

ISSN 0327-5345

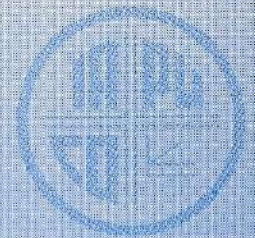
COSTOS

Y

REVISTA DEL
INSTITUTO ARGENTINO
DE PROFESORES
UNIVERSITARIOS
DE COSTOS

GESTION

AÑO 4 - Nº 13 - SETIEMBRE 1994



SUMARIO

AÑO IV — Nº 13 — SETIEMBRE 1994

BRIGNALL, T. J.; FITZGERALD, R. JOHNSTON y SILVESTRO, R.

Costeo de productos en organizaciones de servicios

1

Los autores efectúan una clara diferenciación respecto de la determinación y el uso de los costos en empresas de servicios, destacando la complicación que presenta el costeo de productos en este tipo de organizaciones por la dificultad que surge al tratar de definir el "producto", particularmente, por la intangibilidad y la percibibilidad de la mayoría de los servicios. Incluyen diferentes alternativas de tratamientos de los costos en empresas tales como Consultorías, cadenas hoteleras, Bancos, transportes y en un caso particular de cadenas de venta de periódicos y otros artículos.

BURSAL, NASUHI I.

La educación en contabilidad de costos en Alemania ante los cambios en el medio ambiente industrial

17

Este trabajo examina la secuencia de cursos, sus orientaciones y los textos utilizados en las carreras de contabilidad de costos en Alemania, con el objeto de determinar si el enfoque usado para enseñar el tema es lo que hace que la contabilidad de costos alemana permita una fácil adaptación a los cambios en el medio industrial. La estrecha relación entre la teoría de la producción y la teoría de los costos, el refinamiento en la selección de centros de costos y la independencia entre la contabilidad de costos y la contabilidad financiera dentro del sistema contable de la firma, son las características distintivas del enfoque alemán, características que se asemejan a las ideas básicas subyacentes en el sistema de costos por actividad.

El control de gestión

Un grupo de profesionales que integran este Instituto, de reciente formación, han elaborado, y así lo exponen en este trabajo, un enfoque sobre el Control de gestión, destacando la ineludible necesidad de su incorporación en la empresa moderna, particularmente, como consecuencia del contexto altamente competitivo en el que la misma debe actuar.

MARTIN, MIGUEL ANGEL y OSORIO, OSCAR M.

Los costos en los procesos de negociación

Los autores, ambos integrantes titulares por concurso del Tribunal Arbitral del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal, exponen sobre las características principales de los procesos de negociación, tanto internos como externos a la empresa, y destacan la importancia de la información sobre costos en los mismos. Llamam la atención a los profesionales que actúan, fundamentalmente, en el área de Costos y Contabilidad de Gestión, de la importancia de este nuevo campo de actuación profesional.

Siglas IV por **COST PLUS**

las. Jornadas Iberoamericanas de Costos de Gestión

Trabajos presentados al III Congreso Internacional de Costos, celebrado en Madrid en setiembre de 1993

Comentarios bibliográficos

Autoridades del IAPUCO

Quiénes pueden ser socios del IAPUCO

35

55

34

80

81

90

III

IV

INSTITUTO ARGENTINO
DE PROFESORES UNIVERSITARIOS DE COSTOS
IAPUCO

AUTORIDADES

COMISION DIRECTIVA

Presidente:	Prof. OSCAR MANUEL OSORIO (Univ. de Buenos Aires)
Secretario	Prof. ENRIQUE N. CARTIER (Univ. Nac. de Luján)
Tesorero:	Prof. OSCAR LÓPEZ (Univ. Argentina de la Empresa)
Vocal Titular:	Prof. ADOLFO H. BUSTOS (Univ. Nac. de la Patagonia)
Vocal Titular	Prof. SERGIO I. FALICOFF (Univ. Nac. de Córdoba)
Vocal Suplente:	Prof. ZULMA LUPARIA DE FUERTES (Univ. Nac. de La Pampa)
Vocal Suplente:	Prof. DOMINGO E. VILLAFANE (Univ. Prov. de la Rioja)
Vocal Suplente:	Prof. FELIX TRELLES BERGES (Univ. de Buenos Aires)
Vocal Suplente:	Prof. OSCAR A. MENDINA (Univ. de Buenos Aires)

