

UNIVERSIDAD FASTA

Facultad de Ciencias Económicas



CONTABILIDAD POR ÁREAS DE RESPONSABILIDAD

**Seminario de Graduación
Carrera: Contador Público**

Autor: Natalia Soledad García

Tutor: Manuel Cagliolo

Asesoramiento: Departamento de Metodología de la Investigación

Mar del Plata – Julio 2004



AGRADECIMIENTOS

En primer término, deseo agradecer a la Universidad FASTA, que me brindó la formación y capacitación necesaria para completar mi carrera.

También quisiera mencionar la colaboración de mi tutor, Cdor. Manuel Cagliolo, quien me dio su asesoramiento para el desarrollo de la tesis, y me sugirió bibliografía muy moderna.

Luego, quisiera destacar la participación del Departamento de Metodología, principalmente de la Dra. Laura Cipriano, quien me brindó su colaboración en todo lo referente a la metodología y formato del presente trabajo.

Por último, agradezco a mi familia, a mis padres, que me dieron su apoyo, a lo largo de toda la carrera, a mi hermana, y a mi esposo, quienes también me acompañaron durante este período.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN.....	7
MARCO TEÓRICO.....	8
Modelos y teorías de la contabilidad directiva.....	8
La escuela clásica: Fayol y Taylor.....	8
La escuela de las relaciones humanas.....	9
La escuela burocrática.....	10
Enfoques instrumentales.....	11
Planificación y dirección estratégica.....	11
Teoría neoclásica.....	13
La nueva economía institucional: los costos de transacción.....	15
Contabilidad de la empresa.....	18
Contabilidad financiera.....	18
Contabilidad de costos.....	19
Contabilidad de gestión.....	19
Contabilidad directiva.....	20
Gestión estratégica de costos.....	22
Clasificación de los costos.....	26
Modelo marginalista.....	27
Modelo contable.....	31
Modelos de asignación de costos.....	36
Costos totales.....	40
Costos parciales.....	42
Costos por actividades.....	42
Costos por centros de responsabilidad.....	44
CAPÍTULO I: CONCEPTOS BÁSICOS.....	47
CAPÍTULO II: LA PLANEACIÓN EMPRESARIAL.....	51
CAPÍTULO III: EL CONTROL DE LA GESTIÓN.....	60
CAPÍTULO IV: EL DISEÑO DE LA ESTRUCTURA.....	65
Arquetipos de estructura de responsabilidades.....	71
CAPÍTULO V: EL PLAN DE CUENTAS.....	78
Diseño de un plan de cuentas por áreas de responsabilidad.....	79

Contabilidad por áreas de responsabilidad
Natalia S. García

Formulación del plan de cuentas.....	79
Codificación.....	80
Cuentas patrimoniales.....	81
Cuentas de resultados.....	81
CAPÍTULO VI: ÁREAS DE RESPONSABILIDAD.....	83
Establecimiento de áreas de responsabilidad.....	84
Costos controlables y no controlables.....	87
Responsabilidad por los gastos.....	87
Responsabilidad por los ingresos.....	88
Información por excepción.....	88
CAPÍTULO VII: EL FACTOR HUMANO.....	91
ANÁLISIS DE CASO.....	94
CONCLUSIÓN.....	104
BIBLIOGRAFÍA.....	105

TEMA: CONTABILIDAD POR ÁREAS DE RESPONSABILIDAD

PROBLEMA: Efectos de la implementación de un programa por áreas de responsabilidad en una empresa del sector privado, para controlar el gasto en facturación.

OBJETIVO GENERAL: Determinar los efectos de la implementación de un programa por áreas de responsabilidad en una empresa del sector privado, para controlar el gasto en facturación.

OBJETIVOS ESPECÍFICOS:

- ⑩ Describir las diversas formas de implementar una división por áreas de responsabilidad en una empresa.
- ⑩ Verificar si el plan de cuentas de la empresa está diagramado por centros de responsabilidad.
- ⑩ Observar el proceso de delegación estructural que se produce en la empresa luego de la implementación del programa, verificando que cada usuario sea responsable de ciertas tareas que sean relevantes para el control del gasto.
- ⑩ Analizar la interacción sectorial que se produce en forma natural en la empresa, como consecuencia de dicha implementación.
- ⑩ Elaborar estadísticas sobre la evolución del gasto mes a mes, a partir de la división por áreas de responsabilidad.
- ⑩ Comparar la evolución del gasto en facturación antes de la implementación del programa y después de la misma.
- ⑩ Segregar en los diversos componentes al gasto por prestaciones (objeto de la facturación) para luego comparar el gasto planificado para el período con el gasto real efectuado.
- ⑩ Estudiar los efectos que se manifiesten en la empresa, principalmente en el gasto en facturación, luego de implementada la división por áreas de responsabilidad.

HIPÓTESIS: Al implementar un programa por áreas de responsabilidad en una empresa privada, sería posible controlar el gasto en facturación generado por la misma.

JUSTIFICACION:

Desde comienzos del año 2002, la Argentina ha experimentado un cambio sustancial en su economía.

Un punto importante fue la devaluación, la pérdida de valor adquisitivo de la moneda nacional. Principalmente para aquellas empresas que se ven obligadas a abastecerse de insumos en mercados extranjeros.

Esto se vio agravado por el hecho de que consecuentemente con el efecto inflacionario, no se produjo un aumento en los salarios, lo que llevó a que las empresas vieran decaer sus ingresos operativos, a la vez que veían incrementarse enormemente sus costos.

Por ese motivo, resulta significativo, en el contexto actual del país, donde los costos variables de las empresas se ven continuamente incrementados según la fluctuación del dólar, encontrar una herramienta que permita controlar dicho gasto, y quizás, a largo plazo, disminuirlo, logrando de este modo mantener la competitividad y continuar en el mercado.

TIPO DE INVESTIGACIÓN

El análisis a realizar en este trabajo de investigación, será confirmatorio, ya que pretende verificar la hipótesis enunciada en el mismo.

También se lo puede caracterizar como bivariado, ya que tomará en cuenta dos variables.

TIEMPO Y LUGAR

Para el análisis de caso, se tomará una empresa del sector privado de Argentina, considerando el período de un semestre.

INTRODUCCIÓN

Dentro de la Contabilidad de la empresa podemos hacer una subdivisión entre contabilidad financiera o externa y contabilidad de costes, analítica o interna.

La Contabilidad interna, trata de enlazar los fenómenos puramente técnicos de la productividad con los más económicos de la redistribución de costes, alejándose del normativismo jurídico de la Contabilidad financiera.

La contabilidad por áreas de responsabilidad señala los aspectos básicos de control presupuestario como medida de la eficiencia. Indica quien tiene la responsabilidad de los costos y los gastos. Destaca la importancia del archivo permanente, proporcionando información de los diferentes informes por áreas de responsabilidad.

Esta disciplina anteriormente definida, sirve de apoyo para ejercer un efectivo control de los distintos componentes del gasto y de los costes, y es por dicho motivo que se la considera sumamente útil en los tiempos que corren.

MARCO TEÓRICO

1. MODELOS Y TEORÍAS DE LA CONTABILIDAD DIRECTIVA

1.1 LA ESCUELA CLÁSICA: FAYOL Y TAYLOR

La organización jerárquica-funcional de la empresa fue interpretada por uno de los fundadores de la escuela clásica de administración, el ingeniero francés Fayol, que indicó que *"las operaciones que realiza la empresa se pueden agrupar en seis grandes funciones: técnica, comercial, financiera, de seguridad, contable y administrativa"*¹, definiendo esta última con los siguientes imperativos:

Prever→ Organizar→Mandar→Coordinar→Controlar

Fayol completó su teoría con el establecimiento de los catorce principios generales de la administración:

- 1) división del trabajo
- 2) autoridad
- 3) responsabilidad
- 4) disciplina,
- 5) unidad de mando,
- 6) unidad de dirección,
- 7) subordinación del interés particular al general,
- 8) remuneración del personal,
- 9) centralización,
- 10) jerarquía,
- 11) orden,
- 12) equidad,
- 13) estabilidad del personal,

¹ Fayol, H.: Administración industrial y general, Ateneo, Buenos Aires, 1979

14) iniciativa y unión personal.

Otro de los fundadores de la escuela clásica, fue Taylor, quien introdujo un concepto mucho más específico de la administración empresarial, conocido como la organización científica del trabajo, y cuyo objetivo era ampliar la eficiencia de la especialización del trabajo en las primeras etapas industriales, para proporcionar prosperidad al empresario y un salario digno a los empleados.

La revolución originada por Taylor dio lugar a la mejora continua de las operaciones industriales y a la elevada productividad.

El taylorismo introdujo la motivación económica del trabajador como uno de los ejes esenciales de la mejora de la productividad en la empresa.

De esta escuela aún subsiste el estudio de los sistemas de retribución sobre la base de la cantidad producida, la valoración de tareas, etc.

1.2 ESCUELA DE LAS RELACIONES HUMANAS

Como respuesta a la primera crisis de la escuela clásica, aparece el desarrollo de la escuela de las relaciones humanas, propugnada por Elton Mayo, que proponía *“un sistema de relaciones laborales integradas, cuyo objetivo es canalizar la energía creadora del trabajo a través de la motivación no sólo económica, lo cual se consigue quitando rigidez a las organizaciones y sustituyendo a los jefes jerárquicos impuestos por líderes aceptados, impulsando la participación a través de la delegación de autoridad y de la creación de equipos de trabajo”*².

Las teorías de la motivación y capacidad de influencia en la

² Mayo, E.: Problemas humanos de una civilización industrial, Nueva Visión, Buenos Aires, 1972

organización fueron reelaboradas a través de las teorías X e Y de Mc Gregor.

1.3 LA ESCUELA BUROCRÁTICA

La teoría burocrática de Weber, constituye la base del planeamiento jerárquico-funcional, que representa la columna vertebral de la toma de decisiones en la empresa, y que se completa con un conjunto de reglas que especifican los sistemas de reclutamiento, la forma de realizar las operaciones, los requisitos de control y los sistemas de resolución de conflictos.

“La racionalidad económica de la actuación empresarial se basa en normas integrales y generales que impiden que el superior jerárquico tome decisiones que perjudiquen a sus subordinados, pues ello no ayudaría a lograr los objetivos, y que se aplican también al personal, que mediante el cumplimiento responsable de las reglas, colabora con su propia capacitación y ayuda a maximizar los objetivos empresariales”³.

Esta escuela supone la cooperación de todos los niveles de la organización en el diseño del futuro de la empresa, asumiendo los compromisos fijados en la dirección por medio de los objetivos y resolviendo los conflictos empresariales mediante el diálogo y la negociación.

Según Simón, otro expositor de esta escuela, *“el proceso de toma de decisiones en la empresa avanza de la siguiente forma:*

*Decisiones → Decisiones → Decisiones
sin estructurar semiestructuradas estructuradas”⁴*

³ Weber, M.: Burocracy Ristk chaftimes Gesellachaff, Colonia, 1964

⁴ Simón, H. A.: The new sciences of management decisión, Harper and Row, Nueva York, 1960

1.4 ENFOQUES INSTRUMENTALES

Existen enfoques instrumentales aplicados a la administración y dirección de empresas. Uno de ellos es el conocido como Dirección Científica, basado en los modelos de investigación operativa, y que constituyeron el soporte científico para la toma de decisiones, incluyendo la introducción del riesgo para minimizar las pérdidas o maximizar el beneficio.

Otra versión instrumental que se ha utilizado bastante es la teoría general de los sistemas que considera a la empresa como un sistema organizado y jerarquizado que persigue fines económicos determinados. Dentro de este concepto es necesario destacar las características principales de todo sistema, que son: la complejidad de las partes, la interacción de las mismas, la orientación hacia la finalidad común y el control.

Se han hecho muchas comparaciones de las empresas con la estructura y proceso de los sistemas biológicos, que se ven sujetos a las leyes de la naturaleza, con los modelos sociales en los que la estructura del modelo puede ser ajustada para realizar diferentes procesos y funciones.

De esta manera la empresa es *“un organismo que transforma factores en productos y servicios, con la finalidad de obtener un excedente empresarial, que es el objetivo aceptado como base de su actuación y que permite establecer un control consistente en acercar el estado real del sistema al previamente diseñado”*⁵.

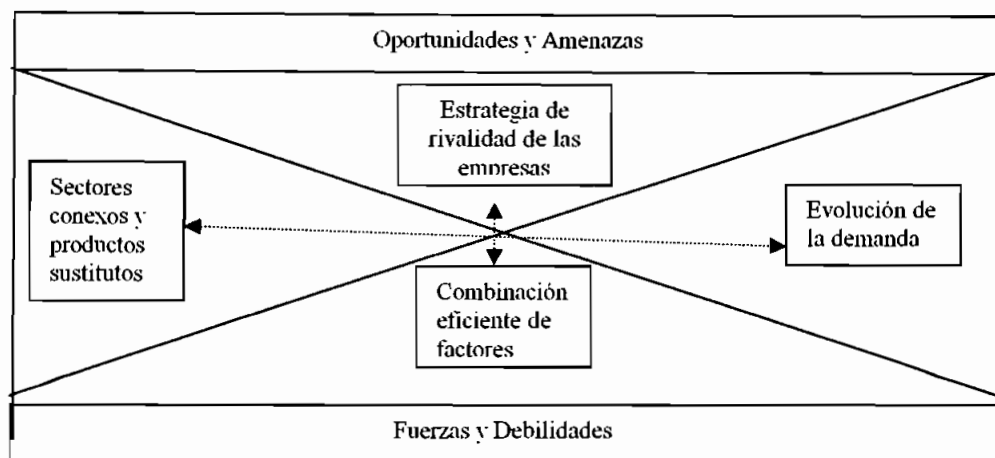
1.5 PLANIFICACIÓN Y DIRECCIÓN ESTRATÉGICA

Uno de los últimos enfoques que se ha desarrollado es la teoría estratégica de la organización, que *“dirige su investigación a encontrar la interacción entre las variables del entorno y las fuerzas o*

⁵ Mallo, C., Kaplan, R., Meljem, S. y Giménez, C.: Contabilidad de costos y estratégica de gestión, pág. 14

debilidades internas de la organización para diagnosticar y evaluar continuamente la capacidad competitiva de la empresa”⁶.

En un primer momento aparece la planificación estratégica, que es un análisis sistemático de las capacidades y competencias de la empresa, relacionadas directamente con su entorno de fuerzas competidoras, para descubrir las debilidades y amenazas que pueden llevar a la empresa a una situación de crisis, como se muestra en el análisis FODA (Fortalezas, Oportunidades, Debilidades y Amenazas)⁷.



El enorme aumento de la competencia y la posterior globalización de los mercados llevó a que los máximos responsables de la empresa se implicaran en el proceso completo de dirección estratégica, que contempla de forma interrelacionada la formulación de la estrategia, su implementación y puesta en práctica y el control de gestión continuo de acuerdo a la siguiente secuencia de decisión:

Decisiones → Decisiones → Decisiones → Control
estratégicas tácticas operativas

Porter ha formulado con precisión el concepto y método del análisis estratégico competitivo, destacando como *“una de las principales*

⁶ Mallo, C., Kaplan, R., Meljem S., y Giménez, C.: Contabilidad de costos y estratégica de gestión, p. 15

⁷ Mallo, C., Kaplan, R., Meljem S., y Giménez, C.: Contabilidad de costos y estratégica de gestión, p. 15

*estrategias empresariales es la que consiste en el liderazgo de costos, dentro de la calidad total, lo que permite conseguir nuevas cuotas de mercado manteniendo la rentabilidad*⁸.

1.6 TEORÍA NEOCLÁSICA

La escuela neoclásica, compuesta por autores como Jevons, Menger, Walras y Pareto, completó la teoría de la demanda basada en la función de utilidad que decidía racionalmente en función de las preferencias subjetivas, con la limitación de los recursos disponibles. El enfoque se aplicó al comportamiento de las empresas consideradas como agentes maximizadores del beneficio empresarial, calculado como diferencia entre el ingreso obtenido por la venta de los productos y el costo de los factores productivos utilizados.

*“La clave de la competencia entre las diversas empresas oferentes que componen un mercado puede encontrarse en la función de producción neoclásica, que indica todas las combinaciones técnicas posibles de factores productivos para conseguir rendimientos marginales crecientes que implican costos marginales decrecientes, y que asignan los recursos con eficiencia cada vez mayor, ya que las empresas marginales desaparecerán y entrarán nuevos empresarios que pondrán en práctica innovaciones productivas que darán lugar a la difusión creciente de los avances tecnológicos y organizativos que lograrán la eficiencia a través de la conquista y ampliación de nuevos mercados.”*⁹

De esta forma, la empresa persigue solamente la maximización del beneficio, independientemente de las diversas formas de organización y de la actuación del empresario.

El modelo marginalista postulado por los economistas neoclásicos se basa en el supuesto de la maximización del beneficio a corto y largo plazo, frente a una situación de mercado y condiciones técnicas de

⁸ Porter, M. E.: Estrategia competitiva, CECSA, México, 1982

⁹ Schumpeter Josep A.S.: Historia del análisis económico, Ariel, Barcelona, 1971

producción dependientes de las tecnologías más eficientes, en un mundo en el que los agentes económicos creen tener información perfecta sobre las cantidades y los precios.

Bajo estos supuestos la conducta racional de las empresas consiste en perseguir el objetivo de maximización de beneficios.

La teoría económica de la empresa descrita por los marginalistas ha recibido severas críticas por su inoperancia y alejamiento de la realidad, y la argumentación de tales críticas es que se centran principalmente en la consideración exclusiva del beneficio como objetivo esencial de la empresa.

“Contemplando de forma global las teorías que pretenden describir la conducta de la empresa, en estas teorías existe un exceso de cultura, y que los hombres de empresa ven reflejadas en las teorías empresariales conductas que nunca fueron asumidas como motor y razón de ser de sus decisiones.

En primer lugar, en las teorías sobre la conducta aplicadas a las decisiones de la empresa, suele dejarse de lado la secuencia vital de cada individuo y los sentimientos humanos, y se parte de la creencia de que los directivos llegan a sus puestos o por vocación o por decisión racional anticipada, es decir, a raíz de una previsión planificada; pero nada más lejano de la vida real. En una institución competitiva como la empresa, para llegar a decidir ha habido que pasar por innumerables pruebas y haber pactado, liderado y convencido a los múltiples partícipes: propietarios, empleados, clientes, proveedores, gobierno, sindicatos, etc.

En segundo lugar, el personal global de cada empresa cuenta mucho en las decisiones, y resulta verdaderamente imposible mantenerlo al margen, sobre todo si es necesario tomar medidas constantes de adaptación a corto plazo, que permiten a la empresa no desadaptarse a largo plazo.”¹⁰

En definitiva, en la empresa, los motivos humanos y motivacionales

¹⁰ Mallo C., Kaplan R., Meljem S. y Giménez C., Contabilidad de Costos y Estratégica de Gestión, Ed. Prentice Hall, Madrid, 2000, pág 16.

son los más importantes para que la misma consiga sus objetivos. La incertidumbre en la toma de decisiones es otra variable a tener siempre presente, abriendo un amplio campo a la experiencia, al riesgo, a la audacia y a la suerte, lo que implica el enorme valor de la formación y experimentación de empresarios y directivos que influye en la selección de los responsables de las decisiones.

