

UNIVERSIDAD AMAZONIA DE PANDO

UNIDAD ACADEMICA SANTA ROSA

TÉCNICO SUPERIOR EN CONTABILIDAD



MONOGRAFÍA

**DETERMINACIÓN DE LAS CARACTERÍSTICAS DEL MANEJO DEL
REGISTRO CONTABLE EN EL CENTRO DE SALUD FAMILIAR
COMUNITARIO INTERCULTURAL 1^{ro} DE MAYO DEL MUNICIPIO
DE SANTA ROSA DEL ABUNA 2018.**

**PARA OPTAR AL TÍTULO TÉCNICO UNIVERSITARIO DEL
PROGRAMA SUPERIOR EN CONTABILIDAD**

ELABORADO POR: UNIV. FRAUTELIO FLORES GUTIERREZ

ASESOR: MSC. ELIZABETH JULIETA PONZ SEJAS

Santa Rosa del Abuna - Pando

2018

HOJA DE APROBACIÓN DE PERFIL MONOGRAFIA

Santa Rosa.....de.....Del 2018

POSTULANTE: Frautelio Flores Gutierrez.....

ASESOR: MSc. Elizabeth Julieta Ponz Sejas

DOCENTE: Ing. Yoshiro Aguada Manuyama

ASESOR: Lic. Gandhi Terrazas V.

PRESIDENTE Ing. Yoshiro Aguada Manuyama

1. TRIBUNAL Lic. Eliaquim Pacamia Medina

2. TRIBUNAL Lic. Karla Arena Galarza Encina

Santa Rosa del Abuna –Pando-Bolivia

AGRADECIMIENTOS

A Dios que es el instrumento de apoyo que me ayuda a no desfallecer en el proceso de aprendizaje, dándome la fortaleza para alcanzar mi objetivo de ser profesional.

A mi padre que me apoyo de la distancia y a mi madre que está en el cielo y a mis hermanos (a) que siempre me apoyaron, que con mucho amor y paciencia creyeron en este sueño, que con su esfuerzo y con la dedicación. Y a todas aquellas personas que me animaron a seguir adelante con sus palabras de aliento para no decaer.

A todos aquellos, que fueron partícipes de esta investigación los llevo en mi mente y corazón.

DEDICATORIA

A Dios por dame la vida, salud, sus bendiciones en todo mi camino y por la dicha de tener a mis padres a mi lado.

Agradecido también mis padres que siempre han estado cuando los he necesitado, en los buenos y en los malos momentos. El logro también es de ellos. Gracias papa.

A la Unidad Académica De Santa Rosa Abuna por formarme como profesional competitiva con ética y valor.

A mi maestra por su gran apoyo y motivación para la culminación de mis estudios y por su dirección, colaboración, asesoramiento y aporte valioso brindado en la elaboración de este trabajo de investigación a la Dra. Elizabeth Julieta Ponz Sejas.

¡Muchas gracias a todos!

INDICE

	Pág.
Hoja de aprobación	i
Agradecimientos	ii
Dedicatoria	iii
Índice de Contenido	iv
Índice de Cuadros	vi
Índice de Anexos.	vii
Resumen	viii
1. INTRODUCCIÓN	1
1.1 Tipo de Investigación	2
2. FORMULACIÓN DEL PROBLEMA	2
2.1 Descripción de la situación problemática	2
2.2 Delimitación del problema	2
2.3 Planteamiento del problema científico	2
3. JUSTIFICACIÓN	2
4. PLANTEAMIENTO DE OBJETIVOS	3
4.1 Objetivo general	3
4.2 Objetivos específicos	3
5. CAPITULO UNICO	3
5.1 MARCO TEÓRICO	3
5.1.1 Concepciones teóricas de contabilidad	3
5.1.2 Contabilidad de gestión	5
5.1.3 La contabilidad de costos en el siglo XIX	10
5.1.4 La contabilidad de gestión y el control	21
5.1.5 Sistema contable	22
5.1.6 Registros contables	23
5.1.7 Modelo de Gestión Participativa y Control en Salud	24
5.2 METODOLOGIA	26

5.2.1 Métodos	27
5.2.1.1 Metodo Descriptivo	27
5.2.1.2 Método Analítico	27
5.2.2 Técnicas	28
5.2.2.1 La observación	28
5.2.2.2 La entrevista estructurada	28
5.2.2.3 Revisión documental	29
5.2.3 Materiales	30
5.2.3.1 Materiales de campo	30
5.2.3.2 Materiales de gabinete	30
5.2.4 Análisis	30
5.3 RESULTADOS	30
5.3.1 Diagnóstico del registro contable	31
5.4 CONCLUSIONES	37
5.5 RECOMENDACIONES	39
BIBLIOGRAFIA	40
ANEXOS	41

INDICE DE CUADROS

Cuadro 1. Revisión y aprobación de los comprobantes	31
Cuadro 2. Conciliaciones de las bases de datos	31
Cuadro 3. Existencia de dispositivos de seguridad	32
Cuadro 4. Sistema en la generación de información financiera	33
Cuadro 5. Comunicación de las políticas	33
Cuadro 6. Ingreso de información al sistema	34
Cuadro 7. Sobre la existencia de un responsable de monitorear	34
Cuadro 8. Información brindada a la Dirección sobre las deficiencias	35
Cuadro 9. Correcciones de las transacciones o deficiencias	35

INDICE DE ANEXOS

Anexo 1. Entrevista estructurada	42
Anexo 2. Guía de Entrevista	45

RESUMEN

El principio fundamental de la contabilidad es suministrar información financiera acerca de una determinada entidad económica, para tal fin se diseñan e implementan sistemas de contabilidad que permiten registrar, informar y controlar operaciones financieras, económicas y presupuestarias. La Salud Familiar Comunitaria Intercultural (SAFCI) constituye en la nueva forma de sentir, pensar, comprender y hacer la salud, que involucra, vincula y articula a los médicos académicos y tradicionales con la persona, familia, comunidad y sus organizaciones en los ámbitos de gestión y atención de la salud. En la evaluación de los diferentes procesos, es necesario recopilar información prioritaria del actual sistema, dentro la estructura del funcionamiento contable, seleccionando técnicas apropiadas, que permitan lograr una visión objetiva del problema, coadyuvando en la indagación y discernimiento, para establecer una propuesta adecuada para su comprobación. Siendo importante conocer las características del manejo del registro contable que se realiza en el Centro de Salud SAFCI 1ª de mayo. El objetivo general de esta investigación monográfica fue determinar las características del manejo del registro contable en el centro Salud Familiar Comunitario Intercultural 1ª de mayo del Municipio de Santa Rosa del Abuna 2018. Obteniéndose los siguientes resultados el registro contable en el marco de la normativa vigente del Sistema de Contabilidad Integrada en el centro SAFCI de 1ª lo realiza un auxiliar contable sin formación académica, se realiza la revisión y aprobación de los comprobantes, se emite informes y estados financieros por el área de contabilidad, existe las conciliaciones de las bases de datos y las operaciones procesadas con los registros contables, pero no se tienen los dispositivos de seguridad para restringir el acceso a los activos y registros; existe la supervisión de un encargado para el ingreso de información al sistema. Es importante mencionar que se tiene un sistema denominado Sistema de control financiero de salud (SICOFS) que es un software diseñado para el manejo administrativo financiero de la información generada por el Sistema de administración logística de medicamentos, insumos, reactivos (SALMI) respecto a las Prestaciones Otorgadas en los establecimientos de Salud del País.

1. INTRODUCCIÓN

Actualmente en el campo empresarial, el procesamiento de datos en el área de la contabilidad ha evolucionado, cada vez, son más modernos los procedimientos que se utilizan en el manejo de los mismos; estas innovaciones influyen indudablemente en el control interno en las empresas lo cual contribuye directamente en una correcta, eficiente y segura gestión empresarial.

Por lo que un adecuado sistema de control interno proporciona una relativa tranquilidad en el desarrollo de la gestión empresarial por lo tanto, la no existencia de ésta implicaría la probabilidad de riesgo en el manejo correcto de la contabilidad en una empresa. Por diferentes causas han proliferado la existencia de empresas de servicios relativas a la salud, entre las más relevantes se pueden mencionar los avances tecnológicos que éstas brindan al cliente la mayor exigencia de los usuarios.

En el Municipio de Santa Rosa del Abuna en la comunidad 1ª de Mayo del Departamento de Pando, fue construido el centro de salud SAFCI, con el objetivo de brindar sus servicios a toda la población de Santa Rosa y de la comunidad 1ª de Mayo de este Municipio. Es una entidad autónoma de derecho público, con personalidad jurídica y patrimonio propio que representa institucionalmente al Municipio, forma parte del Estado Plurinacional y que contribuye a la realización de sus fines, es decir los Establecimiento de Salud y en especial el Centro de Salud SAFCI de 1ª de Mayo.

El sistema contable en el área de salud tiene sus particularidades de acuerdo a la estructura organizacional y la misión de la institución, por lo que el objetivo de esta investigación monográfica es determinar las características del registro contable en el centro de Salud Familiar Comunitario Intercultural 1ª de mayo del Municipio de Santa Rosa del Abuna 2018.

2. FORMULACIÓN DEL PROBLEMA

2.1 Descripción del Problema

Los Centro de Salud SAFCI, tienen procedimientos contables particulares que responden a un sistema de contabilidad integrado a nivel nacional en Bolivia, pero no se tiene mucha información acerca de las características del registro contable que manejan en el centro de Salud Familiar Comunitario Intercultural 1ª de mayo del Municipio de Santa Rosa del Abuna, por lo que es importante conocer esas particularidades y si responden los procedimientos de acuerdo a las normas de contabilidad.

2.2 Delimitación del Problema

Esta indagación es referida sobre el registro contable un tema importante que permitirá conocer, como se realiza el registro contable en esta Institución.

2.3 Planteamiento del Problema

¿Cuáles son las características del manejo del registro contable en el centro Salud Familiar Comunitario Intercultural de 1ª de mayo del Municipio de Santa Rosa del Abuna 2018?

3. JUSTIFICACIÓN

En el marco de la Política SAFCI, la Red de Servicios de Salud constituye el eje central del funcionamiento del sistema nacional de salud, incorporando un nuevo paradigma en la atención de la salud, centrada en la familia y en la comunidad, con enfoque integral e intercultural, de promoción, prevención, tanto en los servicios, como en la comunidad. En este marco, el modelo es operacionalizado en las Redes Funcionales Integradas de Servicios de los establecimientos de salud, de manera integral e intercultural, abarcando no sólo la enfermedad, sino a la persona en su ciclo de vida, su alimentación, su espiritualidad y cosmovisión, así como, su salud mental y todo lo relacionado con el espacio socioeconómico, cultural y geográfico, de donde provienen el/la usuario/a, la familia y la comunidad.(Gutierrez, 2017).

