

DEL MONISMO AL PLURALISMO CONTABLE

Pedro M. Balboa La Chica

Francisca Piedra Herrera

Margarita Mesa Mendoza

(Universidad de Las Palmas de Gran Canaria)

RESUMEN

Son muchos los argumentos que justifican la necesidad de que las unidades económicas gocen de un sistema informativo contable que les permita generar información sobre cómo se ha desarrollado el sistema de circulación de valores en la misma y cuáles han sido sus frutos. En este sentido, la Contabilidad pluralista proporciona la posibilidad de aplicación de una variedad de modelos, resultantes de las diversas combinaciones posibles entre los cuatro subsistemas de Financiación, Inversión, Producción y Desinversión, lo que permite un análisis de los fenómenos que acontecen en el desarrollo de la actividad económica de la empresa. El presente trabajo se encuadra en el marco de la fase de representación de la realidad económica de la actividad empresarial, al objeto de mostrar elementos de análisis de la misma distintos a los proporcionados por los modelos más comúnmente utilizados.

1. INTRODUCCIÓN

Son muchos los argumentos que justifican la necesidad de que las unidades económicas gocen de un sistema informativo contable que les permita generar información sobre cómo se ha desarrollado el sistema de circulación de valores en la misma y cuáles han sido sus frutos. En este sentido, puede resultar un instrumento de gestión sumamente interesante conocer cómo distintos subsistemas que configuran el sistema empresa han desarrollado la actividad que les compete.

Si bien la doctrina ha proporcionado diversas clasificaciones de Subsistemas de la empresa, cada una de las cuales resulta de gran utilidad desde la óptica en la que ha sido proporcionada, nos basaremos en una clasificación funcional, atendiendo a cuatro grupos de problemáticas diferentes que en ella acontecen, cuales son las de Financiación, Inversión, Producción y Desinversión.

Como consecuencia de la discriminación de tales actividades, resulta posible configurar cuatro subsistemas diferenciados e interdependientes en la unidad económica: Subsistema de Financiación, Subsistema de Inversión, Subsistema de Producción y Subsistema de Desinversión.

El Subsistema de Financiación reúne toda la problemática de captación de recursos financieros, así como la aplicación de los mismos tanto en inversiones de igual naturaleza como de tipo económico. El Subsistema de Inversión abarca la problemática de encaje de factores, y el de Producción engloba la actuación de la empresa en sí misma, recogiendo el proceso de intertransformación de sus inversiones.

Por último, el Subsistema de Desinversión se configura por la actividad de desencaje o venta, que generará la recuperación de los recursos invertidos en los distintos factores productivos que han contribuido a la obtención de los elementos enajenados.

Conceptuada la empresa como un sistema compuesto por tales subsistemas, se ha de elegir el criterio de delimitación entre los mismos para diseñar la estructura formal del modelo que permita a la contabilidad el conocimiento del sistema de circulación económica. Caben, en principio, dos posibilidades: que el modelo tenga estructura formal unitaria, o configurarse como un conjunto de modelos interconectados que, formando parte del modelo global, resulte de una partición del mismo en base a los diferentes subsistemas entre los que la circulación de valores tiene lugar. Ello nos lleva a discriminar entre Contabilidad Monista y Contabilidad Pluralista, respectivamente.

El sistema monista de representación analiza la realidad de la unidad económica “empresa” en sentido global como resultado de agregar los cuatro subsistemas en uno solo, con lo que los estados contables que genere el modelo correspondiente serán, también, únicos y globales. Por consiguiente, el análisis diferenciado de la actividad que caracteriza a un subsistema en particular, o a una combinación de subsistemas distinta de la que configura dicho sistema monista, resulta bastante difícil.

Sin embargo, la Contabilidad pluralista proporciona la posibilidad de aplicación de una variedad de modelos, resultantes de las diversas combinaciones posibles entre los cuatro subsistemas de Financiación, Inversión, Producción y Desinversión, lo que permite un análisis más profundo de los fenómenos que acontecen en el desarrollo de la actividad económica de la empresa. No obstante, en cualquier caso cada modelo reflejará una versión abstracta de una misma unidad económica.

Las distintas combinaciones posibles de los cuatro subsistemas anteriormente expuestos nos proporcionan el número de modelos pluralistas que pueden considerarse. Si denotamos al Subsistema de Financiación por F, al de Inversión por I, al de

Producción por P y al de Desinversión por D, tales modelos pluralistas se concretan en las combinaciones que aparecen en la figura 1.

Figura 1: Clases de Modelos Pluralistas

MODELOS DUALISTAS	MODELOS TRIALISTAS	MODELOS TETRALISTA
1. {F,I,P} / {D} 2. {F,I,D} / {P} 3. {F,P,D} / {I} 4. {I,P,D} / {F} 5. {F,I} / {P,D} 6. {F,P} / {I,D} 7. {F,D} / {P,I}	1. {F,I} / {P} / {D} 2. {F,P} / {I} / {D} 3. {F,D} / {I} / {P} 4. {I,P} / {F} / {D} 5. {I,D} / {F} / {P} 6. {P,D} / {F} / {I}	{F} / {I} / {P} / {D}

Fuente: Elaboración propia.

De lo expuesto se desprende que desde el momento en que en el sistema de circulación de valores en la empresa se distinguen más de dos subsistemas, existen más opciones de combinación que las de formar un único conjunto o dos. Por ello, al hablar de modelos contables cabe especificar la viabilidad de dos formas: monista y pluralista, agrupando esta última una variedad de modelos dualistas y trialistas y uno tetralista.

Es evidente que la clasificación de modelos pluralistas expuesta depende directamente de la identificación de subsistemas realizada, utilizando otro criterio podrían identificarse otros subsistemas cuya combinación daría lugar a otro conjunto de modelos, no obstante, entendemos que el criterio elegido nos permite abordar el análisis del sistema de circulación económica y mostrar las ventajas de los modelos pluralistas así determinados.

Se encuadra, pues, este trabajo en el marco de la fase de representación de la realidad económica de la actividad empresarial, al objeto de mostrar elementos de análisis de la misma distintos a los proporcionados por los modelos más comúnmente utilizados. A tal fin, realizamos, en primer lugar, una breve exposición de cómo se efectuaría la captación contable en cada una de las alternativas pluralistas consideradas, poniendo de manifiesto las correspondientes cuentas de enlace que en cada una de ellas han de considerarse.

Seguidamente, analizamos cómo a través de la oportuna diferenciación del resultado pueden conocerse medidas de la eficiencia de los distintos subsistemas, lo que contribuye a facilitar el control de la gestión empresarial. Asimismo, efectuamos un análisis del proceso de determinación y cálculo del resultado de la explotación en tres modelo pluralistas, un dualista, un trialista y el tetralista.

2. CLASES DE MODELOS PLURALISTAS

Aun cuando el propósito del trabajo gira en torno al análisis de las posibilidades informativas que ofrece el proceso de cálculo y determinación del resultado en modelos pluralistas, creemos conveniente comentar, aunque sea brevemente, las interrelaciones básicas que se producen entre las unidades representativas diferenciadas¹ en cada uno de los modelos pluralistas resultantes del criterio elegido, así como las que se originan con unidades del mundo externo; todo ello al objeto de señalar las transacciones contables a utilizar para llevar a cabo la representación de la realidad económica de la empresa.

Para tener una visión gráfica de cada uno de los modelos contables pluralistas nos parece conveniente presentar, como anexo del trabajo, un conjunto de esquemas contables que expresan de forma sintetizada cómo se efectuaría la captación contable de la problemática económica de las unidades económicas de producción en cada uno de los referidos modelos, para cuya elaboración tomamos como base el conocido esquema de la circulación de valores en la empresa del profesor Schneider (1962: 8).

2.1. Modelos dualistas

Como ya ha quedado puesto de manifiesto, siete son las posibilidades de modelos dualistas resultantes de la agrupación dual de los Subsistemas de Financiación, Inversión, Producción y Desinversión.

2.1.1. Conjunto {Financiación, Inversión, Producción} con {Desinversión}

Los dos ámbitos diferenciados en esta combinación dualista podría ser equiparable a la existencia de una empresa central, {F,I,P}, que desarrolla la actividad financiera, así como la de adquisición de factores y de transformación y otra distribuidora, {D}, cuyo servicio lo realiza de forma exclusiva para con la primera.

Cada vez que se efectúe una venta se hace necesario su representación en el Subsistema de Desinversión, pero como quiera que la forma en que la misma se financia constituye un hecho objeto de representación por el ámbito {F,I,P}, surge la ne-

cesidad de una cuenta de enlace en el Subsistema de Desinversión que capte, a través del correspondiente registro, la situación deudora de este Subsistema con los anteriores, cuenta que denominaremos “Control Financiación-Inversión-Producción” (Control FIP). Simultáneamente, en el ámbito {F,I,P} deberá registrarse la situación acreedora de éste para con el Subsistema de Desinversión como consecuencia de la Financiación de la referida venta, lo que se realiza a través de la cuenta de enlace de {F,I,P}, “Control Desinversión”. Así pues, la representación contable de la transacción económica interunidad que constituye la referida venta, conlleva el registro simultáneo en cada ámbito de una transacción contable en la que uno de los transactores lo constituye su cuenta de enlace con el otro ámbito.

Asimismo, se requiere que con carácter previo la producción colocada sea cedida del ámbito {F,I,P} al {D}, pues es en aquél en el que se origina la magnitud coste de las ventas. Ello supone el registro simultáneo de esta transacción a través de las cuentas de enlace de cada uno de los referidos ámbitos.

Como fácilmente puede deducirse, este modelo posibilita la determinación simultánea del resultado de la explotación en los dos ámbitos que lo definen en tanto que las dos corrientes de signo antitético que definen tal resultado se contraponen tanto en el ámbito {F,I,P} como en el de {D}, en el primero de ellos en la cuenta “Control Desinversión” y en el segundo en la serie de cuentas “Ventas”.

2.1.2. Conjunto {Financiación, Inversión, Desinversión} con {Producción}

Combinación dualista en la que se ha fundamentado el único modelo pluralista que hasta la fecha se ha desarrollado y de total vigencia en nuestros días. Tiene sus orígenes en una adaptación del Plan monista alemán de 1937 al Gremio de Industrias Textiles y se basa en la distinción dentro de la empresa de dos facetas bien definidas de su actividad: de actuación en sí misma o interna, lo que conforma el Subsistema de Producción, y de relación con otras unidades económicas o externa, que engloba los Subsistemas de Financiación, Inversión y Desinversión.

Dicha dualidad queda perfectamente delimitada por el profesor Schneider (1962:7-9) al señalar la existencia en la empresa de los ciclos: “administrativo o comercial” y “técnico o industrial”, que da lugar a la distinción de los ámbitos externo, {F,I,D}, e interno, {P}, cuyo tratamiento contable, según el citado profesor, se efectúa en la “contabilidad externa” y en la “contabilidad interna”, respectivamente. Esta separación entre ambas contabilidades no ha de considerarse en sí misma una clasificación dualista sino tan sólo una de las posibilidades que ofrece la combinación dual de los cuatro Subsistemas considerados.

Las interrelaciones entre los dos ámbitos contables devienen, de una parte, de las imputaciones del conjunto de factores necesarios para el desarrollo del proceso de producción, lo que implica anotaciones simultáneas en las cuentas de enlace de dichos ámbitos: “Control Producción” en el ámbito externo y “Control Financiación-Inversión-Desinversión” (Control FID) en el interno. De otra parte, la consideración de las actividades de producción y desinversión en ámbitos distintos, conlleva además la misma interrelación descrita en el modelo dualista anterior, motivadas por la cesión de la producción colocada.

No obstante, bien es verdad que esta última interrelación no responde a la considerada en los desarrollos que del modelo dualista clásico se han realizado. Pero tales desarrollos implican la consideración de un conjunto de hipótesis específicas, para el cumplimiento de los objetivos que con ellos se pretenden alcanzarⁱⁱ. Y así, la separación entre contabilidad externa e interna, tal como hoy está consolidada, se concibe como dos modelos superpuestos tal que la información que generan responde a fines diferentes.

Nos encontramos, pues, ante la posibilidad de tratar de dos formas alternativas la relación entre el ámbito de {F,I,D} y el de {P}. Una de ellas es la que el Subsistema de Producción recibe los factores productivos de Financiación-Inversión-Desinversión, lleva a cabo el proceso productivo y cede los productos, una vez transformados, a Financiación-Inversión-Desinversión, estableciéndose de este modo una corriente continua de circulación a través de los distintos ámbitos, por lo que podemos denominar a esta alternativa “continuidad”.

