

V CONGRESO DE COSTOS DEL MERCOSUR

LAS ORGANIZACIONES INTELIGENTES, LOS PRESUPUESTOS FLEXIBLES Y LOS INGRESOS

Autor
Reinaldo José Zamero

La Plata, Argentina. Junio de 2010

Institución que representa:

- Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Entre Ríos. Argentina
- Profesor Adjunto Ordinario.

Domicilio:

- Illia nº 773 - 3100 Paraná - Entre Ríos - Argentina

Medios de contacto:

- Teléfono: 11-343-4310136/4223235
- Fax: 011-343-4310136
- E mail: zamero@gigared.com

Breve curriculum

- Contador Público Nacional. Facultad de Ciencias Económicas de Paraná. UNER.
- Especialista en Dirección de Negocios. UNL. Especialista en Costos y Gestión Empresarial. IAPUCo y UNER
- Profesor Titular Ordinario de "Gestión y Costos" Facultad de Gestión de la UADER. Profesor Titular de "Costos para la toma de decisiones" carreras de posgrado de la UTN. Profesor Adjunto Ordinario de "Costos" Facultad de Ciencias Económicas de la UNER. Ex docente universitario en FUNDADE-UNSAM y UAP. Investigador de la Facultad de Ciencias Económicas de la UNER. Cursos aprobados de perfeccionamiento docente.
- Integrante del Instituto Argentino de Profesores Universitarios de Costos -I.A.P.U.Co.-.
- Jurado evaluador de aspirantes a docencia, concursos docentes y Presidente del Tribunal Examinador en reválidas de títulos universitarios.
- Disertante en cursos y autor de notas y publicaciones docentes y de la especialidad, en el país y en extranjero.
- Asistente a Cursos, Jornadas y Congresos Nacionales e Internacionales y representante universitario en Congresos Nacionales.
- Profesional independiente, asesor, auditor externo, consultor de empresas y contratado para tareas de gerenciamiento externo, reingeniería y organización de empresas.

Las Organizaciones Inteligentes, los Presupuestos Flexibles y los Ingresos.

Síntesis

Las organizaciones inteligentes, aquellas que aprovechan el entusiasmo y la capacidad de aprendizaje de su gente en todos los niveles, deben combinar una serie de disciplinas. Una de ellas, es la relativa a los modelos mentales, entendidos como aquellos supuestos, generalizaciones o imágenes que influyen sobre el modo de comprender el mundo, limitando la actuación de los integrantes, en especial los de dirección..

Los analistas de gestión generamos modelos dinámicos que pretenden explicar la forma y el mecanismo por el cual se generan los resultados en las organizaciones, identificando las variables de influencia, su comportamiento frente a decisiones de la gestión y los efectos que las mismas tienen sobre la situación económica, financiera y patrimonial.

El presupuesto, en especial el integral, se muestra como un ejemplo acabado de los modelos antes referidos, teniendo un uso generalizado en las organizaciones. El mismo es necesario en el modelo de toma de decisiones por cuanto trabaja con información proyectada, en el modelo de aprendizaje ya que sirve para verificar las hipótesis asumidas en el modelo de decisión y, en el modelo de sensibilidad cuando permite realizar planes de contingencia y factibilidad.

Para su confección, habitualmente se comienza por el presupuesto de ventas, predeterminando la cantidad, los precios y la mezcla de los productos o servicios ofrecidos y en cuanto a los costos, se utiliza la filosofía del costeo variable, distinguiendo los mismos en fijos y variables según sea su comportamiento en términos totales frente a cambios en el nivel de actividad (venta, producción, etc.).

Este modelo simple, redundante en una doble situación que se torna paradójica; por un lado, tiene el beneficio de su fácil comprensión y confección, pero posee como negativo, la excesiva simplificación que puede llevar a que no sea el reflejo fidedigno de la realidad que se intenta auscultar y predecir.

El modelo mental subyacente supone un análisis causal único, siendo el volumen de actividad el encargado de explicar el comportamiento de los ingresos y de los costos y se constituye en un medio defensivo de la organización contra el mayor trabajo que puede demandar el análisis de la complejidad y el peligro latente de explicar y acometer de manera diferente la gestión de los responsables.

En esta ponencia propongo poner en duda lo que se viene haciendo y revisar la herramienta del presupuesto con la intención de verificar su capacidad para reflejar la realidad económica a la luz de los objetivos de su utilización.

En el plano concreto de los presupuestos, he abordado la posibilidad de flexibilizarlos a nivel de los ingresos, en el momento de su comparación con la realidad; siendo que esta técnica está parcialmente desarrollada para el análisis de los costos. Además, he agregado a los tradicionales desvíos de los ingresos, otros derivados del estudio de las variables que participan en el proceso de concertación de la tarifa o precio de un servicio.

A los efectos de verificar la viabilidad de la propuesta, expongo un caso extractado de una empresa de servicios, en el cual utilizo una metodología especial para identificar las causas de los desvíos ocurridos en los ingresos, siempre que se verifiquen ciertas condiciones que justifique su aplicación.

Introducción

Sin dudas que el presupuesto es una herramienta ampliamente difundida en las organizaciones, sobre el cual mucho se ha escrito tanto en cuanto a las técnicas adecuadas para su preparación como en lo relativo a sus bondades para la Gestión en las distintas circunstancias en que ésta debe actuar.

En lo relativo a su confección, habitualmente y luego de una introducción para precisar los conceptos que se van a utilizar, se comienza por la preparación del presupuesto de ventas, actuando el mismo como disparador de los demás. Es lógico atribuir, en las empresas orientadas al mercado y en especial al cliente, sea éste potencial o conocido, al sector comercial la vanguardia para llevar adelante la estrategia de la empresa y por lo tanto, ponderar preventivamente los niveles de actuación de este sector para luego continuar con los demás, sin perder de vista la necesaria integración y coordinación entre ellos.