ORGANO DE FISCALIZACION

Titulares:	Prof. E. RAQUEL GERGI DE FERNANDEZ (Univ. de Buenos Aires)
	Prof. RICARDO MIYAJI (Univ. Arg. de la Empresa)
	Prof. JORGE A. PERALTA (Univ. de Buenos Aires)
Suplentes:	Prof. DANIEL FARRE (Univ. de Buenos Aires)
	Prof. ENRIQUE E. RODRIGUEZ (Univ. Nac. de Entre Ríos)

COMISION TECNICA

Prof. AMARO RAMON YARDIN (Univ. Nac. del Litoral)
Prof. CARLOS M. GIMENEZ (Univ. de Buenos Aires)
Prof. HUGO RODRIGUEZ JAUREGUI (Univ. Nac. del Litoral)
Prof. ANTONIO JARAZO SANJURJO (Univ. Argentina de la Empresa)
Prof. GREGORIO CORONEL TRONCOSO (Univ. Nac. de Entre Ríos)

CONSEJO ASESOR HONORARIO

Integrado por los ex Presidentes

Prof. Emérito Dr. JOSE F. PUNTURO (Univ. de Buenos Aires)
Prof. Dr. AMARO R. YARDIN (Decano F. Cs. Es. Un. Nac. del Litoral)
Prof. Lic. MAURICIO WAJCHMAN (Decano F. Cs. Es. Un. Nac. de Cuyo)

Revista Costos y Gestión

Director y Editor responsable

Prof. OSCAR M. OSORIO

Quiénes pueden ser socios del IAPUCO

El Estatuto Social establece las siguientes categorías de socios:

Activos: Quienes se desempeñen o se hayan desempeñado como Profesores Titulares, Asociados, Adjuntos, Extraordinarios, Consultos o Eméritos en Universidades argentinas, estatales o privadas, en la disciplina COSTOS, o la denominación similar que cada Universidad le asigne a la misma.

Adherentes: Quienes se desempeñen o se hayan desempeñado como Jefes de Trabajos Prácticos o Auxiliares de la Docencia, graduados o alumnos, en Universidades argentinas, estatales o privadas, en la disciplina COSTOS, o la denominación similar que cada Universidad le asigne a la misma.

Externos nacionales: Los profesionales y expertos en costos que no actúen en la docencia universitaria pero lo hagan en la actividad profesional o empresaria.

Externos extranjeros: Los profesores, auxiliares de la docencia que actúen en Universidades extranjeras y los profesionales y expertos en costos que desarrollan su actividad fuera del país.

Para ser admitido como asociado, en cualquiera de las categorías, deberá presentarse la correspondiente solicitud, por escrito, con indicación de los datos que la Comisión Directiva establezca. En especial, los asociados externos nacionales y los asociados extranjeros, deberán acompañar documentación probatoria que justifique reunir los requisitos establecidos para cada categoría.

DERECHOS DE LOS SOCIOS

Todos los socios gozan de los mismos derechos, excepto el de votar en las Asambleas y ser elegido para integrar los órganos de Dirección y Fiscalización y la Comisión Técnica, que sólo tienen los socios activos.

Estos derechos son: Participar en todas las actividades del Instituto, tales como Cursos, Congresos, Reuniones técnicas, etc., y recibir sin cargo la Revista **Costos y Gestión**.

