

## Contribución de la ciencia contable de gestión al plan de estudios de la carrera

### Contabilidad y Finanzas de la Universidad de La Habana

#### *Contribution of Management Accounting to the Accounting and Finance Program at the University of Havana*

Ana Victoria Maura Santiago<sup>1\*</sup>

Alina C. Suárez Jiménez<sup>1</sup>

Marlene Cañizares Roig<sup>1</sup>

<sup>1</sup>Universidad de La Habana, Cuba.

\*Autor para la correspondencia. maura@fcf.uh.cu

#### **RESUMEN**

El desarrollo económico contemporáneo y sus constantes transformaciones imponen nuevos retos a la formación de los profesionales de las ciencias contables, quienes deben dar respuesta a las situaciones que se presentan. En Cuba, la formación de estos especialistas se ha convertido en una prioridad y se destaca el vínculo ciencia-profesión entre las bases conceptuales del Modelo del profesional. El presente trabajo tiene como objetivo demostrar cómo la ciencia contribuye a la docencia y enriquece el plan de estudios de la carrera Contabilidad y Finanzas en la Universidad de La Habana. Así, se muestran experiencias y resultados derivados de la impartición de asignaturas que pertenecen a la esfera de la contabilidad de gestión. Entre las principales conclusiones que se exponen se destaca la necesidad de que exista una interrelación entre la investigación y la docencia, de manera que los profesores propicien el acercamiento de los estudiantes al escenario actual de la contabilidad y a los modos de actuación de los profesionales de esta ciencia.

**Palabras clave:** contabilidad de gestión, docencia, formación, proyectos de investigación.

#### **ABSTRACT**

*Today's economic development continuously bringing about change in society is presenting challenges to training future accountants who will have to solve problems they might encounter. In Cuba, accountant training has become a priority, with the nature of accounting as a science and a profession being stressed. This paper is aimed at showing how management accounting makes a contribution to teaching by improving the Accounting and Finance program at the University of Havana. Results obtained in giving classes in management accounting are presented. One of the conclusions is that there is a need for research and teaching to be interrelated, with professors confronting students with real-life accounting, and ways in which accountants do their jobs currently.*

**Keywords:** *management accounting, teaching, training, research project.*

Código JEL: A29

Recibido: 17/4/2019

Aceptado: 5/7/2019

## INTRODUCCIÓN

La formación de profesionales de la rama contable, capaces de conducir los procesos económicos que enfrentan las organizaciones, constituye una tarea de los centros de educación superior. La carrera Contabilidad y Finanzas de la Universidad de La Habana ha diseñado un modelo de profesional que debe estar preparado para resolver los problemas del ejercicio de la profesión, en un entorno que promueve un mayor grado de descentralización en la toma de decisiones. El nuevo plan de estudios E mantiene el énfasis en las disciplinas del perfil profesional, de modo que sus contenidos permiten mantener el nivel científico-técnico de desarrollo de las ciencias que lo integran, a la vez que prioriza la respuesta a los requerimientos de formación y encargo social del país, teniendo en cuenta la necesidad de contar con profesionales capaces de dar solución a los problemas específicos de la economía cubana. El contexto actual donde se desenvuelve el profesional de la contabilidad y las finanzas se caracteriza por las profundas transformaciones que han emanado de la implementación de los Lineamientos de la Política Económica y Social resultantes del VII Congreso del Partido Comunista de Cuba.

La contabilidad de gestión desempeña hoy un papel integral, al enfatizar la relación entre el sistema informativo para la gerencia y el proceso de toma de decisiones. En tal sentido, los catedráticos españoles Antonio López Díaz y Manuel Menéndez han afirmado: «Nos encontramos actualmente en una fase en la que la contabilidad de gestión se constituye apoyándose en técnicas de cálculo y análisis ya conocidas a principios de siglo. La diferencia respecto a aquella época es que la información se elabora atendiendo a las nuevas técnicas de gestión, lo que implica una visión sistémica de la empresa y del subsistema de información, formando parte del proceso de planificación y control» (López Díaz y Menéndez, 1989, p. 3). En la evolución de esta ciencia han demandado especial atención la planificación estratégica y la toma de decisiones, que requieren una información de costos más amplia que la proporcionada por el costo de los productos, es decir, relacionada con los clientes, los proveedores y los costos asociados a diferentes diseños de productos, para respaldar o apoyar los objetivos de la gestión estratégica.

La formación integral de los profesionales de la contabilidad que se emprende desde las universidades debe llevar implícita, junto al componente académico, la expresión de la ciencia. Los resultados de las investigaciones científicas que se desarrollan deben encontrar su explicación en las disciplinas que integran el

plan de estudios, de manera que los estudiantes tengan a su disposición las herramientas que le permitirán el desempeño de la profesión.