La escuela neoclásica ha sido objeto de nuevas reformulaciones tanto en la teoría de los precios y mercados como en el modelo de funcionamiento de la empresa, haciendo más realistas los rígidos supuestos de comportamiento del hombre económico, racional y maximizador, introduciendo la elección en un marco de incertidumbre y realzando el papel central del empresario en el desarrollo de la organización.

1.7 LA NUEVA ECONOMÍA INSTITUCIONAL: LOS COSTOS DE TRANSACCIÓN

El análisis económico clásico y neoclásico no encontraba una explicación teórica elegante de la inestable existencia y crecimiento de las empresas, hasta que Coase planteó que *“la razón de ser de la empresa es la reducción de los costos de coordinación de las transacciones, dando lugar a un nuevo desarrollo de la teoría de la empresa sustentado en la definición de un sistema eficiente de derechos de propiedad, que minimizaría los costos de transacción.”*¹¹

Este nuevo enfoque, conocido como nueva escuela institucional, tiene referentes tales como Weblen, Mitchel y Commons, y se situó al margen del pensamiento marginalista de la época, utilizando el método empírico inductivo, planteando la superación de los supuestos de conducta neoclásica al incluir en la investigación económica el entorno e influencia de las instituciones legales o informales,

¹¹ Coase, R. H.: The nature of the firm, *Economica*, vol 4, 1937

entendidas como un conjunto de reglas que modelan el comportamiento de los individuos y las organizaciones en la vida social, como por ejemplo, los derechos de propiedad, las leyes mercantiles, los sindicatos, la familia, las administraciones regionales y municipales, los gobiernos, las costumbres, los valores y las normas generalmente aceptadas en una sociedad.

En este nuevo enfoque, la empresa surge porque es un mecanismo más eficiente para organizar y controlar la producción, habiéndose desarrollado dos nuevas versiones:

- a) la consideración de la empresa como un conjunto de proyectos de inversión que generan un conjunto de negocios y
- b) la nueva versión de la empresa como un conjunto de capacidades organizativas que, coordinando los recursos tangibles, intangibles, y humanos, es capaz de mantener y aumentar la ventaja competitiva.

Los costos de transacción aparecen como consecuencia de la dificultad de conocer toda la información para realizar los intercambios.

La empresa organiza el conjunto de actividades que completan la cadena de valor y coordina los intercambios de bienes y servicios suscribiendo un conjunto de contratos con todos los agentes internos y externos intervinientes, e incurriendo en unos costos de transacción surgidos básicamente del carácter imperfecto de la información y del comportamiento oportunista de los contratantes.

Según Mallo, *“los costos de transacción de la empresa pueden dividirse en internos y externos.*

Los primeros son los derivados de las actividades internas que se contratan bajo la jerarquía y control de la organización; los externos se refieren a contratos relacionados con las transacciones externas, destacándose los costos de información sobre el precio, calidad y características de los productos y servicios a adquirir; costo de negociación de contratos; costo de garantía de cumplimiento de los contratos; costos de aseguramiento de riesgos de incendio, de robo,

*de cambio, de cobro, etc.*¹²

La dificultad de establecer contratos completos que contemplen todas las contingencias puede dar lugar a la existencia de carencias informativas, que pueden ser aprovechadas por una de las partes antes de contratar para conseguir transacciones perjudiciales para los otros contratantes, originando los problemas que se conocen como "selección adversa".

Cuando la asimetría de la información aparece después de realizar un contrato, llevando a situaciones de aprovechamiento en base de la manipulación u ocultación de la información, nos encontramos con el llamado "riesgo moral", que hay que combatir relacionando las compensaciones del contrato con el nivel de consecución de los rendimientos esperados.

En general la empresa aparece sustituyendo al mercado en aquellas producciones que requieren inversiones muy específicas y se exigen transacciones frecuentes.

Según este nuevo enfoque, no se puede hablar de un objetivo general de la empresa, sino de los objetivos de los individuos y grupos de individuos que forman parte de la misma, y de los conflictos que surgen entre los diferentes partícipes al procurar alcanzar cada uno de ellos su propio objetivo.

Los ejecutivos o directivos asalariados actúan como agentes de los accionistas en la gran empresa moderna. Los accionistas son, por ley, los propietarios de la sociedad anónima. A los gerentes se los contrata para que defiendan los intereses de los accionistas y no los suyos propios. La actuación de los gerentes no siempre camina en la dirección que conviene a los intereses de los accionistas. El principal objetivo de estos últimos es maximizar el beneficio por acción, lo que depende fundamentalmente de los dividendos que los accionistas esperan percibir en el futuro. Por otra parte, la satisfacción de los directivos se halla directamente relacionada con el tamaño y la tasa

¹² Mallo, C., Kaplan, R., Meljem, S. y Giménez, C.: Contabilidad de costos y estratégica de gestión, Prentice Hall, Madrid, 2000, pág. 17

de crecimiento de la empresa, por razones de poder, prestigio, mayores salarios, etc. A la hora de decidir el reparto del beneficio anual entre dividendos y acumulación de reservas, la dirección de la empresa se encuentra presionada por dos fuerzas contrarias: el punto de vista de la utilidad o satisfacción de los accionistas, que se evidencia a través de una mayor distribución de dividendos, y el punto de vista de los intereses directivos, que propugnan lo contrario. Es verdad que al incrementar los dividendos y consiguientemente el precio de las acciones se facilita el acceso a la financiación externa de la empresa mediante la emisión de nuevas acciones, pero ello incrementa el peligro de tomas de control desde el exterior.

2. CONTABILIDAD DE LA EMPRESA

La contabilidad de la empresa es una rama de la contabilidad general que, mediante la utilización de una metodología específica, tiene por objeto la captación, medida, valoración y representación de la empresa, a fin de obtener información histórica, explicativa y predictiva sobre el estado de los recursos o patrimonio y de la renta o resultados obtenidos en cada período, así como elaborar y continuar actualizando un sistema de información interno y externo para mantener la capacidad competitiva de la empresa.

2.1 CONTABILIDAD FINANCIERA

La contabilidad financiera, externa o general, se ocupa de registrar, clasificar, analizar y sintetizar en los estados contables las transacciones que se producen entre el mundo exterior y la empresa, expresando la situación periódica del patrimonio y los resultados obtenidos en su actividad económica.

Como estos estados contables tienen interés para diversos usuarios

que desean conocer la garantía y capacidad generativa de resultados de la empresa, suelen ajustarse en su elaboración a unos principios generalmente aceptados por los órganos legislativos nacionales y las corporaciones profesionales de la contabilidad y auditoría, siendo expresados en un lenguaje objetivo y fácilmente interpretable.

La información financiera para los usuarios externos suele ser de carácter histórico, ya que este criterio ofrece mayor garantía de objetividad que cualquier otro concepto y, por otra parte, no suele ofrecerse, excepto a los propietarios, información sobre el futuro de las previsiones empresariales cifradas en los correspondientes planes, programas y presupuestos, debido a la incertidumbre propia de estas herramientas.

2.2 CONTABILIDAD DE COSTOS

Las necesidades de información interna sentidas por la dirección de la empresa dieron lugar a la aparición de la contabilidad de costos, cuyo objetivo consiste en la elaboración de información relevante para la toma de decisiones por la organización.

Esta información para la dirección debe centrar su máximo énfasis en la estimación del futuro, desde el control del presente y el examen del pasado.

2.3 CONTABILIDAD DE GESTIÓN

Las crecientes necesidades de información sentidas por la dirección en las actividades fundamentales que conforman la gestión de las empresas pueden sintetizarse, según Anthony en los siguientes puntos:

- *“Planificación estratégica; es el proceso de decisión acerca de los objetivos de la organización, de los cambios de estos objetivos, de los recursos empleados para lograrlos y de las políticas que ha de seguir la administración en el uso y la distribución de tales recursos.*

- *Control Administrativo; es el proceso mediante el cual los administrativos aseguran la obtención de recursos y su utilización eficaz y eficiente en el cumplimiento de los objetivos de la organización.*
- *Control operativo: es el proceso consistente en asegurar que tareas específicas se cumplan en forma eficaz y eficiente.*
Todos estos planteamientos postulan que existe un proceso de información general para tener conocimiento de lo que se debe gestionar y se gestiona realmente en la empresa y otro para lo que se debe informar al mundo exterior, ya sea por imposición de las leyes o por iniciativa propia de la firma, para crear y mantener su reputación social¹³.

2.4 CONTABILIDAD DIRECTIVA

Recientemente ha aparecido una disciplina conocida bajo el nombre de Contabilidad Directiva, cuya característica esencial consiste en ampliar el campo de estudio a todos los eslabones que forman la cadena de valor de una empresa competitiva moderna, incorporando el análisis e interpretación del entorno empresarial y la visión de corto, medio y largo plazo.

Este enfoque coincide con la definición de Contabilidad Directiva que da el Institute of Management Accounting como *“el proceso de identificación, medida, acumulación, análisis, preparación, interpretación y comunicación de la información financiera y estratégica utilizada por los diversos niveles de la dirección para planificar, evaluar y controlar la organización y asegurar la asignación óptima de los recursos para todos los integrantes de la coalición empresarial”*.¹⁴

Desde esta perspectiva, la Contabilidad Directiva pasa a tener como objetivo central evaluar información para mantener la capacidad

¹³ Anthony, R. N.: Sistemas de planeamiento y control, Orbis, 1985

¹⁴ The Institute of Management Accounting, antigua National Association of Accountants, Statements on Management Accounting, Definition of Management Accounting, 1981

competitiva de la empresa, incentivando a todos los agentes que intervienen para que cooperen en la consecución de sus objetivos de corto y largo plazo, consiguiendo de esta forma, generar información para los objetivos esenciales de toda empresa competitiva. Esto además, sirve para el seguimiento continuo del control del cumplimiento de sus objetivos.

La contabilidad, a través de sus modelos de contabilidad financiera, genera información que satisface el objetivo financiero de maximizar el valor interno y externo para los accionistas, reflejando y acumulando el valor de las transacciones económicas que se derivan del cumplimiento de los contratos y sus correspondientes deudas y activos financieros y de las obligaciones y pasivos financieros que originan las operaciones.

El segundo bloque informativo que genera la Contabilidad Directiva va dirigido a tomar como centro de la actividad de la empresa la satisfacción continua de la clientela.

Las empresas del mundo occidental, que estaban acostumbradas a un entorno que les ofrecía energía y mano de obra barata e intereses bajos, debieron hacer frente a la industria japonesa que había asimilado mejor las modernas técnicas de gestión como la calidad total, el just in time, el benchmarking, el sistema de costo por actividades, etc. y que se adaptaron mucho mejor al nuevo escenario con energía y mano de obra caras y altos tipos de interés.

Con el paso de los años y las enormes transformaciones geográficas y políticas que ha tenido el mundo, el proceso de globalización de los mercados se ha acelerado, exigiendo a las empresas adaptarse a un mundo de mercados abiertos, sin restricción de fronteras, con comunicaciones rápidas y flexibles, y donde es necesario maximizar el valor de la empresa para sus clientes, ofreciendo productos y servicios que hagan percibir su valor de uso a los consumidores.

También es necesario lograr la cooperación de los proveedores para conseguir, adquirir y compartir las innovaciones tecnológicas y lograr

en todo caso, el mismo nivel de calidad, precio y costo que los competidores.

2.5 GESTIÓN ESTRATÉGICA DE COSTOS

Tradicionalmente, se considera al análisis de costos como el proceso para estimar el impacto financiero que pueden ejercer decisiones alternativas gerenciales.

La Gerencia estratégica de costos se basa en un análisis de los mismos, pero dentro de un contexto más amplio, en el que los elementos estratégicos aparecen en forma más explícita, formal y consciente. En este caso, los datos de costos se utilizan para desarrollar estrategias superiores, con objeto de alcanzar ventajas competitivas que se puedan mantener.

Un conocimiento sofisticado de la estructura de costos de una empresa puede ser de gran ayuda en la búsqueda de ventajas competitivas sostenibles.

“La gerencia de los negocios se puede concebir como un proceso cíclico continuo de:

- *Formulación de estrategias*
- *Comunicación de estas estrategias a toda la organización*
- *Desarrollo y utilización de tácticas para implementar las estrategias*
- *Desarrollo y establecimiento de controles para supervisar el éxito en las etapas de la implementación, y en consecuencia, medición del grado de éxito en alcanzar los objetivos estratégicos”*.¹⁵

La información contable sirve en cada una de las cuatro etapas de este ciclo.

En la primera etapa, es la base para realizar el análisis financiero. Del mismo, surge que las estrategias que financieramente no sean posibles o que no proporcionen retornos financieros adecuados, no

¹⁵ Shank, J., Govindarajan, V.: Gerencia estratégica de costos: la nueva herramienta para desarrollar una ventaja competitiva, Ed. Norma, Bogotá, 1995, pág. 5

pueden considerarse como valederas.

En la segunda etapa, los informes contables se convierten en una herramienta muy importante a través de la cual la estrategia se comunica a toda la organización.

En la tercera etapa, se deben desarrollar tácticas específicas que apoyen a la estrategia en su conjunto, y que se implementen hasta el final. El análisis financiero, hecho sobre la base de información contable, es uno de los elementos claves para determinar cuáles programas tácticos pueden ser más eficaces para que una empresa logre sus objetivos específicos.

Y, por último, en la cuarta etapa, la supervisión del desempeño de los gerentes habitualmente depende, en parte, de la información contable. El papel que desempeñan los costos estándar, los presupuestos de gastos y los planes anuales de utilidades es ampliamente reconocido. Estos instrumentos deben ser adaptados en forma explícita al contexto estratégico de cada empresa, si se quiere que sean de máxima utilidad.

“La aparición de la Gerencia Estratégica de Costos es el resultado de una combinación de tres temas fundamentales:

- *Análisis de cadena de valores.*

Una administración eficiente de costos requiere un enfoque global externo a la firma. Porter denominó este enfoque “cadena de valor”. La cadena de valor en cualquier empresa de cualquier área es el conjunto interrelacionado de actividades creadoras de valor, que se extienden durante todos los procesos.

Este enfoque es externo a la empresa, considerando a cada compañía en el contexto de la totalidad de la cadena de actividades creadoras de valor de la cual la empresa es solo una parte.



Cadena de valor de la empresa

- *Análisis de posicionamiento estratégico*

En la Gerencia Estratégica de Costos, el papel que desempeña el análisis de costos puede variar sensiblemente, según la manera de competir que haya escogido la empresa. Siguiendo el diseño propuesto por Porter para la selección de estrategias básicas, un negocio puede competir, bien sea teniendo costos bajos, a través de la estrategia conocida como liderazgo de costos; o bien ofreciendo productos de superior calidad, estrategia que se denomina diferenciación.

Puesto que la diferenciación y el liderazgo de costos implican posiciones gerenciales distintas, es lógico que también impliquen perspectivas de análisis de costos diferentes.

- *Análisis de causales de costos:*

En el campo de la Gerencia Estratégica de Costos se acepta el hecho de que los costos son causados o impulsados por muchos factores, los cuales se interrelacionan en forma compleja. Entender el comportamiento de los costos significa comprender la compleja reciprocidad del conjunto de las causales de costos que funcionan en

*una situación determinada*¹⁶.

Según la contabilidad gerencial, el costo tiene básicamente una sola causal: el volumen de producción.

Otra de las causales estratégicas de costos, que es la experiencia acumulada, ha sido considerada entre los contadores gerenciales como factor determinante de costos unitarios.

Existen al menos cinco opciones estratégicas para la empresa, relacionadas con su estructura económica:

- Escala: está relacionada con el monto de la inversión que se va a realizar en las áreas de fabricación, investigación y desarrollo y recursos de marketing.
- Extensión: tiene que ver con el grado de integración vertical existente en la empresa.
- Experiencia: se refiere al número de veces que en el pasado la empresa ha realizado lo que ahora está haciendo.
- Tecnología: considera los métodos tecnológicos utilizados en cada etapa de la cadena de valores de la empresa.
- Complejidad: respecto a la amplitud de la línea de productos o servicios que se ofrecerán a los clientes.

Cada una de las causales de costos implica para la empresa la elección de opciones que influyen en el costo del producto. Las anteriormente descritas, son conocidas como causales de estructura.

La segunda clase de causales de costos, o causales de ejecución, considera a aquellos que son decisivos para establecer la posición de costos de una empresa, y que dependen de la habilidad del ente para operar con éxito.

Las causales estructurales de costos no están clasificadas de acuerdo al desempeño, mientras que las causales de ejecución sí lo están.

Dentro de las causales básicas de ejecución es posible mencionar las siguientes:

- Compromiso de la fuerza laboral.

¹⁶ Shank, J., Govindarajan, V.: Gerencia estratégica de costos: la nueva herramienta para desarrollar una ventaja competitiva, Ed. Norma, Bogotá, 1995, pág. 15

- Creencias de calidad total con respecto al proceso y al producto.
- Utilización de la capacidad de la planta.
- Eficiencia en la distribución de la planta.
- Configuración del producto.
- Aprovechamiento de lazos existentes con los proveedores o clientes a través de la cadena de valores de la empresa.

3. CLASIFICACIÓN DE LOS COSTOS

Existen variados conceptos del costo para diferentes propósitos. El concepto económico de costo se ha utilizado en dos versiones generales: la primera, en sentido de consumo o sacrificio de recursos de factores productivos, y la segunda, en el sentido de costo de oportunidad, es decir, el valor de la mejor alternativa que se pierde.

Estos conceptos de costo han sido tratados por los economistas clásicos y la escuela marginalista.

La contabilidad financiera ha utilizado el concepto de costo en relación con el objetivo de calcular el beneficio del capital propio, considerando el interés del capital y el beneficio residual, si existiera, como un excedente que remuneraba el sueldo del empresario.

La contabilidad de gestión aplica una metodología inductiva para el cálculo y control de los costos, lo que da lugar a que el costo se muestre como una magnitud de valor relativo que no puede calcularse de modo exacto, ya que existe incertidumbre en la valoración de los consumos y en la distribución de éstos sobre la producción obtenida.

Como la contabilidad de gestión pretende elaborar información para la toma de decisiones empresariales, debe proveer diferentes tipos de información de costos que se adapten a las necesidades de las situaciones cambiantes en las que debe decidir, siendo necesario atender a la diferente problemática planteada en los siguientes aspectos:

- Medición de los ingresos-costos-beneficios.

- Información para la planificación.
- Información para el control.
- Información para la toma de decisiones sobre producción, inversión, compras, sustitución de productos, precios de venta, etc.
- Información sobre las distintas actividades que componen la cadena de valor y sobre los conductores de costos que reflejan la relación causal de los consumos.

Para satisfacer las necesidades informativas generadas por estos diversos propósitos, se necesitan diferentes clasificaciones de costos, que muestren de forma clave lo que debe decidirse y realizarse de forma racional en cada momento.

3.1 MODELO MARGINALISTA

El planteamiento económico de la producción parte de la consideración de las siguientes variables: precio unitario del factor, que viene determinado por el mercado y se considera un dato para la empresa; cantidad utilizada del factor en el proceso de producción; cantidad de producto obtenida en el proceso de producción; y costo de fabricar el producto.

Llamamos función de producción a la relación técnica entre las cantidades de factores utilizadas, y la cantidad de producción obtenida.

La empresa puede modificar su producción de dos formas diferentes:

- a) Modificando las proporciones relativas de utilización de los factores.
- b) Modificando la escala de producción, es decir, variando la dotación de factores en igual proporción, lo que supone movimientos a lo largo de un radiovector que parte del origen.

