

El contexto de la Contabilidad de Productividad

Edgar Gracia López.

Contador Público, (Universidad Nacional de Colombia), docente e investigador en la Universidad Central Nacional de Colombia, y del Cauca. Ex-asesor del ICFES, autor del libro Historia de la Constitución Política en Colombia, Siglo XX. Ganador del premio de Investigación Contable (1995). Autor de numerosas ponencias y artículos sobre teoría, investigación contable y control económico. Es miembro académico del Centro Colombiano de Investigaciones Contables C-Cinco. Actualmente se desempeña como Decano de la Facultad de Contaduría Pública de la Universidad de Manizales.

RESUMEN

El texto incorpora elementos para comprender la importancia de la contabilidad de productividad y su estrecha relación con la competitividad. Se adentra en deslindar aspectos que la hacen diferente a la contabilidad que en el escrito se denomina como convencional o clásica. Se especifica como, en el contexto clásico de la contabilidad, los instrumentales y mediciones se orientan a la determinación del beneficio y el resultado, en el entendido de asegurar preferentemente la conservación del capital financiero. En contrario y atendiendo a las actuales necesidades del contexto, la contabilidad de productividad adquiere una dimensión importante, porque permite precisar la participación de los agentes y factores productivos en el ciclo de producción y agregación de valor. Mientras en el contexto clásico de la contabilidad, los objetivos de la información contable están orientados al cálculo de la rentabilidad y la evaluación financiera, en la contabilidad de productividad se dirigen hacia el control de la reproducción de los componentes de la riqueza estructural, en especial los que tienen que ver con

los desgastes y con los eventos que afectan la eficiencia productiva. En el artículo, se destacan los conceptos de eficiencia y eficacia los cuales desde el ángulo de la contabilidad de productividad adquieren un matiz diferente al convencional, pues a su través se facilita el conocimiento de las condiciones técnicas y sociales de la reproducción de la riqueza material— social de las organizaciones económicas, las cuales se deben desarrollar en marcos estrictos de competitividad y calidad. En el texto, subyace una crítica a las fuertes limitaciones que presenta la contabilidad convencional, proponiendo que las reglas de medición contable y la determinación de criterios, en últimas, dependen de las condiciones generales y específicas bajo las cuales se da la organización empresarial.

La competitividad.

Puede afirmarse que la competencia entre empresas y sectores siempre ha existido. Sin embargo, en las últimas décadas se han presentado transformaciones en la manera como los países y las empresas se desempeñan para mantener su posición competitiva interna y externa en unos mercados cada vez más interrelacionados¹. Si bien existen múl-

¹ SERDA, S. Alvaro. "el nuevo modelo de regulación: Relaciones Sector Público- Sector privado Nuevos Actores". En documento preparado para el seminario, Estado, Empre-

tiples explicaciones de esta situación, en últimas se trata de la crisis manifiesta en la realización del valor económico, que en los últimos tiempos presenta serios problemas, caracterizando la problemática general como referida al patrón de acumulación y a las formas organizacionales.

Esta situación ha conducido a la presencia de profundos cambios en las economías del orbe, con repercusiones en todos los órdenes: social, político, cultural, económico, en especial sobre las formas de producción, las regulaciones correspondientes, con cambios en la estructura de los Estados y empresas, que se encuentran ante la necesidad de buscar nuevas formas y pautas de administración y nuevos esquemas de organización de los procesos de trabajo.

En este contexto competitivo, las empresas han tenido que acudir a la ciencia y la tecnología como el medio a partir del cual construyen referentes de innovación y desarrollo. Cada vez más, las decisiones sobre la eficiencia y la eficacia organizacional dependen de funcionalidades técnicas y tecnológicas altamente sofisticadas, donde los sistemas de información resultan determinantes, así como la capacidad de innovación, creatividad y desarrollo del potencial humano.

En este nuevo orden manifiesto como de alta competitividad, las disciplinas del conocimiento resultan fundamentales; disciplinas como la matemática, estadística, las ciencias: físicas, químicas, sociales, los sistemas de información y comunicación, las ciencias psicológicas, cognitivas y del lenguaje, entran a definir muchas de las situaciones de organización, gestión, regulación y control de la competencia inter-empresarial.

Disciplinas referidas a la regulación y control—como la contabilidad—adquieren sustancial importancia, debido en especial a la necesidad de prever situaciones de riesgo e incertidumbre y de controlar temporalidades de reproducción material. El estudio de la eficiencia y eficacia, a través de la contabilidad de productividad, se torna importante en tanto facilita el conocimiento de las condiciones técnicas y sociales de reproducción de la riqueza material.