Superada la etapa de la confección del presupuesto, se arriba al final del período a la etapa del control, sintetizada en la identificación de desvíos y en el análisis de las causas, con la consiguiente asignación de responsabilidades. En esta etapa la doctrina ha caracterizado los desvíos típicos ya sea que los mismos se generen en los ingresos o en los costos.

Los desvíos que se identifican con los ingresos son los que provienen de las variaciones en los precios de venta y en el volumen operado. Algunos autores explican el desvío en volumen mediante el análisis interno y desglosan el mismo en desvío en cantidad y en composición (mezcla), o bien mediante el análisis externo, para lo cual lo desglosan en desvío en cuota de mercado y en tamaño de mercado.¹ Otros autores presentan algunas variantes pero, en esencia, se mueven con los mismos planos; así por ejemplo, el desvío en precio lo analizan con las variaciones del presupuesto y el desvío en volumen de ventas (cantidad) a partir de las variaciones de la mezcla y del nivel de ventas, y este último, según las variaciones en la participación del mercado y en el tamaño del mercado².

Por su parte, los desvíos de costos se analizan por lo general a partir de considerar el modelo de costos estándar y consiste básicamente en diseccionar el costo en sus componentes directos e indirectos con relación al objetivo y en sus componentes variables o fijos con relación al nivel de actividad e identificar luego las causas. Cobra especial significado la utilización de los presupuestos flexibles, con el objeto de evitar errores de apreciación, fruto de la existencia de costos variables indirectos y de costos fijos operativos en la estructura de costos estudiada, cuyo comportamiento se modifica frente a cambios en los niveles de actividad.

Ante el uso extendido de los presupuestos, a similar tratamiento dado a los distintos temas por la bibliografía especializada y a lo confiable que resulta la metodología antes caracterizada, pareciera que poco se puede agregar, matizar y muchos menos modificar en el tema; salvo que, a partir del espíritu inquieto del analista de gestión, su compromiso con la mejora continua y la revalorización de su rol en las organizaciones, le permita descubrir facetas ocultas o no exploradas.

Esta ponencia pretende poner de relieve este último aspecto, con el sentido de mejorar la labor del analista de gestión en las organizaciones a partir del uso de las herramientas que se poseen, en este caso los presupuestos, demostrando que las mismas se pueden optimizar y ampliar consecuentemente su campo de acción en la gestión de los recursos.

¹ Mallo, Carlos y Merlo, José. "Control de Gestión y Control Presupuestario". Mc Graw Hill. España 1996. Páginas 178 a 184.

² Horngren, Charles T., Foster, George y Datar, Srikant. "Contabilidad de Costos. Un enfoque gerencial". Prentice-Hall. México 1996. Capítulo 22.

Comentario [.1]: Ver Mallo y Merlo páginas 178 a 190 y en especial el cuadro de variaciones de página 182

En tal sentido, propongo poner en duda lo que se viene haciendo y revisar la herramienta del presupuesto con la intención de verificar su capacidad para reflejar la realidad económica de la empresa en particular, a la luz de los objetivos que se persiguen con su utilización. Propongo llegar hasta el modelo mental subyacente en los presupuestos.

En el plano concreto, he abordado la posibilidad de flexibilizar el presupuesto en el momento de su comparación con la realidad a nivel de los ingresos, siendo que esta técnica está ampliamente desarrollada y circunscripta para el análisis de los costos; y agregar a los tradicionales desvíos de los ingresos, otros derivados del estudio de las variables que participan en el proceso de cotización y venta de los productos o servicios.

Queda para otra instancia, considerar la posible existencia de múltiples causas que explicarían las variaciones de los costos y abordar en consecuencia, el efecto que puede generar este fenómeno en la información brindada, lo cual contrasta con la simplificación de pensar que únicamente el volumen de actividad puede justificar los cambios en los sacrificios económicos.

Asimismo, y a partir de reconocer que la gestión de los ingresos es un tema poco tratado por la doctrina, en comparación a la de los costos por ejemplo, es dable pensar que se irán sumando otras posiciones alternativas a las conocidas, apareciendo propuestas innovadoras, como las que traigo a consideración.

Para verificar la viabilidad de la propuesta, expongo un caso extraído de una empresa de servicios del medio, en la cual utilizo una metodología especial para identificar las causas de los desvíos ocurridos en los ingresos, identificando asimismo, las condiciones que se deben dar para que las mismas sean válidas.

Los presupuestos - generalidades.

Este abordaje conceptual pretende explicar nada más el alcance de algunos términos y contextualizar el tema que se abordará más adelante, razón por cual será breve y preciso.

En general, existe consenso en admitir que el presupuesto "... es un medio de acción empresarial que permite dar forma en términos económicos a las decisiones contenidas en los planes y programas."³ Bajo este aspecto, los mismos se encuentran incluidos dentro de un proceso más amplio, el de la planificación, el cual funciona como un sistema global, primando el razonamiento sistémico.

El presupuesto cubre la necesidad que tiene el sistema de planificación de ser operable por todos los miembros de la organización, "..... es la expresión monetaria de los planes y constituye, por ende, una herramienta para la toma de decisiones y el control....."⁴

Es de advertir el carácter de integral que debe poseer el presupuesto, integridad que debe entenderse en un doble sentido:

- comprendiendo la planificación estratégica y táctica y el proceso de control de gestión; y,
- abarcando la totalidad de la organización, ya que entiende a la misma en términos de un sistema único y global.

En cuanto a los tipos de presupuestos, podemos encontrarlos integrales o parciales, estancados o progresivos, únicos o revisados, entre otros; siendo pertinente a los fines de

³ Mallo, Carlos y Merlo, José. Obra citada anteriormente. Página 119.