Las clases de costos que se explican en el modelo marginalista son:

- Costos totales:

$$CT = CV + CF \quad \text{donde}$$

CV : costos variables, cuyo volumen está íntimamente ligado al volumen de producción.

CF: costos fijos, derivados de la utilización de factores productivos fijos así como de variables, cuando, para obtener cualquier cantidad de producto, es necesario utilizar determinadas cantidades mínimas de dichos medios.

La distinción entre costo variable y fijo solo tiene sentido cuando el horizonte temporal es limitado, ya que considerado a largo plazo, todos los costos son variables. La adaptación de la empresa tiene carácter parcial a corto plazo y solo supone variaciones en el grado de utilización de algunos factores, permaneciendo constantes las cantidades utilizadas de factores fijos.

- Costo total medio:

$$C_{me} = CT/x = CV + CF/x \quad \text{donde}$$

X: cantidad de producto

- Costo marginal:

$$CMg = \frac{\Delta CT}{\Delta x}$$

o variación del costo que tiene lugar cuando se incrementa infinitesimalmente la producción.

Los costos totales se obtienen a partir de la agregación de los costos fijos y variables. Los costos fijos se representan como una recta paralela al eje de abscisas cuya ordenada mide la cuantía de dichos costos. Los costos variables crecen con el volumen de producción y en general supondremos que en principio crecen menos que proporcionalmente y a partir de un determinado volumen de producción (X_0) crecen más que proporcionalmente debido a la existencia de factores fijos, para llegar a un punto en el cual es imposible aumentar el volumen de producción por más que aumente

la utilización de factores variables.

La curva de costos marginales se obtiene calculando la tangente en cada punto de la curva de costos totales. La tangente es mínima en X_0 , punto a partir del cual es creciente.

Las curvas de costos totales medios y costos variables medios, vienen dadas por la tangente del ángulo que forma el radiovector que parte del origen y hasta dicho punto con el eje de abscisas.

La cantidad de producción X_1 recibe el nombre de “mínimo de explotación” por ser su costo medio asociado al precio mínimo para el cual la empresa produce; para precios menores sale del mercado, ya que ni siquiera cubre los costos variables.

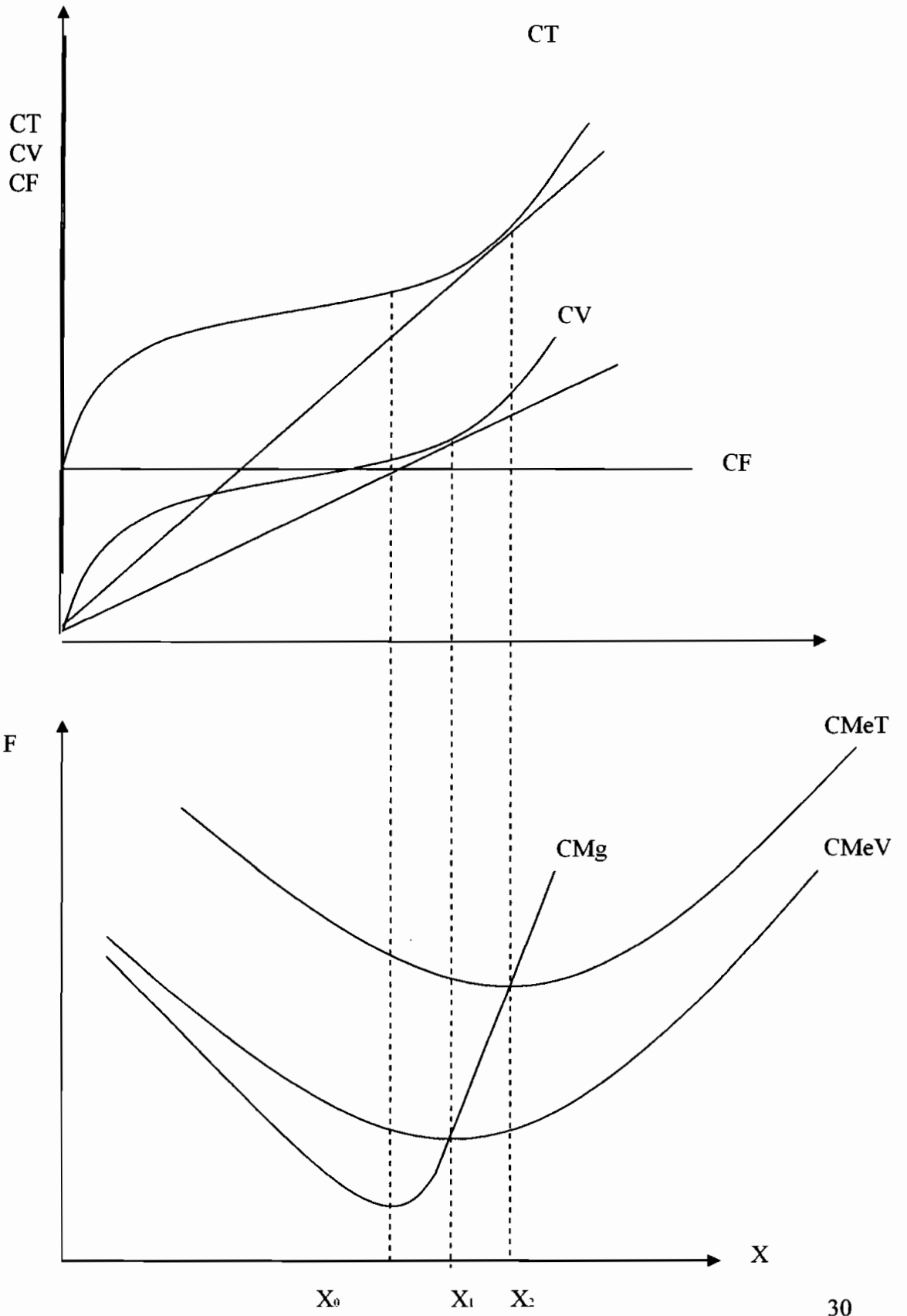
El volumen de producción X_2 se denomina “óptimo de explotación”, ya que en él la empresa cubre todos los costos de producción.

Cuando el costo variable unitario iguala al costo marginal, se considera el punto de cierre, ya que la empresa no es capaz ni siquiera de cubrir sus costos variables.

Llegados a este punto, es necesario abordar el problema de los costos derivados de la inadecuación del tamaño de la empresa al volumen de producción. A corto plazo, la empresa se adapta al volumen de producción, moviéndose a lo largo de una función de costos totales a corto plazo. A largo plazo, sin embargo, la empresa pasa de una función de costos a corto plazo a otra, a medida que éstos se adaptan mejor a determinado.

En la teoría marginalista, la unidad de producción persigue un comportamiento optimizador, tratando de maximizar su utilidad.

Contabilidad por áreas de responsabilidad
Natalia S. García



3.2 MODELO CONTABLE

Dentro del ámbito de la contabilidad, han sido clasificados los costos atendiendo a diversos criterios:

- ❖ Con relación a los elementos que lo forman:
 - Costo primario o directo: es el costo formado por el material, otros suministros directos y el costo de la mano de obra directa necesario para fabricar un producto.
 - Costo de producción o integral: incluye el costo de los materiales, mano de obra y otros costos de fabricación indirectos, siendo utilizado normalmente como criterio de valoración de las existencias.
 - Costo de distribución: es el costo relativo a la comercialización y entrega de los productos a la clientela.
 - Costos de administración y generales: son los costos asignados por administración, dirección, financiación de los procesos de producción y venta.
 - Costos de empresa o totales: son los costos completos del período que se obtienen como agregación de los costos de producción, distribución, administración, dirección y generales y financieros.

- ❖ Con relación al momento del cálculo:
 - Costo real, retrospectivo, histórico o efectivo: calculado a partir de los consumos reales en el proceso productivo durante un período de tiempo.
 - Costo estándar, normativo, prospectivo o predeterminado: calculado a partir de los consumos predeterminados, a un precio estándar prefijado para un período futuro.

- ❖ Con relación a su posible asignación mediata o inmediata:
 - Costos directos: son aquellos que se vinculan directamente con la unidad de producto, tal como el consumo de material productivo,

salarios, seguridad social, etc.

- Costos indirectos: son los que incluyen el consumo de factores o medios de producción que, por afectar al proceso en su conjunto, no se pueden calcular directamente, sino por distribución, tales como energía, amortizaciones, reparaciones corrientes, gastos de mantenimiento, etc.

- ❖ Con relación a la variación del nivel de actividad:
 - Costos fijos: permanecen sensiblemente fijos para un período de tiempo y nivel de actividad de la empresa, y no disminuyen aún cuando se reduzca el nivel de producción o venta, ya que no están afectados por el volumen de operaciones; esto no implica que sean invariables en períodos sucesivos, ya que una alteración en el nivel de precios podrá modificar los costos. Dentro de ellos se clasifican: todos los gastos del área de administración excepto los materiales para el mantenimiento y la energía eléctrica; amortizaciones, salario y seguridad social de los trabajadores, entre otros.
Entre ellos cabe destacar:
 - Costo de inactividad o estado parado: está representado por aquellos costos fijos que permanecen, incluso en el supuesto de paralización temporal de la explotación.
 - Costo de preparación de la producción: lo representan aquellos costos fijos necesarios para poner el proceso productivo en condiciones de realizar su actividad.
 - Costo de marcha en vacío: lo forman el costo de inactividad más el costo de preparación de la producción.

 - Costos variables: son aquellos que varían en función del volumen de producción o venta. Ejemplos de estos costos son: materiales que se identifican con la unidad de producción en las áreas productivas, materiales cuya magnitud total varía en la misma proporción que los respectivos niveles de actividad, energía para el alumbrado y fuerza motriz de los equipos.

Dentro de ellos, podemos diferenciar las siguientes clases:

- Costos proporcionales: son aquellos cuya variabilidad es proporcional al volumen de producción y tiene idéntico valor unitario para cualquier nivel.
 - Costos progresivos: en los que la variabilidad es mayor que proporcional respecto al nivel de actividad y el valor unitario aumenta con el volumen de producción siendo su tasa de variación mayor que 1.
 - Costos degresivos: en los que la variabilidad es menor que proporcional al volumen de producción; su valor unitario disminuye a medida que aumenta el nivel de actividad siendo su tasa de variación menor que 1.
- Costos semifijos o en escalones: son aquellos que se producen por la necesidad de aumentar los medios de producción en forma discreta, lo que implica una discontinuidad en la función de costos. Su variabilidad se desarrolla dentro de unos intervalos, produciéndose una función a saltos.
- Cuando en la función de costos intervienen factores discontinuos, debe estudiarse cuál es la combinación de consumo de factores y nivel de producción que nos da un costo medio mínimo, lo que equivale a encontrar la combinación más armónica de factores.
- Costos semivariables: son aquellos que tienen los dos atributos de relación respecto a la variación de la variable fundamental, el nivel de actividad de la producción y venta. Estos costos no se adaptan estrictamente a la definición de costo variable porque ya al nivel de actividad cero cuentan con un importe del costo, y tampoco son fijos, porque varían con el nivel de actividad.
- En la función de costos semivariables, puede distinguirse:
- Costos reversibles: son los que aumentan o disminuyen cuando aumenta o disminuye el volumen de producción.

- **Costos irreversibles:** son los que aumentan cuando aumenta el volumen de producción, pero no descienden en la misma proporción si disminuye el nivel de la misma.

- ❖ **Con relación a la toma de decisiones:**
 - **Costo marginal:** es el costo efectivo de la última unidad producida, o el costo adicional requerido para aumentar la producción en una unidad.
 - **Costo incremental:** es el aumento del costo total producido como resultado de incrementar la actividad productiva en un determinado nivel.
 - **Costo diferencial:** es el menor costo por unidad para un aumento determinado del volumen de producción. El concepto de costo diferencial deriva directamente del de costo marginal, al considerarlo un caso particular del aumento del volumen de producción.
 - **Costos relevantes e irrelevantes:** los costos relevantes son los que tienen una importancia y oportunidad especial para cada toma concreta de decisiones; es decir, son costos modificables a través de la elección de una determinada posibilidad de actuación. Los costos irrelevantes, sumergidos o hundidos, son los que no presentan la característica de relevancia para una determinada toma de decisiones.
 - **Costos de oportunidad o implícitos:** son aquellos costos que se miden por el valor de la renta o beneficio que se podría obtener si el recurso económico fuera utilizado en su mejor alternativa.

- ❖ **Con relación al proceso productivo:**
 - **Costos específicos o individuales:** son los asignados en procesos simples que obtienen productos homogéneos.
 - **Costos comunes:** son los costos que se asignan cuando un recurso productivo es utilizado en la producción de varios productos.
 - **Costos conjuntos:** son una clase especial de costos comunes que surgen cuando el consumo de un mismo factor da lugar a la producción en una proporción fija inexorable de dos o más productos

principales llamados coproductos.

- ❖ Con relación a las diversas funciones y actividades que existen en la empresa:
 - Costos de las secciones principales: compras, producción, marketing, distribución, administración y financiación.
 - Costos de las secciones discrecionales: investigación y desarrollo, diseño, publicidad y propaganda, relaciones públicas y servicio al cliente.
 - Costos de otras secciones auxiliares que la organización específica de cada empresa considere de necesaria implantación. Las secciones principales y auxiliares en el desarrollo de su función pueden contar con el pertinente número de subdivisiones que implican una subclasificación de esta clase de costos.
 - Costo por actividades: es el consumo de recursos necesarios para realizar las actividades que componen la cadena de valor de la empresa.
 - *“Cost pools: están compuestos por la agrupación de recursos o actividades, que a través de los conductores de costos, trasladan el costo de las actividades sobre los productos o servicios obtenidos”¹⁷.*

- ❖ Con respecto al cálculo del resultado:
 - Costos de los productos: son los costos necesarios para realizar la producción que se considera quedan incorporados de forma intrínseca al valor de los bienes obtenidos susceptibles de ser almacenados, sirviendo, en consecuencia, de criterio de valoración de las existencias.
 - Costos del período: son los costos de distribución y venta y los denominados costos de estructura compuestos por los costos de dirección, administración, financiación, que deben ser siempre reintegrados o cargados en el período que se produzcan,

¹⁷ Mallo, C., Requena y Serra: Contabilidad de Gestión, Ariel, Barcelona, 1994, pág. 470

independientemente del nivel de producción y venta que se alcance.

❖ Con relación al grado de previsión y control:

- Costos controlables: son aquellos costos que permiten un grado de control y toma de decisiones, pudiendo los responsables de los centros o secciones influir tanto en la eficiencia de su utilización como en su cuantía, en el período considerado.
- Costos no controlables: son aquellos que no se encuentran bajo influencia directa de los responsables de las secciones o centros de costo, de modo que la responsabilidad es asumida por niveles de dirección superior.

❖ Según el ámbito de cálculo de los costos y resultados:

- Costos privados: son aquellos que pueden ser expresados en términos de valores de cambio, que se encuentran referenciados por el sistema de precios de mercado y que sirven para calcular el resultado de las empresas.
- Costos sociales: derivados de la utilización en el sector privado de bienes públicos que afectan al bienestar actual o futuro de la sociedad. Para ser considerados estrictamente costos sociales deben coincidir estas tres características: que sea posible suprimirlos, que provengan de una actividad productiva y que sean susceptibles de ser trasladados a la comunidad. La forma de convertir los costos sociales en costos privados consiste en establecer un precio público que deben pagar los que producen estas deseconomías externas para compensar la merma del bienestar social.

4. MODELOS DE ASIGNACIÓN DE COSTOS

La contabilidad de costos es un sistema de información racional y conciso para calcular los costos por los diversos procedimientos, relacionándolos con los ingresos de los productos o servicios fabricados y vendidos en cada período, a fin de analizar los resultados

obtenidos y generar información para la continua toma de decisiones que implica la gestión empresarial.

Los modelos de contabilidad de costos son las formas alternativas para obtener información válida para la toma de decisiones.

Los modelos de costos se basan en un razonamiento económico inductivo que ha sido perfeccionado constantemente desde varias perspectivas, y que puede llevar a conclusiones útiles y válidas si se utiliza un razonamiento riguroso y una interpretación adecuada de las conclusiones.

La primera clasificación de la empresa puede asimilarse en una subdivisión funcional de la actividad empresarial, es decir, la identificación de la actividad del ente, en comercial, industrial, de servicios y otras.

Para las distintas clases de empresas, se explicita un primer nivel clasificatorio, sobre la base de los criterios de incorporación de los factores de costo indirecto al precio de costo de los productos, o al período en que se consumen, dando lugar a los modelos de costos completos o costos parciales.

El segundo nivel de clasificación, viene dado por la inclusión o exclusión de los modelos de costos de las estructuras de jerarquía, comunicación e información dentro de la empresa, distinguiéndose el modelo orgánico y el modelo inorgánico. El primero se basa en la específica estructura de organización y decisión por la que transcurre el proceso productivo. El segundo, el inorgánico, prescinde de estas consideraciones y se limita únicamente a recoger la formación del costo a partir de la consideración de la naturaleza y función de los factores que lo conforman.

El modelo orgánico, puede tener dos variantes, según se refiera a la organización desvinculada de la responsabilidad, la cual se conoce como costos por procesos; o, por el contrario, cuando se hace énfasis en la estructura jerárquica responsable, aparece el modelo de costos por responsabilidad.

"La localización de los costos a través de las distintas secciones

constituye el aporte principal de la contabilidad a la construcción de los costos, según la siguiente secuencia:

*Clasificación → Localización → Imputación → Tasación periódica del
de costos de costos de costos costo de los ingresos¹⁸*

Las secciones ya no son solo lugares de costos, en donde los costos son registrados, reunidos y cargados a los pedidos, sino también lugares de rendimiento; es decir, lugares que originan gastos y producen rendimientos.

En la clasificación se agrupan los costos en función de alguna característica homogénea, ya sea por su naturaleza, por la variación funcional, el origen o el destino.

Principalmente, la característica más destacable de una clase de costo, es su relación directa o indirecta con el producto. Es decir, si podemos establecer el tipo de relación funcional que liga el consumo de la clase de costo con la producción, nos encontramos con los costos directos, los cuales no necesitan ninguna convención para ser trasladados al costo del producto mediante la operación de afectación. Para aquellos otros costos que no tienen relación directa con el producto, es necesario establecer unas variables intermedias que transfieran sus costos con la menor incertidumbre posible. De esta forma, aparece la fase de localización que, a través de la operación de distribución, reparte el consumo de los costos indirectos entre las secciones. Esta fase se ve afectada por un doble riesgo: por una parte, la indeterminación en base a la cual se encuentran organizadas las secciones, que puede no ser representativa de la trama circulatoria de los procesos económicos; y por otra parte, la inseguridad de las mediciones físicas, valoraciones y métodos de cálculo aplicados en esta fase de distribución.

¹⁸ Mallo, C., Kaplan, R., Meljem, S. y Giménez, C.: Contabilidad de costos y estratégica de gestión, Prentice Hall, Madrid, 2000, pág. 58

Para que las secciones puedan realizar la distribución entre las clases de costos indirectos y los productos, es necesario que se encuentren relacionadas directamente con ambos. Las secciones que cumplen con esta característica se denominan secciones principales, y las que no, secciones auxiliares.

