

## ALGUNAS PROYECCIONES DE LA MODELIZACIÓN CONTABLE EN CLAVE SOCIAL

*Jesús Lizcano Alvarez*

*Catedrático de la Universidad Autónoma de Madrid*

### RESUMEN

La información económica en sus distintos niveles (micro o macro) viene siendo fundamental para el funcionamiento del sistema social y económico en cualquier país. Dentro de esta información *económica* ocupa un papel muy importante la información *contable* relacionada con los diversos tipos de instituciones, actividades y sectores que conforman ese sistema socioeconómico global. El diseño de modelos de información contable es ciertamente aplicable a cualquier realidad en la que se lleven a cabo actividades, no sólo económicas, sino también de carácter físico, tecnológico, etc. En este artículo se desarrollan algunas proyecciones de la modelización contable sobre varias realidades que tienen una importante dimensión e interés social.

### 1. INTRODUCCIÓN

La perspectiva multidisciplinar que ha de acompañar al desarrollo de cualquier disciplina, como es el caso de la contabilidad, ha de permitir diseños y modelizaciones que puedan proyectarse de esta forma sobre cualquier ámbito de nuestra sociedad, de cara a conocer y controlar de una manera más eficiente económica y socialmente tal realidad.

Vamos a hacer referencia en las siguientes líneas a algunas proyecciones de la modelización contable sobre varias realidades que tienen una importante dimensión e interés social, como es el caso, en primer lugar, de la *energía*, como realidad que posibilita y mueve todo aquello que rodea al ser humano; por otra parte, vamos a abordar asimismo una proyección sobre el sector *sanitario*, de obvia y fundamental trascendencia para la salud y el bienestar del ser humano, y finalmente haremos también referencia a una faceta política y social de la contabilidad ya en un plano histórico, concretamente como elemento de transparencia económica y social en la época de Mijail Gorbachov, en la antigua Unión Soviética.

### 2. MODELIZACIÓN CONTABLE DE LA ENERGÍA

De acuerdo con la citada concepción transversal y orientación multidisciplinar de la información económica, vamos a poner de relieve el importante papel que puede jugar una evaluación y representación contable de la energía a nivel agregado, tanto a modo de homogeneización informativa de una realidad eminentemente heterogénea, así como de eficaz instrumento para una racional toma de decisiones en el ámbito de las políticas energéticas. Nos referimos, en primer lugar, a esa realidad energética varia o heterogénea, y a continuación a la importancia que la información contable puede revestir en relación con la misma.

Las formas útiles bajo las cuales se tiene necesidad de la energía (calor, luz y energía mecánica) pueden ser obtenidas a partir de alguna de las fuentes de energía primaria como el carbón, el petróleo, el gas natural, la energía hidráulica, nuclear, etc. Estas formas útiles no son siempre sustituibles directamente

las unas por las otras; sin embargo, hay siempre un proceso de transformación, entre las fuentes de energía primaria y la producción de calor, luz y energía mecánica, un camino a través del que es posible la sustitución, eso sí, con ciertas limitaciones económicas y técnicas.

La estrecha interdependencia que existe entre las diferentes formas de energía impone la necesidad de estudiar el problema del aprovisionamiento y utilización de la energía en su conjunto. Para llevar esto a cabo son necesarias dos condiciones: disponer de datos estadísticos de base, referentes a todas las fuentes de energía, así como evaluar en términos comunes las diferentes formas de aprovisionamiento de energía en su conjunto.

Una vez se disponga de datos estadísticos coherentes en lo relativo a las fuentes de energía, la información contable habría de ir dirigida, en primer término, y de forma fundamental, a recoger la oferta de energía primaria, por una parte, y su correspondiente destino o consumo final, por otra. Esta información podría servir de base para la toma de decisiones a nivel estratégico, esto es, a la hora de optar entre la utilización de carbón o de petróleo, en las centrales térmicas clásicas para la producción de electricidad, entre las centrales térmicas o las centrales nucleares, entre la producción interna o la importación de determinados productos energéticos, etc. Para todo este tipo de decisiones será imprescindible una buena información macrocontable energética.

