dañado por promedio ponderado y PEPS. Tratamiento de las unidades defectuosas normales y anormales en el costeo por procesos. Material dañado normal y anormal en el costeo por órdenes. Tratamiento de las unidades defectuosas normales y anormales en el costeo por órdenes. Los desperdicios y los desechos. Los costos estándar: aplicaciones en los costos estándar. Costeo de productos conjuntos y subproductos. Métodos de asignación de los costos conjuntos. Los costos conjuntos en la toma de decisiones. Los subproductos y su contabilización .

Costos para control y toma de decisiones (80 horas)

- Costo por áreas de responsabilidad: Introducción. Definición y finalidades de una organización empresarial. Enfoques para agrupar las distintas actividades y su vínculo para el desarrollo de las estructuras de una organización empresarial. La descentralización de las decisiones. Ventajas. Concepto y clasificación de centros de responsabilidad. Contabilidad por áreas de responsabilidad. Costos controlables y no controlables. Definiciones. Informes de gestión por áreas de responsabilidad. Evaluación del desempeño por centros de responsabilidad. Técnicas especiales para la toma de decisiones: relevancia de los costos y su papel en la toma de decisiones. Los costos irrelevantes y los informes para la toma de decisiones. Costos de oportunidad. Análisis de los pedidos especiales. Abandono de una línea de producto. Margen de contribución por unidad de factor limitante. Fabricar o comprar. Reemplazo de equipos.

Método contable de la tasa de rendimiento. Limitaciones de la tasa contable de rendimiento. Aplicaciones del valor actual neto y la tasa interna de rendimiento. Período de recuperación de la inversión. Recíproco del período de recuperación. Soluciones a problemas.

Como se puede observar los temas que contienen las asignaturas de este nuevo plan son muy superiores a las anteriores, aquí ya entra a jugar un papel importante la Contabilidad de Gestión, pues todos los contenidos son abordados con profundidad y siempre enfocados a la gestión, impartándose las principales técnicas para la toma de decisiones. Evidentemente podemos plantear que en esta etapa la Contabilidad de Gestión en Cuba ha alcanzado cierto desarrollo, muy superior al analizado en las etapas anteriores, pero en las aulas universitarias, pues en la práctica empresarial no fue así.

En las Universidades se sigue avanzando en el tema, se continúan perfeccionando las asignaturas que contiene el plan de estudio, y en 1998 entra a regir el Plan "C" de estudio, aún vigente. En este nuevo Plan de estudio se han perfeccionado la totalidad de las asignaturas teniendo en cuenta los cambios en el entorno, cuidando sobre todo el rigor y la profesionalidad que debe tener un graduado de la profesión contable.

Es importante destacar que las asignaturas correspondientes a la Contabilidad de Costos y Gestión no sufrieron mucha modificación en los contenidos, en la última asignatura se le añadió los elementos esenciales para los diseños de los sistemas de costos. Estructuras organizativas. Tecnologías de producción y capacidad, aspectos que consideramos de mucha importancia para los graduados, pues este tópico desde décadas anteriores no se impartía. Asimismo los fondos de tiempo fueron modificados en la primera y última asignatura, aumentando el trabajo independiente de los estudiantes, ahora el plan de estas asignaturas son: Costo Básico (64 horas) y Costo para control y toma de decisiones (64 horas).

La bibliografía que se utiliza para cubrir estos estudios proviene fundamentalmente de autores norteamericanos tales como: Charles T. Horngren, George Foster, Srikant Datar. Ralph Polimeni, Frank J. Fabozzi, Arthur H. Adelberg y Ronald W. Hilton. Es importante señalar que los alumnos no tienen en sus manos los libros de estos autores, solo a Horngren y a Polimeni, siendo los textos fundamentales, pero si pueden consultar el resto que se encuentran en las diferentes bibliotecas del país y en manos de los profesores.

2. LA PRÁCTICA EMPRESARIAL DE LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN

Paralelo a estos cambios que han ocurrido en los planes de estudio de las universidades la práctica se caracteriza por lograr serios avances en la normativa contable adecuándose a la situación actual, considerándose las distintas formas de asociación con el capital extranjero, a partir de que se establece una diferenciación entre las empresas estatales y las empresas privadas y mixtas.