Es claro que en este nuevo espectro de situaciones, los criterios de competitividad de las empresas se ven influenciados por las dinámicas de los mercados², obligando al incremento sostenido de la eficiencia y eficacia de los diferentes procesos; incremento apalancado por las aplicaciones intensivas producto de innovaciones tecnológicas³, basadas principalmente en

sas y Organizaciones Civiles para el Desarrollo y la Competitividad. Programa de Alta Gerencia en Economía Pública. ESAP. Octubre de 1996.

¹ En las nuevas condiciones es evidente la imperancia del Mercado. Al respecto vale la pena mencionar lo siguiente: "Un elemento adicional en el examen al Liberalismo estriba en su correspondencia con la teoría económica, cuyo epicentro es la economía

la microelectrónica, la biotecnología, los sistemas de información, la cibernética⁴, que modifican sustancialmente los ritmos y tiempos de la producción de bienes y servicios, así como los criterios bajo los cuales se analiza la eficiencia y la eficacia.

En esencia, la competitividad se manifiesta a través de un incremento sostenido de la productividad, que se obtiene a través de complejas estrategias orientadas a la reducción de los tiempos muertos de producción, la adecuación permanente de procesos, la innovación de los productos y servicios y la constante modificación de las formas de orientar y organizar la producción. En el marco de estas orientaciones se da preferencia a la reducción costos, el control de mercados, la obtención de valores agregados, buscando el incremento sustancial de las ganancias a través de suplir las múltiples necesidades de los clientes.

Sin duda, en este contexto "la reestructuración actual aspira a garantizar la valorización y a elevar el índice de acumulación del capital conectan-

do mas estrechamente la producción y el mercado, mientras eleva simultáneamente la productividad <tanto en términos físicos como monetarios> y la tasa de plusvalía"⁵. En términos de control económico, la información contable sobre el comportamiento de la productividad se constituye en uno de los medios que permite identificar niveles de competencia y relaciones entre la eficiencia de la producción y la eficacia del mercado.

Según PORTER, en la nueva dinámica de la competencia donde las empresas se enfrentan a permanentes procesos de reestructuración, éstas se ven obligadas a actuar en el marco de cinco grandes fuerzas competitivas: 1) La amenaza de nuevas corporaciones. 2) La amenaza de productos o servicios sustitutivos. 3) el poder de negociación de los proveedores. 4) El poder de negociación de los compradores. 5) La rivalidad entre los competidores existentes⁶; fuerzas que desde luego generan tensiones en un proceso de desarrollo que se caracteriza fundamentalmente por la automatiza-

de mercado, acompañada de un Estado mínimo, justificado en la medida en que se aumente su marginación de la Dirección y regulación económica. (Quijano Olver. El caso de la Democracia. En Trazos. Universidad del Cauca, Junio de 2000. P. 28)

³ La Innovación se comprende no sólo como las mejoras en la tecnología sino también como las mejoras en los métodos o formas de hacer las cosas.

⁴ En el mas amplio sentido el campo de la Cibernética, incluye: teoría general de sistemas; teoría de la Información; teoría de la dirección; de los algoritmos; teoría de los autómatas abstractos.

⁵ ROJAS, Fernando. "Tecnología de la Información". Cuadernos de Economía. N. 11. 1987. P.19

⁶ PORTER. La ventaja competitiva de las Naciones. Editorial Vergara. Grupo Z. 1991. P.65

ción y la descentralización como medio para lograr ventajas a partir del "costo inferior" y la "diferenciación".⁷

En estos procesos de reestructuración empresarial, las rigideces en la producción típicas del modelo Fordista y Keynesiano, se flexibilizan para dar paso a la presencia (se supone) de mayores valores agregados. La estrategia competitiva se centra principalmente en las cadenas y sistema de valor, que resultan trabajados en forma interdependiente en el marco de una red de relaciones para potenciar la agregación. En la medida que se logra la sustentabilidad de los procesos, se supone una mejora de la ventaja competitiva.

De esta forma, la reestructuración actual presenta rasgos que señalan el establecimiento de nuevas conexiones y relaciones entre la producción, la circulación y el consumo y en especial sobre la producción y reproducción de la fuerza de trabajo. Los mecanismos propios del Taylorismo, del Fordismo⁸ y de la organización sindical, son reemplazados por mecanismos que se

asocian fuertemente a la automatización de las operaciones, que intensifican el trabajo y procuran la diversificación y diferenciación de los productos y servicios. El impacto de estas nuevas relaciones afectan el régimen salarial directo⁹ y alteran sustancialmente los vínculos entre el trabajador y el agente (empresario) diluyendo (ocultando) la dependencia. Los trabajadores en este esquema quedan insertos en un medio de desregulaciones laborales, expuestos a la permanente movilidad y a la contingencia del empleo.