⁴ Lavolpe, Antonio, Capasso, Carmelo M. y Smolje, Alejandro R.. "La Gestión Presupuestaria". Ediciones Macchi. Buenos Aires 2004. Página 22.

esta ponencia, la tipificación que los distingue en atención a la adaptación de los valores presupuestados a los objetivos realmente alcanzados en:⁵

- Flexibles: el presupuesto como paso previo a la fase de control, deberá ser ajustado en lo relativo a sus costos (tanto variables como fijos operativos⁶) a los niveles reales de actividad. Se pretende homogeneizar la información a un mismo nivel de actividad antes de proceder a su comparación.
- Fijos: se mantiene el presupuesto inicial sin realizar ajuste alguno, a pesar de que el nivel de actividad resultante no coincide con el nivel previsto. Se comparan en consecuencia, los datos reales con los del presupuesto sin ajustar.

La figura de la flexibilización se presenta al momento de proceder al control y evaluación de la gestión y tradicionalmente se realiza sólo a nivel de los sacrificios económicos y se funda en la simple distinción de los costos en fijos y variables según su comportamiento en términos totales frente a cambios en el nivel de actividad (producción, venta, etc.).

Este análisis del comportamiento de los costos se inscribe en la filosofía del costeo variable, y da sustento al análisis marginal; pero, a pesar de ser un importante recurso que brinda información necesaria para la toma de decisiones, puede resultar insuficiente en actividades donde "... 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".⁷

De manera análoga a los costos, he abordado el estudio de flexibilizar el presupuesto en el área de los ingresos, con las prevenciones necesarias, y he reconocido e identificado otras causales que explican los desvíos de los ingresos, además de las tradicionales y conocidas, precio, cantidad y mezcla.

Queda para posteriores producciones, analizar la viabilidad de flexibilizar los presupuestos a nivel de los ingresos y de los costos de manera correlativa, considerando el efecto de otras variables o causales que expliquen las variaciones o modificaciones de tales magnitudes, además del volumen de actividad.

El analista de gestión y los modelos mentales.

Según Peter Senge las organizaciones que poseen auténtica capacidad de aprendizaje, deben combinar una serie de cinco tecnologías con la intención de alcanzar sus objetivos. Una de esas tecnologías son los modelos mentales, entendidos como "aquellos supuestos hondamente arraigados, generalizaciones e imágenes que influyen sobre nuestro modo de comprender el mundo y actuar"⁸, limitando la actuación de sus integrantes, en especial los de dirección. Los modelos mentales modelan los actos, pudiendo decir que "nuestras teorías determinan lo que medimos"⁹.

⁵ Sáez Torrecilla, Angel, Fernández Fernández, Antonio y Gutiérrez Díaz, Gerardo. "Contabilidad de Costes y Contabilidad de Gestión". Volumen 2. Mc Graw Hill. España 1995. Páginas 97 y 98.

⁶ El flexibilizar el presupuesto a nivel de los costos fijos operativos es un tema que he tratado en ponencias anteriores. Véase,

Zamero, Reinaldo José. "Combinando Costo Estándar con Costeo Integral". X Congreso del Instituto Internacional de Costos. Lyon. Francia. Junio 2007.

Zamero, Reinaldo José. "Salvando limitaciones. Costo estándar y costeo por órdenes". Revista Costos y Gestión. Año XVIII. Nº 69. Buenos Aires. Septiembre 2008.

⁷ Shank, John K. y Govindarajan, Vijay. "Gerencia Estratégica de Costos. La nueva herramienta para desarrollar una ventaja competitiva". Grupo Editorial Norma. Colombia 1995. Páginas 24 y 25.

⁸ Senge, Peter. "La Quinta Disciplina. El arte y la práctica de la organización abierta al aprendizaje". Ediciones Granica. Buenos Aires 2004. Página 17.

⁹ Cita de Albert Einstein en obra citada en 5. Página 223.

Por su parte, Chris Argyris ha estudiado los hábitos defensivos que limitan el aprendizaje, para lo cual parte de explicar como surgen las rutinas defensivas en las organizaciones. Entiende que el aprendizaje se da cuando se detectan y corrigen errores, siendo error la falta de correspondencia entre las intenciones efectivas y la realidad. Detectado el error, el mismo se puede corregir mediante un cambio de conducta (aprendizaje simple) o cambiando el programa subyacente (aprendizaje doble).

Los programas maestros actúan como teorías que suministran a los actores las estrategias que deben usar para lograr los efectos buscados. El aprendizaje es un concepto de acción y debe permitir que cuando se corrige el error, la corrección se mantenga.¹⁰

El aprendizaje es simple cuando se modifican ciertas acciones que permiten reducir la incomodidad de los errores detectados, es un aprendizaje limitado, de hábito defensivo y protector de los individuos y de lo que se viene haciendo. Se revisa solo la estrategia.

Por su parte, el aprendizaje doble es más profundo, alcanza hasta las causas y llega a poner en duda los valores dominantes de las teorías que dan el marco para las estrategias elegidas, es un aprendizaje productivo.

Analizadas algunas organizaciones en particular y ciertas posturas doctrinarias, se observa el uso generalizado de modelos relativamente simples para explicar la casi totalidad de los fenómenos que se producen en una organización, convirtiéndose en ocasiones en el único modelo apto para la toma de decisiones.

Es conveniente que tanto los empresarios como los analistas y asesores de gestión intenten definir un modelo dinámico que explique el comportamiento de las principales magnitudes (ingresos, costos, entre otros), con la intención de predecir su evolución frente a ciertas decisiones de gestión o cambios en algunas variables externas. En consecuencia, ese modelo debe permitir operar con las causales de costos más significativas de acuerdo al escenario que se está analizando.

Para el caso de los presupuestos, es útil en la etapa de elaboración, apoyarse en la clásica clasificación de los costos en función a su comportamiento frente a cambios en el volumen de actividad y posteriormente flexibilizarlo a los efectos de determinar los desvíos en costos.

Tal postura redundante en una situación que puede tornarse paradójica, ya que:

- facilita la confección del presupuesto y por ende su comprensión y análisis; pero
- la excesiva simplificación puede llevar, en algunas organizaciones o situaciones, a que no sea el reflejo fidedigno de la realidad y por lo tanto no logre explicar adecuadamente las causas de los desvíos.