Los costos centralizados en las secciones auxiliares, no pueden pasarse a los productos, y que no tienen relación con ellos, utilizándose la operación de liquidación, que consiste en traspasar los costos de las secciones auxiliares, a los de las secciones principales, con relación a las prestaciones que les hayan realizado. De este modo se consigue establecer una relación entre todos los costos indirectos y los productos, que va a ser conducida a través de las unidades de obra que miden la relación funcional que existe entre los costos de las secciones principales y la producción obtenida.

Por la operación de imputación se traspasan los costos indirectos sobre el costo de los productos, dando lugar a la fase del mismo nombre. En ella se reúnen los costos directos con los costos indirectos que son incorporados a la sección de fabricación.

En la última fase de periodificación, mediante la operación de tasación periódica, se calcula el costo global de la producción vendida, mediante la agregación del costo de los productos vendidos y el costo del período. Conocido el costo de venta, puede hallarse el precio de costo individual o global, y mediante la diferencia con los ingresos, calcular el resultado del período.

Los métodos de cálculo son aquellos procedimientos que utiliza la contabilidad de costos para distribuir los costos indirectos a las secciones principales y auxiliares, liquidar estas últimas y afectar, imputar o tasar periódicamente el costo de los productos, ya sea individual o globalmente.

Un tercer nivel de clasificación, tiene lugar de acuerdo a que las variables del sistema sean captadas, medidas y representadas según los valores reales o históricos o según los valores estándares o predeterminados.

Desde el punto de vista subjetivo, cada empresa deberá escoger el modelo de costos que equilibre el nivel de información deseado para su gestión y el mínimo costo de su puesta en práctica.

4.1 COSTOS TOTALES

“Los modelos de costos contables son construcciones lógicas que operan por agrupación acumulativa de fracciones de costos homogéneos y que pretenden sustanciar en información relevante el razonamiento económico que debe presidir la toma de decisiones empresariales”¹⁹.

Los modelos de costos contables operan acumulando de mayor a menor certeza los costos necesarios para cada actividad, producción o servicio, siendo la regla general, que estas distribuciones y repartos se basen en las relaciones funcionales que existen entre la producción y los costos necesarios para realizarla.

Si no existiera ninguna relación funcional ni ningún medio de repartir los costos, éstos se considerarían costos no repartibles o de estructura, y se cargarían al período en que se han producido.

Los modelos de costos más conocidos son:

- El modelo de costos inorgánicos:

$CT = CMP + CMOD + GGF + CNR$ donde

CMP: costo de las materias primas

CMOD: costos de mano de obra directa

GGF: gastos generales de fabricación

CNR: costos no repartibles porque carecen de relaciones funcionales

- El modelo de costos orgánicos:

$CT = CMP + C \text{ secciones principales} + CNR$

¹⁹ Naylor, T. Y Vernon, J.: Economía de la empresa, Amorrortu Editores, pág. 101

- Modelo de costos por pedidos:

$$CT = \text{CMP pedidos} + \text{CMOD pedidos} + \text{GGF pedidos} + \text{CNR}$$

- Modelo de costos por procesos:

$$CT = \text{CMP de la producción del período} + \text{CMOD de la producción del período} + \text{GGF de la producción del período} + \text{CNR}$$

- Modelo de costos por actividades:

$$CT = \text{costos a nivel unitario de producto} + \text{costo de los pedidos} + \text{costo de mantenimiento de la producción} + \text{costos del producto} + \text{costos de apoyo al cliente} + \text{costos futuros (de diseño e investigación y desarrollo)} + \text{costos de exceso de capacidad}$$

- El modelo de costeo directo:

- Simple:

$$CT = CV + CF$$

- Evolucionado:

$$CT = CV + CF \text{ directos} + CF \text{ comunes}$$

Como puede observarse, las tres construcciones de costos representados (inorgánico, orgánico y costeo directo) presentan las formas de abordar la indeterminación del reparto de los costos indirectos para establecer el costo y rentabilidad de los productos y servicios realizables por cada empresa. Las líneas divisorias de cada una de las clasificaciones se basan en leyes de comportamiento de general aceptación y tienen valor informativo para cada uno de los propósitos específicos que debe cumplir la gestión empresarial.

4.2 COSTOS PARCIALES

El aspecto sustancial de este modelo consiste en que construye el mundo interno de la empresa partiendo del mercado exterior: cantidades, precios y márgenes.

Este modelo debe definirse como la separación de los costos de fabricación, entre los que son fijos y los que varían directamente con el volumen, es decir, los costos variables. Solo los costos primarios más los costos variables industriales sirven para valorar el inventario y el costo de las ventas. Los restantes costos industriales van cargados directamente a pérdidas y ganancias del período corriente, es decir, que afectarán el estado de resultados de la empresa para el período en cuestión. Sin embargo, debe subrayarse que este modelo es, en primer lugar, una separación de los costos fijos y variables, y en segundo lugar, un método de valoración de inventarios. Por esta causa debe ponerse el máximo de atención en el efecto que produce sobre los estados de resultados y los informes suplementarios de gestión.

El desarrollo contable de este modelo, puede ser reflejado del siguiente modo:

	Ventas netas
-	Costos variables de producción y venta
<hr/>	
	Contribución marginal
-	Costos fijos de fabricación
-	Costos fijos comerciales
-	Costos fijos de administración
<hr/>	
	Beneficio neto

4.4 COSTOS POR ACTIVIDADES

Los sistemas denominados Activity Based Costing (ABC) o costeo

basado en la actividad, se han desarrollado para facilitar modos más precisos de asignar los costos indirectos de los recursos de apoyo, a las actividades, procesos, productos, servicios y clientes.

Los sistemas ABC reconocen que muchos de los recursos con los que cuenta la empresa, no se necesitan para la producción física de productos, sino para facilitar una amplia gama de actividades de apoyo que posibilite la producción de una variedad de productos y servicios para grupos diversos de clientes. El objetivo es medir, y luego establecer el precio, de los recursos utilizados por las actividades que apoyan la producción y entrega de productos y servicios a los clientes.

El ABC intenta en primer lugar identificar las actividades prestadas por los recursos organizativos de apoyo. Luego sigue la pista de los gastos derivados de dichos recursos de apoyo, hasta las actividades, finalizando con la obtención del costo total de cada una de las actividades de apoyo. En una etapa siguiente, los sistemas ABC rastrean los costos de las actividades hasta los productos mediante la identificación de un conductor de costos de la actividad.

Los sistemas de costos basados en la actividad amplían el concepto de "centros de costos de producción" utilizado para acumular costos. En lugar de enfocarse únicamente sobre la localización y organización de los centros de responsabilidad, los sistemas ABC se enfocan sobre las actividades desarrolladas por los recursos organizacionales. Estos sistemas agrupan las actividades que transforman los materiales en productos terminados en los centros de costos de producción.

En las organizaciones de servicios, que carecen de materiales directos y de mano de obra directa de fácil asignación, casi todas las actividades pueden considerarse de apoyo: las relaciones con los clientes y la previsión de los servicios existentes, así como prestaciones de servicios primarios a los clientes (llamadas telefónicas, gestiones a los clientes, etc.).

Los costos de los departamentos de servicios no pueden asignarse a

los departamentos de producción en forma directa, o a través de un conductor de costo. Estos costos comunes de los departamentos de servicios incluyen la programación, ingeniería de producto, administración de la planta, sistemas de información, las compras, el manejo de materiales, etc.

Los sistemas ABC facilitan un mecanismo para establecer relaciones causales entre las actividades y los gastos que en los sistemas de costos tradicionales se tratan como comunes o conjuntos.

La segunda etapa del sistema asigna el costo de la actividad a los productos. Esta asignación se efectúa mediante la selección de los conductores de costos que relacionan las actividades con las demandas de los productos individuales.

Para cada centro de costo, el diseñador del sistema de costo hace una elección acerca del conductor de costo apropiado. Esta selección refleja la aplicación del criterio subjetivo del diseñador, que deberá considerar tanto la precisión como el costo de la medida. A causa del gran número de relaciones entre actividades y productos, los diseñadores intentan economizar en el número de los diferentes conductores de costos de la actividad. Los diseñadores pueden elegir entre:

- Conductores de transacción: que miden la frecuencia con que se desarrolla una actividad.
- Conductores de duración: representan el tiempo requerido para desarrollar una actividad.
- Conductores de intensidad: imputan directamente los recursos utilizados cada vez que se desarrolla una actividad.

4.3 COSTOS POR CENTROS DE RESPONSABILIDAD

La contabilidad por áreas o centros de responsabilidad es aquella que clasifica la información contable y estadística de las actividades de una empresa, de acuerdo con la autoridad y responsabilidad de los gerentes o responsables de ellas.

Es una técnica que sirve para controlar los ingresos, costos y gastos, tomando en consideración las responsabilidades asignadas a cada funcionario o supervisor de un área o departamento.

Debido a que ya se han expuesto todas las teorías que se puede considerar que sirven de base para el desarrollo del tema en cuestión, es decir, las ventajas que surgen como consecuencia de la implementación del modelo de contabilidad de costos por centros de responsabilidad, es posible llegar a la conclusión, de que para lograr una implantación exitosa, es necesario tener en cuenta, no una teoría exclusivamente, sino una combinación de las mismas.

Esto es así, ya que todas contribuyen en alguna medida, a la consecución del objetivo propuesto. Esto se evidencia de la siguiente forma:

- Escuela clásica: no se debe dejar de lado de ninguna manera, las postulaciones efectuadas por Taylor y Fayol, ya que estos grandes autores elaboraron los imperativos básicos a partir de los cuales se basa la administración de empresas, a saber: Planificar o Prever, Organizar, Dirigir o Mandar, Coordinar y Controlar.
- También es necesario recoger los conceptos impartidos por la Escuela de las Relaciones Humanas, cuyo principal expositor es Elton Mayo, ya que introduce a la motivación y la consideración de la fuerza laboral, en la organización. Este aporte es importante, ya que en la contabilidad por áreas de responsabilidad, sólo es posible obtener el éxito, si se logra el compromiso del factor humano.
- En el caso de la Escuela Burocrática, también realiza un aporte fundamental, ya que la misma sigue representando la columna vertebral de la toma de decisiones en la empresa, partiendo del planteamiento jerárquico y funcional que debe existir en la misma. Precisamente, la inclusión de áreas o centros de responsabilidad en una empresa, está estrechamente vinculado con el proceso decisional del ente.
- Con respecto a la Teoría Estratégica de la organización, que tiene

como fundamento la secuencia de decisión que comienza con la formulación de decisiones estratégicas, continúa con el establecimiento de decisiones tácticas, operativas, y finaliza con el control, resulta de gran influencia para el tema a tratar, ya que el mismo resulta de la aplicación de una estrategia en particular por parte de la empresa, que tiene que seguir un proceso como el descrito.

- La nueva economía institucional, basada en los costos de transacción; también es de utilidad, ya que plantea que la razón de ser de la empresa estriba en la reducción de los costos de coordinación de las transacciones, similar al objetivo de la implementación de los centros de responsabilidad, que es controlar y en la medida de lo posible, minimizar los costos.
- Con respecto a la Contabilidad de la empresa, se toman conceptos que sirven de base tanto para la contabilidad de costos, a través del análisis y clasificación de los mismos, y cuyo objetivo principal es la elaboración de información relevante para la toma de decisiones; la contabilidad de gestión, que postula los conceptos de planificación estratégica, control administrativo y operativo; y la contabilidad directiva, que consiste en ampliar el campo de estudio a todos los eslabones que forman la cadena de valor de una empresa.
- La clasificación de los costos según los distintos métodos, principalmente el contable, y teniendo en cuenta los diversos criterios sobre los cuales puede basarse esta división, constituye el primer paso para poder identificar los distintos centros de responsabilidad, y los centros de costos. Además, dan lugar a los modelos de asignación de costos, dentro del cual se hará referencia al costeo por centros de responsabilidad.

Contabilidad por áreas de responsabilidad
Natalia S. García

CAPITULO I

CONCEPTOS BÁSICOS

CONCEPTOS BÁSICOS PARA UNA EFICIENTE IMPLEMENTACIÓN DEL SISTEMA

Es preciso expresar algunos principios básicos que constituyen una guía para la confección del sistema de contabilidad por centros de responsabilidad. Dichos principios son los siguientes:

- a) **Universalidad:** en cualquier empresa, el sistema informativo debería incorporar todas las técnicas conocidas y utilizables para brindar toda la información que sea útil para la toma de decisiones.
- b) **Homogeneidad:** deben integrarse y coordinarse los distintos sistemas de registración, de modo que quede eliminada la posibilidad de contradicciones entre informes originados en fuentes distintas.
- c) **Flexibilidad:** el sistema debe estar concebido de modo que pueda ser adaptado a los futuros cambios de estructura de la empresa y a las nuevas técnicas y procedimientos de procesamiento de datos.
- d) **Practicabilidad:** es preciso que la utilidad de la información obtenida esté equilibrada con el costo de obtenerla, de manera que se halle dentro de las posibilidades operativas del personal y los equipos disponibles. El proceso que conduzca a diseñar un sistema que satisfaga todos estos principios, requiere en primer lugar el análisis previo de toda la información contable que se genere en la empresa. Luego deberán determinarse las distintas clases y niveles de planes o presupuestos, de las decisiones y de las mediciones de eficiencia, para las que deberá ser usada la información producida por el sistema contable. Entonces, mediante un proceso de síntesis, podrá trazarse un sistema que permita combinar los datos elementales, para suministrar la información apropiada para cada nivel y clase de necesidades gerenciales. El sistema que resulte de este proceso debería llevar incorporados aquellos conceptos de la contabilidad gerencial y diversas teorías relacionadas, ya desarrollados.

De lo expuesto, se deduce que para poder implementar con eficacia, economía y eficiencia un sistema de centros de responsabilidad, es

necesaria la consideración de los siguientes conceptos:

- I. **Planificación:** este concepto consiste en la preparación de diversos planes que programen la magnitud cuantitativa de la actividad de cada uno de los componentes operativos de la empresa, habitualmente en forma anual. Esos planes se relacionan entre sí, de modo tal que toda desviación respecto a la actuación planeada, pueda ser expresada en términos de sus consecuencias sobre el beneficio de la empresa.
La planeación implica la determinación de los objetivos, de los estándares de eficiencia y de los niveles de actividad.
- II. **Control de la gestión:** se refiere a la medición y registración de los resultados logrados, a fin de compararlos con lo presupuestado, y de esa manera poder determinar las desviaciones ocurridas durante el período bajo examen.
Una vez determinadas las desviaciones, será preciso emitir un informe con dichos resultados, dirigido a la Dirección Superior, a fin de que se evalúen las causas que provocaron dichos desvíos, y se tomen las medidas correctivas que correspondan.
- III. **Diseño de la estructura jerárquica más adecuada a los fines de la implementación de las áreas de responsabilidad, y teniendo en cuenta el tipo de empresa de que se trate.** Dicha estructura se encuentra expresada gráficamente en lo que se conoce como organigrama, herramienta que define las relaciones entre los distintos ejecutivos. Su propósito es el de señalar a cada uno el campo de su actividad, responsabilidad y autoridad, contribuyendo de tal modo al logro de una efectiva colaboración entre ellos.
El aspecto que adopte el organigrama en cada empresa en particular, depende de una variedad de factores diversos, entre ellos, la filosofía de la Dirección Superior, la dispersión de las plantas o mercados, la diversidad de productos, la naturaleza del objeto de la empresa, y las habilidades e intereses de los diversos miembros del equipo humano.
No existe una estructura jerárquica típica aplicable a todos los entes, o a todas las fases de desarrollo y crecimiento de los mismos; pero sí existe un principio de organización que es de aplicación universal: la autoridad y responsabilidad internas deben estar clara e inequívocamente definidas.

Contabilidad por áreas de responsabilidad
Natalia S. García

- IV. Elaborar un plan de cuentas por áreas de responsabilidad, cuidadosamente formulado.
- V. Capacitar y entrenar al personal que formará parte de los distintos centros, procurando la comprensión total de la labor que les compete, y fomentando el sentimiento de pertenencia y participación activa en el proyecto.

Contabilidad por áreas de responsabilidad
Natalia S. García

CAPITULO II LA PLANEACIÓN EMPRESARIAL

LA PLANIFICACIÓN DE LOS COSTOS Y SU ANÁLISIS EN LAS ORGANIZACIONES

La planeación empresarial consiste en adecuar en forma anticipada los recursos de la empresa en función de los objetivos establecidos, mediante un conjunto de acciones interdependientes.

Para Ackoff, *“la planificación es proyectar un futuro deseado y los medios efectivos para conseguirlo. La necesidad de planificar las organizaciones es tan evidente y tan grande que es difícil encontrar alguien que no esté de acuerdo con ella, pero es aún más difícil procurar que tal planificación sea útil, porque es una de las actividades intelectuales más arduas y complejas que se enfrenta el hombre. Es evidente que la planificación es un proceso de toma de decisiones, pero es igualmente claro que la toma de decisiones no siempre equivale a la planificación. La planificación es una toma anticipada de decisiones, y es necesaria cuando el hecho futuro que deseamos implica un conjunto de decisiones interdependientes, esto es, un sistema de decisiones. Estos conjuntos de decisiones son demasiado grandes para ser manejados todos al mismo tiempo, no pudiéndose subdividir en conjuntos independientes. Estas dos propiedades sistemáticas de la planeación explican por qué ésta no es un acto, sino un proceso, el cual no tiene una conclusión ni punto final natural. La planificación es un punto que se dirige hacia la producción de uno o más estados futuros deseados y que no es probable que ocurran a menos que se haga algo al respecto”*²⁰.

La planificación consiste, en definitiva, en la administración de los recursos escasos, orientada al logro de los fines establecidos. Es decir, representa el punto más importante de la función directiva. La planificación suele distinguirse en estratégica y táctica, pudiendo considerarse la primera como aquella que tiene influencia sobre los planteamientos globales y a más largo plazo. Por otra parte, la planificación táctica, se propone conseguir la

²⁰ Ackoff. R.: Un concepto de planeación de empresa, Limusa-Wiley, México, 1972.

máxima cantidad de los objetivos establecidos, con los recursos dados, y es a mediano plazo.

También suelen distinguirse conceptualmente tres clases de planificación, según las pretensiones de los planificadores. Ellas son llamadas satisfactoria, óptima y adaptativa.

“La planificación satisfactoria implica que el nivel de objetivos que debe ser conseguido es fijado consensualmente en un grado considerado como satisfactorio para la organización.

La planificación óptima pretende alcanzar los niveles óptimos de consecución de objetivos compatibles en cada caso, para lo que se utiliza la información generada por los modelos de optimización.

*La planificación adaptativa pone énfasis en el mismo proceso planificador, resaltando su valor formativo para los participantes e induciendo a introducir en él continuamente toda aquella nueva información captada de la realidad que pueda tener influencia en el futuro proceso planificativo”*²¹

Resultaría útil, para la implementación del sistema en cuestión, lograr una combinación de los diferentes tipos de planificación, intentando alcanzar niveles de satisfacción consensuados por los miembros de la organización, niveles que a la vez sean óptimos, y que se adapte el proceso entre dichos miembros, para lo cual se los deberá capacitar y formar constantemente.

Ackoff considera que *“la planificación es una actividad dentro de la cual tiene lugar el desarrollo empresarial”*²², proponiendo un planteamiento global de la totalidad de la empresa que se sigue de un análisis de las partes sin perder la visión de conjunto, para descender posteriormente al análisis particularizado.