En este nuevo contexto, es importante precisar que la denominada ventaja competitiva, entendida como la(s) forma(s) a partir de las cuales se organizan las empresas y llevan a cabo sus actividades, se desarrolla en íntima relación con el "modo de regulación" correspondiente, que encuadra el sistema de nuevas relaciones garantes de las estrategias y de la coherencia de los procesos, los cuales se supone, deben permitir la realización efectiva del valor económico¹⁰. En este senti-

⁷ La diferenciación se conceptúa como la capacidad de brindar al comprador un valor superior y singular en términos de calidad (Porter. Op. cit. P. 69)

⁸ El taylorismo se caracteriza por la división del trabajo que se lleva al infinito y por la expropiación del saber- obrero, El fordismo por la imposición de ritmos de trabajo por la imposición de las bandas de montaje.

⁹ Estos aspectos se pueden profundizar en Moncayo Victor Manuel. "las nuevas relaciones sociedad civil—Estado y los nuevos criterios de Eficiencia y competitividad. Documento "programa de especialización en gerencia de Proyectos. Facultad de ciencias contables económicas y administrativas. Universidad del Cauca. Junio de 1998.

¹⁰ Algunos autores establecen diferencia entre la regulación entendida desde el mundo anglosajón y la versión que se trabaja en el contexto latino: En el sentido anglosajón la regulación es el conjunto de reglas e instituciones enderezadas a re- establecer las condiciones del mercado. Para la otra versión la regulación es el conjunto de reglas que se

do el modo de regulación corresponde al conjunto de las formas institucionales, de las redes, de las normas explícitas e implícitas que aseguran la compatibilidad de los comportamientos dentro del marco de un régimen de acumulación¹¹.

Como puede evidenciarse en el nuevo modelo de regulación el concepto de eficiencia y eficacia toma nuevas connotaciones. En el nuevo contexto, la eficiencia económica depende de la eficiencia monetaria y de la eficacia de gestión, que se plantea desde condiciones del mercado donde el capital intangible ha entrado a encarnar el poder del capital como relación social básica dominante¹². En este nuevo orden, la regulación no sólo se enfrenta la determinación de normas referidas al control de los procesos de trabajo (por ejemplo, regulaciones salariales), determinantes de la eficiencia, sino también al control de los mecanismos del mercado y del intercambio donde aparecen condicionantes como: los conocimientos, la tecnología, la innovación, flexibilidad, redes

de cooperación, investigación y desarrollo.

En breve mención, podemos afirmar que la contabilidad como cuerpo de conocimientos, se ve enfrentada a la necesidad de replantear y/o complementar sus estructuras teóricas. Especialmente la "Contabilidad de costos" que debe pasar de modelos enfocados especialmente para las empresas industriales, a la postulación de modelos que tengan en cuenta el capital intangible, la estructura de servicios, los costos de transacción¹³, las cadenas de valor, los puntos de acumulación, la productividad de los factores.

El costeo tradicional orientado a resolver la determinación de la materia prima agregada, la mano de obra utilizada y los costos indirectos < que le ha valido críticas a la contabilidad de costos >, resulta limitado en las nuevas condiciones; en la práctica los modelos de costos deben diseñar una estructura que permita asignar costos comunes a cada uno de los servicios que se han prestado, de manera que reflejen realmente los insumos deman-

imponen a las relaciones sociales para orientarlas en un sentido de acumulación o crecimiento sostenido (ROJAS, Fernando. *Economía pública Contemporánea*. ESAP. 1996. P. 10.

¹¹ LIPIETZ, Alain. "lo Nacional y lo Regional: ¿cuál autonomía frente a la crisis capitalista mundial?". Cuadernos de Economía. Universidad Nacional. N. 11. 1987. P. 82

¹² Hoy en día el capital intangible representado en: relaciones comerciales y públicas, franquicias, privilegios, marcas de comercio, patentes, propiedad intelectual, uso exclusivo de procesos especiales, créditos, clientela, publicidad, contratos, convenios, etc., resultan determinantes en las relaciones económicas..

¹³ Algunos autores han definido los costos de transacción como los costos de administración del sistema económico. Los costos de transacción son el equivalente económico de la fricción de los sistemas físicos. (Revista Innovar. Universidad Nacional de Colombia. N. 14. P. 155)

dados a cada uno de ellos.¹⁴ En la nueva perspectiva, los costos, sin duda, deben enfocar sus esfuerzos a los análisis de las cadenas de valor como base para apalancar los procesos de competitividad donde el servicio al cliente resulta fundamental.