CUOTAS SOCIALES

Las cuotas sociales son las siguientes:

Activos:	\$	100	anuales
Adherentes:	\$	50	anuales
Externos nacionales:	\$	100	anuales
Externos extranjeros:	u\$s	100	anuales

Costeo de productos en organizaciones de servicios (*)

T. J. Brignall - L. Fitzgerald
R. Johnston - R. Silvestro

La creencia general y la evidencia empírica sugieren que en empresas industriales, el costeo de productos es usado para varios propósitos, los que incluyen valuación de inventarios, decisiones de precio y mezclas de productos, y planeamiento y control de la dirección. En este artículo la validez de estos tres usos específicos en el sector de servicios son examinados en cinco grandes organizaciones lucrativas de servicios. La primera de las tres conclusiones que se ha llegado es que la valuación de inventarios no es un tópico importante en estas cinco organizaciones, debido a la naturaleza perecedera de sus servicios, lo que significa que no pueden ser almacenados. Segundo, tan sólo dos de las cinco organizaciones usan costeo por absorción para las decisiones relativas a fijación de precios. Tercero, en las cinco organizaciones los costos han sido planificados y controlados vía centros de responsabilidad vinculados más a actividades funcionales que a productos o servicios, que no parecen ser unidades de análisis útil. Este artículo sugiere que una alineación más cercana de los centros de responsabilidad de las organizaciones de servicios con su cadena de valor puede llegar a ser una fuente de ventaja competitiva, y que más investigación a través de estudios de casos es necesaria en esta área.

(*) Título original *Product costing in service organizations*, Management Accounting Research, Academic Press, London, vol. 2, 1991.

Tradujo: MARCELA PORPORATO

1. INTRODUCCION

Los sistemas tradicionales de costeo identifican costos directos con productos, y aplican los costos remanentes (indirectos) a los productos. Esta asignación de costos se realiza en dos etapas, primero se recolectan y agrupan, y luego se asignan a los productos utilizando algún método basado en volumen de producción. Pero este sistema ha sido criticado; los argumentos se centran sobre la proposición que el costo de un producto no refleja los recursos consumidos para producirlo y las razones que sustentan esta afirmación son: en empresas industriales las estructuras de costos han cambiado, pasando de una alta participación de materiales y mano de obra directa a una gran participación de costos fijos indirectos; y segundo que hay otras actividades, además del volumen de producción, que afectan el comportamiento de los costos.

Este tema del costeo de productos se complica en organizaciones de servicios por la dificultad que surge al tratar de definir el "producto" del servicio, debido a su intangibilidad; así un servicio puede ser tratar personas, proveerles bienes o instalaciones. Existen factores, presentes en casi todos los servicios, que hacen a las organizaciones de servicios distintas de todas las demás:

- La presencia del cliente en el proceso de distribución del servicio.
- La intangibilidad de muchos aspectos de la prestación del servicio.
- La heterogeneidad de la capacidad del personal y las expectativas del cliente.
- La simultaneidad de la producción y consumo del servicio, lo que implica que los mismos no pueden ser contados, medidos, inspeccionados, probados o verificados antes de la venta.
- La perecibilidad de la mayoría de los servicios, lo que elimina el uso de inventarios.

Al presentarse juntos estos factores causan importantes problemas a los directivos al programar operaciones, controlar calidad, medir el desempeño y rastrear y controlar costos.

Tradicionalmente, se piensa que los costos son requeridos para varios propósitos, los que incluyen valuación de inventarios, estados financieros, asignación de responsabilidad sobre costos para la planificación y control, y para determinar el precio y combinación de productos.

Este artículo describe y explica los sistemas de costos utilizados en cinco grandes organizaciones de servicios lucrativas.

2. LOS PROPOSITOS DEL COSTEO DE PRODUCTOS

Uno de los propósitos de un sistema contable de costos es proveer a los directivos estimaciones del costo de los productos; estas estimaciones les ayudan en sus funciones de toma de decisión, planeamiento y control. Se concluye que en teoría las compañías necesitan el costeo de productos para una variedad de objetivos, incluyendo la valuación de inventarios, decisiones sobre el precio y combinación de productos, y el control de costos.