En la evaluación de los diferentes procesos, es necesario recopilar información prioritaria del actual sistema, dentro la estructura del funcionamiento contable,

seleccionando técnicas apropiadas, que permitieron lograr una visión objetiva del problema, coadyuvando en la indagación y discernimiento, para establecer una propuesta adecuada para su comprobación. Por lo que es importante conocer las características del manejo del registro contable que realizan en el centro de Salud SAFCI 1ª de mayo.

4. OBJETIVOS

4.1 Objetivo General.

- ✓ Determinar las características del manejo del registro contable en el centro Salud Familiar Comunitario Intercultural 1ª de mayo del Municipio de Santa Rosa del Abuna 2018.

4.2 Objetivo Específicos.

- ✓ Analizar las diferentes concepciones teóricas sobre el registro contable.
- ✓ Realizar un diagnóstico sobre el manejo del registro contable en el marco de la normativa vigente del Sistema de Contabilidad Integrada en el centro SAFCI de 1ª de Mayo.
- ✓ Establecer las características del registro contable en el SAFCI en estudio.

5. CAPITULO UNICO

5.1 MARCO TEÓRICO

5.1.1 CONCEPCIONES TEORICAS DE CONTABILIDAD

El principio fundamental de la contabilidad es suministrar información financiera acerca de una determinada entidad económica, para tal fin se diseñan e implementan sistemas de contabilidad que permiten registrar, informar y controlar operaciones financieras, económicas y presupuestarias e inclusive el proceso productivo los cuales necesariamente deben utilizar como herramienta principal los

adelantos tecnológicos a nivel de hardware y software. (Kennedy y MC Mullen, 1981).

La contabilidad entonces ha cobrado un papel importantísimo en la vida económica nacional e internacional, por cuanto constituye una herramienta efectiva y valiosa para el éxito de las Empresas, cualquiera sea la actividad que desarrollen. Así la contabilidad no constituye un fin en sí mismo, sino que representa un medio para poder llegar a uno o muchos fines.

Los principios contables nos detallan exactamente como deben registrarse cada acontecimiento de un negocio. En consecuencia, existen infinidad de aspectos en los cuales la práctica contable difiere de una Empresa a otra. (Anthony, 1980).

Un sistema de contabilidad puede definirse como una serie de tareas en una entidad por medio de las cuales se procesan las operaciones como un medio de mantener registros financieros. Dicho sistema deberá reconocer, calcular, clasificar, resumir e informar de las transacciones¹.

“La contabilidad es un sistema de información que identifica, mide y comunica información económica para facilitar a los usuarios de la misma un diagnóstico y la toma de decisiones”. (Amat, 2008). Este concepto dado por este autor, no es muy típico pero engloba en todos los sentidos, lo que se quiere idealizar con esta investigación y los objetivos que se desean lograr tales como: el diagnóstico en forma oportuna y eficaz y por otro lado la rapidez en la toma de decisiones de la institución.

La contabilidad de gestión pretende dar respuesta a las necesidades planteadas en el seno de las organizaciones, para optimizar la eficiencia en costes y ser competitivas. La contabilidad de gestión, según define AECA, "es una rama de la contabilidad, que tiene por objeto la captación, medición y valoración de la circulación interna, así como su racionalización y control, con el fin de suministrar a la organización la información relevante para la toma de decisiones empresariales"(AECA, 1992).

¹ GUÍA INTERNACIONAL DE AUDITORIA Nº 6

La contabilidad de gestión pretende aportar información para adoptar decisiones de forma racional, con el menor riesgo posible. Pretende servir de orientación o base de referencia para todo tipo de decisiones internas de la empresa. Según manifiesta Lebas, la contabilidad de gestión, “huye de todo tipo de sometimiento a cualquier reglamentación, ya que se inserta más cerca del futuro ambiguo e impreciso, que del pasado archivable” (Lebas, 1993).

Por otro lado, la contabilidad de costos es una rama de la contabilidad que suministra la información analítica relativa a los costes de los productos y servicios ofertados por la empresa, asumiendo el nivel de desagregación que se considere oportuno en cada situación, a efectos de determinar el valor de las existencias y el coste de los productos vendidos, con el fin de poder transmitir esta información a los administradores o gerentes y proceder a la confección de los estado contables (AECA, 1994).

La contabilidad de gestión ha llegado a superar la visión tradicional e insuficiente de la contabilidad de costes o contabilidad interna. Es importante destacar que la contabilidad de gestión es uno de los instrumentos básicos para el proceso de toma de decisiones en organizaciones empresariales y para el control que las mismas requieren (Sáez, Fernández y Gutiérrez, 1993).

Esta disciplina ha sufrido en los últimos tiempos una evolución espectacular. Los procesos de transformación de las organizaciones, la interrelación con el entorno tanto económico como social, el nuevo contexto competitivo y la incorporación de nuevas tecnologías han influido considerablemente en dicha evolución (Fernández, 1994).

5.1.2 CONTABILIDAD DE GESTION

La gestión de la contabilidad tiene como objetivo el cómputo de la eficiencia de los factores y el cálculo de los costes y rendimientos de los productos, mira la contabilidad desde una perspectiva económica con lo cual busca la eficiencia de las distintas alternativas que provee la información contable. (Seco, 1999).

La gestión contable busca mejorar la información proporcionada por los procesos contables y la contabilidad en sí, tratando de optimizar recursos y ayudando a la

toma de decisiones y mejora la calidad de la información proporcionada por el departamento contable u otros departamentos de la organización que tienen relación directa con el manejo contable de la empresa o que ayudan en ella.

A lo largo de la historia, las organizaciones se han ido transformando siendo más sensibles a la necesidad de sistemas de información que puedan aportar datos sobre la gestión, ya que han de desarrollarse en un entorno que está perpetuamente en estado de cambio, tanto por cambios físicos, como tecnológicos, sociales y financieros (Caplan, 1971).

Estos cambios se acentúan en las últimas décadas del siglo XX por cambios en los mercados, de tal forma que las organizaciones se ven inmersas en la internacionalización, en la tendencia a un mercado único, a cambios en la economía de los países del este de Europa, de los países asiáticos, del Centro y Sur de América y del Sur de África (Roberts y Hunt, 1991).

Uno de los sistemas de información que se ha ido desarrollando paralelamente a la propia evolución de la gestión de las organizaciones ha sido la contabilidad interna o de costes. Su evolución se ha realizado al margen de la contabilidad financiera y directamente relacionada con las necesidades internas de información que requerían las propias empresas.

La contabilidad de costes está directamente relacionada con el desarrollo que ha seguido la propia contabilidad de gestión. Los profesores Johnson y Kaplan defienden que la contabilidad de costes y la contabilidad de gestión no se pueden entender una sin la otra, siendo la contabilidad de costes la parte más desarrollada de la contabilidad de gestión (Johnson y Kaplan, 1988).

No existe unanimidad entre los diversos autores que han estudiado los orígenes de la contabilidad de costes, tal y como se comprueba a continuación. La aparición de la contabilidad de costes se puede remontar a las antiguas civilizaciones del Medio Oriente, según apunta Ulaemminch.

En Egipto los sacerdotes y escribanos de los templos ya realizaban anotaciones de cantidades para llegar a saber cuál era el coste de ciertos proyectos (Ulaemminch, 1961, cap.1 y 2). Para otros autores como Vázquez, los inicios de la contabilidad de

costes se deben a los fabricantes florentinos de telas de seda y lana del siglo XII, gracias a las agrupaciones en gremios o cofradías que se realizaban en la Italia de la Edad Media.

En aquella época, ya controlaban los procesos de fabricación de forma independiente, mediante un sistema de registro y teneduría de libros (Vázquez, 1978, Cap.1). Autores como Garner consideran que el desarrollo de los comercios italiano, inglés y flamenco que se produjo en el siglo XIV provocó la necesidad de incrementar el control de las transacciones y el coste de producir para poder establecer precios (Garner,1947).

El nacimiento, en aquella época, de la competencia entre los distintos fabricantes originó una aceleración en el desarrollo de la contabilidad de costes que permitiría conocer de forma más minuciosa por una parte, el precio de coste del producto que fabricaban y, por otra, el propio registro del proceso para poder rendir cuentas a sus superiores.

Diversos estudios sobre la historia de la contabilidad de costos coinciden en señalar que se pueden definir dos períodos bien diferenciados (Gutiérrez Ponce, 1991). Estos dos períodos se enmarcan, por un lado, desde principios del siglo XIV hasta el tercer cuarto del siglo XIX, y por otro, desde el siglo XIX hasta nuestros días. Antes de la Revolución Industrial el proceso productivo tenía unas características distintas a las conocidas actualmente.

El empresario normalmente, adquiría la materia prima y encargaba la actividad a pequeños talleres, los cuales realizaban el trabajo a cambio de un precio establecido, y posteriormente vendía los productos en el mercado. El empresario no realizaba por sí mismo la actividad productiva.

Es por esta razón que la contabilidad financiera era más que suficiente para representar la actividad desarrollada, ya que la misma se basaba en el registro y control de las operaciones externas. Sin embargo, tal como recoge la obra de Gutiérrez previamente citada, existen algunos pocos ejemplos de intentos de conocer y tratar de calcular los costes de fabricación en esa época. Así, cita los esfuerzos realizados por un editor italiano del siglo XVI, llamado Cristopher Platin, para conocer

los costes que por ordenes de trabajo iba acumulando cada uno de los libros que imprimía, o el de la familia Fugger que utilizaba libros contables para acumular los costes de mano de obra, transportes y otros gastos de sus explotaciones de minas de cobre y plata, o bien el de la familia florentina de los Médici que hacia 1431 utilizaba un conjunto de libros bastante completo donde registraban todo el proceso de compra y transformación de la lana hasta la venta de la ropa terminada. Sin embargo, en este período la evolución de la contabilidad de costes fue muy limitada. No es hasta la segunda mitad del siglo XVIII cuando aparecen algunos libros de contabilidad en Inglaterra.