Estas nuevas dinámicas que complejizan el conocimiento contable, igual tienen que ver con la medición de las externalidades que generan costos crecientes por el uso de un bien o servicio sobre terceros, generando una inadecuada asignación de recursos. Las externalidades al no quedar reflejadas en los precios de mercado terminan por elevar el costo de producción de los productos y/o servicios¹⁵, incidiendo en la estructura de competitividad de las empresas. En este caso, a la Contabilidad le compete adoptar nuevos criterios de valoración y medición que permitan en forma sistemática, ajustar la información a las condiciones reales del contexto de tal manera que las decisiones económico-empresariales se tornen efectivas.

Cada vez es mas claro que en el nuevo ambiente en desarrollo, emergen las llamadas redes o cadenas inteligentes, que para su supervivencia, exigen la distribución de riesgos y responsabilidades de los actores involucrados, que se presentan en formas diferentes y en alto grado de depen-

dencia de los cambios tecnológicos. En estas nuevas condiciones las alianzas son determinantes en tanto sirven para minimizar los costos, disminuir riesgos y para focalizar acciones complementarias y/o de sustitución que permitan apoyar los procesos.

En este ambiente de cadenas de valor y de alianzas para minimizar riesgos, emergen con visibilidad los agentes involucrados: proveedores, acreedores, propietarios del capital, trabajadores, Estado, los cuales conforman el conjunto de intereses postulados para controlar los riesgos de la inversión y reducir los "costos de transacción". Este conjunto de agentes reordena sus correspondientes marcos regulativos en función de su participación y de las características y cualidades asumidas en los procesos de reestructuración empresarial.

En esta nueva dinámica de relaciones, la contabilidad de productividad adquiere una importante dimensión porque permite por una parte, establecer la correspondiente participación de los agentes que intervienen en el ciclo y por otra, determinar los cambios que se dan en la forma como se combinan los factores de producción, incluyendo las modificaciones que con ocasión de la regulación del valor se dan en la "forma empresa" y que tienen incidencia en la determinación de la eficiencia.

¹⁴ GOMEZ R. Carlos Arturo. Costos en entidades prestadoras de servicios. Revista Innovar. Universidad Nacional de Colombia. N. 14. 1999. P. 155

¹⁵ las externalidades se producen cuando las acciones de una persona afectan el bienestar de otra persona y los costes y beneficios relevantes no quedan reflejados en el precio de mercado.

Contabilidad de productividad

Para referenciar el tema de la contabilidad de productividad y su relación con la competitividad, es pertinente describir el contexto clásico de la contabilidad, con el objetivo de precisar las limitaciones y alcances de la misma, reconociendo explícitamente sus nuevos atributos en especial los referidos a las cualidades de la Información, que se manifiesta en lo que los entendidos denominan el paradigma de la toma de decisiones.

En el contexto clásico de la contabilidad, los objetivos de la Información contable están orientados preferentemente al cálculo de la rentabilidad y de la evaluación financiera antes que a otros aspectos de la gestión empresarial¹⁶. En este contexto la función de la contabilidad se dirige fundamentalmente hacia el control de la rentabilidad, reduciendo al mínimo los costos en procura de las mayores ganancias.

Este contexto clásico de la contabilidad tiene correspondencia con un estadio de evolución de la empresa donde priman las mediciones de carácter monetario, minimizándose la observancia y análisis de otros factores influyentes en la dinámica de la gestión, situación que se identifica con

un tipo de racionalidad que pregona la maximización del beneficio como elemento esencial del espíritu capitalista¹⁷ y donde los fines de la empresa son señalados por los propietarios- directores, consistiendo en elevar al máximo el beneficio de la empresa¹⁸. En este contexto la contabilidad responde esencialmente a las necesidades del «propietario» individualmente considerado.

En el marco de la contabilidad convencional, se descubren respuestas que se basan esencialmente en una concepción subjetiva soportada en la hipótesis de que los hombres aspiran en su actividad lucrativa al máximo ingreso monetario y en particular que la maximización del beneficio constituye el incentivo principal en el proceso de producción. Como consecuencia, el Estado de Resultados y el beneficio como magnitud se constituyen en la expresión general que explica esta particular concepción subjetiva, racionalizando la dinámica empresarial al menos en sus condiciones iniciales y donde la eficiencia de la gestión no resulta considerada.

Las limitaciones de la información contable clásica, se presentan debido precisamente a la limitación del beneficio como magnitud que no alcanza a explicar la eficiencia de la gestión. La

¹⁶ FRANCO Rafael (1989). Contabilidad Integral. Tecnomundo Editores, p. 63.

¹⁷ TUA Pereda Jorge. (1983). principios y normas de Contabilidad. Instituto de Planificación Contable. Ministerio de Economía y Hacienda. España, p. 696.

¹⁸ CEA García. Modelos de Comportamiento de la Gran Empresa. Ministerio de Economía y Hacienda. España. p. 131.

información contable, al estar dirigida exclusivamente a los propietarios, desconoce las relaciones que la empresa tiene con los diferentes agentes económicos (proveedores, acreedores, trabajadores, propietarios e inversionistas) omitiendo la explicación sobre la "eficiencia" que se concibe en el sentido de una mejor canalización de los factores de producción para lograr su óptimo consumo en el desarrollo de la actividad productiva¹⁹.