Las macromagnitudes que se deducen inmediatamente de esta información (grado de dependencia energética, consumo final energético de diversos sectores de la economía, consumo de energía primaria por unidad de producto nacional bruto) son, en definitiva, variables estratégicas cuya evolución temporal permite estudiar adecuadamente la estructura de la economía, comparar diferentes países, apreciar el grado de desarrollo existente a este respecto, y, en suma, evaluar el grado de eficacia económica existente. La información macrocontable energética suministra, además, los datos básicos sobre el reparto de la energía entre los diversos sectores que la consumen, pudiéndose obtener, en base a la misma, un cierto número de indicadores globales como el consumo de energía primaria por unidad de producto nacional bruto, o también el consumo de energía primaria por habitante, importantes puntos de apreciación de la importancia de la energía en la economía.

En este contexto, el exponente fundamental de la macrocontabilidad de la energía ha sido convencionalmente hasta el momento, el denominado *Balance energético*. Vamos a definir un Balance energético, como "un estado contable en el que se ponen de manifiesto, de forma interrelacionada, las magnitudes energéticas básicas de un sistema o subsistema económico supranacional, nacional, regional o local, durante un determinado período de tiempo".

El balance energético es así el estado contable en base al cual se realizan los análisis energéticos básicos para la toma de decisiones a nivel de política industrial. Este balance se refiere, por lo general, a una dimensión "global" de la energía; es decir, es un documento contable que identifica y enumera las cantidades de energía producidas, transformadas, y consumidas en el marco de un espacio y de un tiempo dado. Dada su finalidad, así como las dificultades inherentes a su contenido de origen heterogéneo, el balance energético se expresa siempre en unidades físicas, y no en base a valores monetarios.

No es que una contabilidad energética en términos de valor carezca de interés, sino que, en principio, la introducción de la moneda crea más problemas que resuelve. Si la construcción de los balances energéticos se hace en términos físicos, lo cual ya encierra grandes dificultades, la conversión en términos monetarios complicará más esta construcción. No obstante, la posibilidad de introducir un sistema de precios relativos entre formas de energía sería una decisión que debería considerarse, y pensamos que así se reflejaría la rentabilidad económica de cada fuente de energía.

Hay que tener en cuenta en todo esto que el tema de los precios encierra aspectos y condicionantes tan dispares como los intereses políticos, la tecnología dependiente de los países de la cúspide en materia energética, la rentabilidad en la explotación de estos recursos, etc. Estos podrían ser algunos de los

argumentos que hacen pensar en la complejidad de la construcción de un balance energético en términos monetarios.

Se pueden perseguir, por otra parte, dos objetivos diferentes en la elaboración de un balance energético: Conocer cuál *ha sido* el consumo de energía; o conocer, cual *será* el consumo de energía. A partir de ello, la estructura de un balance energético puede variar según el nivel de detalle que se busque. Cuando se analiza el pasado, es lógico comenzar por la oferta de las diferentes energías primarias y mostrar a continuación como esta oferta es utilizada o almacenada. Así, se tiene generalmente:  $\text{Producción} + \text{Importación} - \text{Exportación} \pm \text{variación de stocks} = \text{Consumo primario}$ .

Cuando se quiere analizar el futuro, se estima el consumo (o demanda) con la ayuda de su relación con el crecimiento económico; teniendo en cuenta la estructura energética y económica, se deduce la oferta necesaria para satisfacer la demanda. Si un país no es autosuficiente en energía, actuará, lógicamente de forma tendente a reducir sus importaciones, resultantes de la siguiente expresión:  $\text{Consumo} + \text{Exportación} \pm \text{variación de stocks} - \text{Producción} = \text{Importación}$ .

Un balance energético, para que sea operativo, debería satisfacer una serie de condiciones, entre las que nos atrevemos a señalar las tres siguientes: a) Que la veracidad de sus cifras no pueda ser puesta en duda. b) Que la adición de las diferentes formas de energía no introduzca distorsiones susceptibles de falsear el balance a largo plazo. c) Que la estructura con que se inicie la construcción del balance sea aceptada sin reserva.