El objetivo del presente trabajo está dirigido a destacar los logros alcanzados en la disciplina Costos de la carrera Contabilidad y Finanzas de la Universidad de La Habana a partir de estudios realizados en el campo de la contabilidad de gestión. La participación de estudiantes en proyectos de investigación vinculados a los temas de contabilidad de gestión en el sector presupuestado y el sector empresarial ha contribuido a la profundización en los diferentes temas que integran el plan de estudios.

## **1. LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN EN LA FORMACIÓN DE LOS PROFESIONALES**

Los Lineamientos de la Política Económica y Social del Partido y la Revolución hacen referencia a la utilización eficiente de los recursos y a la eliminación de los gastos innecesarios en los sectores de la economía, acciones en las que desempeñan un importante papel los mecanismos económico-financieros, de lo que se deriva la relevancia del control de la gestión en los distintos niveles. Según Vignau *et al.* (2016), el control de la gestión es «la función mediante la cual la dirección se asegura de que los recursos obtenidos han sido utilizados eficaz y eficientemente para alcanzar los objetivos estratégicos de la organización» (p. 139).

La disciplina Costos de la carrera Contabilidad y Finanzas está orientada a instruir sobre los procesos contables, especialmente los vinculados con la contabilidad de gestión, su dirección, transformación y sistematización. En ella se debe ofrecer al estudiante la preparación necesaria para que, a través del desarrollo de habilidades prácticas y la investigación, según las particularidades de los sectores de la economía, sea capaz de reconocer el propósito con el que se emplea el costo, poner en práctica técnicas de avanzada utilizadas en el ámbito nacional e internacional para ejercer la contabilidad con fines gerenciales y buscar nuevas alternativas. Una de las principales funciones del profesional consiste en aplicar técnicas y procedimientos en la determinación y gestión de los costos a través de una planeación, cálculo, análisis y control que garanticen su utilización como herramienta de dirección.

La contabilidad de gestión se ha vinculado fundamentalmente a la actividad empresarial, sin embargo, por su importancia puede ser utilizada en el sector público, en organizaciones no lucrativas. Actualmente, la contabilidad como sistema informativo ha evolucionado hasta llegar a la contabilidad de dirección estratégica, lo que ha provocado avances en la aplicación de técnicas de gestión para la optimización del uso de los recursos para alcanzar un objetivo determinado. Blocher *et al.* (2016) señalan que «la contabilidad de dirección estratégica de la organización garantiza que todos los factores estén en función de sus objetivos globales y de los cambios en el entorno, siendo la encargada de brindar la información para que la gerencia pueda ejercer el control de su estrategia y tomar las decisiones necesarias» (p. 6). Así, permitirá a las organizaciones una mejora continua de los productos y servicios, particularidad en la que reside la importancia de la gestión estratégica del

costo, pues contribuye al desarrollo de ventajas competitivas sostenibles, a la mejora de la calidad de los productos y a la eficiencia de los procesos, de modo que los costos se han convertido en un instrumento de decisión estratégica.

Los elementos que forman el costo, los criterios de clasificación y el análisis de su comportamiento se manifiestan, en la materia Costos, a través de los siguientes temas: presupuesto operativo, relaciones costo-volumen-utilidad y punto de equilibrio, análisis de alternativas con empleo de técnicas para evaluar desempeño y la toma de decisiones, entre otros. La impartición de contenidos que evidencien la práctica de la ciencia contable reafirma la importancia del binomio ciencia-formación profesional. Por otro lado, la realización de trabajos de diplomas que apliquen principios y técnicas de la contabilidad de gestión contribuye a consolidar la preparación integral del egresado.

## 2. EXPERIENCIAS PRÁCTICAS DE INVESTIGACIONES CIENTÍFICAS QUE HAN TENIDO IMPACTO EN EL COMPONENTE ACADÉMICO

### 2.1. Presupuesto operativo en la Fábrica de Biosensores de Glucosa del Centro de Inmunoensayo

La información obtenida como resultado de la investigación demostró la importancia del presupuesto para la gestión, y su utilidad como herramienta para mejorar la asignación de los recursos disponibles y el control de su gasto. En la Tabla 1 se presenta el Estado de resultados presupuestado de la Fábrica.