La orientación de la información en el contexto de la contabilidad clásica se centra en la eficacia más no en la eficiencia de la gestión; se trata de una contabilidad que responde al interés económico e individual del propietario donde la responsabilidad no es social sino funcional. En este contexto, la entidad no tiene apenas significado, de manera que es una prolongación del dueño o socio, que posee los activos y está obligado por los pasivos exigibles. Con ello, el dueño actúa en interés del negocio y este —la empresa— lo hace, recíprocamente en interés del dueño²⁰.

Igual aparecen limitaciones en cuanto a la medición de los resultados debido a la participación de los dueños del capital en la administración de los mismos, problemática que tornó compleja la determinación del beneficio en tanto aparecen dificultades para establecer los cálculos de quienes aportan con capital y trabajo. De estas anomalías surge la necesidad de establecer la diferencia entre el beneficio económico y el beneficio contable²¹; conceptualmente se logra establecer que el beneficio contable incorpora el beneficio económico, mas aquellas remuneraciones no contractuales correspondientes a los factores productivos aportados por los empresarios.

De las anomalías emergen explicaciones que se plasman en la teoría de la Entidad, reconociendo una ampliación del círculo de intereses concurrentes en la sociedad, y un ensanchamiento de las funciones de la misma, la que no se limita únicamente a las relaciones de la sociedad con sus propietarios, sino con todas las partes interesadas que hayan aportado, en expresión de Hendricksen, propiedad o capitales a las operaciones del negocio.²²

¹⁹ MARTINEZ, Arias A. (1988). Análisis económico- contable de la Gestión Empresarial. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. España. P. 2.

²⁰ TUA. Ibid. P. 671

²¹ En este aspecto se hace imperioso considerar la posibilidad de reconciliar el concepto económico de beneficio con el concepto contable de resultado; lo cual requiere una reconstrucción del concepto económico generalmente aceptado de resultado de la empresa y una considerable modificación del actual concepto contable de dicho resultado (MARTINEZ ARIAS, p. 8)

²² TUA. Ibid. P. 681.

En el contexto clásico de la contabilidad, los instrumentos elaborados se orientan a la determinación del Beneficio y del Resultado, en el entendido de asegurar la conservación del capital financiero. El mayor énfasis para el cálculo del Resultado se centra en las dinámicas de los flujos financieros, procurando el establecimiento y control de una supuesta "eficiencia monetaria" que limita los repartos y las distribuciones. La limitación aparece precisamente, por la fragmentación que la contabilidad clásica efectúa entre la corriente real o económica y la corriente financiera²³; al desconocerse los fenómenos y sucesos de la corriente económica se dejan de lado consideraciones fundamentales, como: empresa en marcha, prudencia valorativa, afectación a la transacción, devengo. Las consecuencias se manifiestan en la actividad funcional de la empresa, en tanto no se informa adecuadamente sobre la reproducción de los componentes de la riqueza estructural, en especial los que tienen que ver con los desgastes y con los eventos que afectan la eficiencia productiva.

Dada la presencia de las limitaciones aludidas <en cierto sentido consideradas anomalías del modelo contable de Beneficio> emerge la búsqueda de nuevas alternativas de medición

económica- contable, basadas en el progresivo reconocimiento de condiciones sociales de la empresa y de su entorno, donde el sujeto contable, cada vez más, resulta explicado por una especial racionalidad jurídica subjetiva.

Estas búsquedas iniciales posibilitan el reconocimiento de la empresa en marcha o su continuidad, como paso necesario e indispensable para el cumplimiento de funciones y responsabilidades sociales. De esta manera toma sentido hablar de la eficiencia de la gestión, la que se comprende como la capacidad de "generar mas bienes o servicios, en el tiempo y/o con los mismos recursos, lo cual se expresa necesariamente en la reducción de costos y en la posibilidad de ofrecer a menores precios sus productos, dado un nivel de calidad».

Como puede deducirse, las pretendidas mediciones contables comienzan a adquirir importancia en tanto se orientan a la explicación del comportamiento y racionalización de los factores productivos en función de un marco tecnológico, social y de calidad, previamente determinado. De esta manera, el establecimiento de mediciones que derivan en reglas de actuación de los diferentes agentes económicos, se empieza a constituir en la base para el análisis de distribuciones de los recur-

²³ En el seno de la empresa hay que distinguir la doble corriente que se produce: una real o económica y otra financiera, fruto de las cuales surgen, respectivamente, los conceptos de Ingresos y Gastos y los financieros de Cobrar y pagar, siendo aquellos los que determinan los resultados.

sos y en criterios de participación sobre las riquezas que movilizan las diferentes organizaciones²⁴.