Con la finalidad de continuar perfeccionando el proceso del registro contable y seguir acercándonos a la práctica internacional más usual en nuestro continente, es preciso ampliar los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados⁴, las normas de valoración y exposición, así como establecer el Nomenclador de Cuentas Nacionales para el Sector público y los Estados Financieros que deben elaborar la entidades públicas y privadas, sean nacionales o extranjeras radicadas en el territorio nacional⁵.

Los cambios político-económico-sociales ocurridos en el mundo han obligado a las empresas a cambiar sus modos de gestionar la producción y los servicios, Cuba no está exenta a estos cambios por lo

⁴ Aprobados en la Resolución No. 13 del 20 de abril de 1994

⁵ Según Resolución No. 10 del Ministerio de Finanzas y Precios, 28 de febrero de 1997

cual se inicia el proceso de Perfeccionamiento Empresarial, este proceso tiene como perspectiva garantizar la mejora continua de la gestión de la empresa, que posibilite lograr, de forma sistemática un alto desempeño para producir bienes y servicios competitivos, es decir sus objetivos están enmarcados en hacer competitivas las empresas, incrementando la eficiencia y la eficacia, sobre la base de otorgarle las facultades y establecer las políticas, principios y procedimientos que propendan al desarrollo de la iniciativa, la creatividad y la responsabilidad individual y colectiva.

En la actualidad existe mayor flexibilidad para que las empresas diseñen sus Sistemas de Costos y Gestión, acorde con sus características de producción, dejando a un lado las exigencias de los organismos superiores (Ministerios de cada sector de la economía) quienes eran los encargados de diseñar los Sistemas de Costo, por ejemplo la Industria se basaba en el Reglamento para la planificación, cálculo y registro del costo de producción de las empresas industriales⁶. Con esta flexibilidad no se pierde la adecuada uniformidad en la planificación y registro y cálculo del costo, conforme con las exigencias ramales y de la economía nacional, ya que se cuenta con los Lineamientos generales para la planificación, registro, cálculo y análisis del costo de producción⁷, a partir de los mismos cada rama tiene sus lineamientos, siendo las empresas las encargadas de diseñar su Sistema de Costo.

En cada sistema de costo deben establecerse los métodos, normas y procedimientos que rigen la planificación, el proceso de registro de los gastos, determinación y análisis del costo atendiendo a los lineamientos ramales, por lo que se establece que deben prepararse presupuestos por áreas de responsabilidad, elaboración de las fichas de costo por productos, los gastos deben ser registrados por elementos y partidas, el método de costeo de productos es el de costo por absorción, el método de valoración de los inventarios se hará atendiendo a: las empresas que elaboran un solo tipo de producto o un pequeño número de éstos la valoración de los inventarios de productos en proceso y terminados se hará de acuerdo a su costo unitario real; y las empresas con variedad de producciones cuya característica sea la existencia de muchos surtidos o variedad de ensambles que requieren producciones intermedias, la base de valoración a utilizar es el costo predeterminado o costo real, cuando las condiciones lo permitan.

A pesar de que las Empresas tienen la flexibilidad de diseñar sus propios Sistemas de Costos, lamentablemente no todas lo tienen, y se encuentran atrapadas por el mercado y las exigencias del perfeccionamiento empresarial.

Al observar en las últimas décadas la evolución que ha tenido la Contabilidad de Costos y de Gestión dentro de la profesión contable, nos podemos percatar de la interrelación que tiene la enseñanza con la práctica de las empresas; en tal sentido, en los años 90 las universidades han evolucionado más rápidamente, encontrándonos que muchos de los contables de las empresas tienen técnicas obsoletas y están atentando contra los objetivos trazados en las bases del Perfeccionamiento Empresarial, por cual deben aumentar los conocimientos relacionados con las nuevas herramientas de gestión para que la dirección pueda tomar decisiones más acertadas.

A esto se le ha encontrado su solución, desde hace pocos años las Universidades del país participaron en un proceso de actualización a todos los empresarios y cuadros del primer nivel de dirección (orientado por la dirección del país), impartándose cursos en materias de Contabilidad Financiera, Contabilidad de Costos y Gestión y Administración Financiera, cuyos resultados ya son apreciables en las diferentes organizaciones empresariales.