Por otro lado, nos encontramos ante el esquema clásico de relación entre los Subsistemas {F,I,D} y {P}, en la que se concibe ésta como dos modelos superpuestos y que por ello podemos denominar a esta otra posibilidad “superposición”.

Esta segunda opción conlleva la introducción de la corriente de ingresos en la contabilidad interna, lo que no deja de tener un carácter ficticio, pero posibilita la determinación de un resultado en el ámbito de la referida contabilidad. Como quiera que dicha corriente de ingresos constituye una magnitud del ámbito externo, habrá de realizarse su imputación al interno, dejando de ser, como ocurría en la anterior alternativa, el coste de las ventas la magnitud que configura la interrelación entre ámbito interno y externo tras el desarrollo del proceso productivo. Así pues, el coste de las ventas pasa a convertirse en una magnitud corriente exclusiva del ámbito interno, configurándose la cuenta de enlace del ámbito externo (Financiación-Inversión-Desinversión) “Control Producción” como la cuenta “Resultado de la explotación”.

Debemos señalar que en el análisis que realizamos a lo largo del presente trabajo, por motivos de brevedad, seguimos siempre la alternativa de continuidad.

2.1.3. Conjunto {Financiación, Producción, Desinversión} con {Inversión}

Modelo en el que se consideran conjuntamente las actividades de Financiación, Producción y Desinversión, {F,P,D}, mientras que la necesaria actividad de actuación en el mundo externo para el encaje de factores se representaría separadamente en {I}, que podría considerarse una empresa inversora creada exclusivamente para tal fin.

Cada vez que la empresa realice una compra se habrá de registrar la misma en el Subsistema de Inversión, pero como quiera que la actividad de Financiación le corresponde al conjunto {F,P,D} surge una situación acreedora del referido Subsistema de Inversión para con tal conjunto, surgiendo con ello la necesidad de utilización de la cuenta de enlace “Control Financiación-Producción-Desinversión” (Control FPD). Simultáneamente, en el conjunto {F,P,D} se registrará la forma en que se ha financiado la referida compra, para lo que se precisa la cuenta de enlace de esta agrupación con el Subsistema de Inversión, “Control Inversión”.

Asimismo, la incorporación de los factores adquiridos por la empresa necesarios para el desarrollo de la actividad productiva, implicará la imputación desde el Subsistema de Inversión al de Financiación-Producción-Desinversión de tales factores. Su representación, en el modelo que nos ocupa supondrá el registro simultáneo, en los dos ámbitos diferenciados, de sendas transacciones contables en cada una de las cuales uno de los transactores es la cuenta de enlace de cada ámbito (“Control Inversión” como transactor negativo en el ámbito de {F,P,D}, y “Control Financiación-Producción-Desinversión” como transactor positivo en el Subsistema {I}).

2.1.4. Conjunto {Inversión, Producción, Desinversión} con {Financiación}

Modelo que pone de manifiesto la actividad financiera frente al resto de las actividades de la empresa: productora, inversora y desinversora. Constituye ésta una combinación muy interesante dado el lugar tan esencial y predominante que en estos momentos ocupa el aspecto financiero en la empresa, lo que bien puede merecer su tratamiento individualizado.

Las interrelaciones entre los dos ámbitos, cuya consideración independiente configura este modelo dualista, se originan como consecuencia de las operaciones de compras y ventas que, aun siendo propias del ámbito {I,P,D}, su financiación corresponde al Subsistema {F}. Su representación implica el registro de las transacciones contables mediante la utilización de las cuentas de enlace “Control Financia-

ción” en el ámbito {I,P,D} y “Control Inversión-Producción-Desinversión” (Control IPD) en {F}.

La cuenta “Control Financiación” se abonará por el conjunto de inversiones realizadas por la empresa durante el período, mientras que se cargará por los ingresos realizados durante el mismo. Simultáneamente la cuenta “Control Inversión-Producción-Desinversión” se cargará y abonará por los mismos importes referidos como de abono y cargo, respectivamente, a la cuenta “Control Financiación”. El debe de “Control Inversión-Producción-Desinversión” nos indicará la parte de recursos financieros que se han destinado a realizar inversiones, mientras que el haber nos informará de los recursos financieros que fluyen a la empresa como consecuencia de la actividad de Desinversión, consecuentemente su saldo nos indica la variación en la situación financiera de la empresa consecuencia de la actividades de Inversión y Desinversión desarrolladas por la misma.

2.1.5. Conjunto {Financiación, Inversión} con {Producción, Desinversión}

Esta combinación, primera de las tres posibles integradas por dos subsistemas en cada uno de los conjuntos que la conforman, parece poco operativa por las funciones tan dispares que se engloban en cada uno de tales conjuntos.

La representación de las interrelaciones entre ambos grupos implica la consideración de las cuentas “Control Producción-Desinversión” (Control PD) en {F,I} y “Control Financiación-Inversión” (Control FI) en {P,D}, con motivo de la imputación de factores y financiación de desinversiones.

Frente a la aparente inoperatividad de este modelo queremos hacer observar cómo la consideración conjunta de los Subsistemas de Producción y Desinversión hacen que este modelo guarde cierta similitud con el desarrollo del modelo dualista clásico, en el caso de introducir en el ámbito interno la corriente de ingresos a efectos de posibilitar la determinación del resultado en dicho ámbito –alternativa de superposición-, lo que hace que el movimiento de la cuenta de enlace del referido ámbito del modelo dualista clásico coincida con el de “Control Financiación-Inversión” del modelo que nos ocupa.

2.1.6. Conjunto {Financiación, Producción} con {Inversión, Desinversión}

Este modelo presenta gran interés, sobre todo y fundamentalmente, por lo que respecta al conjunto integrado por los Subsistemas de Inversión y Desinversión toda vez que, con un criterio homogeneizador, engloba fenómenos contrarios que recaen sobre un mismo tipo de elementos, pues toda Desinversión se ha de referir a elementos sobre los que previamente se tendrá que haber realizado una Inversión. Ade-

más queremos llamar la atención de la similitud de este conjunto con el que configura el ámbito externo de modelo dualista de Schneider del que sólo se diferencia por su exclusión de la problemática de Financiación.

Sin embargo, el conjunto integrado por los Subsistemas de Financiación y Producción resulta de una heterogeneidad absoluta toda vez que la actividad financiera se desarrolla de forma independiente a la de Producción, no existiendo relación alguna entre uno y otro Subsistema.

La representación de las transacciones económicas que se producen entre los ámbitos que configuran esta modalidad de dualismo, cuales son, como fácilmente puede deducirse, la financiación de inversiones y desinversiones, la imputación de factores productivos y la cesión de la producción colocada, se lleva a cabo a través de las necesarias cuentas de enlace, “Control Inversión-Desinversión” (Control ID), en {F,P}, y “Control Financiación-Producción” (Control FP), en {I,D}.

2.1.7. Conjunto {Financiación, Desinversión} con {Inversión, Producción}

Modelo en el que se combina, por un lado las actividades origen y final de la circulación de valores en la empresa -Financiación y Desinversión- y, por otro, las actividades centrales -Inversión, Producción-. Consideramos éste un modelo de particular interés, toda vez que el análisis de las relaciones entre los conjuntos que lo conforman nos puede poner de manifiesto los recursos financieros que se han destinado al proceso de Inversión. Por otra parte, las transacciones que configuran la actividad del conjunto formado por los Subsistemas de Inversión y Producción nos puede ofrecer el valor incorporado a la Producción durante el período considerado, así como las alteraciones que en el conjunto de inversiones de la empresa se ha producido como consecuencia de su actividad en dicho período.

La representación de las interrelaciones entre los Subsistemas agrupados se lleva a través de las cuentas “Control Inversión-Producción” (Control IP) del conjunto {F,D} y “Control Financiación-Desinversión” (Control FD) de {I,P}. Particular interés reviste el saldo de esta última cuenta, pues si el mismo es acreedor nos indicará que se ha producido un fenómeno de capitalización toda vez que la acumulación (compras) habrá sido mayor que la desacumulación (coste de las ventas), pudiéndose decir que se ha producido un fenómeno de Inversión en términos netos.

2.2. Modelos trialistas

Como ya hemos señalado, la agrupación de los Subsistemas de Financiación, Inversión, Producción y Desinversión en tres conjuntos, dos de los cuales compuestos

por un único Subsistema y el otro de dos nos ofrece la posibilidad de existencia de las seis agrupaciones trialistas analizadas a continuación.

2.2.1. Conjunto {Financiación, Inversión} con {Producción} y {Desinversión}

Modelo en el que se integran dos de los subsistemas que se relacionan con el mundo externo, Financiación e Inversión, en el que se captará toda la problemática de encaje de factores y de Financiación de la empresa, dando como resultado la posibilidad de determinación en su seno del balance de situación de la empresa, toda vez que la paralización de las magnitudes corrientes que se dan en el mismo nos proporcionará el conjunto de magnitudes stock relativas a las inversiones, tanto económicas como financieras, así como las fuentes de Financiación y elementos líquidos disponibles.

Por su parte, la consideración independiente del Subsistema de Producción permite configurar un modelo para la captación de la problemática económico-técnica de la empresa, al igual que en el modelo dualista clásico que anteriormente hemos comentado con suficiente amplitud, por lo que creemos no necesita comentario adicional alguno.

Por último, la diferenciación del Subsistema de Desinversión permite desvincular, a efectos representativos, la actividad desinversora de la empresa del resto de actividades lo que, aunque en principio puede parecer inoperante no lo es tanto pues, como ya tuvimos ocasión de poner de manifiesto en el análisis efectuado del modelo dualista que considera a este Subsistema de manera independienteⁱⁱⁱ, el análisis de las interrelaciones que cabe considerar en este Subsistema pone de manifiesto cómo en el mismo puede determinarse el resultado de la explotación del período, lo cual puede hacerse extensible a cualquier modelo en el que el Subsistema de Desinversión se considere de forma independiente.

La representación de las interrelaciones entre los tres ámbitos que configuran este modelo exige que en cada uno de ellos se contemplen dos cuentas de enlace, pues este es un modelo en el que cada ámbito se relaciona con los otros dos. Así, “Control Producción” y “Control Desinversión” en {F,I}, a efectos de representar las operaciones de imputación de factores desde este ámbito a {P} y la correspondiente financiación de las desinversiones, respectivamente, surgiendo al mismo tiempo las cuentas de “Control Financiación-Inversión” (Control FI) en {P} y {D}. Además, en {P} y {D} se hace preciso utilizar las cuentas de enlace que permitan controlar las cesiones de producción colocada de aquél a éste para poder llevar a cabo su venta, surgiendo “Control Desinversión” en {P} y “Control Producción” en {D}.

2.2.2. Conjunto {Financiación, Producción} con {Inversión} y {Desinversión}

Como ya tuvimos ocasión de señalar en el modelo dualista en el que los Subsistemas de Financiación y Producción se integraban en un solo conjunto, no consideramos muy operativa esta forma de agrupación, aunque podría trasladarse a la problemática de producción los aspectos económicos que implica la existencia de una determinada estructura financiera.

En cuanto a la representación de las interrelaciones que tienen lugar entre los tres ámbitos diferenciados, señalar que se precisa utilizar las cuentas de enlace “Control Desinversión” y “Control Inversión” en la agrupación {F,P}, toda vez que la consideración conjunta de los subsistemas agrupados implica su interrelación con {D}, por la financiación de las ventas y la cesión de la producción colocada, y con {I}, por la financiación de las compras y la correspondiente imputación de factores necesarios para el proceso de producción. Por su parte, sin perjuicio de la posibilidad de considerar otras interrelaciones derivadas de posibles desarrollos del modelo, en cada uno de los Subsistemas de {I} y {D} tan sólo surge la necesidad de una cuenta de enlace: “Control Financiación-Producción” (Control FP).

2.2.3. Conjunto {Financiación, Desinversión} con {Inversión} y {Producción}

Modelo en el que se combina la consideración independiente de los Subsistemas de Inversión y Producción con la integración de dos de los subsistemas cuya actividad implica una relación con el mundo externo, Financiación y Desinversión.

La consideración independiente del Subsistema de Producción posibilita trasladar a este modelo todos los análisis y desarrollos del ámbito interno diferenciado en el modelo dualista clásico, pues tal es el subsistema que lo configura. Por su parte, la separación del Subsistema de Inversión va a permitir la determinación de un balance de inversiones.