Sin duda la medición y racionalización de los factores productivos, aunado a la comprensión de los comportamientos de los agentes económicos, incluyendo el comportamiento de las Instituciones, remiten a la consideración social de la organización y a la productividad como indicador de su eficiencia.

Desde luego las reglas de medición contable y la determinación de criterios para validar y/o ajustar comportamientos, no se efectúa en abstracto, pues dependen en concreto de las condiciones generales y específicas bajo las cuales se da la organización empresarial, donde se destacan las formas como se utilizan los recursos, se plantea el trabajo, se determinan los objetivos estratégicos de las firmas y se definen los parámetros generales y específicos de la propiedad.

En este sentido la medición de la productividad como indicador de eficiencia de la gestión, resulta determinado en primera instancia, por:

1. El reconocimiento de la continuidad de la empresa.
2. El examen de las condiciones técnicas y sociales bajo las cuales se

postula y establece el proyecto socio-productivo.

3. El examen objetivo de los fines estratégicos de la organización, que encierra el conjunto de intereses explícitos e implícitos que se presentan en la dinámica y organización productiva.
4. Los criterios axiológicos que se asuman al momento de identificar y objetivar la valoración empresarial, teniendo en cuenta que la aparición de capitales productivos y sus formas de gestión, incluidas sus temporalidades de aplicación y/o disolución, modifican permanentemente los criterios de valoración empresarial.
5. La estructura productiva de la organización y su perspectiva de continuidad funcional, en el entendido de la conservación de la riqueza.
6. El reconocimiento y presencia de relaciones jurídicas que determinan valoraciones y condicionan las relaciones económicas, las cuales resultan mediatizadas jurídicamente bajo la forma de contrato.

En virtud de la consistencia de los análisis y conclusiones de productividad, siempre resulta importante examinar el principio básico de empresa en marcha, en razón a que los componen-

²⁴ Hoy en día las empresas no son consideradas como "Cajas Negras" epicentros de Inputs y outputs de recursos que son evaluados por el Mercado, sino que están determinadas por la existencia de diversos grupos que actúan al Interior (Inputs) estimuladas por sus funciones de Utilidad.

tes de la Riqueza estructural deben ser contemplados bajo la perspectiva de su continuidad funcional²⁵. Desde el punto de vista de la contabilidad tradicional (clásica) este principio de continuidad, poco importa. Y en efecto, las circulaciones monetarias se explican a través de la comparación de COBROS y PAGOS que pueden afirmar o negar aspectos referidos a la eficacia de una gestión, pero no dicen nada sobre la eficiencia de la misma, la cual se deduce de los conceptos económicos de INGRESOS y GASTOS.²⁶

Desde luego en la dinámica del capital financiero— que está soportado en la obtención de rentabilidad y en la “forma empresa” que le garantiza condiciones para la conservación de la tasa de ganancia— la continuidad de empresa es tan sólo circunstancial y sólo necesaria en función de la rentabilidad programadas. De esta manera el principio de “continuidad de empresa”, poco o nada tiene que ver con la estructura teórica de la contabilidad clásica, en tanto la empresa para el capital financiero, es tan sólo un medio para crear o destruir capital que se moviliza dependiendo de la dinámica general de valorización.

Por supuesto que en términos de la empresa vista socialmente, el princi-

pio de “empresa en marcha” se convierte en la base a partir de la cual se estipula la organización de medios y fines, tomando sentido una práctica empresarial donde la gestión se especifica a partir de criterios de evaluación como: eficiencia—economía—eficacia.

Como derivado del principio de “empresa en marcha” se encuentra el criterio de “devengo” que da lugar a la concepción de “periodo contable”, el que tiene por finalidad delimitar los Ingresos y Gastos correspondientes a un determinado periodo de tiempo cuyo resultado se quiere conocer²⁷. Este criterio termina por colocar el “tiempo de producción” en el centro del debate teórico y que resulta de trascendental importancia para la medición y comparación de productividades y para efecto de la sustentabilidad de ventajas competitivas.

El concepto de “tiempo de producción” antes que referir a una medición estrictamente física, es una convención social que está relacionada con la problemática de la “regulación” que alude a los comportamientos dentro de un régimen de acumulación, conforme con el estado de relaciones sociales.²⁸ De esta manera la continuidad de empresa se convierte en un problema fun-

²⁵ Martínez. *Ibid.* P. 19

²⁶ Desde luego una suspensión temporal o sostenida de las corrientes financieras de cobros y pagos, tiene efecto sobre la productividad; de allí que el modelo de Contabilidad de Productividad, tenga en cuenta la interrelación sistemática entre las corrientes reales y las financieras.