El tipo de planificación que propugna Ackoff es la llamada interactiva, que se orienta hacia la obtención de un control sobre el futuro. Se basa en el punto de vista de que el futuro de la

²¹ Mallo, C., Kaplan, R., Meljem, S. y Giménez, C.: Contabilidad de costos y estratégica de gestión, Prentice Hall, Madrid, 2000, pág.445.

²² Ackoff, R.: Planificación de la empresa del futuro, Limusa, México, 1983.

organización depende de lo que se haga entre hoy y mañana. Por tanto, este tipo de planificación consiste en diseñar un futuro deseable y seleccionar o crear formas de lograrlo.

Este tipo de planificación difiere de la operativa o inactiva, que consiste en seleccionar medios para conseguir objetivos preestablecidos; también se diferencia de la planificación táctica o reactiva, que es aquella que se realiza de forma ascendente integrándose y coordinándose en cada nivel superior, y que hace énfasis en la elección de metas a conseguir y los medios para alcanzarlas; y por último, se distingue de la planificación preactiva, que está orientada hacia la estrategia y que se formaliza de forma descendente en la organización, constando de dos etapas principales: la predicción y la preparación.

El profesor Bueno ha diseñado un modelo del ciclo planificador integral de los sistemas de gestión. El mismo comienza por *"el establecimiento de las políticas o fines generales que suelen fijar los máximos organismos de cada sistema, explicitando las prioridades y las compatibilidades de los mismos."*

*A partir de estas finalidades aceptadas comienza la etapa de planificación, mediante la asignación de objetivos y subobjetivos coordinados dentro de un sistema integrado que pretende realizar su actividad de la forma más económica posible".*²³ Siguiendo esta línea, el profesor Bueno define la planificación como la *"actividad de toma de decisiones sobre la base del estudio de los objetivos y subobjetivos, según la coordinación de ellos y a tenor de los recursos disponibles y de las políticas de aprovisionamiento, manejo y disposición de las mismas."*

Con los objetivos y subobjetivos fijados en esta primera etapa de la planificación, se pasa al estudio conjunto de su compatibilidad en el grado de consecución, pudiendo utilizarse todas las técnicas de análisis cuantitativo pertinentes, tendientes al establecimiento de un programa de acción concreto o a la revisión de los objetivos, en el supuesto de que se demuestre su incompatibilidad respecto a los medios con que se

²³ Buenos Campos, E.: Dirección estratégica de la empresa, Pirámide, Madrid, 1987.

cuenta.

Una vez compatibilizados jerárquicamente los objetivos a alcanzar comienza la etapa de programación, que corresponde a la actuación operativa y a corto plazo que consiste en adecuar los medios y los dispositivos técnicos a los fines y objetivos planificados, intentando optimizar los procesos y las actividades y elegir las mejores líneas de acción para el logro de los objetivos.

En esta etapa de programación se sigue una conducta optimizadora del conjunto de programas establecidos mediante la asignación óptima de recursos”²⁴.

La tercera etapa del modelo integral de planificación, consiste en la presupuestación, que hace referencia al marco temporal en que se deben ejecutar los programas realizados.

El presupuesto es el plan de acción temporal a que debe sujetarse la actividad económica.

Se puede decir también que es un medio de acción empresarial que permite dar forma explícita a las decisiones y los planes en términos económicos.

El presupuesto integral supone la aplicación presupuestaria considerando a la empresa como un sistema único, en cuya actividad se producen los elementos y efectos necesarios para su regeneración o reproducción.

Al descender de nivel, aparecen los diferentes presupuestos en función de la actividad, forma y estructura de la empresa, hasta llegar al nivel de detalle máximo que coincide con el concepto de operación.

“Dentro de este marco, se discriminarán y clasificarán las operaciones según su naturaleza y objeto, diferenciando:

❖ *Presupuestos operativos o de explotación:*

- *Presupuesto de ventas.*
- *Presupuesto de producción.*
- *Presupuesto de compras.*

²⁴ Buenos Campos, E: Dirección estratégica de la empresa, Pirámide, Madrid, 1987.

Contabilidad por áreas de responsabilidad
Natalia S. García

- *Presupuesto de mano de obra.*
- *Presupuesto de gastos de fabricación.*
- *Presupuesto de existencias.*

- ❖ *Presupuestos financieros:*
 - *Presupuesto financiero.*
 - *Presupuesto de inversiones.*
 - *Presupuesto de tesorería.*

- ❖ *Presupuestos por programa o discrecionales:*
 - *Presupuesto de investigación y desarrollo.*
 - *Presupuesto de publicidad y propaganda.*
 - *Presupuesto de relaciones públicas.*

- ❖ *Síntesis presupuestaria:*
 - *Balance previsional.*
 - *Estados de resultados previsionales”*.²⁵

Todos los presupuestos operativos y financieros se encuentran integrados en la síntesis presupuestaria, al tiempo que están interrelacionados entre sí.

Los presupuestos operativos se pueden analizar como presupuestos de programa y de presupuestos de responsabilidad. Los primeros, describen los principales programas que la compañía planea ejecutar.

Los segundos, establecen los planes en términos de las personas responsables de llevarlos a cabo y constituyen una herramienta de control. Las personas responsables son evaluadas según los resultados presupuestarios, lo que conduce a que en igualdad de condiciones, estén convencidos de haber tenido éxito cuando

²⁵ Mallo, C., Kaplan, R., Meljem, S. y Giménez, C., Contabilidad de costos y estratégica de gestión, Prentice hall, Madrid, pág. 482 y 483.

cumplen su presupuesto. Esta idea de cumplir el presupuesto es esencial, ya que el mismo, al ser una medida de la eficiencia, destaca continuamente ante cada responsable la importancia de su departamento.

Los informes presupuestarios ponen de manifiesto las equivocaciones de su departamento, las desviaciones y la producción del mismo.

Si a cada directivo se le hace responsable de su parte concreta dentro de la empresa, no surgirán problemas o éstos serán menores.

Esta filosofía o actitud olvida un punto de extrema importancia. Una organización no es la suma de sus componentes. Existen relaciones mutuas entre los mismos, éstos se interrelacionan, y precisamente, estas relaciones originan la diferencia.

Parece evidente, en consecuencia, que si se hace hincapié en cada departamento como unidad aislada, no se tendrán en cuenta las importantes relaciones interdepartamentales. Si cada uno hace todo cuanto puede para conseguir que su departamento funcione correctamente, pero no presta atención al funcionamiento de éste en relación con los demás, se producirán problemas, y a continuación surgirán los conflictos.

A causa de que las relaciones interdepartamentales dependen de directivos de alto nivel, éstos no son los encargados de controlar los conflictos que surgen. Solamente los controlan, ya que para eliminarlos es necesario actuar sobre las causas que están lejos de su alcance, y cuanto más éxito tenga un directivo en controlar los conflictos, menos tendrán que preocuparse los subordinados en cooperar unos con otros. Pronto se dan cuenta de que el director soluciona cualquier problema interdepartamental, y se sienten totalmente dependientes de él.

Los presupuestos también podrían ser considerados como medios a través de los cuales los directivos expresan su personalidad. Si bien es cierto que el presupuesto está compuesto de símbolos

fríos que son las cifras, también lo es que una vez que los seres humanos utilizan dichas cifras, proyectan sobre ellas todos sus sentimientos y emociones, lo que significa que el presupuesto es un simple instrumento a través del cual un directivo puede expresar su estilo de dirección, y, ocasionalmente, su estado anímico.

De acuerdo con lo expuesto, y teniendo en cuenta que el costo de producción es uno de los indicadores más importantes a considerar en las empresas, es posible afirmar que, mientras más eficiente sea la labor de las entidades, menos recursos se invertirán en su producción, y menor será el monto de los gastos. El costo de producción puede considerarse como un medidor fiel del aprovechamiento de los recursos materiales, laborales y financieros en el proceso, porque, junto con los indicadores del volumen de venta, determina el nivel de ganancia que obtiene la organización.

Mediante la planificación de los costos, se logran determinar las cantidades óptimas de gastos para llevar a cabo la producción, mediante los resultados operativos de la empresa, los factores técnicos y económicos, y los indicadores establecidos.

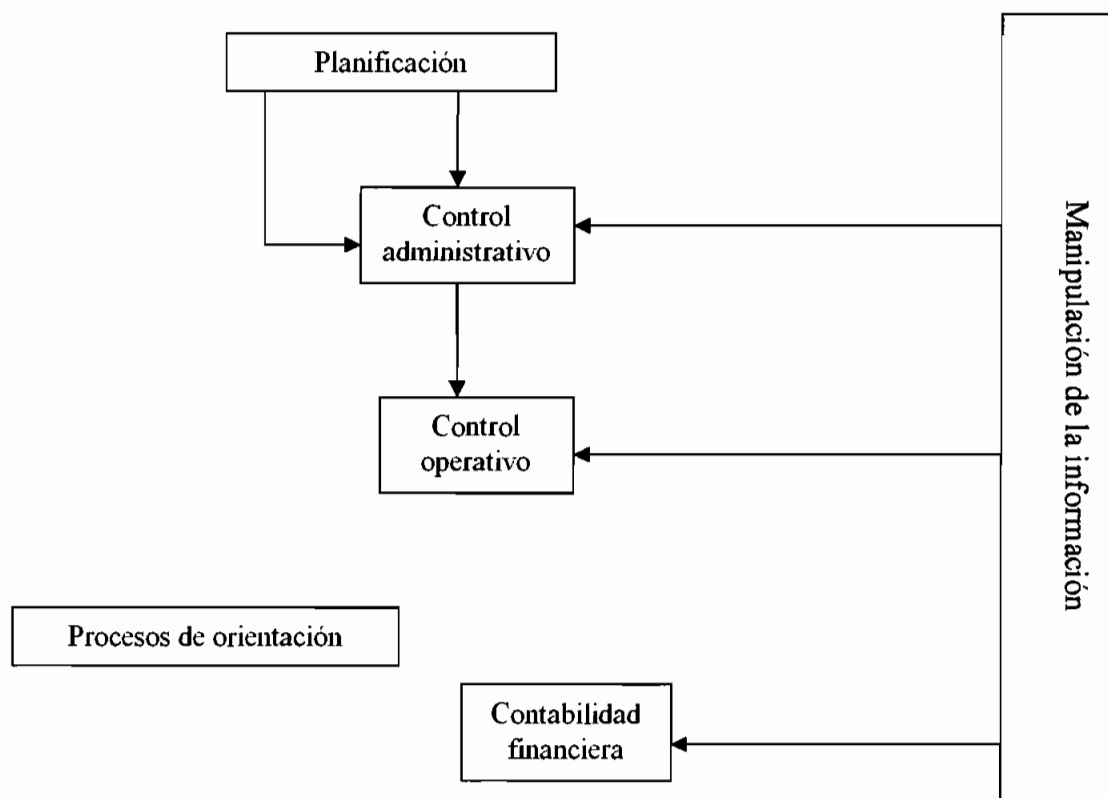
La planificación del costo sirve como instrumento de control a la dirección empresarial, debido a que le permite al ente conocer de manera ágil, cualquier desviación que se origine en la ejecución real de la producción, con respecto a lo presupuestado en las diferentes áreas y en la empresa en su conjunto.

Esto explica la importancia vital que reviste la planificación acertada del costo de producción para el desempeño de la labor económica de las organizaciones, ya que de este modo se conocen los gastos en los cuales las empresas deben incurrir para elaborar su producción y lograr un mejor control de lo que realmente está ocurriendo, y así, poder delimitar quién responde por las desviaciones detectadas.

Es en este marco que la organización del trabajo relacionado con

Contabilidad por áreas de responsabilidad
Natalia S. García

el costo por áreas o centros de responsabilidad, se constituye en un aspecto de gran interés, en la medida que posibilita considerarlo como herramienta de gran utilidad en la dirección de las empresas.



*Proceso de planificación y control en organizaciones*²⁶

²⁶ Mallo, C., Kaplan, R., Meljem, S. y Giménez, C., Contabilidad de costos y estratégica de gestión, Prentice Hall, Madrid, 2000, pág 19.

CAPITULO III EL CONTROL DE LA GESTIÓN

LOS SISTEMAS DE CONTROL PARA LA GESTIÓN ESTRATÉGICA DE LAS ORGANIZACIONES

El control es la operación por la que el sistema atiende al cumplimiento de sus objetivos, previamente fijados. El mismo se produce mediante la comparación de las variables previstas y las realmente obtenidas.

La información que se obtiene del proceso de control de la actividad sirve para mantener el sistema dentro de los límites planificados, programados y presupuestados, y puede influir en la corrección de cualquiera de las etapas del proceso de planeación, según el nivel de desviaciones que se obtenga.

Si las desviaciones sólo tienen alcance al período, serán reflejadas en el control presupuestario y no incidirán en los programas y planes en curso.

Sin embargo, si la magnitud de la desviación llega a alterar el curso de los programas, obligará a replantear la planeación, y si su importancia es suficiente, deberá tenerse en cuenta para la alteración de los objetivos.

De esta forma, la experiencia entra a formar parte integral del ciclo de planificación como elemento sustancial, permitiendo a los sistemas económicos adaptarse a las cambiantes condiciones del ambiente externo.

Siempre que se está en presencia de un proceso de dirección, las funciones propias de los directivos; a saber, planificar, organizar, coordinar, dirigir y controlar, deben estar implícitas.

Cada una de estas funciones juega un papel determinado dentro del proceso de dirección, complementándose mutuamente y formando un sistema de relaciones de dirección.

La gestión está caracterizada por una visión más amplia de las posibilidades reales que tiene una organización para resolver una determinada situación.

Los sistemas de gestión han tenido que irse modificando para dar respuesta a la complejidad de los sistemas organizativos que se han ido adoptando, así como a la forma en que el comportamiento del entorno ha ido modificando la manera en que incide sobre las organizaciones.

"El proceso de control consta de ciertos elementos básicos, a saber:

- *Establecimiento de los criterios de medición, tanto de la actuación real como de la deseada. Para ello es necesario fijar los objetivos y cuantificarlos, en decir, expresarlos en términos monetarios; también es preciso determinar cuales son las áreas críticas de la actividad de la organización, que se encuentran relacionadas con las acciones necesarias para obtener los objetivos fijados; y por último, se requiere establecer criterios cuantitativos para evaluar las acciones en dichas áreas.*
- *Fijación de los procedimientos que se utilizarán para comparar los resultados alcanzados con los deseados.*
- *Análisis de las causas de las desviaciones y posterior propuesta de acciones correctivas. Dichas acciones se tomarán a posteriori, es decir, una vez ocurrida la desviación".*²⁷

El control se puede definir como un sistema, ya que está formado por un conjunto de acciones, funciones, recursos y responsables, que garantizan, mediante su interacción, el conocimiento de la situación de un determinado aspecto o función de la organización, en un momento determinado y tomar decisiones para reaccionar ante ella.

Como todo sistema, debe ser entendible, rápido, flexible y económico.

Cada parte del mismo debe estar claramente definida e integrada a una estructura, de manera tal que le permita obtener la información necesaria para el posterior análisis, y así poder influir en el comportamiento de la organización.

El proceso de control debe contar con una definición clara de cada centro de información, es decir, de cada centro de responsabilidad que se haya definido.

Además, dicho proceso debe estar soportado sobre la base de las necesidades o metas que se trace la organización. Estas metas pueden ser asumidas como los objetivos que se ha propuesto alcanzar la organización y que determinan en definitiva su razón de ser.

El sistema de control de gestión está destinado a ayudar a los distintos niveles de decisión, a coordinar las acciones, a fin de alcanzar los

²⁷ Costa, E., Rodríguez, G., Control operativo y costeo standard, Universidad Nacional de Mar del Plata, 2000

objetivos planteados.

Dicho sistema es un conjunto de mecanismos que puede utilizar la dirección, y que le permiten aumentar la probabilidad de que el comportamiento de las personas que forman parte de la organización sea coherente con los objetivos de la misma.

De esta manera se propone una nueva dimensión del control de gestión, ya que no solo se centra en el carácter contable y a corto plazo de éste, sino que se reconoce la existencia de otros factores e indicadores que influyen en el proceso de creación de valor.

Para adecuar su funcionamiento interno a las exigencias del entorno, las organizaciones definen su política organizacional de la manera más conveniente, para aprovechar las oportunidades que les brinda el entorno y mantener su competitividad.

Por otra parte, cabe mencionar que existe una estrecha relación entre los conceptos de estrategia y estructura, la cual se produce por una interdependencia entre ambos conceptos, ya que para poder poner en práctica una estrategia exitosamente, se supone que la estructura deberá adaptarse a ella.

Por todo lo anterior, el diseño de un sistema de control para la gestión de una organización debe ser coherente con la estrategia y la estructura de ésta. Esto podrá garantizar que el funcionamiento y los resultados que se obtienen estén relacionados y sean consistentes con los objetivos de la organización.

La formulación de la estrategia y del diseño de la estructura permite determinar objetivos específicos para cada uno de los diferentes centros de responsabilidad.

Por otra parte, es necesario definir el concepto de descentralización, que supone dividir la organización en diferentes unidades organizativas, y otorgar una mayor responsabilidad a las personas encargadas de gestionar en cada unidad. Esto permite que la dirección pueda delegar las operaciones diarias y concentrarse en tareas de carácter más estratégico.

Desde la perspectiva del control de cada organización, es necesario

identificar las características de cada centro de responsabilidad para realizar su control, pues éste debe realizarse en función de su grado de responsabilidad.

Los centros de responsabilidad desde la perspectiva del control, facilitan la comunicación y negociación de objetivos, clarifican las responsabilidades de cada centro en el proceso de decisión, estimulan la motivación e iniciativa, facilitan la evaluación de la actuación de cada responsable y la identificación de problemas.

Además de lo expuesto, es preciso aclarar que el control de gestión posee aspectos no formales, tales como la cultura organizativa, y la integración y motivación del personal, aspectos que serán tratados con mayor profundidad en el capítulo siete.

CAPITULO IV EL DISEÑO DE LA ESTRUCTURA

EL DISEÑO DE LA ORGANIZACIÓN

Es fundamental disponer de una estrategia explícita y claramente comunicada para el éxito de la empresa. Pero toda estrategia debe ser, ante todo, implantable en la organización. Si ésta no es capaz de asumir los retos estratégicos, éstos se transforman en simples discursos con escaso impacto en la toma de decisiones de la empresa.

Para hacer realidad la estrategia es necesario adecuar la organización a las necesidades de ésta. Ello requiere basarse en el aspecto de diseño de la organización.

Organizar la empresa es diseñar su estructura de responsabilidades, adecuar los sistemas necesarios para que ésta funcione, y definir sus estructuras de gobierno para empujar en la dirección adecuada.

Toda estrategia precisa una determinada forma de hacer y configurar sus actividades y procesos de negocio en coherencia con el posicionamiento estratégico. Requiere, además, que la empresa tenga o desarrolle una serie de capacidades o recursos sobre los que sustenta su ventaja competitiva. La organización debe reflejar tanto las oportunidades y amenazas como los aprendizajes necesarios para hacer realidad la estrategia.

El desarrollo estratégico y organizativo es simultáneo y paralelo, apoyándose mutuamente de una forma inseparable. A medida que la organización cambie y aprenda, podrán ir haciéndose realidad los retos estratégicos.

Para orientar esta evolución paralela de la estrategia y la organización, es importante extraer de la estrategia propuesta aquellos aspectos de la misma que se orientan hacia objetivos de rentabilidad, de aquellos objetivos de soporte, orientados a aumentar o desarrollar los activos estratégicos; y objetivos de estructura. Olvidarse de las dimensiones de soporte y estructura al iniciar la implantación, puede ser muy grave.