Por último, en nuestra opinión, la consideración conjunta de los Subsistemas de Financiación y Desinversión puede resultar muy interesante en un posible desarrollo de este modelo, pues, de una parte, el Subsistema de Desinversión mantiene una relación natural con el de Financiación, al ser este último el que recibe la financiación de las desinversiones. De otra parte, como se deriva del análisis de la circulación de valores en la empresa, en este ámbito se puede llegar a determinar el resultado, a través de la representación del conjunto de transacciones propias del Subsistema de Desinversión, lo que resulta coherente pues dicho resultado no deja de ser una forma de financiación de la empresa, eliminando así la necesidad de imputación del resultado generado en el período desde otro subsistema.

Las interrelaciones básicas entre los tres conjuntos que lo configuran, cómo cada uno de los conjuntos diferenciados se relaciona con los otros dos, precisa dos cuentas de enlace en cada conjunto: “Control Inversión” y “Control Producción” en {F,D}; “Control Financiación-Desinversión” (Control FD) y “Control Producción” en {I}; y “Control Inversión” y “Control Financiación-Desinversión” (Control FD) en {P}.

2.2.4. Conjunto {Inversión, Producción} con {Financiación} y {Desinversión}

Este modelo, en el que conjugando los Subsistemas de Inversión y Producción en un solo ámbito representativo, considera de forma individualizada los Subsistemas de Financiación quizás resulta una de las visiones más representativas de la empresa. Dado que la agrupación {I,P} recoge las inversiones y la producción, se puede decir que en ella se agrupan *todos los fenómenos reales y positivos* de la actividad económica de la empresa, es decir, los actos de acumulación del conjunto de inversiones, así como la transformación de éstas en productos. El Subsistema {D} representaría el fenómeno contrario, recogiendo la desacumulación de tales elementos. Por último el Subsistema de Financiación analiza los fenómenos de tipo financiero que constituyen justo reflejo de las variaciones en los ámbitos {I,P} o {D}.

La captación de las interrelaciones básicas entre los tres ámbitos diferenciados, requiere la utilización de las cuentas de enlace: “Control Financiación” y “Control Desinversión” en {I,P}; “Control Desinversión” y “Control Inversión-Producción” (Control IP) en {F}; y “Control Inversión-Producción” (Control IP) y “Control Financiación” en {D}.

2.2.5. Conjunto {Inversión, Desinversión} con {Financiación} y {Producción}

Constituye, en nuestra opinión, este modelo el que resulta de mayor interés de las diferentes posibilidades de modelos dualistas. Se basa en la consideración independiente de los actos de Inversión y Desinversión por un lado, a través de la agrupación {I,D}, y, de los de Financiación por otro, mediante la consideración independiente de {F}. Por su parte, la consideración independiente de la problemática económico-técnica da lugar a la separación del Subsistema de Producción.

Podemos decir que la diferencia fundamental entre las transacciones objeto de estudio por parte de la agrupación {I,D} con respecto a las correspondientes a {F}, se concreta en que mientras estas últimas poseen una estricta significación financiera, aquellas ostenta verdadero significado económico. Por su parte, las correspondientes al Subsistema {P} se caracterizan por su significación económico-técnica.

Comparado, pues, con el modelo dualista clásico se diferencia de éste en la consi-

deración independiente del Subsistema de Financiación, siendo precisamente este hecho lo que, entendemos, ofrece a este modelo trialista unas posibilidades de desarrollo que pueden superar la de los realizados con la tradicional dicotomía ámbito externo-ámbito interno, junto al importante auge de la actividad financiera en la actualidad, tanto en lo que hace referencia al mejor uso de los recursos invertidos en la propia empresa y por tanto en su actividad normal, como por la propia actividad financiera de inversiones de esta índole.

La interconexión entre los tres ámbitos que configuran este modelo, requiere la utilización de las cuentas de enlace: “Control Financiación” y “Control Producción” en {I,D}, “Control Inversión-Desinversión” (Control ID) en {F} y “Control Inversión-Desinversión” en {P}.

2.2.6. Conjunto {Producción, Desinversión} con {Financiación} e {Inversión}
Modelo en el que se conjuga la consideración independiente de los Subsistemas de Financiación e Inversión con la agrupación de los de Producción y Desinversión. La agrupación de los Subsistemas de Producción y Desinversión engloba funciones tan dispares que, como ya hemos tenido ocasión de señalar, puede parecer poco operativa. Sin embargo, como ya hicimos ver en la agrupación dualista en la que se conjugaban estos mismos subsistemas, tal inoperatividad puede ser aparente^{IV}.

La consideración independiente del Subsistema de Financiación ya ha sido comentada en los dos modelos trialistas anteriores por lo que poco más podríamos añadir aquí, salvo quizás redundar en la conveniencia de tal consideración independiente por las posibilidades que, en un desarrollo del mismo, pueda proporcionar en el análisis de la problemática financiera de la empresa.

Asimismo, la consideración independiente del Subsistema de Inversión ya se ha estudiado en los otros dos modelos trialistas que como tal lo consideran (combinaciones trialistas analizadas en segundo y tercer lugar), por lo que remitimos al lector al análisis e interpretación realizadas en aquéllos.

La representación de las interrelaciones entre los tres conjuntos que lo conforman, dado que cada uno de ellos se relaciona con los otros dos, implica la consideración de dos cuentas de enlace en cada uno de tales conjuntos: “Control Inversión “ y “Control Financiación” en {P,D}; “Control Producción-Desinversión” (Control PD) y “Control Inversión” en {F} y “Control Financiación” y “Control Producción-Desinversión” en {I}.

2.3. El modelo tetralista

La consideración independiente de los cuatro Subsistemas de Financiación, Inversión, Producción y Desinversión da lugar a la máxima expresión del pluralismo contable configurándose, de esta forma, el modelo tetralista.

La problemática de compra de factores productivos conlleva un flujo de entrada de los mismos cuya representación se ha de realizar en el Subsistema de Inversión. Pero la financiación de tal operación le corresponde al Subsistema de Financiación y, por consiguiente, ello se ha de reflejar en dicho Subsistema. En consecuencia surge la necesidad de una cuenta de enlace en cada uno de tales Subsistemas que represente la relación crédito-débito de uno con respecto al otro: “Control Financiación”, en el Subsistema de Inversión y “Control Inversión” en el de Financiación. La transacción contable, realizada simultáneamente en ambos Subsistemas constituye la forma en que se refleja las alteraciones que en los mismos origina la referida operación de compra y su correspondiente financiación.

Para que en el Subsistema de Producción pueda reflejarse el proceso económico-técnico de transformación de las inversiones, previamente se requiere el trasvase del conjunto de factores precisos para que dicho proceso tenga lugar, lo que implica su imputación desde el Subsistema de Inversión. Dicha imputación colocará al Subsistema de Inversión en una situación deudora con respecto al de Producción y, paralelamente, a la inversa, en una situación acreedora a este último Subsistema con respecto al primero. Tales situaciones se reflejarán mediante los correspondientes cargo y abono, respectivamente, a las cuentas de enlace “Control Producción”, del Subsistema de Inversión, y “Control Inversión”, del Subsistema de Producción, mediante el registro, simultáneo, de las correspondientes transacciones contables.

Cada vez que la empresa realice una venta se producirá un ingreso, magnitud propia del Subsistema de Desinversión pero cuya financiación, cualquiera que sea la forma que esta revista^V, corresponde al Subsistema de Financiación. Como consecuencia de todo ello, dadas las situaciones deudora y acreedora que, por tal motivo, se manifiestan, respectivamente, en el Subsistema de Desinversión y Financiación, de forma simultánea, surge la necesidad de las cuentas de enlace “Control Financiación” y “Control Desinversión” que permitirán a través de la correspondiente transacción contable, de cada uno de tales Subsistemas, respectivamente, reflejar las alteraciones que en cada uno de ellos ha provocado la referida operación de venta.

Analicemos por último las transacciones contables de los Subsistemas de Produc-

ción y Desinversión. La misma puede tener perfecta justificación si argumentamos que para que el Subsistema de Desinversión realice la venta de productos es preciso que, previamente, tales productos hayan sido imputados desde el Subsistema de Producción, toda vez que es en este Subsistema donde se han obtenido los mismos, mediante el adecuado proceso de transformación de los factores productivos que hayan sido precisos. De esta forma surge la necesaria utilización de las cuentas de enlace “Control Producción” y “Control Desinversión” en los subsistemas de Desinversión y Producción, respectivamente.

Como puede observarse el resultado parece estar concentrado en el Subsistema de Desinversión, toda vez que es en éste Subsistema donde se contraponen las dos corrientes básicas cuya contraposición dan lugar a su determinación: ingresos por ventas y coste de las ventas.

3. LA UTILIDAD DEL PLURALISMO CONTABLE PARA EL CONTROL DE LA GESTIÓN DE LA EMPRESA

Analizadas las distintas alternativas pluralistas, nos adentramos ahora en el estudio del resultado de los distintos subsistemas, en aras a configurar el proceso de determinación y cálculo del resultado de la explotación de la empresa. Ello con el firme propósito de conocer cómo cada uno de los subsistemas diferenciados^{VI} ha desarrollado su gestión, con qué eficiencia ha trabajado en el desarrollo de la parcela de actividad que le compete, pues contribuirá a facilitar el control de la actuación de la empresa en su conjunto.

Dar respuesta a tal planteamiento requiere concretar cuáles son los objetivos de los subsistemas considerados, los cuales, como resulta lógico pensar, deberán estar orientados a la consecución de uno de los objetivos de toda unidad económica de producción con ánimo de lucro, la generación de beneficios.

Aunque puedan existir discrepancias en torno a lo que debe ser medido y evaluado en cada subsistema, a la hora de concretar su actividad debemos tener presente que lo que perseguimos es obtener información acerca de cómo está contribuyendo con su gestión al resultado empresarial establecido como objetivo a alcanzar con el desarrollo de la actividad de la empresa.

Pero se pueden tomar diversas variables de referencia más allá de la propia empresa, respecto a las que referir dicho “resultado objetivo”, pudiéndose distinguir distintos niveles de eficiencia de los subsistemas, tales como los que, sin ánimo de exhaustividad, se recogen en la figura 2.

La necesidad de precisar en qué medida cada subsistema diferenciado está contribuyendo a la obtención del beneficio, ya sea el esperado o cualquier otro que se convenga como objetivo, supone determinar un resultado para cada uno de los subsistemas.

Ahora bien, el resultado de un subsistema hay que entenderlo como expresión de su rendimiento, esto es, como expresión de en qué medida ha contribuido a la obtención del resultado de la empresa fijado como objetivo satisfactorio o ideal, siendo, para ello, necesario comparar la magnitud en la que pueda concretarse su actividad con alguna otra que sirva de referencia para tal fin.

Figura 2. Posibilidades de medición de la eficiencia.



Es evidente que la eficiencia de cada subsistema no es más que una medida parcial, pudiendo ostentar carácter económico o técnico. La eficiencia global de la empresa se obtendría mediante la oportuna agregación de la medida resultante para los distintos subsistemas, y sólo cuando ésta se consiga podrá decirse que su actuación ha sido también eficaz^{vii}.

En definitiva, la actuación de una unidad económica de producción puede calificarse de eficaz y/o eficiente, pudiendo, asimismo, discriminarse la eficiencia a distintos niveles. Sin embargo, entendemos que, desde la óptica del pluralismo contable, el grado de eficacia alcanzado sólo puede referirse al sistema empresa, a menos que los resultados de los subsistemas diferenciados vengán determinados por comparación de las magnitudes ingresos y gastos que les corresponden, expresando, así, en

qué medida cada subsistema ha contribuido a la generación del montante total del resultado real de la empresa del período.

Para medir la eficiencia en la gestión que compete a cada subsistema adoptaremos como variable de referencia el conjunto de magnitudes previstas, de tal forma que en el desarrollo pluralista que nos ocupe pueda obtenerse información en torno a la contribución de cada subsistema al logro del resultado esperado para un período. Aunque la información generada en torno a la eficiencia de la gestión de un determinado período dependerá del modelo pluralista elegido, a continuación expondremos qué magnitudes intervienen en el proceso de determinación de la eficiencia por cada una de las cuatro actividades marco que definen la circulación de valores en la empresa.