**Tabla 1.** Estado de resultados presupuestado

Estado de resultados presupuestado	
Año 2020	
(Para 20 millones de biosensores)	
Ventas	\$ 7 000 000,00
(-) Costo de venta	1 460 000,00
Utilidad bruta	5 540 000,00
(-) Gastos de operaciones	
Gastos de administración	60 130,00
Materiales de oficina	240,00
Materiales de limpieza	7 200,00
Salario de la Jefa de Producción	26 345,00
Salario de la Jefa de la Agrupación	26 345,00
Utilidad neta antes de impuesto	5 479 870,00
(-) Impuesto sobre utilidad (35 %)	1 917 954,50
Utilidad neta después de impuesto	3 561 915,50
(-) Aporte sobre inversión estatal (60 %)	2 137 149,30
Utilidad del periodo	\$ 1 424 766,20

## 2.2. Utilización de las relaciones costo-volumen-utilidad para el análisis y la toma de decisiones

El objetivo de la investigación consistió en demostrar la aplicación de las técnicas «punto de equilibrio» (PE) y «apalancamiento operativo» en la Fábrica. Se utilizó como ejemplo el Espectrofotómetro VS-850, un equipo de alta demanda en el mercado en los últimos años. Es uno de los principales instrumentos de diagnósticos e investigación desarrollados por el ser humano y no solo es útil para determinar los componentes de una sustancia o elemento en particular, sino también para garantizar el nivel de perfección y calidad en cualquier industria, ya sea médica, de bebidas, cosméticos, alimentos. A partir del análisis realizado fue posible comprobar que, para que la empresa comience a generar utilidades, necesita fabricar de 28 equipos. En términos monetarios, se necesitan vender \$ 99 251,57 para obtener beneficios.

### 2.2.1. Análisis del apalancamiento operativo

Se comprobó la existencia de un índice de 1,89, que ejerce una fuerza positiva sobre el incremento porcentual de las utilidades antes de intereses e impuestos. El efecto del apalancamiento operativo sobre las utilidades es de un 17,8 % adicional al de la contribución de las ventas. En la Tabla 2 se presenta el Estado de resultados por costeo variable.

**Tabla 2.** Estado de resultados por costeo variable

Estado de resultados por costeo variable Espectrofotómetro VS-850 Año 2020	
Ventas	\$ 413 000,00
Costo variable	<u>33 689,41</u>
Margen de contribución	75 310,59
Costos fijos	<u>17 701,25</u>
Utilidad neta	<u>\$ 39 908,09</u>

### 2.3. Análisis de alternativas

El estudio de casos y sus análisis es otra de las técnicas que utiliza la contabilidad estratégica. En ella se relacionan indicadores cuantitativos y cualitativos. El siguiente resultado (Tabla 3) se obtuvo en una investigación realizada en el Instituto Nacional de Oncología y Radiobiología (INOR), sobre las cuatro modalidades de tratamiento de los carcinomas de células basales y espinosas de la piel. Como se puede observar, se lleva a cabo una comparación en la que se relacionan los costos directos e indirectos asociados a cada modalidad, que permite evaluar la alternativa más costosa, teniendo siempre en cuenta, por supuesto, la calidad de vida del paciente.

**Tabla 3.** Costos de los componentes de las cuatro modalidades de tratamiento de los tumores basocelulares de la piel en el INOR

Elementos del costo	Terapia fotodinámica	Cirugía menor	Criocirugía	Radioterapia
Proceso de anatomía patológica	\$ 105,33	\$ 105,33	\$ 105,33	\$ 105,33
Medicamentos	368 000,00	0,6028	0,2189	1 1700,00
Material gastable	0,6945	26,96	100 100,00	1 050,00
Servicio de esterilización	0,3501	0,8753		
Servicio de lavandería		228 000,00		6,00
Salarios directos	372 083,00	121 042,00	103 685,00	87 500,00
Total de costos directos	\$ 1 803 880,00	\$1 686 774,00	\$1 259 325,00	\$ 1 163 101,00
Salarios indirectos	\$ 114 583,00	\$ 132 487,00	\$ 114 583,00	\$ 114 583,00
Electricidad	0,0824	0,3363	0,0213	10 188,00
Agua	0,7566	16 748,00	0,8550	11 166,00
Depreciación	0,1542	0,8165	0,0146	131 146,00
Total costos indirectos	\$ 124 515,00	\$ 160 763,00	\$ 123 492,00	\$ 267 083,00
<b>Costo total</b>	<b><u>\$ 1 928 395,00</u></b>	<b><u>\$ 1 847 537,00</u></b>	<b><u>\$ 1 382 817,00</u></b>	<b><u>\$ 1 430 184,00</u></b>

## 2.4. Otras experiencias

Se han considerado, además, por sus aportes en la práctica, investigaciones acerca de costos medioambientales. En tal sentido, se han diseñado procedimientos que permiten calcular el costo de recursos naturales como los forestales y el agua. Los resultados obtenidos, expuestos a continuación, favorecen la toma de decisiones para la conservación ambiental:

- Recursos forestales: en la Unidad Empresarial de Base (UEB) silvícola «San Antonio de los Baños» se aplicó un procedimiento para el cálculo de los costos del recurso forestal que permitió la identificación de los gastos que generan las actividades dedicadas a la conservación y restauración del medioambiente, así como el fortalecimiento del sistema de gestión ambiental. Los resultados alcanzados se recogen en la Tabla 4.