²⁷ MARTINEZ, *Ibid.* P. 20

²⁸ LIPIETZ, A. *Ibid.* P. 82

damental de regulación, donde la eficiencia de la gestión y su eficacia, entran a depender de las condiciones sociales, generales y específicas, en razón a que las formas de regulación recaen sobre la relación salarial, fijando las normas de tiempo y de intensidad del trabajo, aspectos que la contabilidad de productividad debe tener en cuenta.

Es de anotar que la contabilidad de productividad se empieza a desarrollar a partir de consideraciones y experiencias reales que evidenciaron las limitaciones de la contabilidad financiera. La práctica empresarial demostró la necesidad de explicar y controlar la productividad a partir de considerar la descapitalización de las empresas, ocasionada principalmente por el fenómeno inflacionario que impacto en especial a las economías Europeas.

Desde el punto de vista económico, las estructuras teóricas del modelo de contabilidad de productividad, se orientan a determinar los efectos de la variación de precios estableciendo correlaciones entre precios y cantidades producidas. Estos desarrollos, progresivamente fueron participando de una clara tendencia de Investigación relacionada con el uso de metodologías sociales de información, donde se considera la existencia de diversos usuarios de la Información con necesidades y requerimientos, planteando la existencia de variados objetivos e intereses. Los intereses manifiestos por los diversos agentes económicos: proveedores, acreedores, propietarios del capital, tra-

bajadores, Estado, se convierten en usuarios determinantes de la información contable, exigiendo tratamientos especiales en cuanto a sus necesidades de Información.

Con la contabilidad de productividad se efectúa una ampliación de los estrictos

conceptos empleados por la contabilidad clásica, incorporando nuevas razones que explican la dinámica de las organizaciones empresariales. A partir de la información de productividad— en especial la de variación de precios— se participa de la gestión, que intenta el ordenamiento de los factores productivos empleados a partir de considerar el papel orientador de los sujetos concurrentes en la organización. Mediante este modelo contable de Información, se intenta ligar las variables internas de la organización (eficiencia económica) con variables de naturaleza exógena (precios, eficacia) que hacen referencia a la presencia del mercado, donde aparecen condiciones especiales en la oferta y demanda de bienes y servicios producidos.

Competitividad y contabilidad.

Desde lo expuesto anteriormente es posible identificar a la Contabilidad como elemento vital del desarrollo de la competitividad, en especial porque se inserta dentro de las estructuras de información, comunicación y regulación que resultan decisivas de cara a la gestión organizacional.

En términos generales, la competitividad no tiene otro significado que ser "competente" y para el efecto la calidad se constituye en el atributo y factor de primer orden, donde la productividad es una variable fundamental. En el control de esta variable, la "contabilidad de productividad" juega un papel estratégico porque permite desplegar información y control sobre la eficiencia de la producción en relación con la eficacia de la misma. Igual en el desarrollo de su papel estratégico, permite establecer las relaciones productivas adecuadas que resultan derivadas de las consideraciones regulatorias y de política económica.

Es pertinente advertir que la contabilidad—como instrumento de planificación y decisión—ha resultado imbuida de la racionalidad práctica estratégica que proyectan las organizaciones para enfrentar la competencia. Esto es así, si se tiene en cuenta que la competitividad se desarrolla a partir de una racionalidad práctica que prospera a través de una lógica instrumental, que se ha convertido en estratégica en tanto utiliza como medio para alcanzar sus fines, las expectativas recíprocas de los sujetos²⁹. En este sentido, la contabilidad se convierte en un instrumento estratégico, de pre-

dicción del comportamiento y de las expectativas de los sujetos, antes que responder al simple registro de las operaciones pasadas de la empresa.

Puede afirmarse que desde el rompimiento de la figura de caja negra, la firma empezó a considerarse como una organización que se debía al entorno y a funciones de responsabilidad social. En este proceso de rompimiento, el modelo contable que enfatiza el registro se desplaza hacia el análisis del comportamiento de los sujetos; de allí que sea posible reconocer un tránsito de desarrollo contable que se manifiesta de la determinación del "cálculo de beneficio" a la "toma de decisiones" (paradigma en presencia), donde por supuesto <en este paradigma> entran en escena los usuarios de la información y los sujetos relevantes del proceso. En este sentido el problema fundamental de la contabilidad, es tanto a nivel de supuestos como a nivel de los outputs, es decir a nivel de los nuevos informes que sirvan para fundamentar las decisiones de la dirección³⁰.

Reconocer los comportamientos de los sujetos económicos y sus niveles de participación, es reconocer las expectativas de los mismos y su posibilidad de control. En este nuevo con-

²⁹ En el juego estratégico de la competencia, las empresas deben tener en cuenta las posibles jugadas de las demás empresas; es decir deben informarse lo suficiente sobre los intereses para decidir si conviene reforzar los propios o en contrario se deben combatir porque resultan perjudiciales.