Así, la eficiencia de la actividad financiera estará vinculada al logro de las cuantías previstas para el período de gastos e ingresos financieros, siendo conveniente discriminarla al menos en función de que proceda de la financiación de las actividades de la empresa o de las inversiones financieras realizadas por la misma. Desde la perspectiva objeto de análisis, en el Subsistema de Financiación, o agrupación que contenga tal actividad, a la par que se captaría el resultado financiero de la empresa, efectuando la oportuna discriminación se permitirá el análisis de cómo se ha generado dicho resultado, así como los factores que han contribuido a su obtención, lo que facilitará un control de la actividad financiera de la empresa que de otra forma no se podría alcanzar.

De otra parte, la medida de la eficiencia de la actividad inversora podría obtenerse comparando los precios esperados para la adquisición de los bienes y servicios con aquéllos que han sido realmente encajados, ofreciéndonos información de en qué medida la empresa se ha ajustado a las previsiones económicas de precios realizadas para el período objeto de estudio.

La eficiencia de la gestión desempeñada por la actividad de producción requerirá conocer en qué medida ha cumplido las previsiones técnicas establecidas para cada factor productivo o para cada uno de los centros de actividad en los que se ha estructurado la empresa, según el sistema de costes tenga una estructura inorgánica u orgánica, respectivamente, para lo que bastará comparar tales previsiones con los consumos de producción y comercialización realizados en el período, diferenciados por clases o lugares de coste según corresponda.

Por último, nos resta hacer referencia a la actividad desinversora, cuya eficiencia dependerá de que se haya conseguido colocar la producción en el mercado al pre-

cio esperado para ello, obtenida por comparación del ingreso esperado por ventas y el realmente generado por la empresa.

Lógicamente, según el modelo pluralista elegido y, consiguientemente, los subsistemas diferenciados, bastará llevar a cabo una agregación de lo comentado para comprender qué medida de eficiencia determinaríamos en cada uno de ellos.

4. EL RESULTADO DE LA EXPLOTACIÓN EN EL MARCO DEL PLURALISMO

Con el fin de profundizar en el análisis del proceso de determinación y cálculo del resultado de la explotación en el marco del pluralismo contable, de todas las alternativas analizadas, nos centraremos en tres de sus opciones, eligiendo un modelo dualista, uno trialista y el modelo tetralista. Pretendemos, mediante la exposición de la determinación del resultado de la explotación en cada uno de ellos, ofrecer una visión panorámica de los mismos, analizando y explicando la filosofía subyacente, al mismo tiempo que aproximarnos a sus posibilidades informativas.

4.1. El resultado de la explotación en el marco del modelo dualista $\{I,P,D\}/\{F\}$

De los dos subsistemas que configuran el modelo dualista $\{I,P,D\}/\{F\}$, en el desarrollo de la actividad típica de la empresa, o de la explotación, tan sólo se encuentra implicado el Subsistema de Inversión-Producción-Desinversión. Como ha quedado puesto de manifiesto, cuando se trabaja con magnitudes predeterminadas y se limita la evaluación de la gestión a la consecución de las previsiones establecidas para el período, se va a posibilitar la obtención de un resultado para este subsistema, que nos va a permitir medir su eficiencia y determinar en qué medida ha contribuido a la obtención del resultado de la explotación esperado para el período.

Como puede observarse en la figura 3, las transacciones económicas derivadas del desarrollo de la actividad de explotación suponen relaciones del Subsistema de Inversión-Producción-Desinversión con el mundo económico externo, fruto del trasvase del conjunto de factores productivos precisos para que el proceso productivo tenga lugar, transacción que supone el encaje real de precios - $G^r p^r$ - así como de la venta de la producción, que generará el ingreso real - $A_v^r p_v^r$ -.

Figura 3. Interrelaciones de una unidad económica y el mundo económico externo. Modelo dualista.



Fuente: Elaboración propia.

El proceso de circulación de valor correspondiente al desarrollo de las actividades de la explotación de la empresa quedaría representado contablemente tal como, de forma muy sintetizada, mostramos en la figura 4, tomando como referencia una empresa industrial en la que no hay stocks de ningún tipo ni al final ni al principio del período^{viii}. Las magnitudes representadas no denotadas con anterioridad expresan:

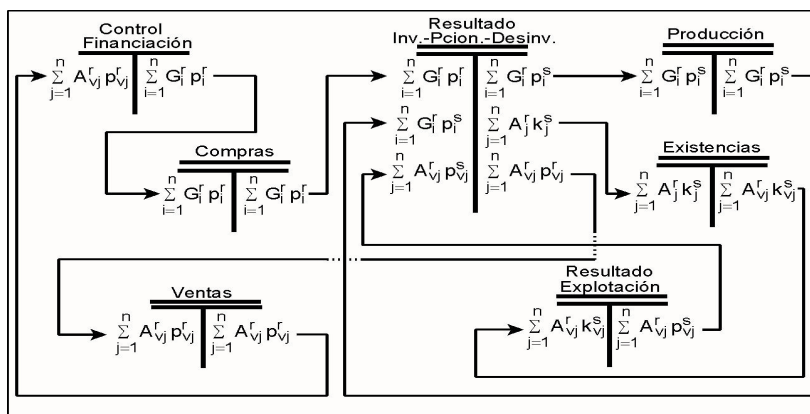
$G^r p^s$: Factores productivos imputados valorados a precios estándar.

$A^r k^s$: Coste estándar de la producción real acabada en el período.

$A_v^r k_v^s$: Coste estándar de la producción real colocada en el período.

$A_v^r k_v^s$: Ingreso esperado correspondiente a las ventas reales del período.

Figura 4. Esquema contable sintetizado derivado de la problemática de la explotación. Modelo dualista. Ambito de Inversión-Producción-Desinversión.



Fuente: Elaboración propia.

Como puede deducirse de la figura 4, el resultado del Subsistema de Inversión-Producción-Desinversión - - vendrá dado por:

$$RIPD = \sum_{i=1}^n G_i^r (p_i^s - p_i^r) + \left(\sum_{j=1}^n A_j^r k_j^s - \sum_{i=1}^n G_i^r p_i^s \right) + \sum_{j=1}^n A_{vj}^r (p_{vj}^r - p_{vj}^s) \quad [1]$$

Considerando la hipótesis de partida de inexistencia de stocks, puede decirse que las imputaciones de factores productivos valoradas a los precios previstos - $G_i^r p_i^s$ - constituyen la composición del coste real-estándar de la producción terminada en el período - $A_j^r k_j^{rs}$ -, esto es:

$$\sum_{i=1}^n G_i^r p_i^s = \sum_{i=1}^n A_j^r k_j^{rs} \quad [2]$$

En cuya consecuencia:

$$RIPD = \sum_{i=1}^n G_i^r (p_i^s - p_i^r) + \left(\sum_{j=1}^n A_j^r k_j^s - \sum_{i=1}^n A_j^r k_j^{rs} \right) + \sum_{j=1}^n A_{vj}^r (p_{vj}^r - p_{vj}^s) \quad [3]$$

o lo que es lo mismo:

$$RIPD = \sum_{i=1}^n G_i^r (p_i^s - p_i^r) + \sum_{j=1}^n A_j^r (k_j^s - k_j^{rs}) + \sum_{j=1}^n A_{vj}^r (p_{vj}^r - p_{vj}^s) \quad [4]$$

Expresión que nos permite afirmar que el resultado de Inversión-Producción-Desinversión es igual a la suma de las diferencias en precios correspondientes a las diversas clases de gastos de la explotación; más la diferencia entre el coste estándar (consumos y precios previstos) y el coste real-estándar (consumos reales y precios previstos) de la producción real terminada en el período; más la diferencia entre el ingreso real correspondiente a la producción colocada en el mercado y el ingreso esperado para la misma. Todo ello nos viene a indicar cómo ha contribuido el ámbito {I,P,D} al resultado esperado para el período, expresando, pues, una medida de la eficiencia en su gestión.

Además, como también puede observarse en la figura 4, en el Subsistema de Inversión-Producción-Desinversión figura la contraposición de las corrientes de ingresos por ventas esperados y coste estándar de las ventas, con lo que para la determinación del resultado de la explotación real del período bastará ajustar tales magnitudes según cual haya sido la gestión realizada por el subsistema que las genera.

Así, el resultado derivado del desarrollo de la actividad típica de la explotación - RE - vendrá dado por:

$$RE = \sum_{j=1}^n A_{vj}^r p_{vj}^s - \sum_{j=1}^n A_{vj}^r k_{vj}^s + RIPD \quad [5]$$

donde sustituyendo la expresión obtenida para el resultado del Subsistema de Inversión-Producción-Desinversión, y operando convenientemente, resulta:

$$RE = \sum_{j=1}^n A_{vj}^r p_{vj}^s - \sum_{j=1}^n A_{vj}^r k_{vj}^s + \sum_{i=1}^n G_i^r p_i^s - \sum_{i=1}^n G_i^r p_i^r + \sum_{j=1}^n A_j^r k_j^s - \sum_{j=1}^n A_j^r k_j^{rs} + \sum_{j=1}^n A_{vj}^r p_{vj}^r - \sum_{j=1}^n A_{vj}^r p_{vj}^s \quad [6]$$

Como ya hemos señalado con anterioridad, fruto de la inexistencia de stocks de factores se cumple que:

$$\sum_{i=1}^n G_i^r p_i^s = \sum_{j=1}^n A_j^r k_j^{rs} \quad [7]$$

y dada la hipótesis de trabajo de que no hay existencias de productos, también se cumple que:

$$\sum_{j=1}^n A_{vj}^r k_{vj}^s = \sum_{j=1}^n A_j^r k_j^s \quad [8]$$

con lo que, consecuentemente, tenemos que:

$$RE = \sum_{j=1}^n A_{vj}^r p_{vj}^r - \sum_{i=1}^n G_i^r p_i^r \quad [9]$$

Asimismo, la inexistencia de stocks hace que la totalidad de los costes del período formen parte del coste de la producción terminada y colocada en el mismo, es decir:

$$\sum_{i=1}^n G_i^r p_i^r = \sum_{j=1}^n A_j^r k_j^r = \sum_{j=1}^n A_{vj}^r k_{vj}^r \quad [10]$$

Por consiguiente:

$$RE = \sum_{j=1}^n A_{vj}^r p_{vj}^r - \sum_{j=1}^n A_{vj}^r k_{vj}^r \quad [11]$$

Expresión que nos demuestra que el modelo pluralista empleado no impide obtener el resultado de la explotación correspondiente a las ventas realizadas en el período^x, facilitando, además, información sobre la eficiencia de la gestión del Subsistema Inversión-Producción-Desinversión.

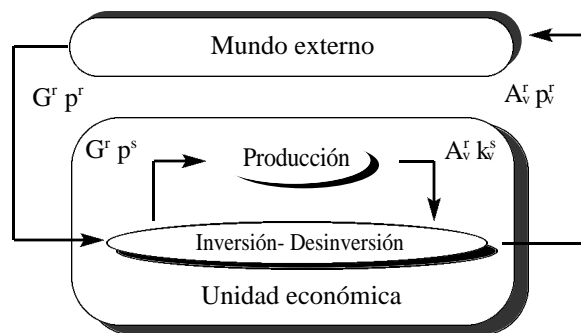
4.2. El resultado de la explotación en el marco del modelo trialista {I,D}/{F}/{P}

De los subsistemas que configuran la opción trialista {I,D}/{F}/{P}, modelo en el que nos centramos ahora, en el desarrollo de la actividad típica de la empresa, o de la explotación, están implicados los Subsistemas de Inversión-Desinversión y Producción. Como ha quedado puesto de manifiesto, en cada uno de ellos cuando se trabaja con magnitudes predeterminadas y se limita la evaluación de la gestión a la consecución de las previsiones establecidas para el período, se va a posibilitar la obtención de un resultado que nos va a permitir medir su eficiencia y determinar en qué medida ha contribuido a la obtención del resultado de la explotación esperado para el período.

Como puede observarse en la figura 5, para el desarrollo de la actividad empresarial se precisa adquirir bienes y servicios, encajando los precios que resultan de la actuación del ámbito Inversión-Desinversión en el sistema de precios del mercado de aprovisionamiento de los mismos, y generándose un flujo del mundo externo hacia dicho ámbito, que supone un gasto para la empresa - $G^r p^r$ -. Estos factores deben ser cedidos al Subsistema de Producción para su oportuna aplicación en el proceso productivo, valorándose a los precios presupuestados - $G^r p^s$ - y no a los realmente encajados, de forma que la eficiencia o ineficiencia de Inversión-Desinversión no repercuta en la posterior gestión del Subsistema de Producción.