Tomando como base el estudio previamente citado realizado por Gutiérrez, en el mismo se referencian diversos autores que realizaron su aportación en aquella época. Así, se citan autores como, James Dadson con su trabajo denominado “El contador y el método contable”, que trata el costeo por lotes de productos en fábricas de calzado (Dodson, 1750), o bien Wardhaugh Thompson que en 1777 realizó la primera descripción de los costes por proceso en Inglaterra, o la gran aportación realizada por Robert Hamilton en su obra “Introduction to Merchandise” en donde intenta poner de manifiesto el problema de tratar de coordinar las cuentas financieras y los informes de manufacturación (Hamilton, 1788).

La aparición de la contabilidad de costos, al menos con carácter científico, vino como consecuencia de la necesidad de dar respuesta a los efectos provocados por la Revolución Industrial en el mundo de la empresa a comienzos del siglo XIX. Hasta ese momento el balance y la cuenta de resultados eran los únicos instrumentos con los que los responsables de una empresa podían contar para ayudarse en su gestión. Al inicio del siglo XVIII toda la industria se basaba en las artesanías domésticas, y éstas, como consecuencia de su simplicidad en el proceso productivo, con poca información funcionaban perfectamente. Por lo tanto, la Revolución Industrial provocó que la contabilidad de costos se viera claramente impulsada al producirse un cambio significativo en el proceso productivo.

Así, James Watt en 1764 inventó la máquina de vapor que Matthew Boulton perfeccionó posteriormente, y se atribuye convencionalmente los primeros cálculos

de costes de los productos y de las máquinas a los hijos de dichos inventores (Rosanas y Ballarin, 1994). La implantación de la máquina en la industria provocó que las empresas invirtiesen en sus propios talleres y contrataran su propia mano de obra prescindiendo de las múltiples transacciones externas con los talleres artesanales suministradores de producto.

El sistema productivo sufre importantes cambios, la actividad productiva se realiza dentro de la propia empresa lo que conlleva unas fuertes inversiones y se ve forzada a jerarquizar y a realizar la división del trabajo contando con una importante mano de obra fija. Esta concentración de la producción en las factorías tendrá grandes consecuencias en el desarrollo de la contabilidad interna o de costes ya que no resultaba tan fácil como cuando la empresa no realizaba por sí actividad productiva y se basaba en comprar a talleres a unos precios conocidos. Como era de esperar, esa nueva situación originó cambios importantes en la realidad empresarial a lo largo de todo el siglo XIX y principios del siglo XX. Estos cambios por orden cronológico fueron (Sáez, Fernández y Gutiérrez, 1993):

- La creación de empresas con actividades realizadas en áreas geográficas muy amplias. Todo ello como consecuencia del progreso en las comunicaciones, en concreto tanto el ferrocarril como el telégrafo, provocaron nuevas expectativas que favorecieron la expansión de la actividad productiva.
- La implantación en las empresas de la “Administración Científica de la Producción”. Esta implantación se puso en marcha como consecuencia de la aportación realizada por los ingenieros. Se pretendía aplicar una serie de técnicas y procedimientos que permitieran analizar los sistemas productivos con la finalidad de mejorar la eficiencia y la rentabilidad.
- - La tendencia a una diversificación de las actividades de la empresa. La empresa ya no se dedica a la fabricación de un sólo producto, sino que fabrica productos con características muy distintas. Es por esta razón que en las empresas aparecen distintos sistemas de gestión y de organización que han de permitir hacer frente a esta nueva situación.

De forma resumida, se puede poner de manifiesto que hasta esta época, a los directivos nunca se les había presentado la necesidad de tener que controlar los costes para poner un mejor precio en el mercado. Antes de la Revolución Industrial, el tamaño de las empresas era generalmente reducido, entre otras cosas, por la incapacidad de los empresarios para hacer frente a los problemas de dirección. Un pequeño equipo de socios era capaz de supervisar directamente todas las operaciones. Sin embargo, los desarrollos tecnológicos por un lado, y la aplicación del principio de subdivisión del trabajo por otro provocaron en las empresas la necesidad de mejorar los métodos para reducir los costes y la organización interna para supervisar de forma correcta todo lo concerniente a los procesos productivos.

5.1.3 La contabilidad de costos en el siglo XIX

Como se ha puesto de manifiesto en las páginas anteriores, los problemas de expansión y crecimiento surgidos como consecuencia de la Revolución Industrial provocan grandes cambios en las organizaciones que se ven necesitadas de disponer de más y mejor información. Por otra parte, los mismos cambios del proceso productivo, siendo cada vez más intensivo en maquinaria, provocaron que los conceptos de capital y renta tomaran una gran importancia. Era necesario calcular el valor de los activos fijos de que disponía la empresa, y durante el siglo XIX los contables se vieron en la necesidad de distinguir entre gastos de capital y gastos de renta. Empresas que realizaban grandes inversiones en inmovilizado, como por ejemplo las de ferrocarriles, se vieron en la necesidad de calcular y evaluar sistemáticamente sus activos.

Así, aparece conceptualmente el reconocimiento de la depreciación (Gutiérrez, 1991). La depreciación no era un concepto claro en los tratados de 1800, pero en el siglo XIX el reconocimiento de la depreciación se hizo imprescindible, utilizando el método del inventario (Littleton, 1933).

Es en 1861, por mediación de W. English que la depreciación se reconoce como deducción anual del coste, ya que ponía de manifiesto que en edificios y maquinaria era necesario hacer una deducción más o menos de entre un 5 y un 10 por ciento del coste original para tener en consideración el deterioro o desgaste. Estas primeras

manifestaciones del concepto de depreciación, provocaron que el cálculo del coste del producto para el que exclusivamente se tenía en cuenta la materia prima y la mano de obra, tuviera en cuenta el desgaste sufrido por las máquinas involucradas en el proceso productivo. Fue a finales del siglo XIX cuando algunas contabilidades recogían el problema de la depreciación de los activos fijos, ya no tan sólo como una cuestión de pérdida de valor de dichos activos, sino como una parte del coste de transformar un producto.

En esta época, el tamaño de las empresas aumenta, los procesos productivos iniciaron un proceso de incremento de complejidad, la administración se ve desbordada y se endurece la competencia como consecuencia de que la oferta supera a la demanda. La preocupación por el cálculo de los costes va en aumento. Como consecuencia de ello, empezaron a aparecer trabajos de relevante importancia, como es el caso del artículo aparecido en *The Engineer* en septiembre de 1869, en el que se señala que “una estimación del 20% del coste real es una buena estimación y refleja un gran crédito para el ingeniero y sus colaboradores”. El mismo artículo ponía en evidencia la incapacidad de cálculo del coste real por no existir un buen tratado de la materia (Gutiérrez, 1991).

La dirección en este periodo se ve cada vez más necesitada de información relacionada con la acumulación de costes para poder tomar decisiones y gestionar correctamente. Se hace necesario mantener un registro adecuado de los costes que permita realizar un profundo análisis de los mismos. Sin embargo, se seguía llevando una contabilidad en la que no se registraban las diferentes partes del proceso de transformación, no se distinguía entre costes industriales y costes de administración, y tampoco quedaba clara la diferencia entre gasto y pérdida (Gibson, 1987).

Pero también en esta época se detectan los primeros esfuerzos por mejorar la información. Algunas compañías crean un departamento separado de costes con la finalidad de obtener información más clara del proceso productivo. Esto, sin embargo, provocó un problema adicional, las diferencias que se producían entre el resultado obtenido por la contabilidad y el obtenido a través de los registros de costes. A pesar de los esfuerzos realizados en esta época, se debe tener presente

que el grado de fiabilidad de la información obtenida era reducido. Los métodos de control utilizados eran muy rudimentarios y recaían sobre el capataz que era el máximo responsable de la producción. La asignación de los costes indirectos al producto pasaba a ser un grave problema, sin llegar a tener claro los criterios a aplicar o qué costes se debían tratar (Solomons, 1968).

Las empresas se encontraban, por tanto, con la necesidad de mejorar sus sistemas internos de información como consecuencia de la propia dinámica de la sociedad. Pero, a pesar de la gran importancia que tuvieron las empresas en el desarrollo de la contabilidad de costes, es de destacar que “se puede afirmar que la profesión de la contabilidad de costes se desarrolló gracias a la atención que le prestaron los primeros ingenieros industriales” (Garner, 1954).

Estos, conjuntamente con los contables, fueron los que realizaron diversas investigaciones para dar soluciones a los problemas que se planteaban. Muchos fueron los autores que de una manera u otra intentaron plasmar en esta época la preocupación y la necesidad de utilizar la contabilidad de costes en las empresas. En 1885 se publica el libro “The cost of Manufactures” (Metcampe, 1885). Su autor Henry Metcalpe aconseja distribuir los bienes entre las secciones a medida que avanza el proceso productivo, analizar el tiempo que cada obrero dedica para imputarlo a cada orden, e introduce el concepto de coste variable y fijo, para finalmente ajustar los costes con los datos de la contabilidad. Todo y que los costes directos tenían un peso importante dentro de los costes totales del proceso productivo, Metcalpe en su obra cita cuatro métodos distintos para asignar los gastos generales. Estos métodos eran: un cargo arbitrario, un porcentaje de costos brutos, un porcentaje de costes de trabajo y un cargo que variase el tiempo empleado en la producción. “Factory Accounts” fue la obra publicada en 1887 por el ingeniero electrónico inglés Garcke y el perito contable Fells (Garcke y Fells, 1887). Esta fue una obra muy influyente. En ella se argumenta que los costes se deben llevar por partida doble e integrarlos en la contabilidad financiera ya que se facilita el control sobre la materia prima y la mano de obra. Se describe cómo pasar dichos gastos de unas cuentas de balance a ser costes del proceso productivo o del producto. En esta obra se desarrolla también la

distinción entre los costes de la producción y los gastos administrativos, además de analizar las diferencias entre costes variables y fijos.

En 1889, un perito contable inglés con vinculaciones en la industria textil llamado George Norton, publicó un libro llamado “Textile Manufacturers Bookkeeping” (Norton, 1889). La mayor aportación realizada por este autor se centra en la utilización de una cuenta de explotación a la que le dio el nombre de “Manufacturing” a través de la cual pretendía registrar todo el proceso productivo. Dicha cuenta se utilizaba para cada uno de los departamentos de la fábrica, de tal manera que a través de las mismas se podía saber si las distintas fases o departamentos del proceso habían sido llevados satisfactoriamente y que departamentos tenían pérdidas.