Es importante centrar algunos conceptos fundamentales. El primero, y muy importante, es que no existen organizaciones mejores o peores sin referencia a la estrategia de la empresa. Esto quiere decir que la

organización es contingente a la estrategia, depende de ella.

La adecuación de la organización a la estrategia es un aspecto fundamental de lo que se conoce como auditoría de la organización. Ésta consiste en el análisis de cómo se adecúa la organización para hacerla realidad tanto en términos de estructuras, de sistemas, de capacidades directivas, como de su propia estructura de gobierno. Realizar esta tarea es central para reflexionar sobre los cambios que deben introducirse si se quiere hacer realidad la estrategia.

La dirección general de la empresa debe constante e incansablemente comprobar la coherencia de su estrategia, la adecuación de su organización para hacerla realidad y los cambios necesarios en ambos aspectos.

“Un aspecto básico del diseño de la organización es la asignación de derechos de decisión, esto es, la definición de qué capacidad de decisión asociamos a cada persona dentro de la organización.

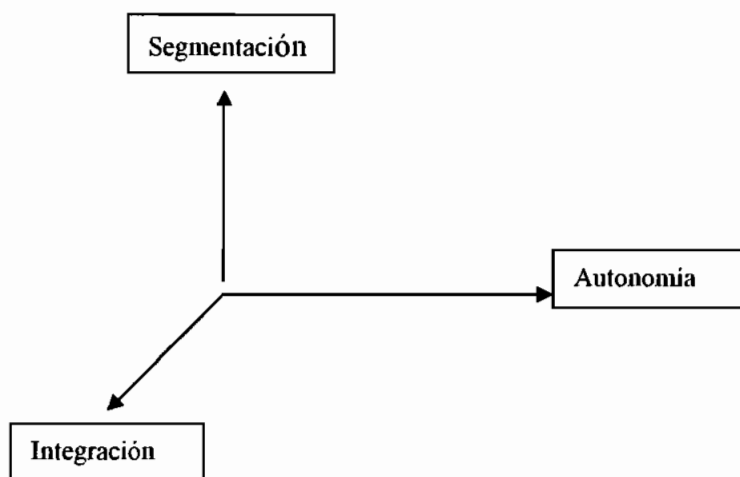
Para cualquier organización de un cierto tamaño, es necesario ser más precisos sobre lo que entendemos por asignación de derechos de decisión. En particular, es importante distinguir entre la definición de las macroestructuras y el diseño de detalle de la organización.

El primer aspecto, consiste en decidir cómo hay que segmentar y agrupar en unidades organizativas las decisiones o responsabilidades a desempeñar para implantar la estrategia de la empresa. El segundo aspecto se involucra en el detalle organizativo de asignar derechos de decisión en el contexto de la macroestructura. En consecuencia, define los puestos directivos, los mecanismos integrativos, la relación entre elementos de la estructura, el grado de autonomía, etc”²⁸.

Una visión de las dimensiones relevantes a considerar en la asignación de derechos de decisión se obtiene a partir de la estructura de responsabilidades, donde se destaca la necesidad de segmentar tareas en unidades coherentes, de integrar aquello que hemos segmentado, y de decidir el grado de autonomía deseable en la organización.

²⁸ Ricart, J.E., Gallo, M.A., Fraguas, R., Diseño de organizaciones, Ed. Folio, Barcelona, 1997, pág. 12.

Estos dos aspectos, el diseño de la macroestructura y el diseño de detalle, no son independientes, sino que están fuertemente interrelacionados, siendo imprescindible un grado suficiente de coherencia entre ellos. De hecho, esta coherencia va más allá del diseño de la estructura de responsabilidades y debe incluir a todos los otros elementos de la organización.



Elementos de la estructura de responsabilidades²⁹

La organización puede responder a varios criterios de segmentación que pueden servir de base para definir la macroestructura. Por un lado, la segmentación de la empresa en unidades de negocio aporta un criterio para definir agrupaciones de tareas. De alguna forma la organización debe ser capaz de dar respuesta a las necesidades de cada unidad de negocio.

Las unidades de negocio se definen en términos de los productos o servicios que produce, los mercados o clientes que sirve y los competidores que confronta. Por ello, las unidades organizativas que se elijan pueden verse afectadas por múltiples criterios según la importancia de éstos en la definición de los negocios. La estructura puede

²⁹ Ricart, J.E., Gallo, M.A., Fraguas, R., Diseño de organizaciones, Ed. Folio, Barcelona, 1997, pág. 17

segmentarse por productos, por mercados, por zonas geográficas, etc., o por combinaciones de dichas dimensiones.

Por otro lado, las tareas pueden agruparse según la especialización funcional.

El mantenimiento de la ventaja competitiva basándose en crear, desarrollar y mantener recursos y capacidades distintivas, aporta otra dimensión a considerar en la segmentación de la macroestructura.

Otra dimensión importante como variable de segmentación, está constituida por los procesos de negocio en la empresa. A través de estos procesos la empresa crea valor para sus clientes.

En consecuencia, existen múltiples dimensiones en las que es posible basar la segmentación para la macroestructura. La elección dependerá de los factores que influyen sobre la organización: el entorno, la estrategia, la cultura y la historia, incluyendo la herencia administrativa; pero también de las personas que integran la organización.

En la empresa existen muchos elementos organizativos que ayudan a integrar aspectos separados por la elección de la segmentación. Por ejemplo, la cultura organizativa y la estrategia juegan un papel fundamental como elemento cohesivo en la empresa. De la misma forma, los sistemas de gestión operativos, como los presupuestos y los sistemas de información, ayudan a esta tarea integradora. Todos los sistemas de dirección, sistemas de evaluación, de rendición de cuentas, de remuneración, son un elemento integrador dentro de la empresa.

Además de estos elementos integradores, es necesario ampliar el diseño organizativo en base a considerar mecanismos explícitos integrativos, esto es, formas organizativas permanentes o temporales cuya función es coordinar unidades organizativas distintas.

Los mecanismos integrativos fundamentales complementan la integración obtenible en base a la estrategia, los sistemas de dirección, el sistema de información y la cultura de la empresa. Todos ellos intentan aliviar la tensión asociada a la segmentación de tareas en una estructura de responsabilidades. Dichos mecanismos complementan a la segmentación

aportando elementos de integración, y ampliando de forma notable las opciones de diseño organizativo disponibles en el diseño de la estructura de responsabilidades.

"MECANISMOS INTEGRATIVOS FUNDAMENTALES

1. *La propia jerarquía, como por ejemplo, el papel del director general en una estructura funcional.*
2. *Reglas y procedimientos que acotan y condicionan los procesos de decisión en la organización. Por ejemplo, se puede precisar de la autorización, o la aprobación, o el visto bueno de otra unidad.*
3. *Planificación y fijación de objetivos. Es evidente que clarificar la estrategia de la empresa es un mecanismo integrador muy potente. Es más fácil coordinarse cuando sabemos hacia donde vamos.*
4. *Contacto directo. Esto es, coordinación en base al contacto físico, a la proximidad, a la discusión cara a cara.*
5. *Posiciones de coordinación. Esto es, una posición temporal cuya tarea consiste en coordinar algunas actividades dispersas en varias unidades. Normalmente no dispone de ninguna autoridad específica y debe lograr la integración en base a la negociación, transferencia de información, etc.*
6. *Task forces temporales. Son aquellas que se crean para un propósito específico de coordinación, como, por ejemplo, estudiar una inversión específica, mejorar algún proceso, etc.*
7. *Equipos permanentes, cuya tarea es coordinar las actividades de diversas unidades.*
8. *Roles integrativos, o posiciones permanentes con responsabilidades de integración entre unidades, por ejemplo, un jefe de producto.*
9. *Departamentos integradores, cuya función equivale a la del punto anterior. Un ejemplo típico son los departamentos de logística".³⁰*

³⁰ Galbraith, J. R., Nathanson, D. A., Strategy implementation: the role of structure and process, West Publishing Co., St. Paul, 1978

ARQUETIPOS DE ESTRUCTURA DE RESPONSABILIDADES

1. LA ESTRUCTURA FUNCIONAL:

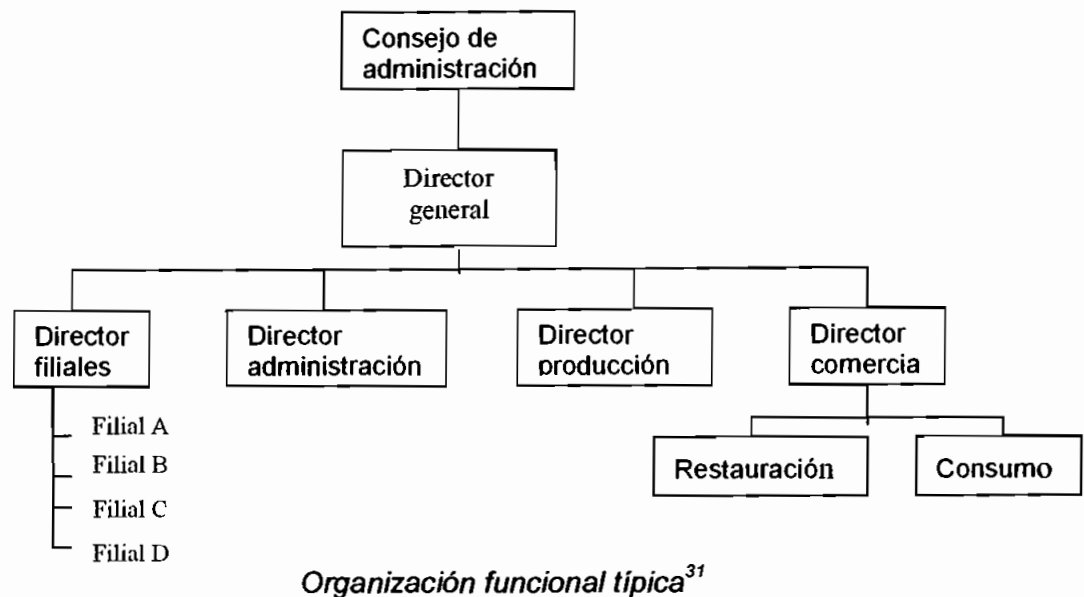
Es una estructura en la que las unidades se definen alrededor de habilidades, conocimientos y áreas de especialización determinados, que corresponden a las entradas de la cadena de valor añadido. Estas estructuras logran una alta eficiencia operativa, así como el desarrollo de competencias distintivas.

La especialización funcional varía de una organización a otra.

La debilidad de una estructura funcional es la coordinación de las unidades funcionales que se reconocen. Esto es, esta estructura genera especialistas funcionales y concentra todas las tareas de coordinación en el director general, que tendrá tendencia a sobrecargarse. Cada función sólo ve al mundo desde su perspectiva. Muchas veces se levantan barreras entre departamentos dificultando las tareas de cooperación e integración, y facilitando la aparición de centros de poder o imperios en la organización.

El director general, en estos casos, desempeña una función integradora fundamental. Si permite que cada unidad funcional se desarrolle sin tener en cuenta el conjunto, pronto empezará a tener conflictos. Por ese motivo es importante utilizar un comité de dirección, asegurarse que la información fluye, que se crea un ambiente de colaboración, etc.

Esta estructura tiene dificultades en adaptarse a las necesidades de los clientes con suficiente visión emprendedora, y presenta límites al crecimiento por saturación de la dirección general. No obstante, desarrolla competencias funcionales y eficiencia. De hecho, muchas organizaciones acaban organizándose de forma funcional en algún nivel de su estructura.



LA ESTRUCTURA DIVISIONAL

La estructura divisional reconoce como unidades organizativas básicas a las unidades de negocio o algún aspecto relevante de ellas.

Esta estructura se organiza en base a elementos correspondientes a las salidas del proceso productivo, o sea, productos o servicios, clientes, mercados, zonas geográficas, etc.

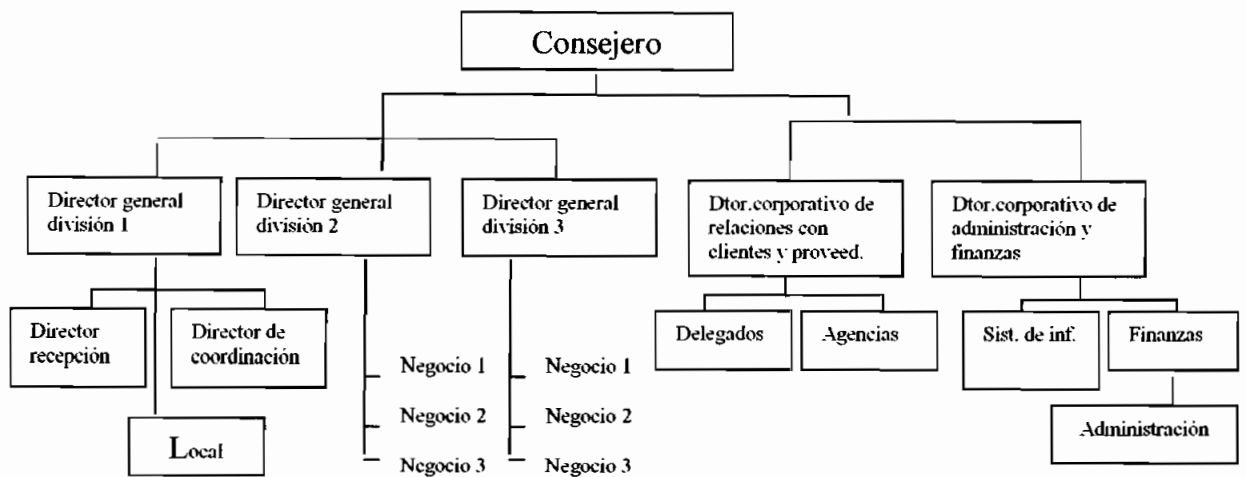
Ofrece medios adecuados para descentralizar y delegar responsabilidades en empresas diversificadas. Sitúa la responsabilidad de la estrategia de negocio más próxima a su entorno específico, permitiendo a cada unidad una especialización funcional adecuada a sus necesidades. Descarga sobre el máximo directivo y clarifica las responsabilidades de negocio facilitando la rendición de cuentas. En general, la estructura divisional puede conducir a duplicación de tareas, aumentando los gastos generales; a una excesiva rivalidad entre las distintas unidades en cuanto a la asignación de recursos, y a dificultades de coordinación entre negocios impidiendo el desarrollo de ventajas distintivas. Por este motivo es normal mantener algunas actividades centralizadas.

³¹ Ricart, J.E., Gallo, M.A., Fraguas, R., Diseño de organizaciones, Ed. Folio, Barcelona, 1997, pág. 24.

Esta estructura impone la necesidad de clarificar adecuadamente cómo se asignan los derechos de decisión para facilitar la coordinación sin disminuir la autonomía.

Las divisiones pueden organizarse alrededor de productos, de mercados o de negocios relacionados.

A continuación, se puede ver un esquema representativo de una estructura divisional típica:



Estructura divisional típica³²

En esta nueva estructura, se reconocen tres divisiones que agrupan cada una a varios negocios. Cada negocio, tiene mayor capacidad de adaptación a las necesidades específicas de sus clientes e integran todo el proceso, desde el diseño a la propia operación, bajo una única responsabilidad. Hay algunas actividades que se mantienen integradas a nivel corporativo. De igual manera, se reconoce una única unidad administrativo financiera.

³² Ricart, J.E., Gallo, M.A., Fraguas, R., Diseño de organizaciones, Ed. Folio, Barcelona, 1997, pág. 24.

LA ESTRUCTURA MATRICIAL

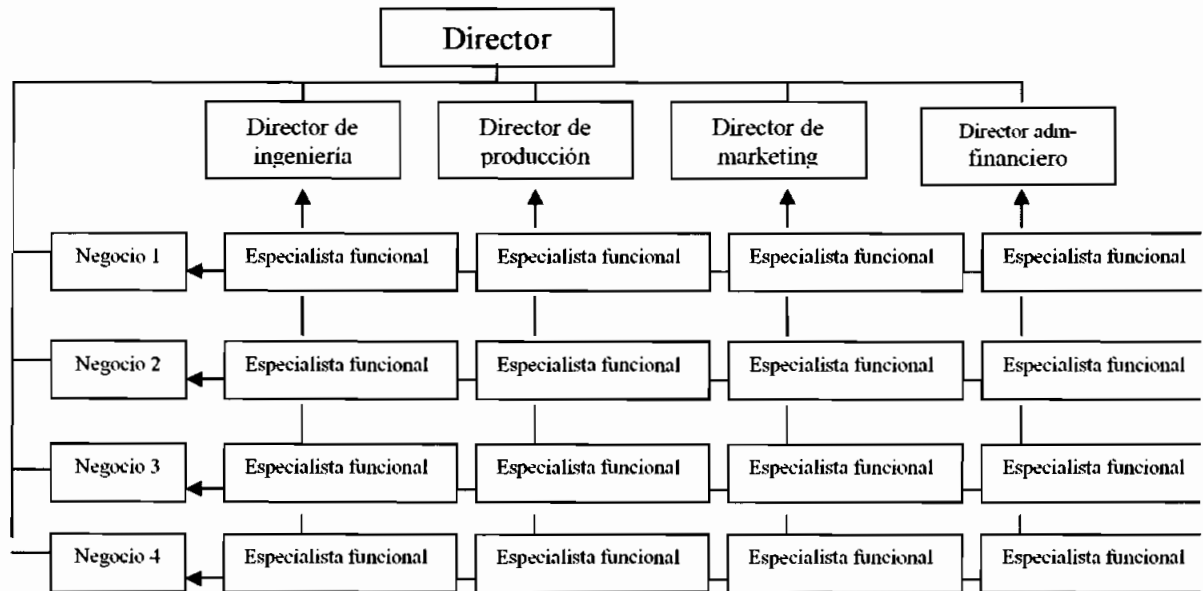
La estructura matricial es aquella en que las unidades dependen de dos líneas de mando, con sus recursos, sus sistemas de evaluación y medida, etc.

Esta estructura intenta responder a dos necesidades de segmentación simultáneamente, fomentando la confrontación de puntos de vista, la colaboración, la creación de consenso, la coordinación, el aprendizaje mutuo, etc. Sin embargo, resulta compleja de dirigir y mantener el equilibrio adecuado.

La organización matricial se caracteriza porque algunas personas tienen doble asignación. Por ejemplo, un individuo puede formar parte del equipo de un determinado producto o proyecto, y ser miembro de un determinado departamento. Acabada una tarea determinada en su proyecto, éste vuelve a su departamento para ser reasignado a otro proyecto. En cualquier momento deberá reportar tanto a la dirección del proyecto como a la de su departamento.

Para que una persona pueda realizar su trabajo considerando las dos orientaciones, imprescindibles para justificar la matriz, necesita un alto grado de autonomía. Ello requiere además, claridad en la asunción de las autoridades respectivas de sus dos jefes. Finalmente, el director general del que todos dependen juega un importante papel integrador y se cuida de equilibrar la importancia de las dos dimensiones para evitar que una domine sobre la otra.

Para que una matriz pueda funcionar es imprescindible que el individuo tenga derechos de participación. Esto es, pueda recurrir al director general si no logra un compromiso factible entre sus dos jefes. De esta forma, estos se sentirán presionados a alcanzar un acuerdo y no mantener posiciones inamovibles.