Por otra parte, tras realizar su actividad productiva, este último subsistema ha de ceder al de Inversión-Desinversión la producción a colocar en el mercado, cesión que habrá de realizarse valorada al coste estándar unitario - $A_v^r k_v^s$ -, al objeto de no traspasar los efectos de la gestión interna al resultado del Subsistema de Inversión-Desinversión. Este subsistema puede ya realizar la venta de la producción, generándose el ingreso real - $A_v^r p_v^r$ -.

Figura 5. Interrelaciones de una unidad económica y el mundo económico externo, así como entre sus subsistemas de Inversión-desinversión y Producción. Modelo trialista.



Fuente: Elaboración propia.

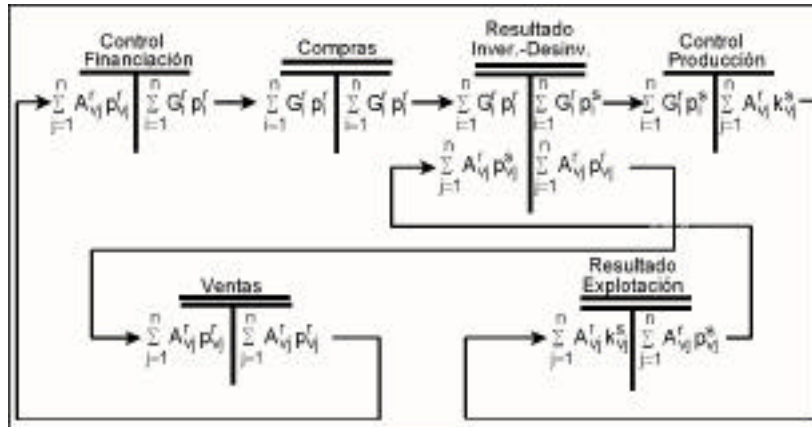
El proceso de circulación de valor correspondiente al desarrollo de las actividades de la explotación de la empresa quedaría representado contablemente tal como, de forma muy sintetizada, mostramos en las figuras 6 y 7, tomando como referencia una empresa industrial en la que no quedan stocks de ningún tipo ni al final ni al principio del período.

Como puede deducirse de la figura 6, el resultado del Subsistema de Inversión-Desinversión — vendrá dado por:

$$RID = \sum_{i=1}^n G_i^r (p_i^s - p_i^r) + \sum_{j=1}^n A_{vj}^r (p_{vj}^r - p_{vj}^s) \quad [5]$$

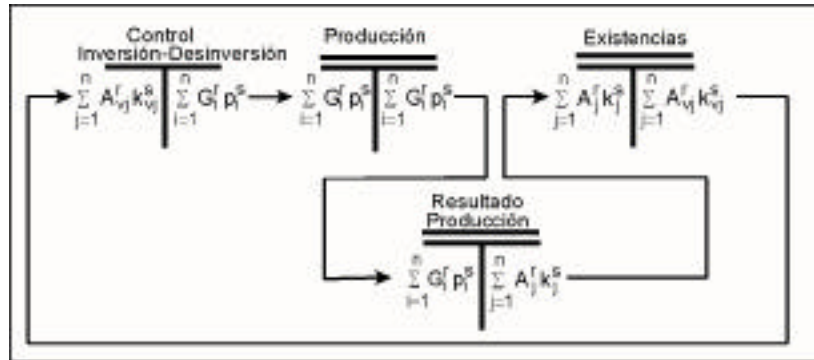
Expresión que nos permite afirmar que el resultado de Inversión-Desinversión es igual a la suma de las diferencias en precios correspondientes a las diversas clases de gastos de la explotación más la diferencia entre el ingreso real correspondiente a la producción colocada en el mercado y el ingreso esperado para la misma. Ello nos indica, por un lado, en qué medida se ha encajado en la adquisición de los factores precios distintos a los preestablecidos, y por otro, en qué medida se ha conseguido efectuar la colocación a un precio distinto del esperado para ello, lo que nos pone de manifiesto cómo la actividad desarrollada en este subsistema ha contribuido al resultado esperado para el período, permitiéndonos obtener una medida de la eficiencia de su gestión.

Figura 6. Esquema contable sintetizado derivado de la problemática de la explotación. Modelo trialista. Subsistema de Inversión-Desinversión.



Fuente: Elaboración propia.

Figura 7. Esquema contable sintetizado derivado de la problemática de la explotación. Modelo trialista. Subsistema de Producción.



Fuente: Elaboración propia.

Por su parte (figura 7), el resultado del Subsistema de Producción — viene expresado por:

$$RP = \sum_{j=1}^n A_j^r k_j^s - \sum_{i=1}^n G_i^r p_i^s \quad [13]$$

Pero, tal y como hemos tenido ocasión de indicar:

$$\sum_{i=1}^n G_i^r p_i^s = \sum_{j=1}^n A_j^r k_j^{rs} \quad [14]$$

En cuya consecuencia:

$$RP = \sum_{j=1}^n A_j^r k_j^s - \sum_{j=1}^n A_j^r k_j^{rs} \quad [15]$$

o lo que es lo mismo:

$$RP = \sum_{j=1}^n A_j^r (k_j^s - k_j^{rs}) \quad [16]$$

Expresión que nos permite afirmar que el resultado del Subsistema de Producción viene dado por la diferencia entre el coste estándar (consumos y precios previstos) y el coste real-estándar (consumos reales y precios previstos) de la producción real terminada en el período. Consecuentemente, tal diferencia tiene su origen en las desviaciones técnicas en consumo de factores acontecidas en el período, lo que nos lleva a concluir que dicho resultado nos permite conocer el grado de cumplimiento

de las previsiones técnicas establecidas para el período, poniendo de relieve con qué eficiencia este subsistema ha desarrollado la gestión que le compete.

Además, como puede observarse en la figura 6, en el Subsistema de Inversión-Desinversión figura la contraposición de las corrientes de ingresos por ventas esperados y coste estándar de las ventas, captando por tanto el resultado de la explotación esperado para las ventas reales del período. La obtención de dicho resultado dependerá del comportamiento seguido por los subsistemas que intervienen en su logro. Incorporando al resultado esperado el que resulta de la gestión del Subsistema Inversión-Desinversión - RE_{I-D} -, tenemos que:

$$RE_{I-D} = \sum_{j=1}^n A_{vj}^r p_{vj}^s - \sum_{j=1}^n A_{vj}^r k_{vj}^s + RID \quad [17]$$

donde sustituyendo la expresión obtenida para el resultado del Subsistema de Inversión-Desinversión, y quitando paréntesis, resulta:

$$RE_{I-D} = \sum_{j=1}^n A_{vj}^r p_{vj}^s - \sum_{j=1}^n A_{vj}^r k_{vj}^s + \sum_{i=1}^n G_i^r p_i^s - \sum_{i=1}^n G_i^r p_i^r + \sum_{j=1}^n A_{vj}^r p_{vj}^r - \sum_{j=1}^n A_{vj}^r p_{vj}^s \quad [18]$$

Como ya hemos señalado con anterioridad, se cumple que:

$$\sum_{i=1}^n G_i^r p_i^s = \sum_{j=1}^n A_j^r k_j^{rs} \quad [19]$$

con lo que, consecuentemente, tenemos que:

$$RE_{I-D} = \sum_{j=1}^n A_{vj}^r p_{vj}^r - \sum_{i=1}^n G_i^r p_i^r - \sum_{j=1}^n A_{vj}^r k_{vj}^s + \sum_{j=1}^n A_j^r k_j^{rs} \quad [20]$$

Por consiguiente, para la determinación del resultado de la explotación real del período bastará considerar la eficiencia o ineficiencia del Subsistema de Producción en el consumo de factores productivos, o lo que es lo mismo, habrá de tenerse en cuenta el resultado originado por la gestión de este subsistema.

Así, el resultado derivado del desarrollo de la actividad típica de la explotación (ventas) - RE - vendrá dado por:

$$RE = RE_{I-D} + RP \quad [21]$$

donde sustituyendo las expresiones obtenidas para tales resultados, obtenemos:

$$RE = \sum_{j=1}^n A_{vj}^r p_{vj}^r - \sum_{i=1}^n G_i^r p_i^r \quad [22]$$

Pero, tal y como se ha comentado, la inexistencia de stocks nos conduce a:

$$\sum_{i=1}^n G_i^r p_i^r = \sum_{j=1}^n A_j^r k_j^r = \sum_{j=1}^n A_{vj}^r k_{vj}^r \quad [23]$$

Consecuentemente:

$$RE = \sum_{j=1}^n A_{vj}^r p_{vj}^r - \sum_{j=1}^n A_{vj}^r k_{vj}^r \quad [24]$$

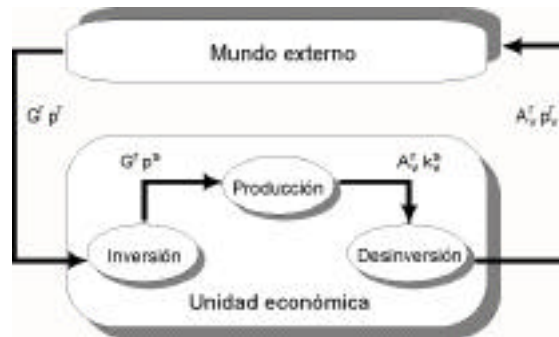
Expresión que nos demuestra que la diferenciación de subsistemas del modelo trialista analizado no impide obtener el resultado de la explotación correspondiente a las ventas realizadas en el período^{X1}, facilitando, además, información sobre la eficiencia de la gestión de cada uno de ellos.

4.3. El resultado de la explotación en el marco del modelo tetralista {F}/{I}/{P}/{D}

De los subsistemas que configuran la opción tetralista, el desarrollo de la actividad típica de la empresa, o de la explotación, implica enlazar tres de sus cuatro subsistemas: Inversión, Producción y Desinversión.

Las transacciones económicas derivadas del desarrollo de la actividad de explotación y que suponen relaciones entre los Subsistemas de Inversión, Producción y Desinversión se muestran en la figura 8, donde puede observarse que las cesiones entre los subsistemas son valoradas según las magnitudes fijadas en el plan económico de la empresa, con el propósito de no traspasar el resultado de la gestión de un subsistema a otro con el que se relaciona.

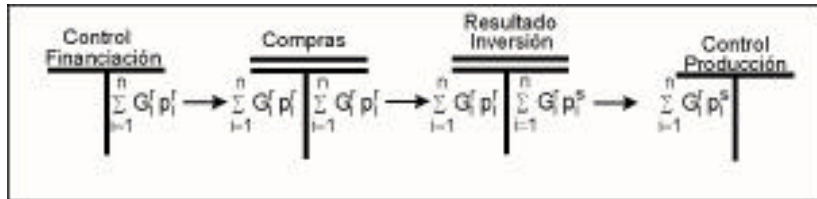
Figura 8. Interrelaciones de una unidad económica y el mundo económico externo, así como entre sus Subsistemas de Inversión, Producción y Desinversión. Modelo tetralista.



Fuente: Elaboración propia

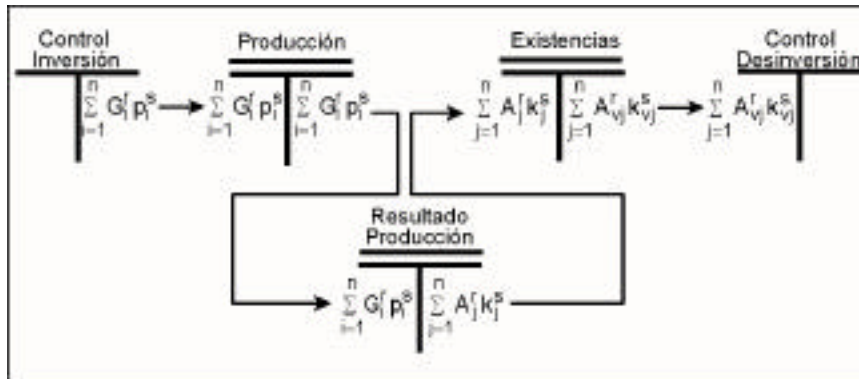
Contablemente, el proceso de circulación de valor correspondiente al desarrollo de las actividades de la explotación de la empresa quedaría representado tal como, de forma muy sintetizada, mostramos en las figuras 9, 10 y 11, tomando como referencia una empresa industrial en la que no quedan, como en los análisis anteriores, stocks de ningún tipo ni al final ni al principio del período.

Figura 9. Esquema contable sintetizado derivado de la problemática de la explotación. Modelo tetralista. Subsistema de Inversión.