El autor sugería que al fabricante lo que le interesa saber es si sus precios son los correctos, si resulta económica la producción o qué departamento necesita ser revisado por no estar rindiendo adecuadamente. A partir de esta obra se impuso el uso del método del tratamiento de los costes a través de los departamentos como entidades diferentes de costes, básicamente para lo referente a la producción, ya que el autor considera que otros gastos como los de almacén, oficinas y gastos financieros se deben deducir del beneficio neto. El artículo “Notes on cost Records: A Neglected Branch of Accountancy” del autor inglés John Mann publicado en 1891 aporta nuevas ideas para llevar el registro de costes (Mann, 1891).

El autor plantea que se deben perseguir dos objetivos en el tratamiento de los costes. Por un lado examinar y explicar los resultados pasados, y por otro servir de guía para el futuro. Como novedoso cabe destacar este segundo objetivo en el que se planteaba llevar un registro de costes que sirviera para planificar y controlar las actividades empresariales. Por otra parte, el autor se planteó el tema de los costes indirectos proponiendo dividirlos en costes de compra, costes de venta y costes de producción, indicando además, que no era apropiado utilizar los materiales o la mano de obra como base de reparto de estos costes indirectos o generales proponiendo el tiempo como unidad más adecuada y en concreto la hora-máquina.

También Mann, en su artículo, comenta un problema que incluso llega a nuestros días, y es el hecho de la falta de interés que pueden llegar a suscitar los informes de costes si éstos están elaborados con una mala e inadecuada presentación de la información. El autor manifiesta que el fabricante no tan sólo quiere saber si ha obtenido un beneficio o una pérdida, sino conocer el porqué, dónde y cuándo lo ha obtenido. En el artículo justifica también la necesidad de determinar los costes de los productos a medida que los mismos se van completando en el proceso productivo, sin tener que esperar al final del año para conocer el coste total. Finalmente, recalca la importancia de hacer una estimación de costes e irla comparando con la realidad para poder así hacer las correcciones.

En 1896 aparece la obra de J.Slater, contable inglés, titulada “The Commercial Organization of Factories” (Slater, 1896). En su obra, Slater define y desarrolla una cuenta a la que le da el título de “incertidumbre” con la que pretende solucionar el problema del reparto de los gastos generales. Para ello, en dicha obra se propone que las cuentas que tuvieran elementos de gastos generales se cerrasen con la cuenta de pérdidas y ganancias como si fuesen gastos ordinarios. Los trabajos en curso y los productos terminados se debían cargar con sus respectivas proporciones de costes generales y se abonarían en dicha cuenta de incertidumbre, para en el siguiente período realizar un cargo en la mencionada cuenta y un abono en pérdidas y ganancias.

De esta manera los gastos generales se llevan como un todo evitando el problema de tener que tratarlos a través de las cuentas de inventarios. También propuso que en ocasiones, o como otra alternativa, podría ser interesante utilizar unas tasas estimadas para imputar directamente a los trabajos en proceso los gastos generales. Otro autor de notable influencia fue el inglés Alexander Hamilton, el cual desarrolló la mayor parte de su obra en América. Como experto en organización basó sus estudios, más en la organización racional de las operaciones industriales, que en la propia contabilidad de costes, tal como recogen los siete artículos publicados en el “Engineering Magazine” (Hamilton, 1901).

El autor hizo una división de los costes indirectos entre los cargos de taller y los cargos generales de fábrica. Introduce la idea de los centros de producción, identificando los mismos con cada máquina o mesa de trabajo capaz de añadir valor al producto que se está elaborando. Con ello pretendía mejorar la asignación de los costes indirectos, y pone en evidencia la poca utilización de dicha información para la toma de decisiones de la dirección. En los diferentes artículos, el autor, propone como base de reparto de los costes indirectos la hora-máquina, ya que este medidor tiene la particularidad de detectar las diferencias del coste de los trabajos realizados con diferentes equipos. Otra aportación importante de Hamilton fue el intento de identificar y esclarecer la problemática de la capacidad ociosa de los centros de producción. No se podía asignar la misma cantidad de costes cuando una máquina había estado totalmente utilizada que cuando no lo estaba. Las soluciones propuestas por el autor fueron muy criticadas en la época, lo que paralelamente provocó posteriores investigaciones sobre el tratamiento de la asignación de costes indirectos. A finales del siglo XIX los temas más debatidos en contabilidad de costos fueron:

- Se intensifica el análisis de costes en las diferentes fases del proceso productivo. No se trata tanto de registrar costes, sino de intentar controlar y reducir los mismos.
- La elaboración y utilización de los informes de costes no se debe limitar a una vez al año, se deben emitir en más ocasiones para facilitar a los trabajadores que puedan conocer en cualquier momento del año y en cada fase del proceso productivo los costes soportados. - Los costes soportados durante el período deberían compararse con los valores estimados para su control.
- El registro de los costes en las correspondientes cuentas debe incluirse en los registros generales de la contabilidad.
- Se recomendaba el uso de un libro mayor de provisiones y otro mayor de stocks.

El nacimiento de la contabilidad de gestión como disciplina El desarrollo de la contabilidad de gestión está estrechamente ligado a las mejoras e innovaciones que se han ido produciendo a lo largo del tiempo en el diseño organizacional y en los sistemas de gestión (Sáez, Fernández y Gutiérrez, 1993).

Comienza a utilizarse en la década de los ochenta en nuestro país para denominar los nuevos campos de acción que surgen dentro de la disciplina de la contabilidad de costes, y que dado su alcance y relevancia, parecen convenir su inclusión en la disciplina contable con una nueva terminología, ya que su nacimiento provoca una reestructuración de los objetivos y metodología de la misma (Ripoll, Barrachina, y Suárez, 1998), (AECA, 1992). De forma más precisa se puede apuntar que los primeros antecedentes sobre una de las técnicas utilizadas por la contabilidad de gestión, los presupuestos, se remonta al año 1825. Cazaux, en su obra publicada en dicho año sobre la contabilidad agrícola, manifiesta que las necesidades para el año venidero se pueden determinar en base a los éxitos y fracasos del pasado (Cazaux, 1824).

Por otra parte, la obra “The Complete Cost-Keeper” escrita por H.L. Arnold en 1899, describe los métodos utilizados en contabilidad de costes de quince empresas industriales, que a su entender eran representativas de la contabilidad del momento. Este tipo de estudios, que se empezaron a publicar en la época, daba a entender que el tratamiento de los temas de costes dejaba de ser información prohibida y que ciertas empresas estaban dispuestas a desvelar sus propios sistemas de costes. En 1903, Arnold publicó un segundo libro, “The Factory Manager and Accountant”, en donde explica otros ejemplos de la utilización de sistemas de costes de empresas americanas (Arnold, 1903).

En ese mismo año se debe destacar la aportación realizada por Henry Hess en la técnica presupuestaria, a pesar de que el uso de dicha técnica no se generalizó hasta pasados unos cuantos años. Dicho autor matizó el problema que surgía al utilizar los presupuestos como punto de referencia en situaciones en que la producción prevista no coincidía con la producción real. Con ello estaba aportando la idea básica del presupuesto flexible (Hess, 1903).

La consolidación de las técnicas aportadas por la contabilidad de costes se dio en las primeras décadas del siglo XX, pero paralelamente también se dio el desarrollo de los sistemas de gestión. Es en este momento cuando toma importancia el hecho de que la información ha de servir para la gestión y la contabilidad interna no sólo ha de

confeccionar informes de acumulación de costes. Así, a finales del primer cuarto de siglo se da la circunstancia de que grandes empresas americanas del sector industrial, habían implantado diferentes procedimientos contables de gestión, como por ejemplo; la contabilidad de los distintos elementos del coste, en concreto materias primas, mano de obra y gastos generales de fabricación; o bien los presupuestos de caja y de inversión e incluso los presupuestos flexibles (Sáez, Fernández y Gutiérrez, 1993).

Según apunta Kaplan, los avances que se llegaron a producir hasta 1925 permiten afirmar que se habían desarrollado casi todas las prácticas contables de gestión que actualmente se conocen (Kaplan, 1984).

Tuvo gran importancia, a principios del siglo XX, las aportaciones realizadas por J.L. Nicholson al considerar los costes como una ciencia imprescindible para la planificación y el control interno. En 1909 escribe "Factory Organization and Cost" (Nicholson, 1909) y en 1913 publica "Cost Accounting-Theory and Practices" (Nicholson, 1913). El autor, profundizó en muchas de las teorías ya existentes en la época, e hizo una descripción de cómo los costes de los distintos departamentos podían ser acumulados y pasados de una operación industrial a otra. Por otro lado, Nicholson argumentaba que los gastos administrativos y comerciales no añadían valor a los bienes fabricados con lo que se deberían excluir de los gastos generales que se imputaban al producto.

Otra aportación importante de este autor fue un sistema de cuentas recíprocas que permitía enlazar la contabilidad de costes y la financiera. También recomendaba la utilización del método de valoración de existencias, última entrada primera salida (LIFO), para la estimación del coste de los bienes vendidos. Paralelamente a todos estos adelantos que se estaban produciendo en el campo del registro y seguimiento de los costes en las empresas, se puso en evidencia la necesidad de controlar la eficacia de los departamentos que soportaban y generaban costes, así como establecer los precios de costes reales. Un contable americano, llamado John Whitmore escribió una serie de artículos que tuvieron una gran trascendencia en cuanto al incipiente concepto del coste estándar (Whitmore, 1906).

Entre otras propuestas, el autor, argumentaba en sus escritos que el tiempo desocupado se debía considerar como una pérdida y no un coste de producción. Más tarde, en 1908, desarrolló de forma muy precisa el uso de los costes estándares en una fábrica de calzado. En dicho artículo, el propio autor apunta lo peligroso que sería suponer que pueda existir un estándar de trabajo de una perfección absoluta. O también aplicar en un trabajo complejo los estándares que son correctos para un trabajo simple o viceversa (Whitmore, 1908).

Por otro lado, Burnell, en 1911, explica la necesidad de la utilización de los presupuestos para posteriormente poder comparar dicha información con los gastos reales y con ello poder valorar la eficiencia (Burnell, 1911). Se pueden mencionar otras aportaciones sobre el concepto de coste estándar, realizadas con anterioridad a las descritas en el párrafo precedente. Diversos estudios identifican el uso de costes predeterminados mucho antes del siglo XX. Sin embargo, se debe aclarar el hecho de que este tipo de costes estaban basados en costes históricos, y no en el cálculo mediante datos estadísticos y técnicos basados en los propios análisis y estudios realizados por los ingenieros. Garcke y Fells introducen en sus escritos la posibilidad de comparar costos actuales con los ideales, y apuntan la necesidad de estimar el coste probable (Garcke y Fells, 1887). Norton, también realizó su aportación al tema en la obra mencionada anteriormente “Textile Manufacturers Bookkeeping” publicada en 1889, para más tarde, en el año 1931, abordar directamente el problema de los costes estándar en su obra “Cost Accounting and Cost Control”.