Por otra parte, es importante delimitar lo que realmente deben contener y significar las magnitudes macrocontables básicas que aparecen en un balance energético, así como la necesaria diferenciación de los flujos energéticos, propiamente dichos, de aquellos flujos no considerados estrictamente como tales. Todo ello con el fin de hacer más rigurosa la información macrocontable de la energía y un mayor acercamiento de la misma a una "imagen fiel" de la realidad macroenergética.

Haciendo una primera referencia a la Producción, hay que señalar que ésta se sobrentiende de energías primarias, puesto que la producción de energía secundaria, aparece en el apartado de transformaciones. Se considera energía primaria el carbón y otros minerales sólidos, el petróleo, el gas natural, así como la electricidad de origen hidráulico, nuclear y geotérmico.

En relación con el apartado de las Transformaciones, por otra parte, las dobles contabilizaciones pueden ser importantes. Es necesario comprender bien que la mayor dificultad de la estructura de un balance se sitúa en este ámbito; y que la introducción, o no, de unos sub-apartados adecuados crea numerosas dificultades de elección. En lo referente, por su parte, al *Consumo*, hay que señalar que los consumos que aparecen en un balance energético no representan forzosamente los suministros que se han efectuado. El impacto de esta presunción será escaso en un país donde la autoproducción sea pequeña, y será importante en el caso contrario. Hay sin embargo, un sector (la siderurgia) en el que la diferencia entre el consumo reflejado en el balance y la entrega efectuada debe ser siempre considerada atentamente.

Intentaremos hacer una última referencia *didáctica* a estas macromagnitudes. En cuanto a la Producción, esto es, la producción nacional de los productos energéticos primarios, hay que recordar que muestra el grado de independencia energética de un país, y su estructura (carbón, petróleo, etc.) reflejará bastante bien las riquezas naturales de las que está dotado. En lo que respecta a las Importaciones, tanto de energías primarias como secundarias, que se refieren a los recursos comprados en el transcurso de un período, será necesario conocer bien su volumen y su estructura, suprimiendo la parte correspondiente de lo que serían intercambios en el campo eléctrico, de forma que refleje las verdaderas necesidades de suministro.

La macrocontabilidad energética, en resumen, no ha ido normalmente más allá de la energía entregada a los consumidores finales, y trata fundamentalmente de la producción, transformación y

consumo. La aportación de un modelo contable que tenga en cuenta la eficiencia del conjunto de aparatos e instalaciones de los consumidores de energía será, en definitiva, siempre que sea rigurosa, más eficaz a este respecto, siendo este un importante reto para el futuro de esta proyección contable de la energía. En todo caso, el conocimiento contable de las energías producidas, importadas, exportadas, transformadas y consumidas que nos suministra un Balance energético, tendrá gran importancia dada la posición de llave atribuida a la energía dentro de la economía de cualquier país.

### **3. UNA PROYECCIÓN METODOLÓGICA DE LA CONTABILIDAD EN EL ÁMBITO SANITARIO: LOS COSTES DE LOS GRDs**

Continuando con la visión transversal de la contabilidad, vamos a hacer referencia en este apartado a una proyección de la contabilidad, y más concretamente de una de sus ramas, la Contabilidad interna o Contabilidad de Gestión, en relación con el ámbito sanitario, uno de los sectores fundamentales en la economía y para los ciudadanos. El sector de la Sanidad resulta básico, tanto en lo relativo a su importancia social, dado que es el sector que protege la salud de los ciudadanos, como en lo relativo a su importancia económica, dada la gran proporción de los recursos económicos globales que absorbe. Es por ello que una de las finalidades fundamentales que hoy día se persigue en la generalidad de los países es mejorar el sistema sanitario, tanto en la calidad de sus prestaciones, como en la eficiencia y el grado de aprovechamiento de sus recursos.