Fuente: Elaboración propia

Figura 10. Esquema contable sintetizado derivado de la problemática de la explotación. Modelo tetralista. Subsistema de Producción.



Fuente: Elaboración propia.

Como puede deducirse de la figura 9, el resultado del subsistema de Inversión - RI - vendrá dado por:

$$RI = \sum_{i=1}^n G_i^f (p_i^s - p_i^r) \quad [25]$$

Expresión que nos permite afirmar que el resultado de Inversión es igual a la suma de las diferencias en precios correspondientes a las diversas clases de gastos de la explotación, indicándonos en qué medida se ha encajado en la adquisición de los factores precios distintos a los preestablecidos, lo que nos pone de manifiesto cómo la actividad desarrollada en este subsistema ha contribuido al resultado esperado para el período, permitiéndonos obtener una medida de la eficiencia de su gestión. Por su parte (figura 10), el resultado del Subsistema de Producción - RP- viene expresado por:

$$RP = \sum_{j=1}^n A_j^r k_j^s - \sum_{i=1}^n G_i^r p_i^s \quad [26]$$

Como:

$$\sum_{i=1}^n G_i^r p_i^s = \sum_{j=1}^n A_j^r k_j^{rs} \quad [27]$$

En cuya consecuencia:

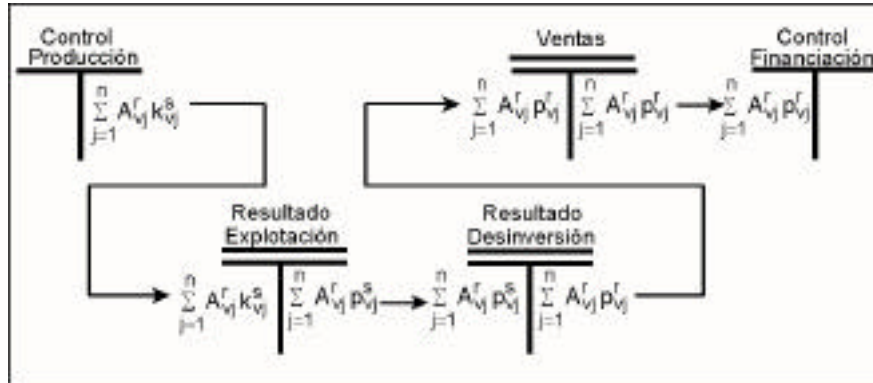
$$RP = \sum_{j=1}^n A_j^r k_j^s - \sum_{j=1}^n A_j^r k_j^{rs} \quad [28]$$

o lo que es lo mismo:

$$RP = \sum_{j=1}^n A_j^r (k_j^s - k_j^{rs}) \quad [29]$$

Expresión totalmente coincidente con [16], que nos permite afirmar que todo modelo cuyo diseño implique la consideración independiente del Subsistema de Producción, permitirá determinar un resultado para el mismo que vendrá dado por la diferencia entre el coste estándar (consumos y precios previstos) y el coste real-estándar (consumos reales y precios previstos) de la producción real terminada en el período; diferencia que tiene su origen en las desviaciones técnicas en consumo de factores acontecidas en el período, permitiendo conocer el grado de cumplimiento de las previsiones técnicas, y, en suma, poniendo de relieve con qué eficiencia este subsistema ha desarrollado la gestión que le compete.

Figura 11. Esquema contable sintetizado derivado de la problemática de la explotación. Modelo tetralista. Subsistema de Desinversión.



En lo que concierne al Subsistema de Desinversión, tal como se desprende de la figura 11, el resultado que se deriva del desarrollo de su actividad - RD - sería:

$$RD = \sum_{j=1}^n A_{vj}^r (p_{vj}^r - p_{vj}^s) \quad [30]$$

Con lo que podemos afirmar que el resultado de este subsistema es igual a la diferencia entre el ingreso real correspondiente a la producción colocada en el mercado y el ingreso esperado para la misma, posibilitando conocer en qué medida se ha conseguido efectuar la colocación a un precio distinto del esperado para ello, lo que nos viene a indicar cómo ha contribuido este subsistema al resultado esperado para el período, expresando, pues, una medida de la eficiencia en su gestión.

Además, como puede observarse en la figura 11, en el Subsistema de Desinversión figura la contraposición de las corrientes de ingresos por ventas esperados y coste estándar de las ventas. Para la determinación del resultado de la explotación real del período será necesario ajustar la primera de tales magnitudes según cual haya sido la gestión realizada por el Subsistema de Desinversión, al mismo tiempo que para la conversión en real del coste estándar de las ventas habrá de considerarse la eficiencia o ineficiencia del Subsistema de Inversión en el encaje de precios y la de Producción en el consumo de factores productivos para la conversión en real del coste estándar de las ventas, lo que requiere la consideración de los resultados de estos dos Subsistemas en el de Desinversión.

Así, el resultado derivado del desarrollo de la actividad típica de la explotación (ventas)- RE - vendrá dado por:

$$RE = \sum_{j=1}^n A_{vj}^r p_{vj}^s - \sum_{j=1}^n A_{vj}^r k_{vj}^s + RI + RP + RD \quad [31]$$

donde sustituyendo las expresiones obtenidas para los resultados de los Subsistemas de Inversión, Producción y Desinversión, y quitando paréntesis, resulta:

$$RE = \sum_{j=1}^n A_{vj}^r p_{vj}^s - \sum_{j=1}^n A_{vj}^r k_{vj}^s + \sum_{i=1}^n G_i^r p_i^s - \sum_{i=1}^n G_i^r p_i^r + \sum_{j=1}^n A_j^r k_j^s - \sum_{j=1}^n A_j^r k_j^{rs} + \sum_{j=1}^n A_{vj}^r p_{vj}^r - \sum_{j=1}^n A_{vj}^r p_{vj}^s \quad [32]$$

Como ya hemos señalado con anterioridad, se cumple que:

$$\sum_{i=1}^n G_i^r p_i^s = \sum_{j=1}^n A_j^r k_j^{rs} \quad [33]$$

y dada la hipótesis de trabajo de que no hay existencias, también se cumple que:

$$\sum_{j=1}^n A_{vj}^r k_{vj}^s = \sum_{j=1}^n A_j^r k_j^s \quad [34]$$

con lo que, consecuentemente, tenemos que:

$$RE = \sum_{j=1}^n A_{vj}^r p_{vj}^r - \sum_{i=1}^n G_i^r p_i^r \quad [35]$$

Asimismo, la inexistencia de stocks hace que:

$$\sum_{i=1}^n G_i^r p_i^r = \sum_{j=1}^n A_j^r k_j^r = \sum_{j=1}^n A_{vj}^r k_{vj}^r \quad [36]$$

Por consiguiente:

$$RE = \sum_{j=1}^n A_{vj}^r p_{vj}^r - \sum_{j=1}^n A_{vj}^r k_{vj}^r \quad [37]$$

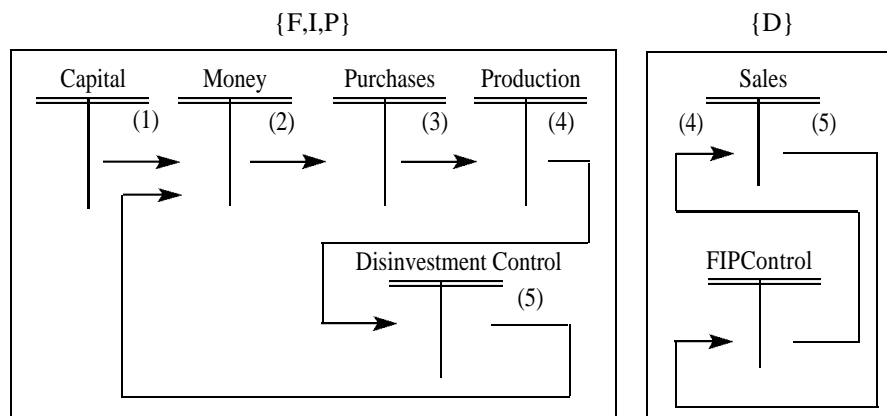
Expresión que nos demuestra que la consideración independiente de los subsistemas no impide obtener el resultado de la explotación correspondiente a las ventas realizadas en el período, facilitando, además, información sobre la eficiencia de la gestión de cada uno de ellos.

Con independencia de todo lo anterior, para la determinación del resultado correspondiente al período habrán de tenerse en cuenta otros gastos, además de los imputados desde el Subsistema de Inversión al de Producción, lo que supone su incorporación desde Inversión a Desinversión. Evidentemente, también habrán de considerarse otros ingresos además de los correspondientes a los productos vendidos, pero éstos también competen al Subsistema de Desinversión.

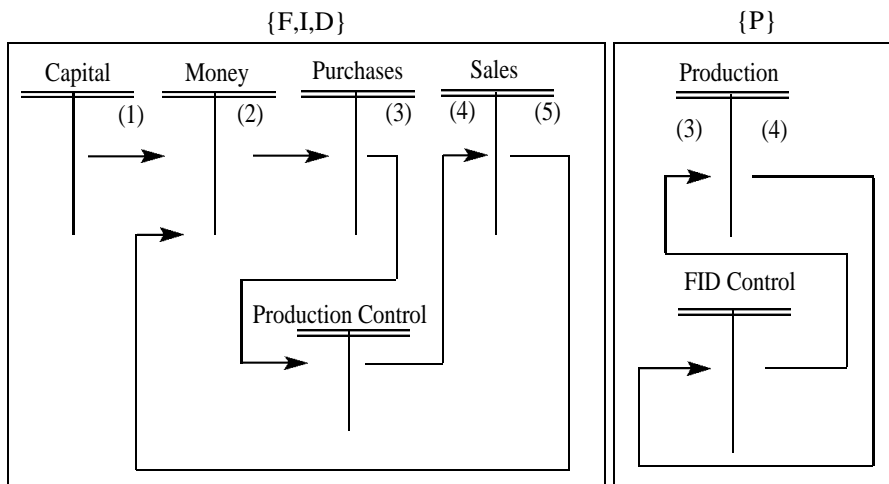
Antes de concluir quisiéramos señalar que en todo el análisis realizado subyace la hipótesis de que el resultado de la explotación procede determinararlo en el ámbito de Desinversión. Sin embargo, independientemente de la utilidad que ello pudiera reportar en el desarrollo de cualquier modelo pluralista, la determinación del resultado no queda restringida al subsistema que integre al mismo. Cualquiera de los otros puede constituir el marco en el que dicha determinación se lleve a cabo. Bastaría imputar, al subsistema elegido para ello, las magnitudes que lo configuran y cuya generación se produzca en otro subsistema distinto a aquel en el que se va a llevar a cabo dicha determinación.

5. ANEXO. ESQUEMAS CONTABLES SINTETIZADOS DE LOS MODELOS PLURALISTAS^{xii}

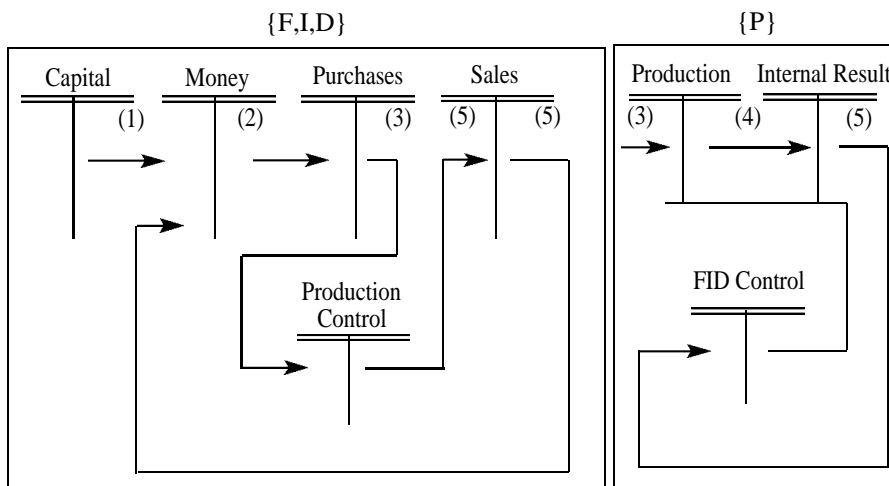
MODELO DUALISTA. Conjunto {Financiación, Inversión, Producción} con {Desinversión}.