El esquema anterior, hace referencia a una estructura matricial típica.³³

En la misma, una dimensión corresponde a las especialidades funcionales y, la otra, a directores de negocio. Los especialistas funcionales son los individuos “matricializados” en la organización. Tienen dos jefes y dos líneas sobre las que reportar. Son responsables frente al director del negocio en todo lo relativo al mismo, pero a la vez dependen del responsable funcional. Es importante observar que se matricializan personas, no unidades, aunque de estas personas puedan depender unidades.

FORMAS FEDERATIVAS

La idea central consiste en procurar resolver dos problemas que se presentan al intentar alcanzar objetivos contrapuestos. El primer problema se deriva de la necesidad de ser simultáneamente:

1. Grande, para poder responder a la complejidad.
2. Pequeño, flexible y adaptable, para dar respuesta rápida y servicio personalizado a clientes cada vez más exigentes.

³³ Thompson, Jr., A. A., Strickland III, A. J., Strategy formulation and implementation: tasks of the general manager, Ed. Irwin, Homewood, 1989.

El segundo problema es la contradicción de muchos directivos que defienden corrientes liberales en la economía, pero manifiestan una preferencia innata por mantener un control centralizado en las grandes organizaciones.

En estos casos, no se hace posible observar el proceso de delegación estructural en la empresa, que es necesario para el buen funcionamiento de las áreas de responsabilidad.

La forma federativa responde adecuadamente a estos dos conflictos. En esta forma organizativa, la empresa se divide en muchas unidades de negocio relativamente pequeñas, que son conocidas como "*unidades federativas frontales*".³⁴ Como en cualquier federación, éstas deben tener un máximo de autonomía. Sin embargo, cada unidad es consciente de las ventajas de disponer de un conjunto centralizado de servicios que potencien las actividades para las que las economías de tamaño sean más importantes, denominadas "*unidades federativas de fondo*".³⁵ Estas unidades prestan servicios a las primeras, y se sostienen gracias a los honorarios que reciben de las mismas. De esta forma se consigue un equilibrio en los dos problemas anteriores.

LA ORGANIZACIÓN HORIZONTAL

En este tipo de organizaciones, las relaciones laterales son cada vez más importantes para competir adecuadamente, por lo tanto, las formas organizativas evolucionan hacia formas horizontales, organizadas en base a procesos en lugar de funciones o divisiones.

La organización horizontal se ve facilitada por el creciente uso de las tecnologías de la información, como, por ejemplo, correo electrónico, videoconferencias, accesos a bases de datos comunes, etc., que contribuyen de forma importante a derribar las barreras funcionales.

En este tipo de organizaciones basadas en procesos, el cliente va tomando un papel cada vez más predominante, hasta llegar a convertirse

³⁴ Ricart, J.E., Gallo, M.A. y Fraguas, R., Diseño de organizaciones, Ed Folio, Barcelona, 1997, pág. 33

³⁵ Ricart, J.E., Gallo, M.A. y Fraguas, R., Diseño de organizaciones, Ed Folio, Barcelona, 1997, pág. 33

Contabilidad por áreas de responsabilidad
Natalia S. García

en el eje que centraliza toda la actividad de la empresa. Las comunicaciones, los procesos de decisión, las carreras profesionales y los sistemas de recompensas deberán ser también horizontales o laterales.

La orientación funcional seguirá subsistiendo para equilibrar tareas, adquirir capacidad, y como herramienta de planificación de recursos humanos. Sin embargo, las unidades laterales asumirán un papel creciente en la coordinación y la toma de decisiones.

En este modelo, el trabajo se organiza en torno a varios procesos de negocio, que relacionan actividades llevadas a cabo por los empleados con las necesidades y capacidades de clientes y proveedores, de forma que se consiguen mejoras en los resultados.

CAPITULO V

EL PLAN DE CUENTAS

DISEÑO DE UN PLAN DE CUENTAS POR ÁREAS DE RESPONSABILIDAD

Un aspecto básico que debe ser tenido en cuenta para la implementación de un sistema de centros o áreas de responsabilidad, es el trazado de un buen plan de cuentas.

Este es el elemento básico para cualquier sistema contable, ya que constituye la estructura mediante la cual se reúnen y se registran todos los datos financieros, así como sirve también para la preparación de informes internos y externos.

Por otra parte, el plan de cuentas representa o traduce la organización jerárquica de la empresa, de manera que el sistema de información y control pueda construirse alrededor de la misma.

Es una guía que muestra el camino por el cual los datos primarios son registrados en grupos que están relacionados con las diversas áreas de responsabilidad; además, permite informar los costos incrementales, marginales y por absorción, y prevé la acumulación ordenada de los costos, gastos e ingresos que pueden ser de interés para la administración de la empresa.

FORMULACIÓN DEL PLAN DE CUENTAS

Al formular el plan de cuentas, debe ponerse el máximo cuidado en incluir suficientes cuentas de detalle, de modo que los rubros que se registren en cada cuenta, sean lo mas homogéneos posibles.

Debe tratar de conseguirse que los datos, al ser registrados en una cuenta de detalle, reflejen solo una clase de actividad, solo una responsabilidad, y un único tipo de comportamiento.

Es aconsejable también elaborar un suplemento del plan de cuentas, que contenga una descripción detallada de cada una de ellas, e instrucciones con respecto a su utilización.

CODIFICACIÓN

Además de la formulación del mismo, hay que considerar también, su codificación. A pesar de que hay muchos métodos que pueden elegirse, tales como el numérico, alfanumérico o alfabético, se cree que el más adecuado es el primero, ya que es el más adaptable y flexible de todos ellos.

El principio básico de codificación consiste en hacer que la posición de cada dígito tenga un significado concreto. Por ejemplo, un primer dígito se puede destinar a identificar si se trata de una cuenta de activo, de pasivo, o de resultados; por otra parte, el segundo dígito permitiría establecer, dentro de la primera categoría, si se trata de un rubro corriente o no corriente; el tercer dígito serviría para especificar directamente el rubro de que se trate, y así sucesivamente, aumentando en la mayor medida posible, el grado de especificación.

De todas maneras, y a pesar de lo expuesto, es importante tratar de reducir el número de dígitos para facilitar la comprensión y aplicación de los códigos; y además, los mismos deben ser lo suficientemente flexibles como para permitir agregados o correcciones, sin que sea necesario modificar los números de todas las cuentas.

Por más cuidadosamente que haya sido trazado el plan de cuentas, será inútil para corregir las debilidades de la estructura jerárquica de la empresa, o los olvidos del organigrama. Estos problemas deben haber sido resueltos previamente si se desea que el sistema funcione con eficacia.

“Dos principios básicos a tener en cuenta establecen que:

- a) Deben definirse exacta y claramente las responsabilidades de cada ejecutivo;*
- b) Toda asignación de responsabilidad debe ir acompañada con la correspondiente asignación de autoridad”³⁶.*

Antes de formular el plan de cuentas debe someterse a análisis al organigrama de la empresa, a fin de asegurarse de que las líneas de

³⁶ Beyer, R., Contabilidad de eficiencia para planeamiento y control, Ed. Contabilidad Moderna, Buenos Aires, 1971, pág 96

autoridad y responsabilidad son claras e inconfundibles. Del mismo modo, el organigrama debe ser examinado con sentido crítico, para asegurarse de que refleje realmente la forma en que la estructura está funcionando en ese momento. La eliminación de errores puede requerir ya sea una modificación de los deberes y responsabilidades de los ejecutivos, o simplemente el replanteo del organigrama para dar reconocimiento formal al modo en que la organización ha estado funcionando en la realidad.

El plan de cuentas debe ser trazado de modo que se conforme a las responsabilidades indicadas en el organigrama de la empresa, de modo que la recolección de los datos originales y la registración de los mismos, tanto en lo que se refiere a los ingresos como a los gastos, se formule en agrupamientos que sean atribuibles a una área de responsabilidad concreta. De tal modo es posible reunir la cifra de los gastos planeados y de los gastos reales, por los que cada jefe o gerente es responsable, a cada uno de los distintos niveles ejecutivos.

Cada uno de los departamentos comerciales o productivos, constituye una unidad por la cual existe un individuo responsable, y que tiene las correspondientes cuentas previstas en el plan de cuentas para registrar los respectivos ingresos y gastos.

CUENTAS PATRIMONIALES

La formulación de la parte del plan de cuentas relativa a las cuentas patrimoniales no ofrece habitualmente dificultad alguna. Para obtener los mejores resultados, debe preverse un suficiente detalle de cuentas, de modo que los activos, los pasivos y las cuentas de capital, estén adecuadamente analizadas para el proceso contable y para su posterior clasificación a los fines de los informes financieros internos y externos.

CUENTAS DE RESULTADOS

La formulación de la parte del plan de cuentas que se refiere a los resultados, ganancias y pérdidas, es la de mayor importancia, porque tales

Contabilidad por áreas de responsabilidad
Natalia S. García

cuentas son las depositarias de los datos que reflejan la marcha de las operaciones de la empresa, y son la fuente de la mayor parte de la información gerencial requerida. Las primeras cuentas que se prevén en este sector son las relacionadas con la responsabilidad por las ventas dentro de la organización. Ellas están agrupadas bajo cuentas separadas, para las ventas, las variaciones de precios, los gastos directos de ventas y el costo de los productos vendidos.

También se consideran otras cuentas, como la de gastos programados, de proyectos o decisionales. Ellos ocurren debido a que la gerencia ha autorizado el gasto de alguna suma de dinero que no corresponde que haya sido prevista en los coeficientes normales de gastos indirectos, ni en los presupuestos departamentales. Los gastos de este tipo pueden ser muy elevados en un ejercicio, muy bajos en el otro, e incluso no existir en otro periodo.

La primera clasificación de los gastos programados es por áreas de responsabilidad, y luego, por el número del proyecto al que se refieren.

De la misma manera, las cuentas de gastos de fabricación, primero se analizan por áreas de responsabilidad, y luego por clase de gastos.

Con respecto a los gastos administrativos y comerciales, esta cuenta se analiza en la misma forma que las dos anteriores.

CAPITULO VI ÁREAS DE RESPONSABILIDAD

ESTABLECIMIENTO DE ÁREAS DE RESPONSABILIDAD

La contabilidad por responsabilidad utiliza su información para demostrar las realizaciones conseguidas por los centros de decisión, al objeto de revelar a los responsables y a la alta dirección las metas y fallas de la gestión.

La primera característica de la descentralización y delegación de responsabilidades es la ampliación del ámbito de la dirección que, mediante la especialización de funciones, genera un impulso de gestión superior; pero a medida que la organización se extiende, se va perdiendo la idea de unidad, y muchas veces las partes de la organización, los departamentos, se dedican a combatirse más que a trabajar por un plan común.

Debe lograrse un equilibrio entre la expansión de la organización, la unidad general y el control operacional.

Los modelos de contabilidad de gestión han seguido los diferentes usos, enfoques y alcances que la dirección ha tratado de imponer a los centros de costos, también llamados secciones, departamentos, divisiones, etc., a través de los modelos que se basan en la estructura organizativa y decisional de la empresa.

Una primera aproximación consiste en distribuir los costos generales de fabricación entre los diversos centros o departamentos de producción que componen una empresa, los cuales se convierten en centros de responsabilidad en la medida que se incorporan atribuciones y responsabilidades a los diversos niveles jerárquicos de las secciones.

Como ya se ha indicado, se pueden utilizar sistemas de costos históricos, estimados y estándar, logrando inicialmente, con el sistema de costos generales de fabricación departamentalizados, desglosar la tasa única de gastos de fabricación en varias tasas departamentales, concretando mejor la relación que vincula el costo de los factores con el costo de los productos.

En todo caso, el valor del modelo de costos que se implante depende en gran medida no solo de su estructura formal, sino de la estimación de las

distribuciones y repartos entre los centros, que deben reflejar con la menor indeterminación posible la relación entre el consumo de factores y el funcionamiento de las secciones, para trasladar el costo de los productos a través de la imputación.

Esta división de la empresa en centros de funcionamiento permite también establecer la delegación del mando y de la toma de decisiones, así como también su correspondiente nivel de responsabilidad. De esta forma la empresa, mediante divisiones adecuadas, va haciéndose compleja y evolucionada.

“Las etapas de la división de funciones y centros de costo en la empresa son:

- 1. División de la empresa en fases y secciones de acuerdo con las características técnicas, económicas y organizativas y que se derivan de la secuencia de la gestión concreta de la empresa.*
- 2. Afectación, distribución y liquidación de los costos a las distintas secciones.*
- 3. Especificación de las unidades de obra que miden el rendimiento de cada centro y sirven para imputar los costos de la producción realizada.*
- 4. Cálculo periódico de la producción, de los costos, rendimientos y resultados de cada centro”.*³⁷

Las características esenciales de los centros de costos son la homogeneidad de medios y de producciones y además, el hecho de ser núcleo de acumulación de costos y de responsabilidades.

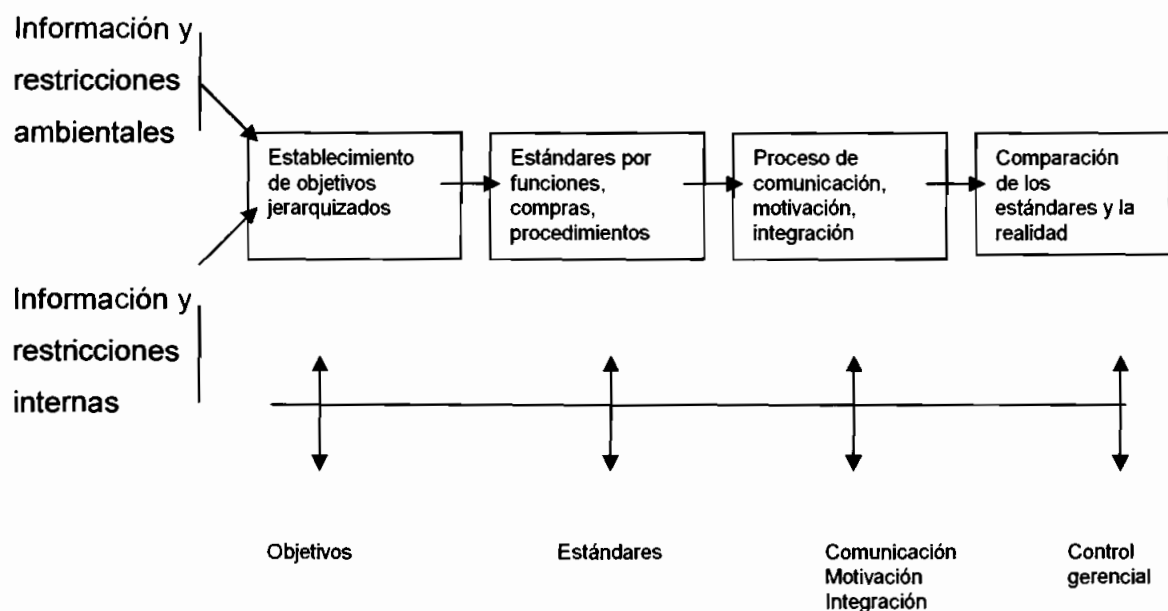
Esto sucede en las empresas pequeñas y medianas.

Cuando la empresa crece y supera el control del empresario individual, necesita aplicar una descentralización de decisiones y responsabilidades, lo que lleva inherente un control gerencial que reúna las nuevas fuerzas para que todas ellas se apliquen en la dirección adecuada, para el cumplimiento de los objetivos.

De esa forma aparece la planificación, la estandarización y el control de la actividad empresarial; y los sistemas de costos históricos dan paso a los sistemas de costos estándar, que funcionan basándose en las expectativas que debe satisfacer cada responsable y el conjunto de la organización.

³⁷ http://bvs.sld.cu/revistas/aci/vol4_2_96/aci106296.htm

Si la dirección asume, expone, comunica e impone ciertos estándares conseguir, debe encontrar el modo de convencer, motivar y hacer suyos los objetivos propuestos a los responsables.



*Secuencia de la introducción de estándares en la gestión de la empresa*³⁸

El modelo de costos por centros de responsabilidad, comienza por analizar la estructura orgánica de la empresa, así como los procesos que se realizan, tratando de conseguir la medición más exacta posible del costo de los productos fabricados o de los servicios vendidos, y de la actuación de los órganos que se ocupan de la gestión empresarial. Para llegar al logro de estos objetivos, la contabilidad de costos necesita realizar una organización previa de la actividad de la empresa, tipificando las tareas y las responsabilidades por niveles, lo que permite medir rendimientos y consumos del proceso productivo, así como el cálculo del resultado interno derivado de los ingresos por las ventas del período. La información que se derive, servirá en gran medida para adoptar políticas de aprovisionamientos, producción y venta, destinadas a adaptarse continuamente a las cambiantes situaciones del entorno, con

³⁸ Mallo, C., Kaplan, R., Meljem, S. y Giménez, C., Contabilidad de costos y estratégica de gestión, Prentice Hall, Madrid, 2000, pág. 540

el fin de maximizar los objetivos empresariales.

El control eficaz en las organizaciones debe ser activo, es decir, debe ayudar a quienes tienen a su cargo la ejecución, a conseguir sus objetivos.

Por esta razón, la dirección debe poner su máxima atención en controlar y pedir explicaciones de aquellas variaciones que sean relevantes; establecer las responsabilidades a quienes tengan la capacidad apropiada; organizar la gestión de forma que no queden tareas o responsabilidades sin adjudicar; y establecer un sistema de premios cualitativos y cuantitativos relacionados con el logro de los objetivos.

COSTOS CONTROLABLES Y NO CONTROLABLES

Para este enfoque de centros de responsabilidad, es necesario realizar una clasificación de los costos en controlables y no controlables.

Los gastos se consideran controlables por un área, cuando su dirigente tiene influencia decisiva en su aumento o disminución. Por el contrario, se consideran no controlables, aquellos gastos que no cumplen con este atributo.

De esta manera se logra que cada directivo se centre intensamente en su responsabilidad y que no se disperse en análisis más generales sobre los que no tiene influencia.

RESPONSABILIDAD POR LOS GASTOS

Establecer la responsabilidad por los gastos es una tarea difícil, ya que es complejo definir la responsabilidad en ciertas áreas tales como el control de calidad, el mantenimiento, etc.

El organigrama de la empresa debe contener prácticamente toda la información necesaria para resolver cualquier problema de definición de responsabilidades.

En base a ello, se determinarán dos clases de información para cada tipo

de gasto, dentro de cada área de responsabilidad:

1. los gastos planeados, o los límites de gastos autorizados, para lo cual se utilizan costos estándar y presupuestos flexibles.
2. gastos reales incurridos, los cuales deben ser informados por área de responsabilidad.

La comparación entre los gastos reales incurridos y los previstos en cada centro, le brinda al gerente responsable, un medio ágil de planear y controlar su propio área. Le permite ejercer un continuo control sobre sus gastos, y produce mejores resultados.

RESPONSABILIDAD POR LOS INGRESOS

La mayoría de los ejecutivos, dentro de una organización, tiene una responsabilidad directa por gastos de alguna clase; en cambio, es mucho menor el número de ejecutivos que tienen responsabilidad directa por los ingresos, y menos aún los que tienen alguna responsabilidad sobre el beneficio neto.

El procedimiento para definir las responsabilidades por los ingresos y beneficios netos, es similar al de los gastos; el primer paso consiste en realizar una definición concreta de la responsabilidad de cada ejecutivo en particular, luego se establecen estándares objetivos que representen una actuación considerada satisfactoria, y finalmente se comparan los ingresos y beneficios netos reales, con los objetivos preestablecidos.