El objetivo de la valuación de inventarios para los informes financieros es permitir que costos periódicos relacionados con la producción sean divididos entre el costo de mercaderías vendidas e inventario al cierre. Para muchos negocios de servicios la real naturaleza de éstos, por su naturaleza perecedera implica que no pueden ser almacenados. Por ejemplo, en una aerolínea cuando despegue un avión, el posible ingreso de los asientos que no han sido vendidos se pierde definitivamente, no pueden trasladarse al período siguiente a través de un inventario. Entonces, debido a su simultaneidad, naturaleza y falta de importancia, no es verdadero que en organizaciones de servicios el sistema de costeo esté dirigido por los requerimientos de los estados financieros.

Para la mayoría de los propósitos de planificación y control, los costos son comúnmente rastreados desde las entradas a centros de responsabilidad funcional, en vez de entradas a salidas. Para este propósito aquellos costos que pueden ser directamente rastreados hasta un centro de responsabilidad determinado son cargados a dicho centro, otros costos son asignados según una base apropiada.

En resumen, a pesar que el costeo de productos para valuación de inventario es poco probable que sea importante en muchas empresas de servicios, este costeo pareciera *a priori* que juega cierto rol en las decisiones de precio y combinación de productos; pero para los propósitos de planificación y control de la dirección el costeo en base a actividades funcionales es preferido al costeo de productos.

3. TEORIA Y PRACTICA DEL COSTEO DE PRODUCTOS

Para medir el costo de un producto quienes actúan en el ámbito de las empresas tienden a utilizar costeo por absorción. Sin embargo, los libros de contabilidad gerencial sostienen que tan sólo costos variables deberían ser usados para fijar precios y combinaciones a corto plazo, ya que éstos son los únicos costos que variarán en el corto plazo.

Una encuesta realizada en 1988 en Gran Bretaña muestra lo siguiente, respecto de la discusión anterior:

Decisiones de precios en la práctica		
	Industria %	Servicios %
Métodos básicos		
Relacionados con costos	71	68
Determinados por el mercado	17	11
Combinación de ambos	12	21
Relacionados con costos		
Margen de contribución (directo)	27	28
Por absorción	59	45
Rendimiento de lo invertido	12	20
Otros	2	7

Tradicionalmente los costos indirectos han sido agrupados, y luego asignados a centros de costos de distinta manera, y luego se aplican estos costos por centros a los productos en base a las horas de mano de obra directa. Esta técnica era completamente razonable cuando surgió, pero hoy la estructura de costos ha cambiado, pasando a tener mayor importancia los costos indirectos, incrementando el grado de arbitrariedad de estas asignaciones.

4. COSTEO BASADO EN ACTIVIDADES (ACTIVITY BASED COSTING ABC)

COOPER y KAPLAN han desarrollado un nuevo enfoque para el cálculo del costo de productos, el cual es similar al concepto de costo atribuible de SHILLINGLAW, y que han denominado *Activity based costing*. El énfasis está en obtener una mejor comprensión del comportamiento de los costos indirectos, y descubrir qué provoca que ocurran o varíen los costos generales. El enfoque se concentra en lo que está generando el costo, en vez del enfoque tradicional de tan solo asignarlo. Los generadores de costos son llamados *cost drivers*, y el comportamiento de los costos será determinado por aquello que los genera. El sistema ABC recoge costos y los concentra en actividades funcionales, y luego los

asigna a los productos utilizando los generadores individuales. Existen dos tipos de generadores de costos:

- Relacionado con una unidad de volumen.
- No relacionado con una unidad de volumen, reconociendo que otras actividades también pueden direccionar los costos.

COOPER y KAPLAN sostienen que la distinción tradicional entre costos fijos y variables no provee información suficiente para las decisiones de planeamiento y fijación de precios. Ellos sugieren que la distinción debe hacerse entre costos de corto plazo, que variarán con el volumen; costos de largo plazo que variarán con una actividad funcional particular; y costos fijos que son independientes de cualquiera de las dos clases de actividad.