Podríamos decir que el modelo mental que subyace se asienta en un análisis causal simple. Una causa para determinado efecto, el volumen de actividad explica el comportamiento de los costos variables y el transcurso del tiempo explica el comportamiento de los costos fijos. En igual sentido, la determinación de los desvíos y sus causas, se encuentra estandarizada.

Entiendo que el mantener estas ideas con independencia del caso en particular, convierte al modelo en un medio defensivo frente al desafío que supone poner en duda lo que tradicionalmente se viene haciendo y ensayar adecuaciones de los métodos y herramientas conocidas o bien urdir otras nuevas e innovadoras a partir de explorar facetas ocultas.

¹⁰ Argyris, Chris. "Conocimiento para la acción. Una guía para superar los obstáculos del cambio en la organización". Ediciones Granica. Barcelona 1999. Capítulo 2.

En una ponencia anterior¹¹ expresé que en la búsqueda de ese modelo o esquema funcional que debería analizar e interpretar las causas de la variabilidad de los costos, "... existe además de la visión tradicional de analizar los costos según su comportamiento frente a cambios en el nivel de actividad o producción, otra visión que considera que los factores pueden ser sensibles, no solo al volumen de objetivos finales, sino también ..." a otros objetivos.

De esta forma, el Analista de Gestión tendrá un panorama de la compleja red de variables y causales que explican los movimientos y las variaciones de los costos, no solo al momento de presupuestar sino también al momento de proceder al control posterior,¹² pero deberá tener un espíritu inquieto, comprometido con la mejora continua y la jerarquización de su rol en las organizaciones.

Ya en el plano de la presente ponencia propongo poner a prueba lo que se viene haciendo y revisar la herramienta del presupuesto con la intención de verificar su capacidad para reflejar la realidad económica de la empresa, a la luz de cubrir los objetivos que motivan su implementación, en especial los de toma de decisiones y control.

Para el caso, he abordado la posibilidad de flexibilizar los presupuestos en el momento de su comparación con la realidad al nivel de los ingresos ya que esta técnica está parcialmente¹³ desarrollada para el análisis de los costos; y agregar a los tradicionales desvíos de los ingresos, otros derivados del estudio de las variables que participan en el proceso de la venta de los productos o servicios.

Los ingresos como objeto de análisis.

En términos de Sáez Torrecilla, "los ingresos, han sido, quizá, la magnitud fundamental más descuidada de la Contabilidad de Costes. Se puede decir que han sufrido un desarrollo asimétrico, ya que nuestra disciplina se ha preocupado más de los costes que de los ingresos". Considera que tal despreocupación puede haberse debido entre otras causas a la aparente ausencia de dificultades en el tratamiento contable de los mismos.¹⁴

El profesor Ercole conceptualiza algunos términos que considera necesarios para explicar las relaciones existentes entre costos, ingresos, nivel de actividad, capacidad y resultados¹⁵. Identifica, además de los conceptos inherentes a costos, los conceptos "objeto de resultado", "unidad de resultado", "variable de medición de resultado", "causal de resultado" y "bases de asignación de resultado", los cuales se conforman a partir de adicionar o imputar los ingresos a los conceptos similares de costos. En tal sentido, los ingresos tienen entidad a partir del resultado y de su relación con el costo.

En esta ponencia, para el caso particular de una empresa de transporte de cargas, considero a los ingresos un objeto de estudio independiente de otros y, en consecuencia,

¹¹ Zamero, Reinaldo José. "La complejidad de los lotes, sus costos y la gestión". IV Congreso de Costos del Mercosur. III Congreso de la Asociación Uruguaya de Costos. Montevideo. Uruguay. Junio 2008. Página 5.

¹² Zamero, Reinaldo José. "El Presupuesto integral y el control de gestión. Definición de un modelo básico de control simple e integrado para una empresa de transporte de carga regional". Trabajo final del posgrado de Especialización en Administración de Empresas. Facultad de Ciencias Económicas. Universidad Nacional del Litoral. Setiembre 2008. Página 84.

¹³ Digo parcialmente por cuanto entiendo que la flexibilización no se puede limitar a los costos variables solamente, se debe ampliar a los costos fijos operativos y a otros cuya variación se explica por otras causales diferentes al volumen de actividad.

¹⁴ Sáez Torrecilla, Angel, Fernández Fernández, Antonio y Gutiérrez Díaz, Gerardo. "Contabilidad de Costes y Contabilidad de Gestión". Volumen 1. Mc Graw Hill. España 1995. Página 22.

¹⁵ Ercole, Raúl Alberto. "La relación costo-volumen-utilidad y el resultado directo". Revista Costos y Gestión. Nº 38. Buenos Aires. Diciembre 2000.

analizo la forma en que se generan sin descuidar el aspecto de la complejidad que se puede encontrar al momento de pactar la tarifa del servicio.

Reconociendo las particularidades que representa tarifar el servicio de transportar bultos o mercancías diversas y a los efectos de confeccionar el presupuesto de ingresos, se debe estimar una combinación de las alternativas utilizadas usualmente, razón por la cual al momento de justificar el desvío general existirá una causal propia de esta realidad.

Lo expuesto no obsta a que en otros estudios se compatibilice el presente análisis de los ingresos con un tratamiento similar de los costos y se obtenga diferencialmente el resultado.

El haber abordado de manera aislada los ingresos no supone desconocer que en forma correlativa se debe acometer el análisis de los costos, compatibilizando y unificando las variables que expliquen el comportamiento de ambas magnitudes, con la finalidad de explicitar las causales del resultado alcanzado.

El caso de estudio.

Se trata de una empresa de transporte de cargas generales que cubre regularmente la línea Paraná - Ciudad de Buenos Aires - Paraná, transportando "bultos" que, a los fines de simplificar el análisis, se tipifican en "chicos", "medianos" y "grandes" atendiendo al volumen en m³ que ocupa cada uno en promedio.

Por las características de la carga, el volumen es el atributo que se tiene en cuenta en primer lugar para considerar el nivel de ocupación de un vehículo de carga (chasis, acoplado, semirremolque por ejemplo), sin desconocer que en algunos casos es el peso de la carga el factor que se debe contemplar.