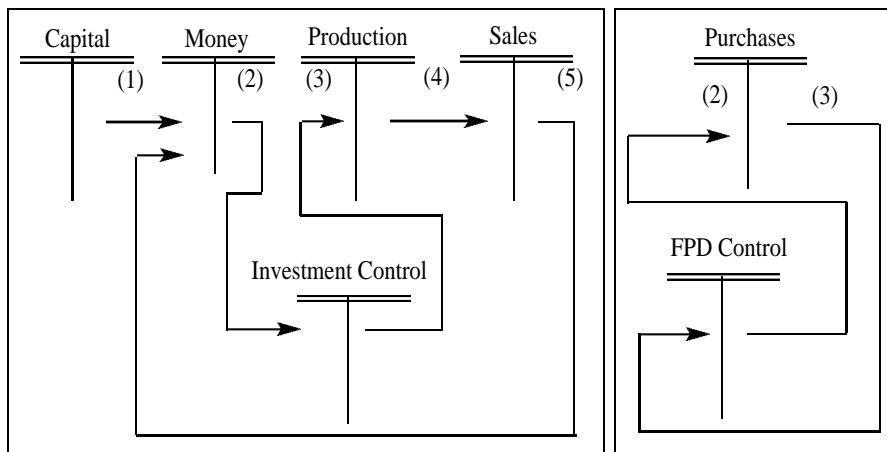
MODELO DUALISTA:(ojo mandar la traducción))))))))))



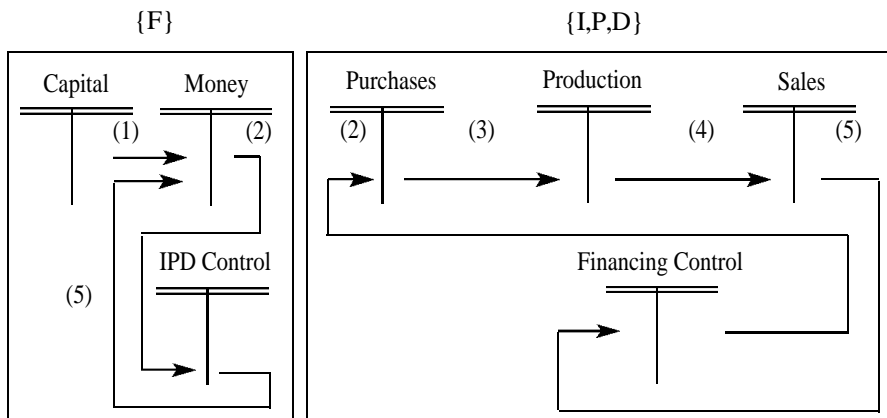
MODELO DUALISTA. Conjunto {Financiación, Inversión, Desinversión} con {Producción}. Alternativa de continuidad.



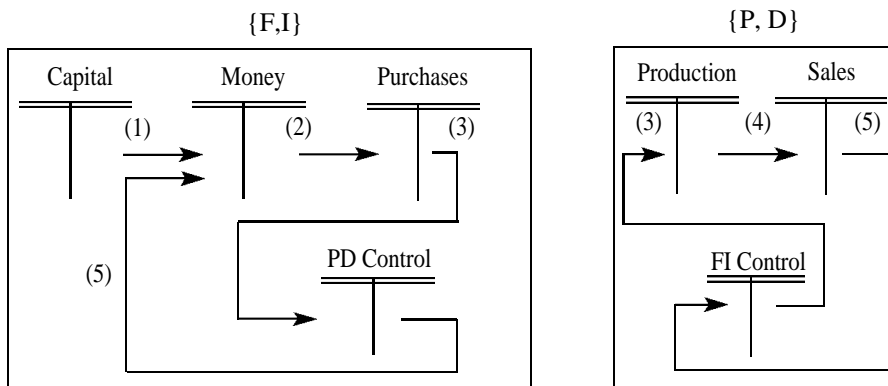
DUALIST MODEL. {Financing, Production, Disinvestment} {Investment}.
 {F.P.D} {I}



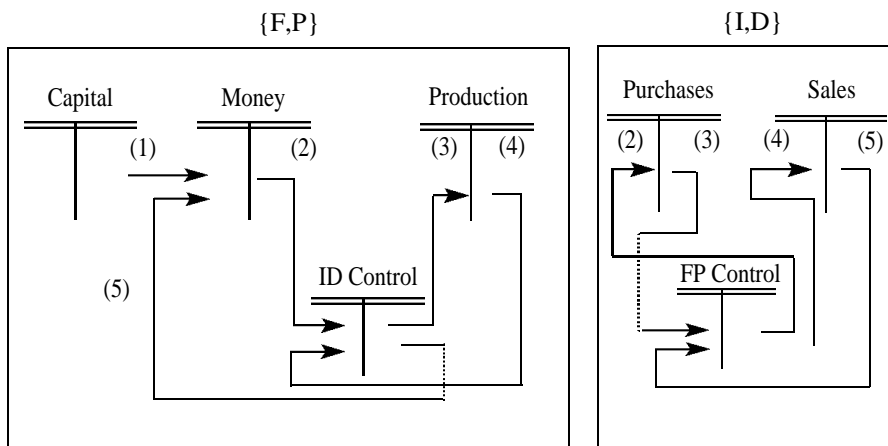
DUALIST MODEL. {Investment, Production, Disinvestment} {Financing}.



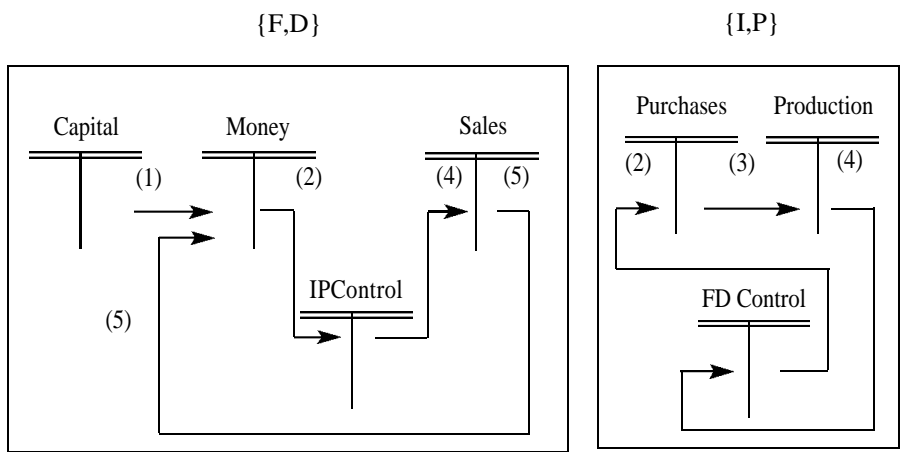
DUALIST MODEL. {Financing, Investment} {Production, Disinvestment}.



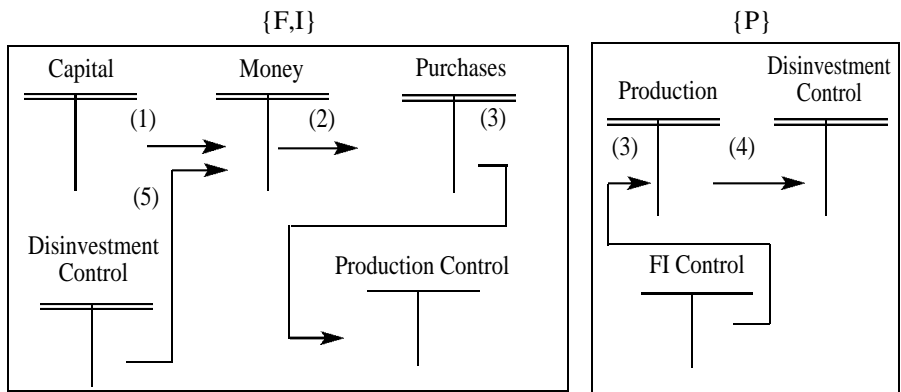
DUALIST MODEL. {Financing, Production} {Investment, Disinvestment}.

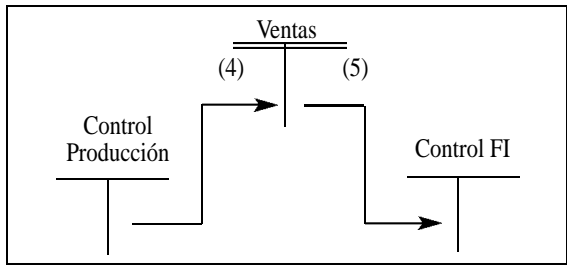


DUALIST MODEL. {Financing, Disinvestment,} {Investment, Production}.

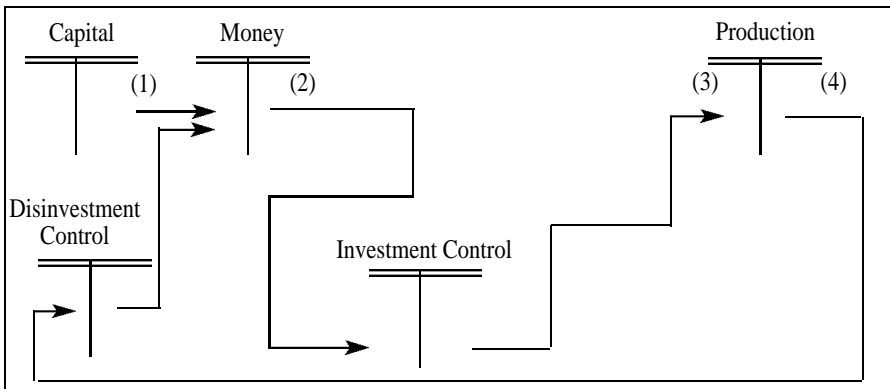


TRIALIST MODEL. {Financing, Investment,} {Production}, {Disinvestment}.

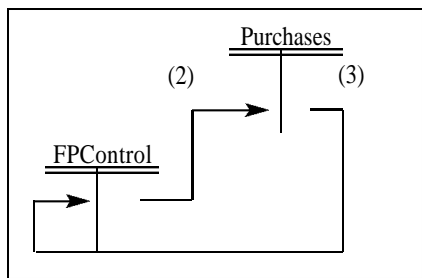




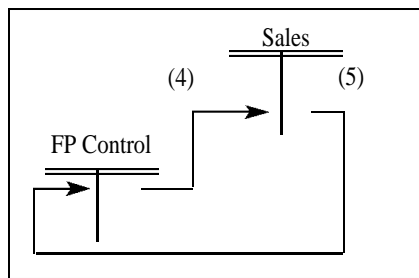
TRIALIST MODEL. {Financing, Production} {Investment}, y {Disinvestment}.
 {F,P}



{I}

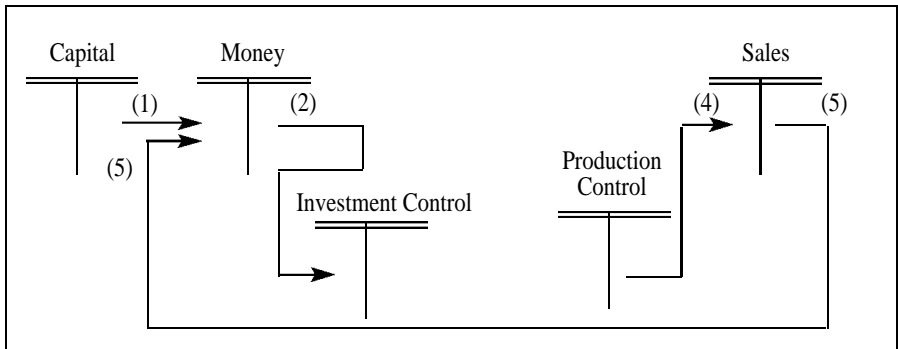


{D}

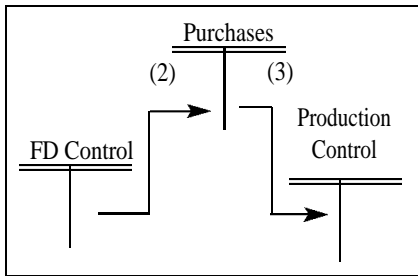


TRIALIST MODEL. {Financing, Disinvestment} {Investment}, {Production}.