Más recientemente, COOPER y KAPLAN han refinado su análisis y han sugerido tres niveles para agrupar el costo de productos, el nivel inferior es el de la unidad individual de producto, aquí se usan variables de corto plazo: mano de obra directa, materiales, etc., al restarle estas variables al ingreso obtenemos la contribución por unidad; el siguiente nivel es aquel del lote, aquí tenemos costos como puesta a punto de máquinas, movimiento de materias primas, inspectores, etc., estos costos están fijos respecto al número de unidades producidas, pero son variables para los lotes; y el tercer nivel introduce el costo de actividades conexas a los productos, como lo son ingeniería de procesos, especificaciones del producto, mejoras, etc., estos costos son imputables a un producto, pero son fijos con respecto al número de lotes producidos. La sumatoria de estos tres niveles nos determina todos aquellos costos atribuibles a un producto. Pero existen dos categorías adicionales de costos no imputables a los bienes producidos: actividad de la planta y corporación, lo que incluye la administración de la planta, servicios legales, comunes a toda la corporación, etc.; y actividades de la línea de producto, por ejemplo, venta y distribución, investigación y desarrollo, etc.

La idea central es que muchos costos indirectos son generados más por actividades funcionales que por el volumen de producción, y esto nos permitirá lograr un mejor entendimiento del comportamiento de los costos indirectos.

5. ENFOQUES OBSERVADOS EN EL COSTEO DE SERVICIOS DE CINCO ORGANIZACIONES DE SERVICIO

En esta sección se revisan los enfoques utilizados para el costeo de productos en cinco organizaciones lucrativas de servicio: una consultora gerencial, una cadena de hoteles, un banco, una cadena de puestos de venta de periódicos y una compañía de trans-

porte. Se han elegido estas cinco organizaciones ya que responden a los arquetipos definidos por FITZGERALD: servicios profesionales, negocios de servicios y servicios masivos. Estas tres clases se distinguen primariamente por el número de clientes atendidos por una típica unidad de negocios cada día, un servicio masivo atiende a miles por día, un servicio profesional decenas, y un negocio de servicios se ubica entre ambos, atiende a cientos por día.

LA CONSULTORIA GERENCIAL

Este es un buen ejemplo de una organización de servicios profesional. Esencialmente la consultoría es una firma que ofrece un solo producto, el producto es un proyecto o trabajo; sin embargo, cada producto tendrá una presentación personalizada, adecuada al cliente, dependiendo del problema atacado según el requerimiento del cliente.

Imputación de costos e ingresos

Cada oficina de la consultoría se caracteriza por su alto valor, y bajo volumen de los trabajos. Los ingresos son fácilmente rastreables a los trabajos a través del sistema de facturación. Los costos del personal constituyen la gran mayoría de los costos totales. Estos costos son rastreados a los trabajos vía un sistema diario. Cada miembro del personal remite una planilla de tiempos cada cinco días; las horas trabajadas son registradas contra un número de trabajo, o contra una variedad de códigos cuando no se pueden asignar a un trabajo en especial.

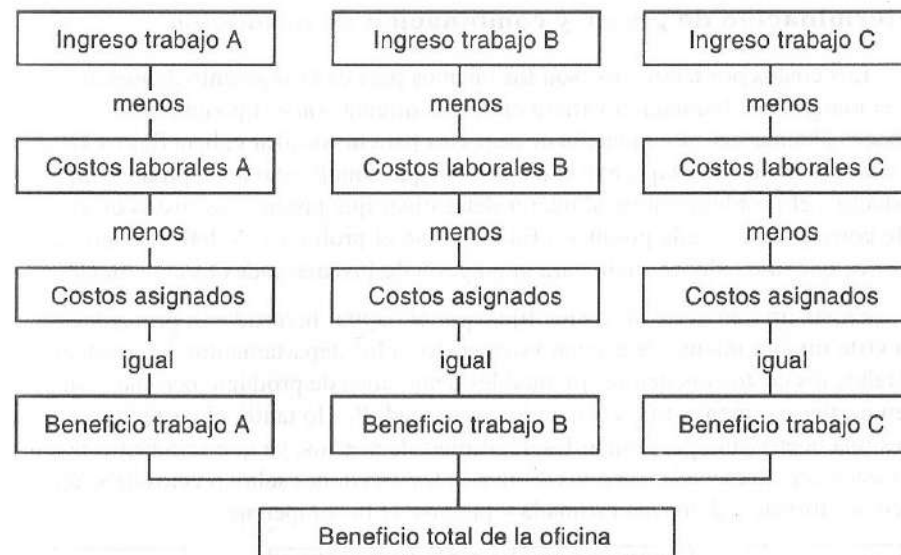
Tratamiento de costos indirectos

Estos forman una pequeña parte de los costos totales. Son asignados a los trabajos en base a horas de mano de obra directa.