INFORMACIÓN POR EXCEPCIÓN

Una vez ejecutado el control, a través de la comparación de los resultados reales con los estándares previamente establecidos, tanto en lo que respecta a los gastos, como también a los ingresos y beneficios netos, se obtiene información con respecto a las variaciones o desvíos que surjan por diferencia entre ambos conceptos.

Dichas variaciones o desvíos deben ser informados a cada gerencia, para que pueda analizar las causas de las mismas, y llevar a cabo la

medida correctiva que corresponda en cada caso.

La información por excepción, precisamente, consiste en presentar, en lugar de todos los datos obtenidos del análisis, solo aquellos relacionados con las variaciones, de manera que la gerencia pueda prestar especial atención a aquellas áreas o centros que no estén obteniendo resultados de acuerdo con lo previsto, en lugar de perder tiempo analizando información referida a otros centros que se estén desarrollando según lo planeado.

Las variaciones pueden ser referidas a:

- el volumen físico de ventas: surge de la comparación entre el volumen real de las ventas realizadas, valuadas a precios estándar, con el volumen de ventas planeadas, valuadas del mismo modo, aplicando a dicha variación, el porcentaje de contribución marginal que se planeó obtener. De esta manera se determina el mayor o menor beneficio resultante de dicha variación.
- La composición de las ventas: si el porcentaje de contribución marginal, que resulta de la diferencia entre las ventas reales valuadas a precios estándar y los costos de los productos o servicios vendidos valuados de la misma manera, difiere del porcentaje de contribución marginal que se estableció en el plan de utilidades, el beneficio neto real diferirá del beneficio neto planeado.
- Los precios de venta: si los precios a los cuales se realizaron efectivamente las ventas, difieren de los precios previstos en el plan de utilidades, los beneficios reales diferirán de los planeados. Si la alteración en los precios se produjo por un cambio en la política de descuentos, esta variación se puede registrar como una variación en los descuentos concedidos; fuera de ello, la variación de precios quedaría automáticamente incluida en la variación por composición de las ventas.

Contabilidad por áreas de responsabilidad
Natalia S. García

- Los costos: toda variación en los costos reales con respecto a los estándares, se reflejará directamente en desviaciones respecto de la utilidad planeada.

CAPITULO VII

EL FACTOR HUMANO

CONSIDERACIÓN DEL FACTOR HUMANO

El factor humano, es un aspecto fundamental de la organización, y por lo tanto, debe ser considerado en la implementación del sistema de centros de responsabilidad.

Para que los trabajadores de todos los niveles se vean incentivados en el desarrollo de su labor, es necesario, en primer lugar, incorporarlos al trabajo creativo global, haciendo congruentes sus aspiraciones de desarrollo individual con los objetivos generales de la organización. La consideración del factor humano, en los aspectos de motivación, participación e integración dentro de la organización, constituye una cuestión esencial en el éxito de todo el proceso.

Tanto los sistemas de dirección y control como el comportamiento individual y organizativo, son en gran parte, una expresión de la cultura organizativa, y son el resultado de la interacción dentro de la organización de diferentes personas y grupos que presentan diferentes creencias, valores y expectativas.

Otro aspecto vinculado con el comportamiento humano está relacionado con los incentivos, que estarán asociados a un buen o mal resultado. De todos modos, es necesario tener en cuenta que la incentivación económica no es el único medio para lograr que los miembros de la organización se sientan parte importante de la misma, y se encuentren motivados a realizar de la forma más eficiente posible su labor. También son de importancia otros factores, como el sentido de pertenencia, el buen trato, la posibilidad de expresar sus opiniones y realizar sugerencias o aportes a la empresa, entre otros.

El comportamiento individual estará relacionado con las características de su diseño, la forma en que se implanta o el estilo con que se utiliza el sistema.

Es indispensable para el éxito del sistema, que se eduque constantemente, se forme y capacite de manera exhaustiva al personal de la organización, especialmente, a aquellas personas que formarán parte de cada uno de los centros.

Contabilidad por áreas de responsabilidad
Natalia S. García

También es importante que toda la organización se sienta participe del proyecto, ya que la consecuencia de este hecho será la cooperación y colaboración mutua intersectorial, lo que facilitará la consecución de los objetivos planteados para cada área de responsabilidad.

Resulta recomendable, que periódicamente se realicen reuniones de personal, en las que se comunique al mismo, la evolución del sistema, y los efectos parciales, de modo que se sientan motivados a continuar colaborando con el mismo, para obtener la mayor eficiencia posible.

ANÁLISIS DE CASO

ANÁLISIS DE CASO

Con motivo de demostrar la hipótesis planteada en el presente trabajo, se realizó un análisis de caso en una empresa de medicina prepaga, con cobertura en toda la República Argentina y cuya sede central se ubica en Capital Federal; considerando la información suministrada por la sucursal de la ciudad de Mar del Plata.

Dicha empresa cuenta aproximadamente con un millón de afiliados en todo el país, correspondiendo 9.600 a nuestra ciudad. Esta entidad es una organización sin fines de lucro, cuyo objeto principal es brindar servicios de salud al personal jerárquico de las empresas.

La denominación de la misma se mantiene en reserva por cuestiones de confidencialidad interna, y los valores presentados a lo largo de este análisis, son simbólicos, respetando la relación porcentual correcta de las variaciones que se mostrarán.

En primer lugar, con motivo de recabar información para obtener un conocimiento amplio del ente, se mantuvo una entrevista con el gerente general del mismo, a quien se le solicitó que narrara el modo en que se había desarrollado, desde la implementación, el sistema de centros de responsabilidad en la empresa.

Esta entidad divide su ejercicio económico en 2 semestres, con motivo del planteamiento de los objetivos de los distintos sectores. Los objetivos que se pautan a lo largo del semestre, afectan a los siguientes departamentos:

- **COMERCIAL:** se define la cantidad de altas por vendedor, presupuestada para todo el semestre. También se presupuesta la cantidad de bajas, dando por resultado, las netas del período. Se establecen también objetivos de calidad, teniendo en cuenta las edades de los potenciales socios y el plan médico; otorgando mayor puntaje a aquellos vendedores

que obtengan mayor cantidad de altas de personas jóvenes, y en planes más altos.

- **CONTROL DE CALIDAD:** realiza encuestas a los socios a fin de conocer su grado de satisfacción con el servicio brindado, recogiendo sugerencias y reclamos. Se plantea un objetivo en cuanto a la cantidad de entrevistas a pactar en el semestre.
- **ADMINISTRACIÓN:** se plantea objetivos con respecto a los distintos centros de responsabilidad, diseñados a fin de controlar el gasto prestacional, es decir, las erogaciones efectuadas por la empresa para abonar a los médicos de las distintas especialidades, a las clínicas, sanatorios, hospitales y laboratorios de diagnóstico, a las farmacias, y al servicio de ambulancias, destinado a las visitas a domicilio, urgencias y emergencias médicas.

Al final de cada mes, se comparan los presupuestos con los resultados obtenidos y se determinan los desvíos o variaciones parciales, a fin de detectar las causas de las mismas, y poder ejercer las acciones que correspondan para corregir el desvío. Una vez finalizado el semestre, se suman y restan, según corresponda, los desvíos correspondientes a cada uno de los meses, y se determina el desvío, positivo o negativo, de todo el período considerado.

Si la totalidad de los sectores de la empresa cumple al 100% con los objetivos planteados, al final del semestre, todos los empleados de la organización reciben un incentivo económico que consiste en el equivalente a la remuneración mensual que cada uno percibe.

El sistema de centros de responsabilidad, se implementó en el año 2003, correspondiente al semestre que abarca los meses de mayo a octubre de ese año. En el mes de abril, se organizó una reunión con todo el personal de la empresa, a fin de comunicar la próxima implantación del proyecto, y explicar los lineamientos básicos del mismo.

Se informó que la creación de los centros de responsabilidad es un proceso de delegación estructural donde cada usuario es responsable de ciertas tareas que son relevantes para el control del gasto médico. Esto produce una natural interacción intersectorial permitiendo y fomentando el trabajo en equipo. El departamento de Sistemas, diseñó una serie de herramientas, con el objeto de que cada centro pudiera efectuar el seguimiento de los socios y los prestadores a su cargo, con mayor eficacia y eficiencia. Las herramientas diseñadas son las siguientes:

1. **Ficha de consumo:** A partir de un socio o prestador, se accede a un completo detalle de las prestaciones efectuadas.
2. **Ranking de Medicamentos:** es una herramienta que establece un ranking de los prescriptores, es decir, aquellos prestadores que pueden prescribir fármacos, farmacias y socios desde el punto de vista de los medicamentos, teniendo información detallada de los mismos.
3. **Consumos vs. Ingresos:** Permite seleccionar los consumos en forma agrupada por rubros o detallada, partiendo de atributos como la empresa, el titular del plan, o un grupo familiar; realizando una comparación con el monto ingresado a la empresa en función a la cuota, y obteniendo de esta manera, la contribución marginal.
4. **Estadísticas de Internación:** es una herramienta que realiza el análisis estadístico del rubro de internación.
5. **Estadísticas de Análisis Clínicos:** Es una herramienta para el análisis de las prestaciones y prestadores bioquímicos.
6. **Estadísticas de Odontología:** es una herramienta para el análisis de las prestaciones y prestadores odontológicos.
7. **Ranking de Kinesiólogos:** es una herramienta para el análisis de las prestaciones y prestadores Kinesiólogos.

También se establecieron ciertas pautas médicas con las cuales se pretende guiar a los miembros de los distintos centros en los controles de conductas prestacionales.

A la vez, se programaron diversas charlas de capacitación, brindadas por el departamento de Asesoría Profesional.

Los centros de responsabilidad establecidos en la empresa son los siguientes:

1. **Clínica Médica** : es la especialidad madre, de ella nacen las especialidades no quirúrgicas. Es el grupo generador del porcentaje mayor del gasto en salud, y el que, dando eficiencia y eficacia a su accionar, puede generar los mayores ahorros. Para ello, el objetivo del centro es apuntar fuertemente al control, la alianza y fidelización de este sector. Es necesario recordar a esta especialidad la regla "primum non nocere" que significa "primero no dañar", ya que no todas las prácticas que se recomiendan al paciente, le son de utilidad, sino que en realidad, el médico las utiliza para tranquilizar la conciencia de la familia del enfermo, aún a expensas de someterlo a procedimientos cruentos. Ítems a tener en cuenta:
 - Perfil del prestador: es decir, se verifican los antecedentes del mismo, con respecto a la prescripción de prácticas a los pacientes.
 - Tasas de uso: indican la periodicidad con que el paciente realiza consultas con su médico clínico.
 - Consumo total del socio y coherencia del mismo.
 - Sexo y edad: ya que para algunas prácticas, es condición necesaria que se trate de determinado sexo, o edad.
 - Medicamentos: se refiere a los fármacos prescritos por el médico luego de la consulta.

También se establecen los motivos de consulta más frecuentes: examen de salud, que incluye la consulta inicial, la visita al laboratorio para diversos análisis de rutina, como radiografías o electrocardiogramas. Se define que esta consulta se realiza una vez al año y en pacientes mayores a 60 años, cada 6 meses. Otro de los motivos de consulta es el caso de las enfermedades agudas, tales como infecciones urinarias, alteraciones del aparato digestivo, etc.; las enfermedades crónicas como la hipertensión arterial, diabetes, colesterol, entre otras. Además, se destacan algunos estudios especiales, y su frecuencia. Ej: mamografía, que es un estudio exclusivo para las mujeres, y es anual.

Cada una de las enfermedades agudas es descripta, y se establecen pautas para definir la periodicidad de la consulta médica y las derivaciones en estudios y medicamentos que se consideran dentro de los parámetros normales.

2. **Obstetricia y Ginecología** : se describe principalmente el plan materno infantil, es decir, el plan que otorga la cobertura del embarazo y del parto a partir del momento del diagnóstico y hasta el primer mes luego del nacimiento. Se describe específicamente cuál debe ser la atención a brindar al recién nacido hasta cumplir el año de edad. Se establece la periodicidad de las consultas, definiendo parámetros diferentes para embarazos de alto riesgo. También se especifican las pautas a considerar para que un embarazo pueda ser considerado de alto riesgo (madre drogadicta, alcohólica, de bajo nivel socioeconómico, edad, esterilidad); se establecen los estudios por trimestre que mandará a hacer el médico; los fármacos que necesitará la embarazada por trimestre; y finalmente, la cantidad de días de internación según el parto sea natural o por cesárea; la cobertura de internación para el recién nacido.

Además, se especifican otros estudios ginecológicos, como es el caso de la ecografía endovaginal, y se establecen parámetros para definir en qué caso hacerlos y a quién.

3. **Pediatría** : se definen los parámetros en cuanto a la cantidad de consultas de acuerdo a la edad del niño, según el siguiente esquema:

- 01 a 06 meses = 1 consulta por mes
- 06 a 12 meses = 1 consulta por bimestre
- 12 a 24 meses = 1 consulta por semestre

Se establecen las indicaciones más frecuentes al recién nacido:

- Análisis:

- FACTOR RH
- GRUPO SANGUINEO
- FENILALANINA
- BILIRRUBINA

Estos análisis permiten detectar enfermedades y corregirlas durante el primer año de vida.

- Ecografías de cadera: a los 3 meses de vida.

- Medicación:

- VITAMINAS
- HIPOGLOS
- VACUNAS

Se definen las patologías más frecuentes después del año, tales como:

- Deficiencias respiratorias y digestivas
- Otitis: 3 consultas

4. **Farmacia** : se realizan distintas categorías para los consumos de los socios en medicamentos. Las categorías planteadas son:

- **Pendiente de acción:** es la primer categoría establecida, ya que a ese nivel, el consumo todavía no ha sido analizado. Solo se han identificado los socios a revisar.
- **En análisis:** es el caso de un socio nuevo, o de alto consumo histórico. Una vez seleccionados los socios, comienza el período de análisis de sus consumos.
- **Asignado:** esta categoría se refiere al momento en que el socio analizado, es derivado a otros sectores específicos a fin de elaborar un diagnóstico.
- **Analizado por el departamento de atención al público:** este sector analiza, junto con asesoría médica, e informa conclusiones.
- **Analizado por auditoría médica:** confirma la conclusión arribada por el departamento de atención al público.

PLAN DE CUENTAS:

Con respecto a la formulación del plan de cuentas, se observa una desagregación exhaustiva de la cuenta "Gasto prestacional" en los siguientes conceptos:

- Medicamentos
- Consultas médicas
- Ecografías
- Radiología
- Tomografías

Contabilidad por áreas de responsabilidad
Natalia S. García

- Resonancias nucleares
- Medicina nuclear
- Endoscopías
- Análisis clínicos
- Kinesiología
- Psicología
- Fonoaudiología
- Oncología
- Intervenciones quirúrgicas
- Materiales descartables
- Odontología
- Ambulancias
- Internación en clínicas
- Internación domiciliaria
- Oftalmología

Para cada uno de estos conceptos, se definió un presupuesto de gasto para el semestre, y a la finalización del mismo, se comparó con el resultado real, a fin de determinar los desvíos correspondientes.

OBJETIVOS DE CADA CENTRO

Una vez definido cada uno de los centros de responsabilidad, se estableció que para cada uno de ellos, el objetivo principal es realizar un seguimiento de los consumos realizados por los socios, a fin de comprobar si los mismos resultan coherentes con las características del paciente, edad y sexo. Para ello, se cuenta

con el asesoramiento de un profesional en Ciencias Médicas, que exclusivamente se dedica a brindar apoyo conceptual a los miembros de los diferentes equipos.

EVOLUCIÓN DEL GASTO PRESTACIONAL

A la finalización del semestre, una vez realizada la sumatoria de las diferentes cuentas que integran la cuenta de "Gasto prestacional", se obtuvo que el mismo ascendía a la suma de \$10.000.000, mientras que el gasto presupuestado había sido de \$9.000.000; por lo tanto, se obtuvo un desvío positivo de \$1.000.000, variación favorable que se logró gracias al exhaustivo control y seguimiento realizado a lo largo del período bajo análisis.

CONCLUSIÓN

En el mes de Diciembre de 2001, la economía nacional experimentó una pérdida importante en el valor adquisitivo de su moneda.

Esto afectó en una mayor medida a aquellas empresas que debían obligatoriamente abastecerse de insumos importados de mercados extranjeros.

En ese contexto, donde los costos variables de dichos entes se vieron continuamente incrementados en base a la fluctuación del tipo de cambio, debieron encontrar herramientas que permitieran controlar el gasto, logrando mantener así su posición en el mercado.

La contabilidad de eficiencia ha desarrollado numerosas herramientas a fin de que las empresas puedan adaptarse a los procesos de cambio continuo que se vienen suscitando en los últimos tiempos.

Uno de los instrumentos más importantes que aporta esta disciplina es la implementación de un sistema de contabilidad por áreas de responsabilidad, como medio efectivo para lograr el control de los costos, lo cual se vio demostrado a través del análisis de caso.

Es recomendable, por tanto, en las empresas para las cuales dicha herramienta resulte aplicable, implementar un sistema de estas características, a fin de poder realizar el seguimiento apropiado a cada tipo de gasto, y a largo plazo, lograr una disminución del mismo, para obtener una mayor rentabilidad.

BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA

- FAYOL, H.; *Administración industrial y general*; Ed. Ateneo; Buenos Aires; 1979.
- MAYO, E.; *Problemas humanos de una civilización industrial*; Ed. Nueva Visión, Buenos Aires, 1972.
- SIMON, H.A.; *The new sciences of management decision*; Ed. Harper and Row, Nueva York, 1960.
- MALLO, C., KAPLAN, R., MELJEM, S. y GIMÉNEZ, C.; *Contabilidad de costos y estratégica de gestión*, Ed. Prentice Hall, Madrid, 2000.
- PORTER, M.; *Estrategia competitiva*, Ed. CECSA, México, 1982.
- SCHUMPETER, J.; *Historia del análisis económico*, Ed. Ariel, Barcelona, 1971.
- SHANK, J., GOVINDARAJAN, V.; *Gerencia estratégica de costos: la nueva herramienta para desarrollar una ventaja competitiva*; Ed. Norma; Bogotá; 1995.
- MALLO, C., REQUENA Y SERRA; *Contabilidad de gestión*, Ed. Ariel, Barcelona, 1994.
- ACKOFF, R.; *Un concepto de planeación de empresa*; Ed. Limusa-Wiley; México, 1972.
- ACKOFF, R.; *Planificación de la empresa del futuro*; Ed. Limusa-Wiley, México, 1983.
- BUENOS CAMPOS, E.; *Dirección estratégica de la empresa*; Ed. Pirámide, Madrid, 1987.
- COSTA, E.; RODRIGUEZ, G.; *Control operativo y costeo Standard*; Universidad Nacional de Mar del Plata, 2000.
- RICART, J. E., GALLO, M., FRAGUAS, R.; *Diseño de organizaciones*; Ed. Folio, Barcelona, 1997.
- BEYER, R.; *Contabilidad de eficiencia para planeamiento y control*; Ed. Contabilidad Moderna; Buenos Aires; 1971.

Contabilidad por áreas de responsabilidad
Natalia S. García

INTERNET:

- http://bvs.sld.cu/revistas/aci/vol4_2_96/aci106296.htm