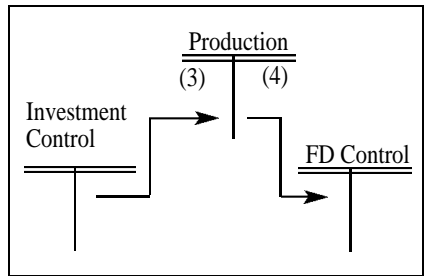
{F, D}



{I}

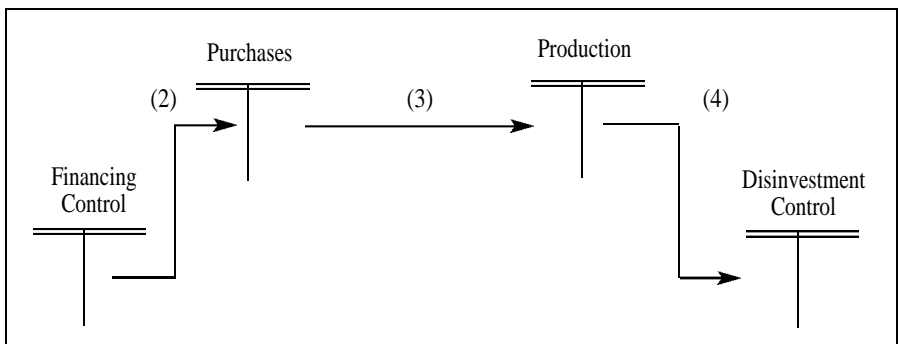


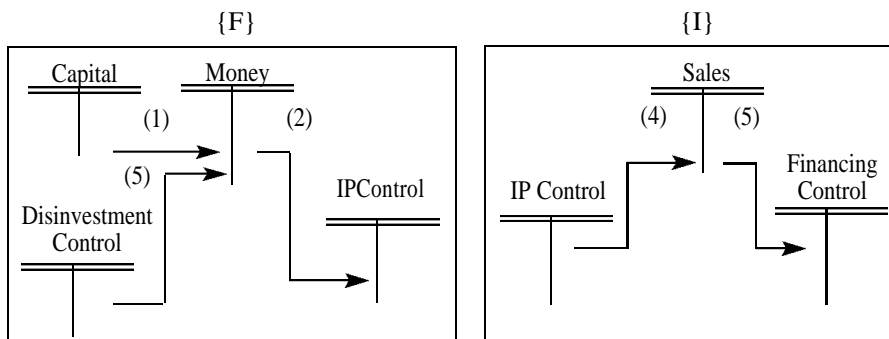
{P}



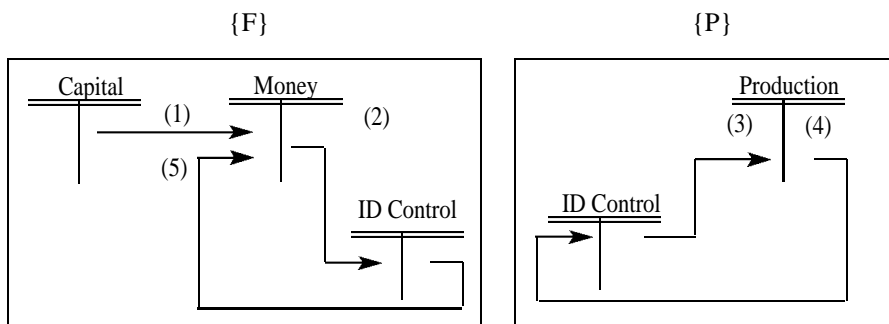
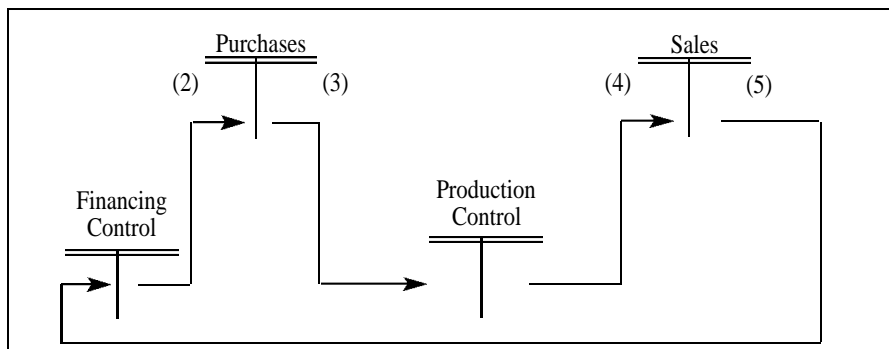
TRIALIST MODEL. {Investment, Production} {Financing} {Disinvestment}.

{I, P}

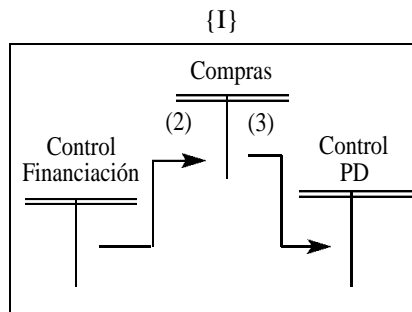
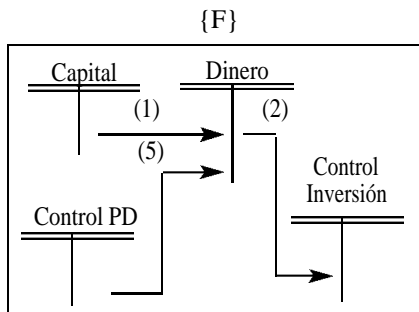
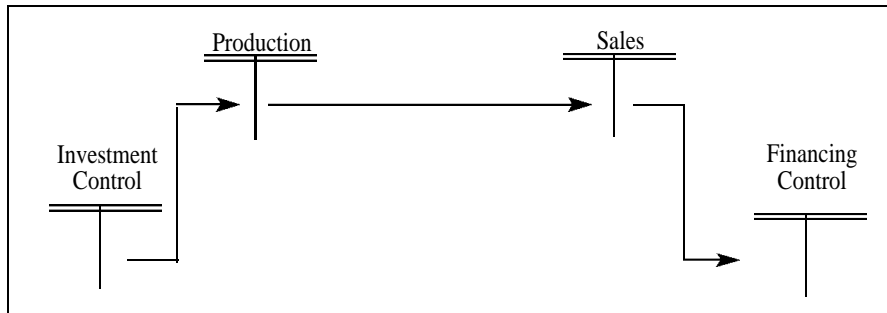




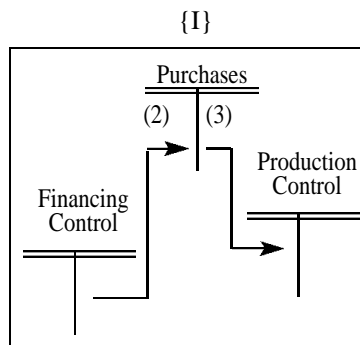
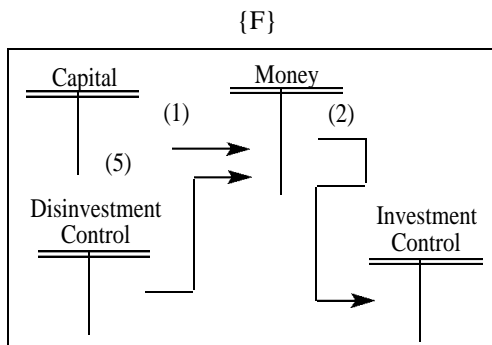
TRIALIST MODEL. {Investment, Disinvestment} {Financing} {Production}.
{I, P}

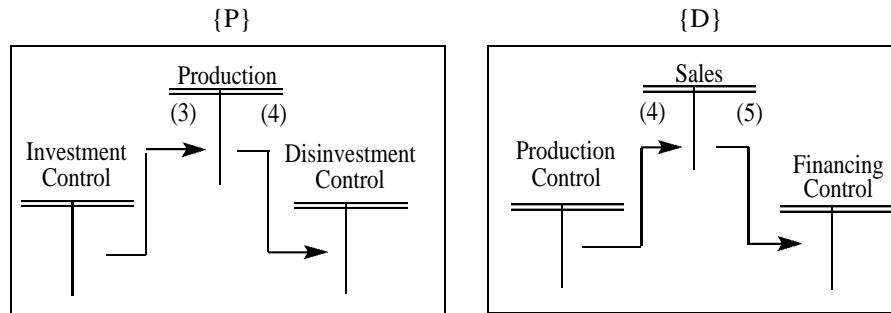


TRIALIST MODEL. {Production, Disinvestment} {Financing} {Investment}.
(P, D)



TETRALIST MODEL





BIBLIOGRAFÍA

- Acosta Montenegro, M., P. Balboa La Chica y F. Piedra Herrera (1999). "Diferenciación del resultado de la explotación en el marco del modelo tetralista predeterminado". XX Aniversario Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales. Universidad de Las Palmas de Gran Canaria, pp.213-232.
- Asociación Española de Contabilidad Directiva (ACODI) (1992). *Contabilidad directiva*. Documento nº 1.
- Balboa La Chica, P. (1996). *Análisis del resultado diferenciado en un modelo contable trialista*. Tesis Doctoral. Universidad de Las Palmas de Gran Canaria.
- Mattessich, R. (1973). "Recientes perfeccionamientos en la presentación axiomática de los Sistemas Contables". Revista Española de Financiación y Contabilidad, vol. II, nº 4, enero-abril, pp.443-465.
- Mesa Mendoza, M. (1999). *El resultado de la explotación de la empresa en el marco del dualismo clásico: Análisis de las posibilidades informativas de distintos enfoques para su determinación*. Tesis Doctoral. Universidad de Las Palmas de Gran Canaria.
- Piedra Herrera, F. (1995). *Cálculo, análisis y control del resultado en un modelo contable tetralista*, Trabajo de investigación presentado a Cátedra de Universidad, Universidad de Las Palmas de Gran Canaria.
- Piedra Herrera, F., P. Balboa La Chica (1997). "El resultado en la contabilidad pluralista". *Ensayos y Estudios Contables*, en homenaje a D. Enrique Fernández Peña. D.R. Muñoz-Yusta Marcos y D. Melecio Riesco Escudero. Ed. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Ministerio de Economía y Hacienda, pp.627-654.
- Requena Rodríguez, J. M^a. (1991). *El resultado de la empresa*. Editorial Ariel, 2ª edición.

Schneider, E. (1962). *Contabilidad Industrial*. Editorial Aguilar, 3ª edición.

Notas

ⁱ Puede considerarse que cada conjunto cualquiera de las combinaciones es una empresa que coexiste con otras con las que mantiene una relación especial.

ⁱⁱ Como señala el profesor Mattessich (1973:451), “existen unos objetivos específicos o necesidades de información dadas, las cuales deben ser cubiertas por un concreto sistema contable. La elección de reglas contables (hipótesis específicas) depende del propósito o necesidad señalados”.

ⁱⁱⁱ Como señala el profesor Mattessich (1973:451), “existen unos objetivos específicos o necesidades de información dadas, las cuales deben ser cubiertas por un concreto sistema contable. La elección de reglas contables (hipótesis específicas) depende del propósito o necesidad señalados”.

^{iv} Véase los comentarios realizados con motivo del análisis del modelo dualista que considera el conjunto {F,I} con el {P,D}.

^v No consideramos la posibilidad de trueque.

^{vi} En base al modelo pluralista elegido tendremos dos, tres o cuatro subsistemas.

^{vii} Podría afirmarse que una empresa puede ser eficaz en el desarrollo de su actividad económica, lo que no quiere decir que todos sus subsistemas hayan sido eficientes en su gestión, pero si su actuación se califica de eficiente podrá decirse que también ha sido eficaz.

^{viii} Tales consideraciones en ningún caso ponen en peligro la validez de las expresiones que facilitan información en torno a la eficiencia de los distintos subsistemas, simplificando, sin embargo, la operatoria para su obtención.

^{ix} Considerando que el resultado fruto de la gestión del ámbito Inversión-Producción-Desinversión ha sido positivo.

^x En el desarrollo analítico presentado se ha considerado que la totalidad de gastos forman parte del valor de la producción acabada y colocada. No obstante, parece lógico pensar que para la determinación del resultado de la explotación correspondiente al período habrán de tenerse en cuenta otros gastos y otros ingresos además de los correspondientes a los productos vendidos. Tal consideración no entraña problema alguno por cuanto estas magnitudes serán propias del Subsistema de Inversión-Producción-Desinversión.

^{xi} Como ya resaltamos en el análisis del modelo dualista, en el desarrollo analítico presentado se ha considerado que la totalidad de gastos forman parte del valor de la producción

^{xii} Con la motivación de simplificar los esquemas contables, denotamos las transacciones contables consideradas con un numeral. Haciendo referencia sólo a los equivalentes monetarios de dichas transacciones, designamos por: aportaciones de capital; (2) gastos; (3) valor de las imputaciones de factores al proceso productivo; (4) coste de la producción colocada y (5) ingresos.