Determinación de precios y combinación de productos

Los directivos fijan los precios estimando la cantidad y combinación del personal requerido, y aplican las tarifas apropiadas a dicho personal.

COSTEO DE PRODUCTOS EN ORGANIZACIONES DE SERVICIOS



LA CADENA DE HOTELES

Esta es una multinacional mundial con una clara imagen de su marca; es una organización descentralizada con un pequeño personal corporativo; es un buen ejemplo de una organización de negocios de servicios; los objetivos se fijan anualmente para cada hotel. Cada hotel posee líneas de productos genéricos: alimentos, bebidas, habitaciones, ventas-mercadotecnia y recepción

Imputación de costos e ingresos

Las contribuciones departamentales (ingresos menos costos directos) son informados para alimentos, bebidas, habitaciones y recepción, mientras que los costos de mercadotecnia y ventas al ser comunes a todas las líneas, se adicionan a los gastos y cargos fijos, los que son deducidos para obtener el margen bruto del hotel antes de asignar los cargos de la gerencia general.

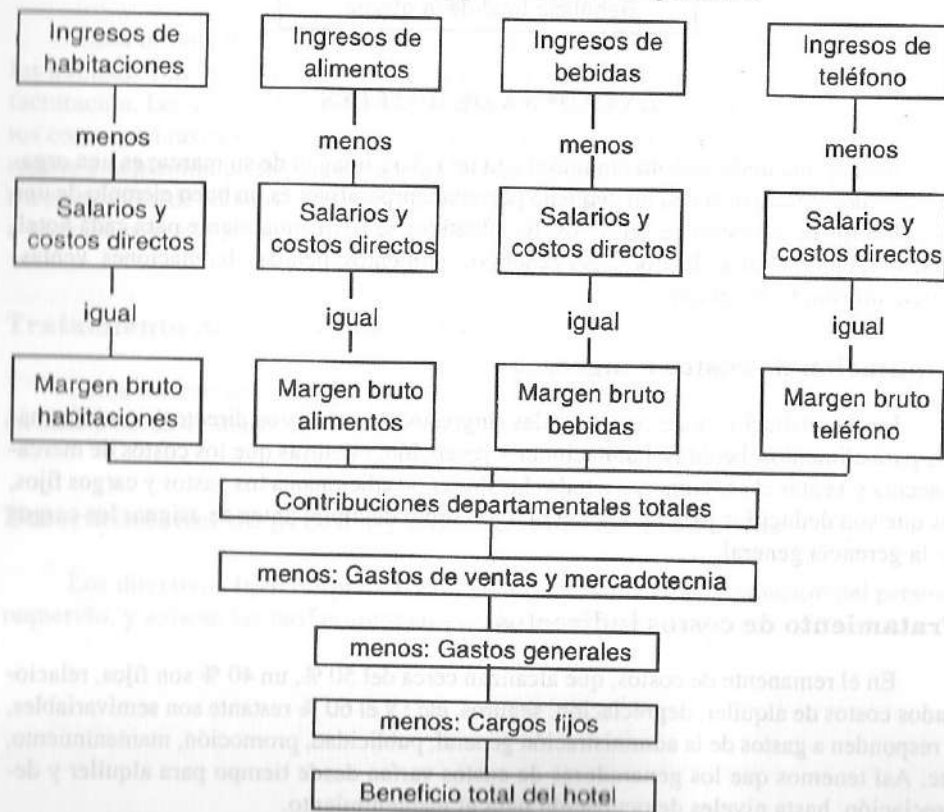
Tratamiento de costos indirectos

En el remanente de costos, que alcanzan cerca del 50 %, un 40 % son fijos, relacionados costos de alquiler, depreciación, seguros, etc.; y el 60 % restante son semivariabes, y responden a gastos de la administración general, publicidad, promoción, mantenimiento, etc. Así tenemos que los generadores de costos varían desde tiempo para alquiler y depreciación, hasta niveles de ocupación para el mantenimiento.