Cada medio de transporte tiene una capacidad máxima de carga a transportar medida en volumen y en peso. Al momento de fijar la tarifa del servicio (flete) para una carga en particular, se analizan ambos atributos, trabajando con tablas elaboradas a partir de considerar la variable volumen pero fijando paralelamente los kilos admitidos por unidad de volumen (m³). En los casos en que el peso de la carga supere el peso admitido para el volumen de la misma se estará al aforo establecido, significando un aumento del volumen a los efectos de fijar la tarifa, por encima del volumen real.

El disparador del proceso de presupuestación es la cantidad de viajes que se pueden realizar en atención a que la empresa como política comercial "promete" a los clientes un determinado tiempo de entrega de la carga desde que la misma es recepcionada en origen hasta que llega al destinatario, razón por la cual se deben contemplar salidas mínimas de los centros de recepción, aún cuando en algunos casos la cantidad de carga no justifique el viaje.

A partir de medir el nivel de actividad en viajes, se analiza la carga promedio de un viaje con la finalidad de estimar el ingreso total por viaje.

En principio, los ingresos surgen de la mezcla de "bultos" transportados, razón por la cual se deberá estimar la cantidad de bultos que se van a transportar de cada uno de los 3 tipos reconocidos y aplicarle el precio preestablecido para cada caso.

Derivado de las costumbres del mercado, es habitual que quién paga el flete (no necesariamente es el cliente) pretenda que el mismo se calcule en función a otros atributos diferentes al volumen, persigue el objetivo de convertir al costo del flete en un costo variable

en función al valor monetario de los bienes transportados o en un costo variable en función al peso (kilos) de los mismos.

Si el requerimiento es fijar la tarifa del flete en un porcentaje del valor monetario de lo transportado, la empresa deberá relevar preventivamente la carga que el cliente habitualmente transportará, la expresará en volumen, tarificará en función a ello y luego relacionará el precio del servicio con el valor monetario de la carga relevada para obtener un porcentaje sobre el mismo. En ocasión de cada remisión de carga, el costo del servicio surge de relacionar el valor monetario declarado de la carga transportada por el porcentaje antes aludido.

En el caso en que se pida fijar el costo del servicio del transporte en función a los kilos transportados, la empresa actuara de manera similar al caso anterior, relevara la carga que se transportará, cuantificará su volumen, tarificará en función de ello y luego relacionará el precio del servicio con el total de kilos de la carga relevada, con la finalidad de fijar un precio por kilo transportado sin interesar el volumen ni el valor a transportar. En ocasión de cada remisión de carga, el costo del servicio surge de relacionar el peso de los bienes transportados por la tarifa antes aludida.

Para verificar la viabilidad de la propuesta, coloco a consideración un ejercicio práctico que resulta de la empresa cuya operatoria expliqué más arriba. En el mismo analisis exclusivamente el desenvolvimiento de la variable ingresos, desarrollo un mecanismo para flexibilizar el presupuesto e identifico otras causas explicativas del desvío global, siguiendo en todo el desarrollo una grado creciente de complejidad,

En un primer momento planteo el análisis de los desvíos según el esquema tradicional, discriminando el desvío global en los desvíos de tarifa (precio) y cantidad. Luego, analizo la viabilidad de flexibilizar el presupuesto original de los ingresos considerando cambios en el nivel de actividad, si es que se dan una serie de factores previamente identificados. En esta instancia introduzco el desvío en mezcla ya que se trabaja con el nivel real de actividad. Por último, expongo el resultado generado por haber consensuado otras formas para tarifar el servicio del transporte, que difiere de la tradicional que considera representativo el "bulto" medido en volumen.

Resolución práctica.

Ingresos presupuestados para un período de costos.

Calculados en función a la unidad de producto "bultos"

Tipo de bulto	cantidad	precio x bulto	ingreso total	part.% en cant.
Chico	165	\$ 25,00	\$ 4.125,00	55,9322%
Mediano	75	\$ 50,00	\$ 3.750,00	25,4237%
Grande	55	\$ 100,00	\$ 5.500,00	18,6441%
Total	295	\$ 45,338983	\$ 13.375,00	100,0000%
Cantidad de viajes presupuestados			10	
Ingresos totales del servicio de transporte			\$ 133.750,00	

Ingresos reales

Originados en la totalidad de los bultos transportados sin considerar la forma de tarifar

Tipo de bulto	cantidad	ingreso total	prec.pr. x bulto
Chico	1.487	\$ 34.120,00	\$ 22,945528
Mediano	680	\$ 36.650,00	\$ 53,897059
Grande	490	\$ 49.850,00	\$ 101,734694
Total	2.657	\$ 120.620,00	\$ 45,397064

Desvío global

Ingresos presupuestados	\$ 133.750,00
Ingresos reales	\$ 120.620,00
Desvío global negativo - menores ingresos	<u>\$ -13.130,00</u>

Análisis de las causas del desvío por el método tradicional o corriente.**Desvío en cantidad de carga**

Tipo de bulto	cant. pred.	cant. real	diferencia	tarifa predet.	diferencia
Chico	1.650	1.487	-163	\$ 25,00	\$ -4.075,00
Mediano	750	680	-70	\$ 50,00	\$ -3.500,00
Grande	550	490	-60	\$ 100,00	\$ -6.000,00
Totales	2.950	2.657	-293		\$ -13.575,00

Desvío en las tarifas

Tipo de bulto	tarifa predet.	tarifa real	diferencia	cant. real	diferencia
Chico	\$ 25,00	\$ 22,945528	\$ -2,054472	1.487	\$ -3.055,00
Mediano	\$ 50,00	\$ 53,897059	\$ 3,897059	680	\$ 2.650,00
Grande	\$ 100,00	\$ 101,734694	\$ 1,734694	490	\$ 850,00
Totales					\$ 445,00

Comprobación del desvío global

Desvío en cantidad de carga	\$ -13.575,00
Desvío en las tarifas	\$ 445,00
Total desvíos parciales = Desvío global	<u>\$ -13.130,00</u>
Desvío global	<u>\$ -13.130,00</u>

Dado que la empresa tiene una rutina preestablecida de viajes a partir del compromiso con los clientes de cubrir periódicamente la línea Paraná - Ciudad de Buenos Aires - Paraná, el nivel de actividad se mide en cantidad de viajes.