³⁰ PEINO J, Victor Manuel. La Contabilidad Como Programa de Investigación. Instituto de Contabilidad y auditoría de Cuentas. Madrid. 1993. P. 271

texto la contabilidad de productividad es decisiva, en tanto permite el control al cálculo del beneficio y a los diversos intereses que se hacen presentes en los procesos de intercambio y competencia. De esta manera la contabilidad informa sobre intereses participantes, planteando las vías de decisión racional de los sujetos económicos.

Es evidente que en el contexto actual de competitividad empresarial la información resulta decisiva. De la información dependen condiciones de estrategia empresarial. En especial la información contable que tiene que ver con los “costos de transacción” y con la “productividad del sistema”. De allí que la contabilidad de productividad—como campo de conocimiento—esté adquiriendo un gran valor en el mundo empresarial. Este conocimiento contable permite a través de la vía precios, expresar la participación de los

diferentes agentes concurrentes en la organización, reconocer los niveles de apropiación de la riqueza e indagar sobre aspectos referidos a la eficiencia y la eficacia de la gestión.

Mediante la contabilidad de productividad, es posible establecer la participación de los factores productivos en la generación de excedentes, brindando parámetros para su distribución de acuerdo a los intereses concurrentes, participando en la determinación de niveles de calidad, asegurando la calidad de los procesos. En últimas, permitiendo la formulación de Hipótesis de comportamiento y de control que mediante la indagación sistemática, se logre la eficiencia, economía y eficacia requeridas en el proceso de competitividad empresarial.

En breve síntesis podemos establecer las diferencias entre la contabilidad convencional y la contabilidad de productividad.

Contabilidad convencional.	Contabilidad de productividad.
1. Basada en principios y normas de General aceptación.	1. Basada en las cualidades de la Información.
2. Orientada con preferencia a la Determinación del Beneficio económico.	2. Orientada a la determinación de la participación de los factores en el proceso de producción y gestión.
3. Información orientada con Preferencia a los propietarios.	3. Información orientada a los Usuarios, de carácter social. Y teniendo en cuenta el entorno.
4. La información tiene en cuenta fundamentalmente la eficacia financiera de la firma.	4. La información tiene en cuenta la Interacción entre la eficiencia económica, la eficacia de la gestión y la economía de los recursos.
5. Tiene en cuenta. Fundamentalmente las Circulaciones financieras.	5. Tiene en cuenta las circulaciones. Reales en conjunción con las Financieras.
6. Trabaja una teoría de la entidad. Reducida a la participación de los Propietarios.	6. trabaja una teoría de la entidad. Que reconoce una ampliación del. Círculo de intereses concurrentes. En la sociedad.
7. Asegura la conservación del capital Financiero.	7. Intenta asegurar la conservación. Del capital real de la unidad Económica
8. El concepto de empresa en Marcha es circunstancial.	8. El concepto de continuidad de empresa es fundamental.
9. Posibilita un control financiero.	9. posibilita un control integral a la gestión.
10. Se orienta a la observancia de los Rendimientos de mercados Internos.	10. Se orienta a la observancia de los Mercados externos, donde la Productividad y calidad de los. Procesos de gestión, es Fundamental.

BIBLIOGRAFIA

- FRANCO, Rafael. (1989) Contabilidad Integral. Teoría y Normalización Tecnomundos editores.
- GOMEZ, R. C. Arturo. (1999). "costos en entidades prestadoras de servicios. Revista Innovar. Universidad Nacional de Colombia. No. 14.
- LIPIETZ, Alain. (1987) "lo Nacional y lo Regional": ¿cuál autonomía frente a la crisis capitalista mundial?. Cuadernos de Economía. Universidad nacional e Colombia. No 11.
- MARTINEZ A. A. (1988) Análisis económico- contable de la gestión empresarial. Instituto de Contabilidad y auditoría de Cuentas. España..
- PORTER. (1991). La ventaja competitiva de las Naciones. Editorial Vergara. Grupo Z.
- ROJAS, Fernando. (1987) "Tecnología de la Información". Cuadernos de Economía. Universidad nacional de Colombia. No. 11.
- SERDA, S. Alvaro. (1996) "el nuevo modelo de regulación: relaciones sector Público- sector Privado Nuevos Actores". En documento preparado para el seminario, Estado, Empresas y organizaciones civiles para el desarrollo y la competitividad. Programa de alta gerencia en Economía pública. ESAP.
- TUA Pereda J. (1983). Principios y normas de Contabilidad. Instituto de planificación contable. Ministerio de Economía y Hacienda. España.