Determinación de precio y combinación de productos

Los costos por habitación son los mismos para cada segmento de mercado, entonces el margen por habitación variará en forma directa con el tipo de cliente. La tarea es entonces obtener una combinación de negocios para maximizar el beneficio. Con productos conexos el dilema es que existe un proceso que simultáneamente produce un rango de productos, el problema surge al querer determinar qué porción de costos de este proceso le corresponde a cada producto. En este caso el problema es definir el producto; así tenemos que el eje del servicio para la mayoría de los huéspedes es la habitación.

Existe un alto nivel de costos fijos, por el capital invertido en propiedades; y que no existe ningún intento de asignar estos costos a los departamentos o a productos individuales; los costos pueden ser imputables a una línea de producto pero no a un producto en particular, menos todavía a un lote o unidad. Por lo tanto, el costeo por absorción no es una buena guía para tomar las decisiones de precios, ya que solamente se conocen los costos departamentales directos. Entonces las decisiones sobre precios deberán basarse en costos directos, demanda estimada y precios de la competencia.



EL BANCO

Es un gran banco que ofrece cerca de 350 servicios a lo largo de toda la Nación a través de una cadena de sucursales; está estructurado sobre una base regional, cada sucursal informa a la oficina central de la región; estos últimos fijan los objetivos de beneficios para cada región en términos de volumen y margen.

Imputación de costos e ingresos

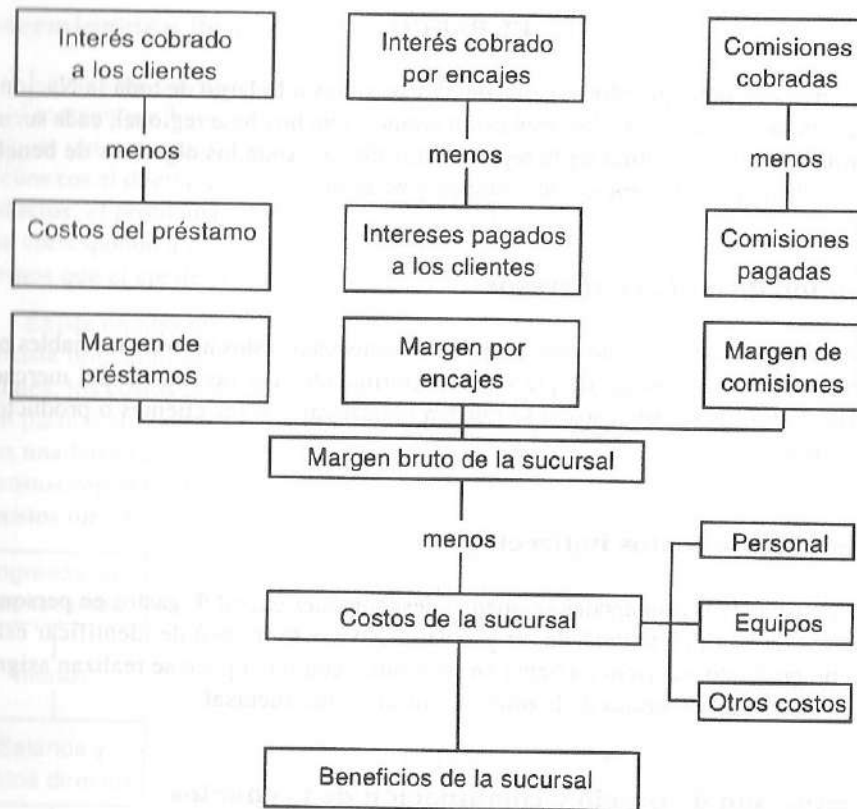
Los ingresos son generados por intereses o comisiones, éstos no son manejables por los gerentes de cada sucursal ya que vienen determinados por las fuerzas del mercado monetario. Entonces los ingresos sí se pueden identificar con los clientes o productos, pero los costos no.