Es precisamente en el contexto de este último objetivo de eficiencia y aprovechamiento de los recursos en el que se sitúan algunos trabajos que hemos realizado en ese ámbito, tratando a través de los mismos de diseñar un sistema de información contable interna que permita llegar a conocer con rigurosidad y grado de detalle los datos más significativos sobre los costes que se originan en los centros hospitalarios, y más concretamente los de los *Grupos Relacionados de Diagnóstico* (GRDs)

En este contexto sanitario se ha pasado de perseguir una mera cuantificación del coste del producto o servicio, a conseguir una racionalización del mismo, o de cualquier otro objetivo de coste, con el fin de que los responsables de las organizaciones tengan una información adecuada que posibilite la formulación de juicios de valor y la adopción racional de decisiones, con el menor riesgo posible, relacionadas con los temas siguientes: a) La organización del proceso productivo de bienes o servicios (por ejemplo, hospitalarios). b) La optimización de la capacidad existente. c) La utilización de los medios disponibles. d) El factor humano. e) El aprovisionamiento de los factores corrientes de la producción. f) El análisis y la relación de causalidad en las desviaciones controlables. g) La asignación de responsabilidades, etc.

La contabilidad de gestión no se rige por principios tan rigurosos y normativos como la contabilidad financiera o externa, o la contabilidad presupuestaria, muy típica en muchos centros hospitalarios, sino por normas flexibles y generalmente aceptadas, que suministran la información global o fragmentada de los diferentes objetos de coste, y permiten analizar y tomar decisiones estableciendo un control preventivo y correctivo. En este contexto de la contabilidad interna en los centros hospitalarios, se hace necesaria la implementación de un adecuado *sistema de costes* en estos centros, esto es, un conjunto de reglas y procedimientos, que haga posible la acumulación de datos contables para suministrar información relevante encaminada a facilitar la toma de decisiones por parte de la dirección del centro hospitalario.

Los sistemas de costes satisfacen, por lo general, dos propósitos; el primero está relacionado con la planificación y el control, el cual se materializa en uno de los objetivos de coste como son los *centros* o unidades organizativas, en donde se acumulan los costes por centros de responsabilidad, lo que permite valorar la contribución que cada uno de ellos realiza a la consecución de los objetivos globales del centro sanitario. El segundo propósito está relacionado con el cálculo del coste de los bienes y servicios producidos, y se materializa en el objetivo de las *unidades de producción*, que permiten valorar los

servicios sanitarios producidos, e incluso, si se deseara, calcular distintos tipos de márgenes, a un nivel absoluto, relativo y comparado con unidades o entidades similares.

Normalmente, el ciclo de la contabilidad de costes incluirá las siguientes fases: 1) Determinación y análisis de los costes de los distintos factores y recursos adquiridos (clasificados ya sea atendiendo a su naturaleza, método de cálculo, criterio de asignación a los productos, variabilidad, controlabilidad, etc.). 2) Determinación y análisis de los costes incurridos en la realización de las distintas actividades efectuadas en cada uno de sus puestos de trabajo, fases, servicios, departamentos, o divisiones dentro del centro hospitalario, ya sea de forma individual o conjunta para cada una de las funciones asumidas para la realización de la actividad hospitalaria. 3) Determinación y análisis del coste de la *producción* o de las diferentes prestaciones finales hospitalarias (episodios, procesos, pacientes, etc.).

Las tres fases o actuaciones anteriores, referidas respectivamente, a *factores* productivos, *lugares* de coste en que se realizan las actividades, y *servicios* finales producidos, habrán de llevarse a cabo de cara a obtener la información demandada por los usuarios de la contabilidad, debiendo resultar adecuados, además, para elaborar la información relevante al tipo de decisiones que éstos hayan de adoptar.

Ya en lo relativo a la práctica en la modelización contable de los costes de las actividades los hospitalarias, hemos de hacer referencia en este apartado a algunos de los trabajos que hemos desarrollado en este ámbito, los cuales se centran en el desarrollo de una metodología común y válida con carácter general para el cálculo de costes en los centros hospitalarios del Estado español, en base a la utilización de los denominados "Grupos Relacionados de Diagnóstico" (GRD), como elementos fundamentales de referencia a la hora de llevar a cabo el correspondiente proceso de cálculo y asignación de costes. Dichos GRD, al recoger, un amplio elenco de patologías (más de seiscientas) y tipos similares de pacientes, puede determinar una gama muy amplia de productos realizados por un centro hospitalario, y fundamentalmente homogénea en cuanto al consumo de recursos por pacientes similares, y sostenible razonablemente en el tiempo.