Por otra parte, la influencia de los ingenieros en los estudios y análisis de los distintos procesos productivos de la empresa, supuso la incorporación en la contabilidad de costes de conceptos como la estandarización de tiempos y producción. Se presenta la necesidad de controlar los costos de las funciones y no de los productos (Longmuis, 1902). Así, se inicia la utilización del precio estándar para los materiales y se introducen nuevos conceptos como la variación en volumen y en precio (Stanley Garry, 1903).

En 1908 se publican una serie de artículos de otro ingeniero americano, Harrison Emerson, los cuales tuvieron una gran influencia en el desarrollo de la contabilidad de costes y en concreto del concepto de coste estándar (Emerson, 1908). El autor hace una valoración y una comparación entre el método más antiguo para establecer los costes, que consiste en realizar el cálculo una vez el trabajo ha finalizado, y un segundo método más moderno que consiste en establecer el coste antes de iniciar el trabajo. Emerson defendió la utilización de este segundo método y aportaba conclusiones sobre los problemas que soportaban las empresas al utilizar el primer método. Demostró que los sistemas antiguos aportaban información retrasada y que se mezclaban los costes logísticos con las pérdidas evitables que no tenían nada que ver con el producto final.

El diseño del primer sistema de costos estándar completo tuvo lugar en 1911, y se debe a G. Charter Harrison. Su obra fue publicada en una serie de artículos, donde adicionalmente aportó fórmulas para el análisis de las variaciones de costes (Harrison, 1918). Por otro lado, entre 1914 y 1916, W.E. McHenry describe en sus artículos la utilización de la técnica del coste estándar en una fábrica distinguiendo entre volumen, eficacia y variaciones en el gasto (McHenry, 1914).

También se puede constatar que la contabilidad de costes ha tenido una influencia importante de la contabilidad financiera durante este período, influencia que como ya se ha apuntado en párrafos anteriores se venía intentando desde hacía varios años. La necesidad de valorar las existencias con criterios admitidos por la contabilidad financiera es un ejemplo del esfuerzo que tuvo que hacer la contabilidad de costes para poder ofrecer dicha información.

En 1929, se reafirma la contabilidad financiera como consecuencia de la Gran Depresión y se enfatiza en la verificación de los estados financieros realizada por los auditores, lo cual significó un paso importante para la información contable preparada para terceros. Se debe destacar también en este período, la creación de una institución que permitió que la contabilidad de costes se afianzase y consiguiese un desarrollo importante. Dicha institución, la “National Association of Cost Accountant” fue fundada en 1915 en los Estados Unidos, y su primer presidente fue Lee

Nicholson. Las distintas publicaciones periódicas que la Asociación emitía tuvieron una gran trascendencia, ya que se hacía llegar a todo el mundo los avances que se estaban produciendo en la contabilidad de costes. Hoy en día dicha institución sigue funcionando bajo el nombre de “National Association of Accountants” (N.A.A.).

Después de la gran depresión, la mayoría de las empresas sólo contemplaban en sus costes la materia prima y la mano de obra y debían esperar al final del período para conocer el coste total de la producción. Para llegar al coste final, este método separaba los costes directos de los indirectos. Los primeros, al estar vinculados al producto, se asignan al mismo en función de su utilización. En cambio para los segundos, se propone la utilización de algún mecanismo contable de reparto centrado en las secciones. La idea básica de este método se centra en que el cálculo del coste final integre todos los costes, tanto directos como indirectos. Por este motivo, dicho método es conocido como el método del coste completo, también denominado coste de absorción, o “full costing”. Sin embargo, a mediados de la década de los treinta se empieza a cuestionar el uso de este método para el cálculo del coste del producto. Se pone en evidencia el hecho de que incluir en el coste unitario de un producto una cantidad de cargas comunes, según estimaciones arbitrarias, comporta grandes distorsiones en el coste obtenido. En 1934 Jonathan Harris, implanta en la fábrica Dewey & Almy Chemical Co. un nuevo método de cálculo de costes; el método de coste directo, también denominado coste variable o “direct costing”. Dicha experiencia fue publicada en un artículo titulado “¿Cuánto hemos ganado el mes pasado?” (Harris, 1936).

Este método proponía clasificar los costes por naturaleza en costes fijos y costes variables, interviniendo en el cálculo del coste final del producto únicamente los costes variables y que los costes fijos se llevaran globalmente al resultado del período. La utilización de los términos de costes fijos y costes variables ya fue utilizada por el profesor Schmalembach en una publicación del año 1899 en una revista alemana de la industria metalúrgica llamada “Renscheid”. Más tarde el mismo autor publicó en la revista Investigación Científica y Comercial diversos artículos a los que tituló “Cálculo de los gastos propios”.

En 1925 publicó su libro “Base de cálculo de los costes propios y la política de precios”, donde analiza la teoría de los costes fijos y proporcionales. En 1946, otra industria americana, la Pittsburgh Plate Gleess adopta también este método de costes, para más tarde hacer lo propio la Staley Manufacturing. A partir de la Segunda Guerra Mundial se generaliza el uso del “direct costing” y en 1953 la National Association of Cost Accounts publica un modelo para la aplicación de los “Fixed direct costing” a las distintas categorías de productos, aportando un nuevo diseño de la cuenta de resultados.

5.1.4 La contabilidad de gestión y el control: de los costos convencionales a los costos basados en las actividades

En la década de los ochenta se pretende dar un enfoque más práctico a la contabilidad de costes y poner un poco de orden en experiencias muy dispares de las empresas que fueron optando por la incorporación de su contabilidad de costes a la órbita de la gestión (Saéz, Fernández, Gutiérrez, 1993, pág. 7).

Se produce también en esta época un gran avance en los aspectos relacionados con la organización y el comportamiento en la empresa, en la delegación de responsabilidades y en el carácter interdisciplinar de esta rama de la ciencia contable. Todo lo anterior comporta una gran necesidad de intentar mejorar el control de las organizaciones. No es de extrañar, por tanto, que las técnicas presupuestarias proliferaran como sistemas clave para controlar la organización (Birnberg, Turopolec y Young, 1983, pág. 111-129). Los presupuestos pasaban a ser las herramientas de gestión más utilizadas (Caplan, 1971, pág.83).

Sin embargo, la evolución que ha sufrido en los últimos años la perspectiva de la dirección hacia sistemas de organización cada vez más sofisticados ha provocado que el presupuesto deje de ser el único sistema de control, sino uno más que se complementa con sistemas de información, tanto de tipo formal como informal. Al respecto, como apuntan Clancy y Collins, en las organizaciones se manifiestan hoy en día gran cantidad de variables de tipo cualitativo que no se pueden medir (Clancy y Collins, 1979, pág. 29).

Es por esta razón que se cuestiona la utilización de medios contables para la buena gestión de las organizaciones. Ya en 1972, Hopwood argumentaba que “normalmente es posible mejorar los sistemas contables que miden la gestión de la organización, sin embargo, casi nunca es posible llegar al sistema ideal de control” (Hopwood, 1972, pág. 158).

Unos años después, Merchant manifestaba que no se debía ser tan ambicioso, ya que “el control perfecto que implica estar convencido de que la actual consecución de los objetivos se adecuará a lo que se ha planificado, no es nunca posible porque probablemente siempre hay sucesos imprevisibles. De todos modos, un buen control debería significar que una persona informada podría confiar de manera razonable en la no aparición de sorpresas desagradables” (Merchant, 1982, pág. 44).

Así, autores como McKinnon y Bruns critican los sistemas contables como herramientas de gestión, ya que manifiestan que existe una gran cantidad de investigaciones sobre sistemas contables que permiten ofrecer información para el control de la gestión, y se olvidan de que los directivos necesitan de una gran cantidad de otro tipo de información, siendo los análisis e informes contables una pequeña parte de la misma. Apuntan además, que incluso puede que dichos sistemas tradicionales hayan fracasado (McKinnon y Bruns, 1992, pág. 56-77).

5.1.5 SISTEMA CONTABLE

Es una estructura organizada mediante la cual se recoge la información de una empresa como el resultado de sus operaciones, valiéndose de recursos como formulario, reporte, libros y que se presentaran a la gerencia y le permitirán a la misma tomar decisiones financieras. Son los procesos, secuencia de pasos e instructivo que se utilizan para el registro de las transacciones u operaciones que realiza la empresa en los libros de contabilidad.

Desde el punto de vista del análisis, se puede establecer procedimientos contables, para el manejo de cada uno de los grupos generales de cuenta de los estados financieros. (Sáenz, 2015).

5.1.6 Registros Contables

El registro o transacciones que generan una empresa o institución refiere que los datos sean recolectados, clasificados para luego registrados. Importancia de los registros contables

- Toda entidad necesita controlar las transacciones que efectúa, sus registros muestran todo lo que sucedió en la empresa durante un período determinado.
- Permite efectuar un seguimiento preciso a grupos de operaciones o alguna operación específica.
- Son la base para la elaboración de los estados financieros.
- Ayudan a tomar decisiones en diferentes áreas de la empresa. Registro de operaciones: debemos distinguir las siguientes etapas en el proceso de registrar las operaciones:
 - Recolección de registros, corresponde a toda la recopilación de información susceptible de registro.
 - Clasificación de registro, consiste en la separación de las operaciones de acuerdo con criterios previamente establecido.

La clasificación de los registro puede ser realizada con base en tipo de operaciones, o en los ciclos de operaciones que típicamente son efectuada en una empresa. Una clasificación de registros debe indicar las fuentes y origen de las transacciones de acuerdo con cada documento fuentes.

- Codificación de los registros; consiste en la asignación de una identificación a cada uno de los elementos. De esta forma la búsqueda o identificación de cada uno de los elementos resulta mucho más fácil desde el punto de vista del usuario que accedió a un tipo de información. Todo sistema exige que las operaciones o registro sean codificados de alguna forma, ello hace necesario que una empresa requiera la adopción de algún método de codificación.

El registro contable es el elemento físico en el cual se conservan los datos relacionados con las operaciones de la empresa. Los registros contables son

denominados “libros de comercio” y el Código de Comercio se refiere a ellos con esta última denominación. (Salinas, 2014).