⁶ Reglamento de costos aprobado en 1977

⁷ Documento Rector desde 1988

La Asociación Nacional de Economistas y Contadores de Cuba (ANEC de Cuba), junto a las Universidades ha jugado un papel relevante en este proceso de superación, ya ha constituido un Centro de Superación Posgraduada, ofertando diferentes tipos de postgrados, entre ellos cursos de Contabilidad de Costos y Gestión, en estos momentos se está desarrollando un Diplomado de Contabilidad de Gestión Avanzada, impartido por prestigiosos profesores de la Universidad de Valencia, bajo la dirección del Dr. Vicente Ripoll Feliú.

Diferentes Universidades del país tienen sus ofertas de cursos de postgrados, diplomados, maestrías y, sólo la Universidad de Camagüey con un doctorado, estas ofertas están encaminadas a preparar los profesionales que están vinculados a la práctica de las empresas. Dentro de esos programas están presentes las técnicas más actuales Management Accounting, entre ellas Sistemas ABC/ABM, la filosofía JIT, la gestión de la Calidad total, Costos de Calidad, Gestión medioambiental, el Capital intelectual, el Cuadro de Mando Integral, fundamentalmente.

3. LAS INVESTIGACIONES SOBRE CONTABILIDAD DE GESTIÓN

Las principales investigaciones están enmarcadas en los diseños y aplicación del Sistema ABC/ABM; Costos de calidad; identificación, medición y gestión del capital intelectual (cálculo y gestión de los activos intangibles que tienen su origen en los conocimientos, habilidades, valores y actitudes de las personas que forman parte de su núcleo estable de la institución); la Teoría de las Limitaciones (TOC), Costos medioambientales, y los análisis de la cadena de valor con el análisis del posicionamiento estratégico y las causales de costos para la gerencia estratégica de costos; utilización de la lógica borrosa para atenuar la incertidumbre de las decisiones gerenciales. Estas investigaciones se están desarrollando en el Turismo, Hospitales, Agricultura y en algunas empresas Industriales y de servicios, constituyendo en mucho de los casos tesis doctorales.

Es de destacar que la cantidad de profesionales que participan como Ponentes en eventos de carácter nacional e internacional se ha incrementado. En estos eventos se presentan trabajos relacionados con las temáticas anteriores, y los que más abundan son las aplicaciones del Sistema ABC, a la Industria, Ganadería, Turismo, Hospitales, Bancos, etc. Entre estos eventos podemos destacar el TURDES (Desarrollo Turístico), los de Contabilidad y Finanzas, los Encuentros Dominico-Cubano, Talleres Municipales y Provinciales de Contabilidad que organiza la ANEC de Cuba, Taller de Comercio Exterior, etc., en todos estos eventos los investigadores que trabajamos temas de Contabilidad de Gestión tenemos un espacio.

Por la crisis financiera que atraviesa el país, no existen revistas dedicadas a la Contabilidad en general y mucho menos a la Contabilidad de Gestión. En la década de los 80 (aún persiste el problema, pero menos agudo), el currículo de muchos profesionales universitarios se vio afectado por la falta de publicaciones, últimamente este aspecto ha sido mejorado y se ha podido publicar en “Cifras” (Revista del Ministerio de Transporte), “Retos Turísticos” (Revista de la Universidad de Matanzas), se nos ha dado la oportunidad de publicar en la Revista de “Auditoría y Control”, en el periódico “El Economista” de la ANEC de Cuba, la Revista “Cimientos” (Ministerio de la Construcción), Revista de Ciencia y Tecnología, en CD run y en sitios WEB, fundamentalmente. Las publicaciones han estado relacionadas con el Sistema ABC/ABM en el Turismo, Hospitales, Agricultura, algunas empresas Industriales y de servicios, la Teoría de la Limitaciones en empresas industriales, Turismo, la Gestión medioambiental en el Turismo, aplicación de la lógica borrosa para la determinación del punto de equilibrio en hoteles y herramientas económicas para la toma de decisiones gerenciales en la actividad hotelera, principalmente