Este compromiso, conlleva en ocasiones la desagradable circunstancia de rechazar carga en la Ciudad de Buenos Aires cuando el viaje programado no se puede realizar. Algunos clientes aceptan que la misma sea despachada en otro viaje posterior; pero otros direccionan el envío a otro transporte colega y competidor, perdiéndose la posibilidad de generar el envío y el consecuente ingreso.

Fundado en estas razones, se entiende que el viaje es una unidad de análisis y de gestión, razón por la cual con el fin de medir los desempeños, es dable flexibilizar el presupuesto de ingresos al nivel de actividad real. De esta manera se despeja la incidencia de la menor o mayor actividad en el análisis de la cantidad de bultos transportados, permitiendo además, analizar las variaciones en la mezcla de bultos transportados.

Alternativa: operar con Presupuesto Flexible**Desvío global**

Ingresos presupuestados por viaje	\$ 13.375,01
Cantidad de viajes reales	9
Ingresos según presupuesto flexible para 9 viajes	\$ 120.375,09
Ingresos reales	\$ 120.620,00
Desvío global positivo - mayores ingresos	<u>\$ 244,91</u>

Análisis de las causas del desvío

Desvío en cantidad de carga

Tipo de bulto	cant. pred.	cant. real	diferencia	tarifa pred.	diferencia
Chico	1.485	1.487	2	\$ 25,00	\$ 50,00
Mediano	675	680	5	\$ 50,00	\$ 250,00
Grande	495	490	-5	\$ 100,00	\$ -500,00
Totales	2.655	2.657	2		\$ -200,00

Desvío en las tarifas

Tipo de bulto	tarifa pred.	tarifa real	diferencia	cant. real	diferencia
Chico	\$ 25,00	\$ 22,945528	\$ -2,054472	1.487,00	\$ -3.055,00
Mediano	\$ 50,00	\$ 53,897059	\$ 3,897059	680,00	\$ 2.650,00
Grande	\$ 100,00	\$ 101,734694	\$ 1,734694	490,00	\$ 850,00
Totales					\$ 445,00

Comprobación del desvío global

Desvío en cantidad de carga	\$ -200,00
Desvío en las tarifas	\$ 445,00
Total desvíos parciales = Desvío global	\$ 245,00
Desvío global	\$ 244,91

Fruto de los usos y costumbres del mercado, es habitual que la tarifa se exprese en volumen (en nuestro caso, en bultos de diferentes dimensiones), pero también se acuerda en un porcentaje del valor monetario de la carga transportada o en función a los kilos transportados.

Por cuanto la empresa "vende" espacio (volumen) en un medio de transporte, el utilizar otras formas de tarifar conlleva la necesaria comprobación de que se cumplan realmente las condiciones que se relevaron al momento de fijar el porcentaje o la tarifa por kilo. La forma de controlar efectivamente, es comparar el ingreso del flete según el acuerdo con el ingreso que generaría la misma carga pero facturada en función al volumen.

Para ejemplificar, analicemos una maniobra típica de los dadores de carga para beneficiarse con un costo de flete bajo. Al momento de relevar la carga que despachará el dador, nos indica que la misma consiste en teléfonos celulares de alta diferenciación con un elevado precio de mercado y escaso tamaño. Con ese antecedente, la empresa le fija un determinado porcentaje sobre el valor de los bienes a transportar en concepto de flete.

Durante el período, el dador de carga no entrega celulares para transportar o lo hace en una cantidad menor a la prometida, pero entrega heladeras comerciales de segundas marcas, que ocupan un volumen considerable y poseen un precio de mercado sensiblemente menor en relación al de los celulares. El precio del flete de las heladeras estará deprimido y será menor al que resultaría de tarifar el mismo servicio en función al volumen del bulto.

Como se puede observar, ha aumentado el nivel de complejidad en el análisis, se necesita preventivamente estimar el perfil de la carga no solo en términos del tamaño de los bultos sino también distinguiendo la forma en que se determina la tarifa en cada caso.

A partir de estas especificaciones se puede efectuar el presupuesto de ingresos por tipo de tarifa y compararlo luego con los datos reales, determinándose las causas del desvío en las tarifas.

Alternativa:

Analizar el desvío en las tarifas, midiendo el resultado de las distintas formas de tarifar
Predeterminación del perfil de la carga de 1 viaje tipo

volumen	Tipo de bulto	Forma de tarifar			participación porcentual	
		x bulto	x \$ transport.	x kilo transp.		total
	Chico	55	90	20	165	55,93%
	Mediano	20	50	5	75	25,42%
	Grande	30	15	10	55	18,64%
	Total	105	155	35	295	100,00%
	part. porcent.	35,59%	52,54%	11,86%	100,00%	

Ingresos presupuestados por cada forma de tarifar

Originados en los bultos transportados y tarifados por tamaño del bulto

Tipo de bulto	cantidad	precio x bulto	ingreso total
Chico	55	\$ 25,00	\$ 1.375,00
Mediano	20	\$ 50,00	\$ 1.000,00
Grande	30	\$ 100,00	\$ 3.000,00
Total	105		\$ 5.375,00

Originados en los bultos transportados y tarifados de acuerdo al valor de lo transportado.