5.1.7 Modelo de Gestión Participativa y Control Social en Salud.

El Modelo de Gestión Participativa y Control Social en Salud en Bolivia de acuerdo al Ministerio de Educación de Bolivia (2018) está conformado por: La estructura estatal: Conformada por el Sistema Único de Salud Familiar Comunitaria Intercultural que con la capacidad de los subsistemas de salud garantiza la solución de los problemas de salud de la población y la gestión eficiente y efectiva de sus recursos de manera conjunta con las otras estructuras (social e intersectorial) en sus cuatro niveles: local, municipal, departamental y nacional.

a. Nivel local: es la unidad básica, administrativa y operativa del sistema de salud, ejecutor de prestación de servicios integrales e interculturales a la persona, familia y comunidad y responsable de la gestión participativa y control social en la salud.

b. Nivel municipal. El Directorio Local de Salud es la máxima autoridad en la gestión participativa y control social en salud en el ámbito municipal y encargada de la implementación de la Salud Familiar Comunitaria Intercultural, seguros públicos, políticas nacionales de salud. Asimismo es responsable de la administración de las cuentas municipales de Salud. El Directorio Local de Salud, DILOS, debe elaborar su reglamento interno en base a normativa nacional determinada por el Ministerio de Salud y Deportes.

c. Nivel departamental: constituido por el Servicio Departamental de Salud que es el máximo nivel de gestión técnica en salud de un Departamento. Articula las políticas nacionales, departamentales y municipales para la gestión de los servicios de salud, cumpliendo y haciendo cumplir las políticas nacionales de salud, normas de orden público en las instituciones y / o entidades que conforman el subsistema público, el de cajas de salud de los seguros a corto plazo y el privado con o sin fines de lucro de su jurisdicción territorial, en directa y permanente coordinación con la estructura social.

d. Nivel nacional: representado por el Ministerio de Salud y Deportes, órgano rector de la gestión de salud a nivel nacional, responsable de formular políticas, estrategias, planes y proyectos nacionales; así como de establecer las normas que rigen el sistema de salud en el ámbito nacional.

- La estructura social: compuesta por los actores sociales con capacidad de tomar decisiones de manera efectiva en planificación, ejecución, administración, seguimiento, evaluación y control social de las acciones de salud, involucrándose, para ello en forma autónoma y organizada en el proceso de Gestión Participativa y Control Social en Salud, para el logro de la sostenibilidad de las acciones proyectadas. Está organizada de la siguiente manera:

a. Autoridad Local de Salud. Es el representante legítimo de la comunidad o barrio (con o sin establecimiento de salud) ante el sistema de salud; es responsable de la planificación junto al equipo de salud, de informar a la comunidad o barrio sobre la administración del establecimiento de salud y de realizar seguimiento y control de las acciones en salud que se hacen en la comunidad o barrio. Es una de las autoridades de la comunidad, elegido/a democráticamente y no es remunerado.

b. Comité Local de Salud. Es la representación orgánica de las comunidades o barrios, pertenecientes territorialmente a la jurisdicción de un establecimiento de salud (puesto/ centro SAFCI, centro SAFCI con Camas, etc.), organizada en un directorio responsable de implementar la Gestión Participativa y Control Social en Salud y de impulsar la participación de la comunidad o barrio en la toma de decisiones sobre las acciones de salud. Es una de las autoridades de la comunidad, elegido/a democráticamente y no es remunerado.

c. Consejo Social Municipal de Salud. Es la representación orgánica del conjunto de Comités Locales de Salud y de otras organizaciones sociales representativas de un municipio, organizada en una directiva, que interactúa con los integrantes del DILOS, garantizando la Gestión Participativa y Control Social en Salud, constituyéndose en el nexo articulador entre la estructura social local de salud (autoridades y Comités Locales de Salud) y el nivel de gestión municipal en salud

(DILOS), una de sus funciones principales es conseguir el presupuesto y su incorporación en el POA, para las necesidades de salud de la población de su municipio.

d. Consejo Social Departamental de Salud. Es la representación orgánica de los Consejos Sociales Municipales de Salud existentes en un departamento ante el sistema de salud, organizado en un directorio responsable de articular las necesidades y propuesta a nivel municipal con la Plan Departamental de Desarrollo; además de realizar el control social a la implementación de la misma en cuanto a las actividades de salud y a las acciones desarrolladas por el SEDES, una de sus funciones principales es el de conseguir el presupuesto destinado a salud para su incorporación al POA departamental/ gobernación.

e. Consejo Social Nacional de Salud. Es la representación orgánica del conjunto de Consejos Sociales Departamentales de Salud y de las organizaciones sociales representativas del país. Es el articulador de las necesidades y propuestas en salud de los Departamentos ante el Ministerio de Salud y Deportes; además de ser encargado de realizar el control social a las acciones que esta instancia emprenda. Es responsable de vigilar el adecuado crecimiento vegetativo de los recursos humanos del Sistema Único SAFCI.

5.2 METODOLOGÍA

El tipo de la investigación es descriptiva que tiene la característica de describir, de modo sistemático, las características de una situación o área de interés e interpretación de la naturaleza actual, y la composición o proceso de los fenómenos (Tamayo, 1998) en este caso se indagara las características de la administración contable en el Centro de Salud Familiar Comunitario Intercultural 1ª de Mayo en Santa Rosa del Abuna.

Foto 1.

Vista Frontal del Centro de Salud Familiar Comunitario Intercultural 1ª de Mayo en Santa Rosa del Abuna.



Fuente: Elaboración propia

5.2.1 Métodos

En la presente investigación monográfica se aplicaron los siguientes métodos que se describen a continuación.

5.2.1.1 Método descriptivo

Se busca describir las características del objeto de investigación que es el registro contable.

5.2.1.2 Método analítico

Plantea y pone a pruebas explicativas (finalidad cognoscitiva), el análisis estadístico es por lo menos bivariado, teniendo como nivel más básico la asociación entre factores (propósito estadístico).

5.2.2 Técnicas

La técnica que se empleó para el levantamiento de información fue la observación, entrevista estructurada y la revisión documental.

5.2.2.1 La observación

La observación es una técnica de investigación, para establecer las características de la administración contable. “La observación directa es aquella en la cual el investigador puede observar y recoger datos mediante su propia observación” (Tamayo, 1999).

Foto 2.

Sistema Informático de Administración Logística de Medicamentos e Insumos



Fuente: Elaboración propia

5.2.2.2 La entrevista estructurada

Que es una técnica que permite conocer sobre el objeto de estudio, en este caso sobre la administración contable, la misma que se aplicara al responsable de contabilidad o de la administración del SAFCI.

Foto 3.
Entrevista estructurada a funcionaria del SAFCI 1ro de Mayo



Fuente: Elaboración propia

5.2.2.3 Revisión documental

Que es un procedimiento orientado a la aproximación a, procesamiento y recuperación de información contenida en documentos, independientemente del soporte documental en este caso toda la información escrita referida a la administración contable del SAFCI.

Foto 4.
Documentación al área contable del SAFCI 1ro de Mayo



Fuente: Elaboración propia

5.2.3 Materiales

5.2.3.1 Materiales de Campo

- ✓ Tablero
- ✓ Guía de Observación
- ✓ Guía de Entrevista estructurada
- ✓ Cámara Fotográfica

5.2.3.2 Materiales de Gabinete

- ✓ Computadora Portátil
- ✓ Impresora
- ✓ Material de escritorio

5.2.4 Análisis

El análisis de la información obtenida una vez aplicadas la técnica de la observación, entrevista estructurada y la revisión documental se realizó de la inferencia de los datos representado en gráficos estadísticos y también tablas cualitativas.

5.3 RESULTADOS

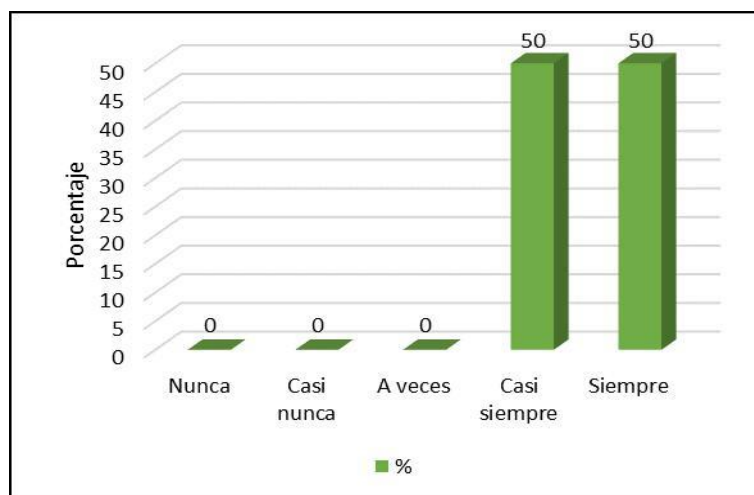
5.3.1 Diagnóstico del registro contable

En este acápite se describen los resultados obtenidos del levantamiento de información primaria sobre el registro contable en el SAFCI en estudio.

5.3.1.1 Sobre la revisión y aprobación de los comprobantes, informes y estados financieros por el área de contabilidad

De acuerdo a la estadística empleada se puede observar que el 50% de encuestados menciona que casi siempre los comprobantes, informes y estados financieros son revisados y aprobados por el área de contabilidad, mientras que el 50% menciona que siempre.

Cuadro 1.
Revisión y aprobación de los comprobantes, informes
y estados financieros por el Área de Contabilidad.

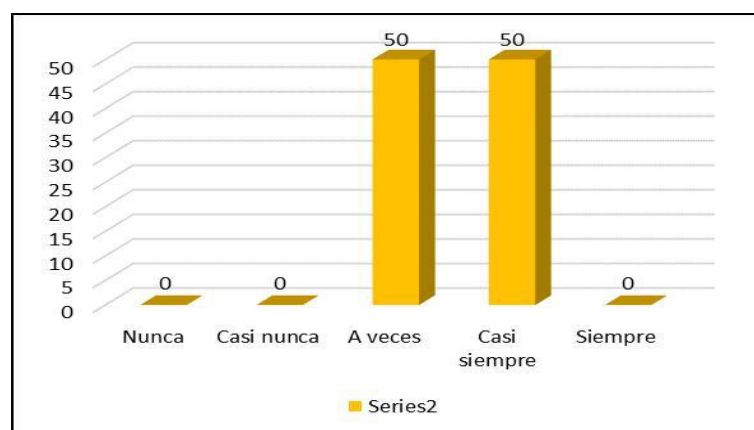


Fuente: Elaboración propia

5.3.1.2 Realización de conciliaciones de las bases de datos y las operaciones procesadas con los registros contables

En base a la encuesta realizada se puede observar que el 50% de encuestados menciona que casi siempre se realizan conciliaciones entre la base de datos y los registros contables, mientras que el 50% menciona casi siempre.