El objetivo, al diseñar este modelo, era servir de referencia para establecer los costes de las diversas patologías atendidas por los hospitales en nuestro país, y así poder repercutir esos costes en el caso de atención a los ciudadanos *desplazados*, es decir, que fueran atendidos en los hospitales de Comunidades Autónomas distintas a las de su origen o residencia. A través de la discusión de este modelo se llegó a la aceptación consensuada de una serie común, debidamente clasificada y codificada, tanto de *costes*, como de *centros de costes* (a distintos niveles), para todos los hospitales que participaron en este proyecto piloto estatal. En este estudio participaron 18 Hospitales de distintos tamaños y diversidad geográfica, que llevaron a cabo la prueba piloto de este modelo.

a) Elaboración de un catalogo o clasificación de costes: En cuanto a las clases de costes en este modelo se consideró que la generalidad de las actividades hospitalarias cuenta con los siguientes tipos de costes: a) Personal: 1) Personal adscrito exclusivamente a la Actividad; 2) Personal que comparte otro tipo de tareas y funciones. b) Consumos directos. c) Otros costes: 1) Clases de costes específicos; 2) Costes imputados por otros centros.

b) Elaboración de un catalogo de centros: En lo relativo a la estructuración del sistema de costes a través de una serie de secciones contables o centros, de cara a llevar a cabo una adecuada localización de los costes, se establecieron cuatro tipos o niveles de centros de costes: 1) Centros asistenciales finales. 2) Centros asistenciales intermedios. 3) Centros de servicios. 4) Centros de estructura.

Finalmente, a través de la implantación de este sistema de costes, se establecieron (y publicaron en el Boletín Oficial del Estado) una tabla de carácter oficial, con aquellos entre unas y otras Comunidades Autónomas por la atención hospitalaria a enfermos desplazados.

Es este un ejemplo más, en definitiva, de la proyección social que puede y deba alcanzar la contabilidad interna.

#### **4. UNA FACETA POLÍTICA Y SOCIAL DE LA CONTABILIDAD: LA GLASNOST CONTABLE.**

Dentro de la perspectiva transversal de la disciplina de la contabilidad, cabe señalar que la información contable puede constituir un elemento clave de *transparencia* en un sistema político, máximo en un caso, como al que vamos a hacer referencia, de un sistema político y social en el que no había el nivel mínimo de transparencia que exige una sociedad realmente democrática. Es el caso de la Unión Soviética a finales de los años ochenta, y cómo se abordó el tema de esta necesaria transparencia por parte de un dirigente como Mijail Gorbachov. En esencia, Gorbachov vino a utilizar inicialmente la doctrina leninista original para introducir un profundo cambio democrático en la sociedad, siendo consciente que para poder desarrollar una efectiva democracia, se hacía absolutamente necesaria la "glasnost" (transparencia). Afirmaba al respecto que no hay democracia ni puede haberla si no hay *glasnost*, y en definitiva, que no habría socialismo si no hay democracia. La *glasnost*, fué por lo tanto, un instrumento esencial en la reconversión democrática del sistema soviético y para Gorbachov resultaba imprescindible en aquel sistema una transparencia y una publicidad de las actuaciones y de las situaciones políticas, económicas y sociales.

En este contexto, y entre numerosos aspectos y variables que conforman el contenido de la Perestroika y que caracterizan el proceso de reforma económica impulsado en aquellos años por Gorbachov en la URSS, vamos a hacer referencia a uno de los objetivos básicos de aquella importante revolución histórica: el aumento de la eficiencia en el sistema económico, y, dentro de este objetivo, en la mejora de la información económica-financiera generada en dicho ámbito.