Forma en que se determina el porcentaje a aplicar sobre el valor de lo transportado

Situación hipotética: facturando de acuerdo al tamaño del bulto

Tipo de bulto	cantidad	precio x bulto	ingreso total	valor transp.	porcentaje
Chico	90	\$ 25,00	\$ 2.250,00	\$ 90.000,00	2,5000%
Mediano	50	\$ 50,00	\$ 2.500,00	\$ 105.000,00	2,3810%
Grande	15	\$ 100,00	\$ 1.500,00	\$ 50.000,00	3,0000%
Total	155		\$ 6.250,00	\$ 245.000,00	2,5510%

Situación final

Tipo de bulto	cantidad	valor transp.	porcentaje	ingreso total
Chico	90	\$ 90.000,00	2,5510%	\$ 2.295,90
Mediano	50	\$ 105.000,00	2,5510%	\$ 2.678,55
Grande	15	\$ 50.000,00	2,5510%	\$ 1.275,50
Total	155	\$ 245.000,00	2,5510%	\$ 6.249,95

Originados en los bultos transportados y tarifados de acuerdo a los kilos transportados

Forma en que se determina el precio promedio de 1 kilo transportado

Situación hipotética: facturando de acuerdo al tamaño del bulto

Tipo de bulto	cantidad	precio x bulto	ingreso total	kilos transp.	precio x kilo
Chico	20	\$ 25,00	\$ 500,00	650,00	\$ 0,7692
Mediano	5	\$ 50,00	\$ 250,00	350,00	\$ 0,7143
Grande	10	\$ 100,00	\$ 1.000,00	1.600,00	\$ 0,6250
Total	35		\$ 1.750,00	2.600,00	\$ 0,6731

Situación final

Tipo de bulto	cantidad	kilos transp.	precio x kilo	ingreso total
Chico	20	650,00	\$ 0,6731	\$ 437,52
Mediano	5	350,00	\$ 0,6731	\$ 235,59
Grande	10	1.600,00	\$ 0,6731	\$ 1.076,96
Total	35	2.600,00	\$ 0,6731	\$ 1.750,06

Resumen de los ingresos presupuestados para un período

Tipo de facturación	total ingreso
Por bultos transportados	\$ 5.375,00
Por valor declarado	\$ 6.249,95
Por kilos transportados	\$ 1.750,06
Total de ingresos por viaje	\$ 13.375,01
Cantidad de viajes para el período presupuestado	10
Total de ingresos por el servicio de transporte	\$ 133.750,10

Datos reales

Ingresos reales

Originados en los bultos transportados y tarifados por tamaño del bulto

Tipo de bulto	cantidad de bultos	ingreso total	precio promedio
Chico	502	\$ 12.620,00	\$ 25,139442
Mediano	160	\$ 7.800,00	\$ 48,750000
Grande	260	\$ 26.500,00	\$ 101,923077
Total	922	\$ 46.920,00	\$ 50,889371

Originados en los bultos transportados y tarifados de acuerdo al valor de lo transportado.

Tipo de bulto	cantidad	valor transp.	ingreso total	% s/val.transp.
Chico	800	\$ 765.000,00	\$ 19.150,00	2,5033%
Mediano	470	\$ 985.000,00	\$ 23.450,00	2,3807%
Grande	145	\$ 495.000,00	\$ 14.850,00	3,0000%
Total	1.415	\$ 2.245.000,00	\$ 57.450,00	2,5590%

Originados en los bultos transportados y tarifados de acuerdo a los kilos transportados

Tipo de bulto	cantidad	kilos transp.	ingreso total	precio x kilo
Chico	185	3.600,00	\$ 2.350,00	\$ 0,6528
Mediano	50	8.200,00	\$ 5.400,00	\$ 0,6585
Grande	85	13.800,00	\$ 8.500,00	\$ 0,6159
Total	320	25.600,00	\$ 16.250,00	\$ 0,6348

Ingresos reales totales para los 9 viajes realizados

Tipo de facturación	cantid. bultos	cant. facturada	total ingreso
Por bultos transportados	922	922	\$ 46.920,00
Por valor declarado	1.415	\$ 2.245.000,00	\$ 57.450,00
Por kilos transportados	320	25.600,00	\$ 16.250,00
Totales	2.657		\$ 120.620,00

Perfil de la carga del período

	Tipo de bulto	Forma de tarifar real			participación porcentual	
		x bulto	x \$ transport.	x kilo transp.		
volumen	Chico	502	800	185	1.487	55,97%
	Mediano	160	470	50	680	25,59%
	Grande	260	145	85	490	18,44%
	Total	922	1.415	320	2.657	100,00%
part. porcent.		34,70%	53,26%	12,04%	100,00%	

Análisis de las causas del desvío en tarifa por tipo de tarifa

Desvío en la tarifa por bulto

Tipo	tarifa pred.	tarifa real	diferencia	cant. real	diferencia
Chico	\$ 25,00	\$ 25,139442	\$ 0,139442	502	\$ 70,00
Mediano	\$ 50,00	\$ 48,750000	\$ -1,250000	160	\$ -200,00
Grande	\$ 100,00	\$ 101,923077	\$ 1,923077	260	\$ 500,00
Totales				922	\$ 370,00

Desvío en la tarifa por los \$ transportados

Tipo	cantidad real de bultos	tarifa presup. por bulto	ingreso presupuest.	ingreso real	diferencia
Chico	800	\$ 25,00	\$ 20.000,00	\$ 19.150,00	\$ -850,00
Mediano	470	\$ 50,00	\$ 23.500,00	\$ 23.450,00	\$ -50,00
Grande	145	\$ 100,00	\$ 14.500,00	\$ 14.850,00	\$ 350,00
Totales	1.415		\$ 58.000,00	\$ 57.450,00	\$ -550,00

Desvío en la tarifa por los kilos transportados

Tipo	cantidad real de bultos	tarifa presup. por bulto	ingreso presupuest.	ingreso real	diferencia
Chico	185	\$ 25,00	\$ 4.625,00	\$ 2.350,00	\$ -2.275,00
Mediano	50	\$ 50,00	\$ 2.500,00	\$ 5.400,00	\$ 2.900,00
Grande	85	\$ 100,00	\$ 8.500,00	\$ 8.500,00	\$ -
Totales	320		\$ 15.625,00	\$ 16.250,00	\$ 625,00