Cuadro 2.
Conciliaciones de las bases de datos y las operaciones de registros
contables.



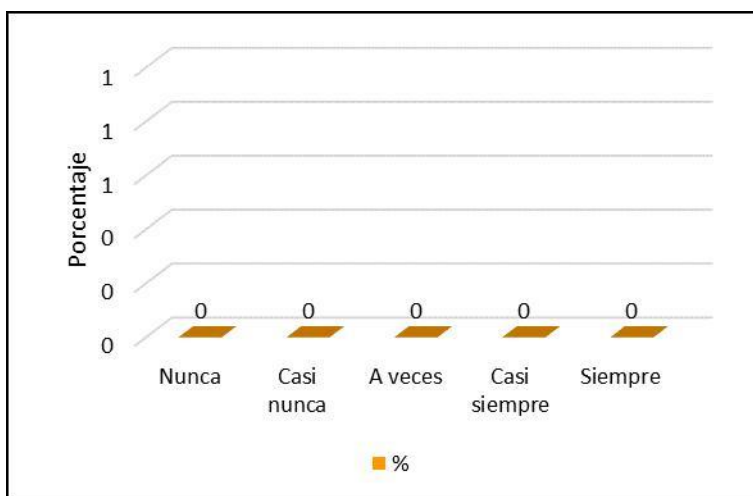
Fuente: Elaboración propia

5.3.1.3 Sobre la existencia de dispositivos de seguridad para restringir el acceso a los activos y registros

Sobre si se cuenta con dispositivos de seguridad para restringir el acceso a los activos y registros se puede observar que el 100% menciona que no se tienen los dispositivos necesarios.

Cuadro 3.

Existencia de dispositivos de seguridad para registrar el acceso a los activos y registros.



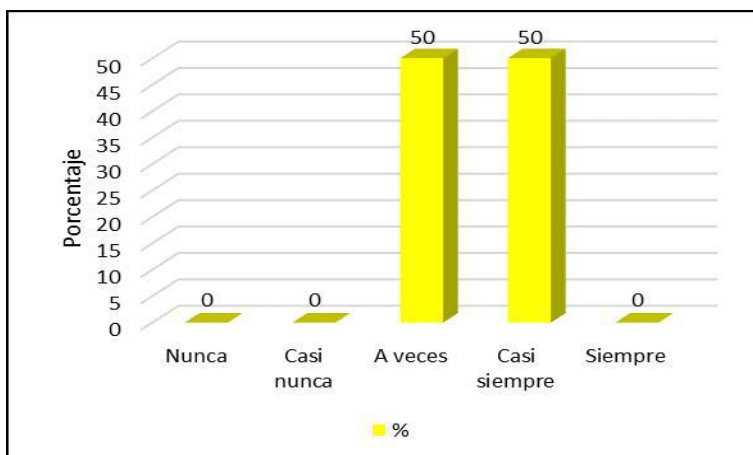
Fuente: Elaboración propia

5.3.1.4 Sobre el sistema en la generación de información Financiera oportuna para la toma de decisiones

Con respecto si se permite que el sistema la generación de información Financiera oportuna para la toma de decisiones se puede observar que el 50% de encuestados menciona que casi siempre el sistema permite la generación de información financiera oportuna para poder tomar decisiones, mientras que el 50% menciona que a veces.

Cuadro 4.

Sistema en la generación de información financiera oportuna para la toma de decisiones



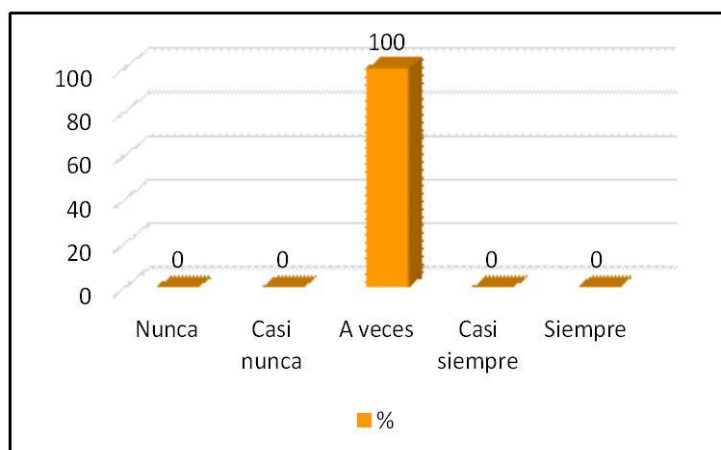
Fuente: Elaboración propia

5.3.1.5 Comunicación de las políticas y procedimientos establecidos a todo el personal que se desempeña en el Centro de Salud

En base a las encuestas realizadas mencionan el 100% que siempre las políticas y procedimientos que se establecen son comunicados a todo el personal.

Cuadro 5.

Comunicación de las políticas y procedimientos a todo el personal del Centro SAFCI

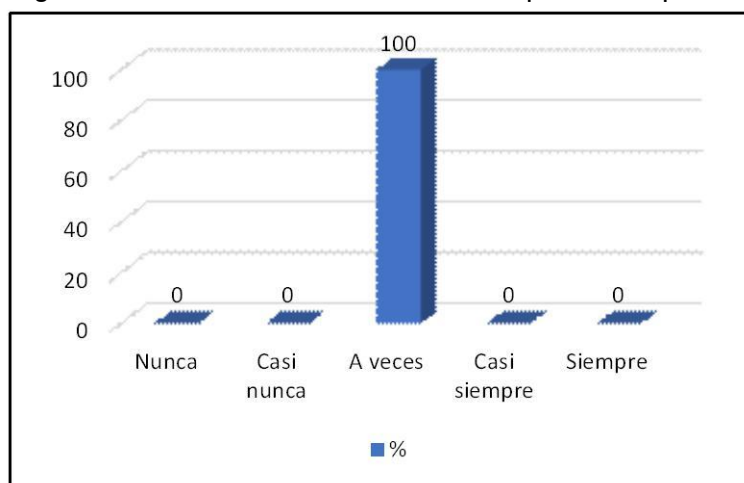


Fuente: Elaboración propia

5.3.1.6 Ingreso de información al sistema es supervisado por algún encargado

Con respecto a esta pregunta se puede observar que el 100% de encuestados menciona que a veces el ingreso de información al sistema o registro es supervisado por un jefe encargado.

Cuadro 6.
Ingreso de información al sistema es supervisado por el encargado



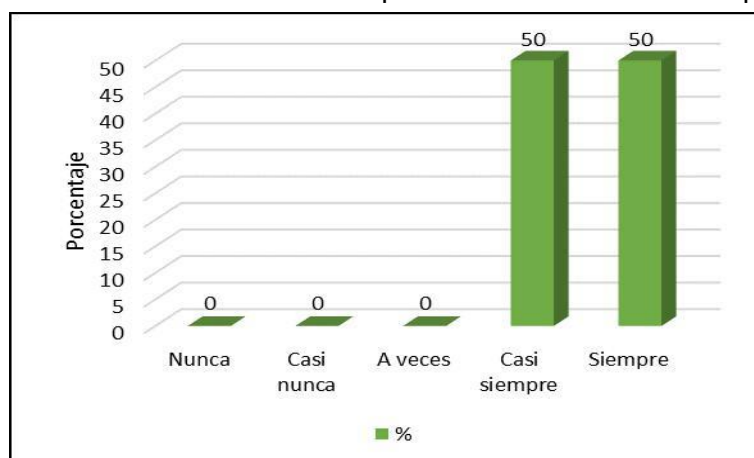
Fuente: Elaboración propia

5.3.1.7 Sobre la existencia un responsable de monitorear las actividades y operaciones para prevenir futuros errores

Al respecto un 50% menciona que a veces y un 50% que siempre existe alguien.

Cuadro 7

Sobre la existencia de un responsable de monitorear los procesos

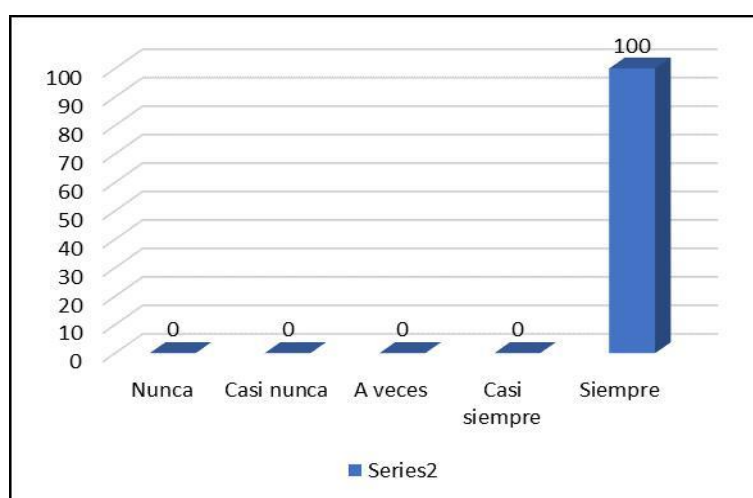


Fuente: Elaboración propia

5.3.1.8 Sobre la información brindada a la Dirección sobre las deficiencias detectadas para que tome las acciones correspondientes

Al respecto el 100% de los encuestados refiere que siempre se informa a la dirección sobre las deficiencias encontradas.

Cuadro 8
Información brindada a la Dirección sobre las deficiencias

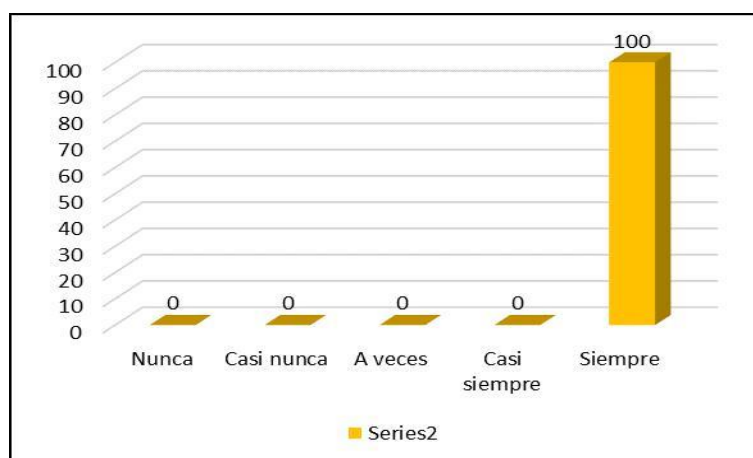


Fuente: Elaboración propia

5.3.1.9 Corrección de las transacciones o deficiencias identificadas

De acuerdo a la estadística empleada se puede observar que el 100% de encuestados menciona que siempre se corrigen las transacciones o deficiencias encontradas.