Ello nos lleva necesariamente a uno de los aspectos en los que incidió frecuentemente Gorbachov en sus intervenciones, discursos y divulgaciones relativos a la propia Perestroika, en relación con la reforma del funcionamiento de las empresas: la necesidad de implantar en las mismas lo que Gorbachov denominaba una "contabilidad de costes". En este contexto, Gorbachov se apoyó repetidamente en las teorías y en las realizaciones de la época de Lenin, señalando así, que en la época de Lenin hubo numerosas empresas privadas que adoptaron, todas ellas, un sistema de contabilidad de costes.

Evidentemente el contenido que le otorgó Gorbachov a esta expresión *contabilidad de costes*, era más amplio que el que normalmente le correspondía en el mundo occidental, y más concretamente en el mundo académico de las ciencias empresariales, en el que, como es sabido, y hemos referido anteriormente, la contabilidad de costes es la rama de la contabilidad que se ocupa, entre otras cosas, del estudio y análisis de los costes, de su acumulación para la formación del valor de los productos, del control de los mismos, todo ello dirigido a mejorar la eficiencia y el grado de cumplimiento de los objetivos internos de las organizaciones.

Para Gorbachov, sin embargo, según las referencias que hizo en algunas ocasiones a este respecto, *la contabilidad de costes* tiene un sentido algo más amplio. Para él, la aplicación de una contabilidad de costes significaba la realización de una contabilidad sobre criterios económicos, es decir, la realización de una contabilidad que tuviera en cuenta todos los costes de realización de los productos (bienes y servicios), y además tuviera en cuenta los costes "reales"; en base a esta perspectiva se hacía necesario así imputar los ingresos correspondientes a los precios realmente habidos, olvidando todos los componentes de subsidios, de baja de precios por subvenciones, precios establecidos de acuerdo con los planes quinquenales de la etapa soviética, etc.; es decir, se trataba, en definitiva, de llevar a cabo una contabilidad que reflejase fielmente la formación del valor y el verdadero beneficio, o pérdida en su caso, realmente generado; y, en un tramo más completo y más exigente, que pudieran llegar a contabilizarse los denominados costes de oportunidad, tan altos, si se tienen en cuenta todos los componentes provenientes del Estado en aquella economía soviética.

La *contabilidad de costes* significó mucho, por lo tanto, para Gorbachov. Significaba un punto fundamental en su reforma económica; significaba la autonomía contable de las empresas, esto es, que pudiesen llevar una contabilidad propia e independiente, inherente, por lo tanto, a un sistema de financiación y de dirección propios y autónomos y libres de toda orden o norma impuesta en cuento a los objetivos y en cuanto a los recursos o subsidios asignados. Una contabilidad de costes significaba, por lo tanto, para Gorbachov, que las empresas puedan llegar a medir realmente tanto su eficiencia como el *excedente* realmente obtenido en su funcionamiento, es decir, haciendo hincapié en su función de mecanismo de *transparencia* que pudiese informar del verdadero resultado obtenido en la gestión y funcionamiento de las empresas soviéticas.

Esta contabilidad de costes, y considerada así como una verdadera contabilidad de gestión, constituye un perfecto mecanismo de imputación de responsabilidades que estuvo muy presente en la perestroika de Gorbachov, en base al importante objetivo de poder responsabilizar a cada persona de lo que hacía, premiando sus logros o criticando sus fracasos.

Son éstas, ideas que, a nuestro juicio, merecen una reflexión histórica sobre la importancia y la dimensión potencialmente política de esta disciplina, la Contabilidad de costes, según la significación que le atribuyó Gorbachov, pudo tener dentro de los postulados de la Perestroika, y de alguna manera, por lo tanto, en el devenir de las reformas económicas y políticas que de la misma se derivaron en la Unión Soviética.

Las aproximaciones anteriormente descritas de una disciplina económica como la contabilidad sobre diversas realidades físicas, económicas y sociales, no hacen sino poner de relieve la importancia y la viabilidad de la consideración e investigación transdisciplinar sobre cualquier disciplina en aras del progreso intelectual y el valor añadido social.