Desvío global

Ingresos presupuestados	\$ 133.750,00
Ingresos reales	\$ 120.620,00
Desvío global - menos ingresos	<u>\$ -13.130,00</u>

Comprobación del desvío global

Desvío por menores viajes realizados	\$ -13.375,01
Desvío en la mezcla	\$ -290,72
Desvío en cantidad de carga	\$ 90,68
Desvío en las tarifas	\$ 445,00
Por bultos	\$ 370,00
De los bultos chicos	\$ 70,00
De los bultos medianos	\$ -200,00
De los bultos grandes	\$ 500,00
Por % valor transportado	\$ -550,00
Por kilo transportado	\$ 625,00
Total desvíos parciales = Desvío global	<u>\$ -13.130,05</u>

Del análisis de los desvíos, es posible efectuar las siguientes consideraciones:

- existe una pérdida hipotética¹⁶ de ingresos debido a un nivel de actividad real menor al nivel de actividad previsto, medidos ambos en viajes.

¹⁶ Se dice hipotética por cuanto se parte de la suposición de que los dadores de carga enterados de la suspensión del viaje programado, enviaran los bienes por medio de otro transporte. En la práctica es necesario corroborar con el responsable y los recibidores del depósito de la ciudad de Buenos Aires si el rechazo de carga fue efectivo y en que grado lo estiman.

- en general los desvíos en mezcla, cantidad y tarifas no son significativos en comparación a los ingresos previstos al nivel real (\$ 120.375,09).
- es necesario ajustar la tarificación de los bultos medianos y de los grandes; en el primer caso para evitar la pérdida generada por el menor ingreso y en el segundo, para evitar posibles conflictos con los clientes derivado de aplicar una tarifa diferente a la de tablas.
- se deben identificar cuáles son los clientes que teniendo una tarifa acordada en función al valor monetario de lo transportado (porcentaje) producen el desfase de ingresos con relación a la tarifa por bultos, para verificar si el tipo de carga que se relevó al momento de presupuestar es la que realmente se viene transportando y analizar luego los cursos de acción a seguir.

Conclusiones:

Considerando los objetivos de la ponencia, los antecedentes conceptuales analizados, los desarrollos teóricos producidos y la comprobación práctica efectuada, se verifica:

- la viabilidad de flexibilizar los presupuestos a nivel de los ingresos, siempre que se den ciertas condiciones particulares que lo justifique,
- que, al momento de explicar las causas de los desvíos, es posible descubrir algunas "nuevas" con relación a las tradicionales, a condición de poner en duda el modelo mental subyacente,
- la necesidad de fundar adecuadamente las propuestas de mejora, sea en el plano de los desarrollos teóricos, como en el plano del conocimiento del ente en el cual se pretende aplicarlas,
- que la complejidad de la realidad económica de las empresas no es una barrera insalvable para modificar y adaptar los modelos simples que se puedan estar utilizando, por otros que operativamente expliquen más acabadamente la influencia concurrente de varios factores,
- la factibilidad de combinar los estudios y desarrollos efectuados en el campo de la ciencia de la administración con las técnicas utilizadas en la gestión de costos,
- la necesidad de contar con analistas de gestión altamente motivados para poner en duda los modelos en uso y sin prejuicios o fundamentalismos, innovar los planteos tradicionales, todo ello por supuesto, sujeto a verificación.

Bibliografía:

- Argyris, Chris. "Conocimiento para la acción. Una guía para superar los obstáculos del cambio en la organización". Ediciones Granica. Barcelona 1999.
- Ercole, Raúl Alberto. "La relación costo-volumen-utilidad y el resultado directo". Revista Costos y Gestión. Nº 38. Buenos Aires. Diciembre 2000.
- Horngren, Charles T., Foster, George y Datar, Srikant. "Contabilidad de Costos. Un enfoque gerencial". Prentice-Hall. México 1996.
- Lavolpe, Antonio, Capasso, Carmelo M. y Smolje, Alejandro R.. "La Gestión Presupuestaria". Ediciones Macchi. Buenos Aires 2004.
- Mallo, Carlos y Merlo, José. "Control de Gestión y Control Presupuestario". Mc Graw Hill. España 1996.
- Sáez Torrecilla, Angel, Fernández Fernández, Antonio y Gutiérrez Díaz, Gerardo. "Contabilidad de Costes y Contabilidad de Gestión". Volumen 1. Mc Graw Hill. España. 1995.
- Sáez Torrecilla, Angel, Fernández Fernández, Antonio y Gutiérrez Díaz, Gerardo. "Contabilidad de Costes y Contabilidad de Gestión". Volumen 2. Mc Graw Hill. España 1995.
- Shank, John K. y Govindarajan, Vijay. "Gerencia Estratégica de Costos. La nueva herramienta para desarrollar una ventaja competitiva". Grupo Editorial Norma. Colombia 1995.
- Senge, Peter. "La Quinta Disciplina. El arte y la práctica de la organización abierta al aprendizaje". Ediciones Granica. Buenos Aires 2004.
- Zamero, Reinaldo José. "Combinando Costo Estándar con Costeo Integral". X Congreso del Instituto Internacional de Costos. Lyon. Francia. Junio 2007.
- Zamero, Reinaldo José. "El Presupuesto integral y el control de gestión. Definición de un modelo básico de control simple e integrado para una empresa de transporte de carga regional". Trabajo final del posgrado de Especialización en Administración de Empresas. Facultad de Ciencias Económicas. Universidad Nacional del Litoral. Setiembre 2008.
- Zamero, Reinaldo José. "La complejidad de los lotes, sus costos y la gestión". IV Congreso de Costos del Mercosur. III Congreso de la Asociación Uruguaya de Costos. Montevideo. Uruguay. Junio 2008.
- Zamero, Reinaldo José. "Salvando limitaciones. Costo estándar y costeo por órdenes". Revista Costos y Gestión. Año XVIII. Nº 69. Buenos Aires. Septiembre 2008.