Cuadro 9
Correcciones de las transacciones o deficiencias identificadas



Fuente: Elaboración propia

5.3.1.10 Sobre el registro de factura del proveedor, emisión de retención, clasificación de facturas de los proveedores para la realización del pago, autorizaciones y control administrativo.

- *El registro de toda documentación se realiza como del proveedor, proforma, factura. NIT, CI licencia de funcionamiento, FUNDEMPRESA si corresponde y también la retención se realiza.*
- *Cuando se tienen las facturas son introducidas al sistema para el descargo con la receta recibo.*
- *Se realiza la clasificación de las facturas de los proveedores para realizar el pago por áreas.*
- *En el caso de las facturas de Farmacia son de dos proveedores de la Farmacia San Isidro y CEASS que son clasificadas de acuerdo a la llegada.*
- *Como también se realiza la revisión de autorizaciones y detalles de pagos de acuerdo al organigrama funcional del Responsable Contable Municipal de Salud. El administrador de salud y la jefa de Área.*
- *El registro contable que se realiza se lo ejecuta de acuerdo al sistema SALMI*
- *La decisión de pago lo realiza de la MAE es decir el alcalde del Municipio. A través también del administrador.*
- *El control Administrativo lo realiza el secretario administrativo financiero que es el Oficial Mayor del Municipio de Santa Rosa del Abuna. Y también en base a la Ley 475*
- *Se tiene un sistema de registro contable denominado SALMI.*
- *La revisión de transferencias y conciliación bancaria se realiza con el responsable de acuerdo a la factura.*

5.4 CONCLUSIONES

En base a los resultados obtenidos y de acuerdo a los objetivos de la investigación monográfica se tienen las siguientes conclusiones:

- ✓ Sobre el análisis de las diferentes concepciones teóricas sobre el registro contable se establece que la aparición de la contabilidad de costos, al menos con carácter científico, vino como consecuencia de la necesidad de dar respuesta a los efectos provocados por la Revolución Industrial en el mundo de la empresa a comienzos del siglo XIX. Hasta ese momento el balance y la cuenta de resultados eran los únicos instrumentos con los que los responsables de una empresa podían contar para ayudarse en su gestión. El registro o transacciones que generan una empresa o institución refiere que los datos sean recolectados, clasificados para luego registrados. Importancia de los registros contables Toda entidad necesita controlar las transacciones que efectúa, sus registros muestran todo lo que sucedió en la empresa durante un período determinado. Permite efectuar un seguimiento preciso a grupos de operaciones o alguna operación específica. Son la base para la elaboración de los estados financieros. Ayudan a tomar decisiones en diferentes áreas de la empresa. Registro de operaciones: debemos distinguir las siguientes etapas en el proceso de registrar las operaciones: Recolección de registros, corresponde a toda la recopilación de información susceptible de registro. Clasificación de registro, consiste en la separación de las operaciones de acuerdo con criterios previamente establecidos. La clasificación de los registros puede ser realizada con base en tipo de operaciones, o en los ciclos de operaciones que típicamente son efectuadas en una empresa. Una clasificación de registros debe indicar las fuentes y origen de las transacciones de acuerdo con cada documento fuente. Codificación de los registros; consiste en la asignación de una identificación a cada uno de los elementos. De esta forma la búsqueda o identificación de cada uno de los elementos resulta mucho más fácil desde el punto de vista del usuario que acceso a un tipo de información. Todo sistema exige que las operaciones o registros sean codificados de alguna forma, ello hace necesario que una empresa requiera la adopción de algún

método de codificación. Por lo que el registro contable es el elemento físico en el cual se conservan los datos relacionados con las operaciones de la empresa o institución.



Con respecto al diagnóstico realizado sobre el manejo del registro contable en el marco de la normativa vigente del Sistema de Contabilidad Integrada en el centro SAFCI de 1ª de Mayo se ha establecido debilidades en el registro contable, el personal que realiza este registro es un auxiliar contable. Con respecto a la revisión y aprobación de los comprobantes, informes y estados financieros por el área de contabilidad se realiza siempre o casi siempre. La realización de conciliaciones de las bases de datos y las operaciones procesadas con los registros contables realiza siempre o casi siempre, con respecto si se cuenta con dispositivos de seguridad para restringir el acceso a los activos y registros se mencionó que no se tienen los dispositivos necesarios, con referencia al sistema en la generación de información Financiera oportuna para la toma de decisiones se mencionó que casi siempre y a veces. Sobre la Comunicación de las políticas y procedimientos establecidos a todo el personal que se desempeña en el Centro de Salud se realiza siempre. Así mismo refieren que existe la supervisión de un encargado para el ingreso de información al sistema. La información brindada a la Dirección sobre las deficiencias detectadas para que tome las acciones correspondientes es siempre dada. Con referencia a las Corrección de las transacciones o deficiencias identificadas son corregidas. Es importante mencionar que se tiene un sistema denominado Sistema de control financiero de salud (SICOFS) que es un software diseñado para el manejo administrativo financiero de la información generada por el Sistema de administración logística de medicamentos, insumos, reactivos (SALMI) respecto a las Prestaciones Otorgadas en los establecimientos de Salud del País.

- Sobre las características del registro contable en el SAFCI en estudio se realiza el registro de toda documentación sobre el proveedor, proforma, factura. NIT, CI licencia de funcionamiento, FUNDEMPRESA si corresponde y también la retención se realiza. Se realiza la clasificación de las facturas de los proveedores para realizar el pago por áreas. Como también se realiza la revisión de autorizaciones y detalles de pagos de acuerdo al organigrama funcional del Responsable Contable Municipal de Salud. La decisión de pago lo realiza la MAE es decir el alcalde del Municipio. El control Administrativo lo realiza el secretario administrativo financiero que es el Oficial Mayor del Municipio de Santa Rosa del Abuna.

5.5 RECOMENDACIONES

- ✓ Se recomienda que se realicen este tipo de investigaciones en otras instituciones de Santa Rosa del Abuna que permite tener conocimiento sobre el área de contabilidad, siendo la información un insumo muy importante para la toma de decisiones para mejorar las debilidades existentes.
- ✓ También por otra parte se recomienda que la carrera debe promover la capacitación en temas de actualización sobre el manejo del registro contable para la población que requiera.

BIBLIOGRAFÍA

- Amat, O. (2008). Comprender la contabilidad y las finanzas. España, Barcelona: Ediciones Gestión 2000.
- Anthony R. (1980) Sistemas de Control de Gestión. McGraw – Hill, Colombia.
- Caplan, E. (1971) Contabilidad gerencial y ciencia del comportamiento ", Addison-Wesley Compañía editorial, Inc. Massachusetts.
- Kennedy E. y Mullen A, (1981). Contabilidad administrativa. Segunda edición. Bogotá Colombia: Pp,196.
- Sanz, A. (2015). Fundamentos de Administración. (3ra ed.). México: Pearson Educación.
- Seco, J. (1999). Introducción a la contabilidad de gestión. España, Madrid: Lettergraf, S.L.
- Torres, L.(1991) "Indicadores de gestión para las entidades públicas", Revista Española de Financiación y Contabilidad, Vol. XX, nº 67,

ANEXOS

ANEXO 1

ENTREVISTA ESTRUCTURADA

I. INFORMACIÓN PERSONAL

1. ¿Cuál es su profesión?
2. ¿Qué tiempo lleva en su cargo?
3. ¿Cuál es su jornada laboral?
4. ¿Ha desempeñado otras funciones previo a asumir el cargo actual? (SAFCI)

II. INFORMACIÓN REFERENTE A SUS FUNCIONES

1. ¿Cuáles son las actividades actuales que realiza para el Centro de Salud SAFCI?
2. ¿Quién supervisa la labor que desempeña?
3. ¿Qué oficinas le reportan a Ud.?
4. ¿Ud. a quién le reporta la información y las decisiones que se toman en el Centro de Salud SAFCI?
5. ¿Es Ud. el encargado de la toma de decisiones? ¿Cómo se toman las decisiones?

6. En el caso de la toma de decisiones con qué frecuencia Ud. se reúne con el Director y de ser necesario con los responsables de las otras oficinas.

III. INFORMACIÓN RELACIONADA CON LA OFICINA DE CONTABILIDAD

1. ¿Cuántas personas conforman la oficina de contabilidad?

2. ¿Cuenta la oficina contable con un área física independiente? (incluir equipos)

3. ¿Existe segregación de funciones?

4. ¿Qué recursos utiliza frecuentemente para comunicarse con sus empleados y las demás oficinas?

5. ¿Existe algún tipo de reglamento, código, ley por el cual los empleados de la institución se rigen?

6. En caso de que Ud. se encuentre ausente quién asume sus responsabilidades?

8. Considera Ud. necesario incrementar el número de personas en la oficina administrativa o contable y qué funciones deberían desempeñar.

9. Como realiza el registro contable

10. Existe un sistema integral contable de Salud

11. Si existe qué características tiene?

IV. APRECIACIONES PERSONALES

1. ¿Qué cambios se han efectuado desde su incorporación en el Centro de Salud SAFCI?
2. ¿Qué proyecciones tiene a futuro?
3. ¿Qué falencias ha encontrado a lo largo de su periodo en el Centro de Salud SAFCI?
4. ¿Qué sugerencias tiene para mejorar el registro contable? Detalle.

ANEXO 2
GUIA DE ENTREVISTA

ACTIVIDAD	DESCRIPCIÓN	RESPONSABLE	FRECUENCIA
Llegada de facturas			
Registro de factura del proveedor y emisión de retención más anexo.			
Clasificación de facturas de los proveedores para realizar el pago.			
Revisión de autorizaciones y detalles de pagos			
Como es el registro contable			
Registro de pago			
Decisión de pago			
Control Administrativo			

Emisión de nota de débito.			
Revisión de pagos en cheques y transferencias			
Revisión de transferencias y conciliación bancaria			