Al hablar de los avances que hemos alcanzado, en este período, en la Contabilidad de Gestión en Cuba, no podemos obviar la influencia que ha ejercido en nuestros profesionales la participación a eventos

internacionales celebrados en España, México, Argentina, Portugal, Francia y Brasil, donde se han reunido cientos de profesionales a debatir los temas más actuales de la Contabilidad de Gestión. Igualmente, cuando nos referimos al desarrollo que ha alcanzado y a las perspectivas de la Contabilidad de Gestión en Cuba, no podemos dejar de mencionar una figura que merece un lugar especial por la colaboración brindada, el Dr. Vicente Ripoll Feliú, junto a su Equipo Valenciano de investigaciones sobre el Management Accounting, quien amistosamente y desinteresadamente ha contribuido a expandir todas estas nuevas técnicas de Contabilidad de Gestión en todo el país, impartiendo conferencias, desarrollando diplomados y doctorados, participando en nuestros eventos e investigaciones.

CONSIDERACIONES FINALES

A Cuba le falta mucho por hacer en este campo de la Contabilidad de Gestión, hemos avanzado, pero no lo suficiente, ahora estamos en una etapa de despertar inquietudes entre todos los profesionales que están en práctica del día a día, dándoles a entender que las actuales herramientas son superiores a las que ya poseen, y que una correcta aplicación de las mismas los llevará al éxito empresarial.

Se avizora un incremento del trabajo en las Universidades con el diseño de Diplomados, Maestrías y Doctorados. Se están proyectando nuevas líneas de investigación relacionadas con las nuevas técnicas de Contabilidad de Gestión, este trabajo investigativo dará como fruto un aumento de los Master y Doctores en Ciencias Económicas.

Continuaremos proyectándonos hacia el aumento de los convenios de colaboración entre las Universidades, los que facilitarán las publicaciones e investigaciones conjuntas, así como el desarrollo de la enseñanza posgraduada.

Cabe señalar, por último, que autores como Kaplan, Ripoll Feliú, Caselló Taliani, Lizcano Alvarez, Amat Salas, Blanco Ibarra, Alvarez López, Horngren, Cooper, Gil Aluja, Juran, y otros, son consultados sistemáticamente por los especialistas cubanos en Contabilidad de Gestión.

BIBLIOGRAFÍA

- Brauet Flores, Ena C.P. "Los estudios de Contabilidad en Cuba: 65 años de experiencia. Revista Cubana de la Educación Superior.
Informe al I Congreso del PCC. Diciembre de 1975
Lineamientos Generales para la Planificación, registro de los gastos y análisis del costo. Diciembre 1988.
Resoluciones del Ministerio de Finanzas y precios. No. 10./1997
Entrevistas realizadas a destacados profesionales, ellos son: Dr. Antonio Ravelo Nariño, C.P. Ena Brauet Flores, C.P. Guillermo Ruiz Balcells, C.P. Orlando Cuspineda Rodríguez y C.P. Eduardo Ruíz Bravo.



Marta Armenteros Díaz

Doctora en Ciencias Económicas. Profesora Titular Adjunta de la Universidad de la Habana. Miembro del Comité de Normas Cubanas de Contabilidad. Presidenta de la Sociedad Cubana de Costos y Gestión. Posee veinticinco años de experiencia docente investigadora. Ha impartido diversos cursos de posgrados relacionados con la especialidad de Contabilidad de Costos y Gestión, asimismo ha participado en investigaciones sobre los diseños de Sistemas tradicionales de Costos, Sistema ABC/ABM, Sistemas de Costos de la Calidad, entre otras. Ha participado en numerosos eventos nacionales e internacionales. Posee varias publicaciones relacionadas con las investigaciones realizadas.



Vladimir Vega Falcón

Doctor en Ciencias Económicas por la Universidad de La Habana. Master en Gestión de Empresas Turísticas (Universidad de Las Palmas de Gran Canaria, España, 2002). Ha presentado ponencias en gran cantidad de congresos internacionales, contando con varias publicaciones en revistas y libros, sobre sus temas de investigación: Perfeccionamiento Empresarial, Herramientas económicas-financieras para la toma de decisiones, Aplicación de la Matemática Borrosa a la Gestión Empresarial, ABC-ABM, Cuadro de Mando Integral, Capital Intelectual, etc. Obtuvo el Premio Nacional de la Academia de Ciencias de Cuba en 1998.