**Tabla 4.** Costos de las actividades de conservación de los recursos forestales

Costos de conservación	Costos en MN, año 2020	Costos en MN, año 2021
Tratamiento silvicultural		
Limpieza	\$ 25 296,34	\$ 43 152,58
Poda	18 283,10	9 972,60
Medidas contra incendios		
Mantenimiento de trocha	15 133,92	32 790,16
Total	\$ 58 713,36	\$ 85 915,34

- Recurso agua: para el cálculo del costo total ambiental se tomó el costo de recuperación de zonas degradadas o críticas, que se refiere al costo de la actividad de rehabilitación de redes. Esta cuenta con dos alternativas, topo y zanjadora, cuyo costo fue calculado con el objetivo de adoptar la más adecuada. Los resultados se presentan en la Tabla 5.

**Tabla 5.** Costo de la actividad de rehabilitación de redes (Costo de recuperación)

Partidas de costos	Zanjadora (MN)	Topo (MN)	Diferencia (MN)
Materiales directos	\$ 14 247,93	\$ 9 619,42	\$ 4 628,50
Mano de obra directa	1 846,07	1 237,01	609,06
Costos indirectos			
- Depreciación	1 301,38	474,99	826,39
- Combustible	780,89	886,34	105,45
Total	\$ 18 176,26	\$ 12 217,76	\$ 5 958,49

Tras la realización del análisis costo-beneficio se considera el uso del método sin zanja (topo), debido a que es más factible, provoca menos daños al medioambiente, su costo de ejecución es de \$ 12 217,76, y su utilización permite un ahorro \$ 5 958,49 en recursos. Su empleo es adecuado principalmente en zonas urbanas, ya que las molestias a los ciudadanos, la interrupción del tráfico y las averías en otros servicios subterráneos son mínimas y el tiempo de obra es entre 5 y 7 veces más corto de lo habitual. El cálculo de los costos en la investigación permitió realizar un estudio de sostenibilidad a partir de la relación entre los costos ambientales, económicos y sociales, como se muestra en la Tabla 6.

**Tabla 6.** Comparación entre los costos ambientales, económicos y sociales

Costo ambiental (MP)	Costo económico (MP)	Costo social (MP)
\$ 22 537,10	\$ 36 046,80	\$ 24 806,60

Los resultados demuestran que no existe equilibrio entre los factores económicos, sociales y ambientales, que se consideran pilares de la sostenibilidad. En consecuencia, el servicio de agua potable es «no sostenible».

## CONCLUSIONES

El estudio realizado permite arribar a las siguientes conclusiones:

- Los resultados de investigaciones analizados muestran la aplicación de los propósitos fundamentales de la contabilidad de gestión.
- La implementación de los Lineamientos en el país resalta el papel de los profesionales de la ciencia contable en el desarrollo económico.
- Los proyectos de investigación desarrollados en el marco de la disciplina Costos, vinculados al componente curricular de la carrera de Contabilidad y Finanzas en la Universidad de La Habana, contribuyen al perfeccionamiento del Modelo del profesional.
- La fusión entre docencia e investigación ofrece un acercamiento a la situación actual de la contabilidad y a los modos de actuación de los profesionales.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- BLOCHER, E.; D. STOUT; G. COKINS y K. CHEN (2008): *Administración de costos: Un enfoque estratégico*, Editorial Mexicana, México D.F.
- LÓPEZ DÍAZ, A. y M. MENÉNDEZ (1989): *Curso de contabilidad interna*, Alfa Centauro S.A., Madrid.
- PCC (2011): *Lineamientos de la Política Económica y Social del Partido y la Revolución*, VI Congreso del PCC, La Habana.
- TUAN, A. P. (2012): «Determinación del costo por paciente en el servicio de Neonatología del Hospital Ginecobstétrico de Guanabacoa a partir del método de Costeo Basado en Actividades», tesis de grado, Universidad de La Habana, Cuba.
- VIGNAU, B. S.; S. C. HERNÁNDEZ; M. L. RODRÍGUEZ; M. M. HERNÁNDEZ; E. M. GONZÁLEZ y M. G. PIERRE (2016): *Contribuciones al conocimiento de la administración pública*, Editorial Félix Varela, La Habana.