Tratamiento de costos indirectos

Los costos de las sucursales se pueden descomponer en: 60 % gastos en personal, 14 % costos de equipos y 26 % de otros costos. No existe intento de identificar estos costos a un producto, servicio o cliente en particular, como tampoco se realizan asignaciones de los gastos generales de la oficina central a cada sucursal.

Determinación de precio y combinación de productos

Por objetivos comerciales el banco hace una distinción entre servicios prestados a corporaciones y aquellos prestados a pequeños clientes. El margen bruto es determinado por producto o grupos de clientes, mientras que el neto no se determina ni por producto ni por grupo de clientes.



LA CADENA DE VENTA DE PERIODICOS

Esta cadena vende periódicos, tabacos (cigarros, cigarrillos y tabaco suelto) y confecciones, por medio de una cadena de 900 negocios en toda Gran Bretaña. Las operaciones están divididas en seis regiones: los responsables de cada negocio informan al director de área y éstos al director de la región.

Imputación de costos e ingresos

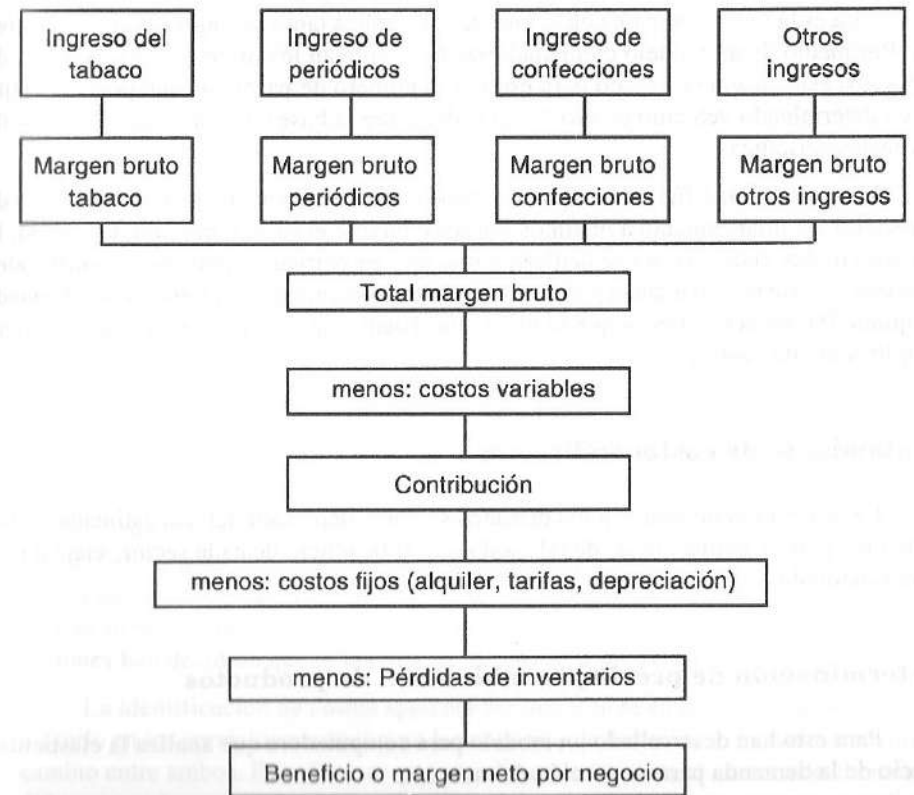
Existen tres líneas de productos centrales: periódicos, confecciones y tabaco, pero también hay otras líneas con menor participación en las ventas, como lo son libros, material discográfico, juguetes, etc. El gerente de cada negocio es responsable del beneficio, a pesar de que la organización está altamente centralizada; todas las decisiones de compras y precios, así como la determinación del margen bruto de cada producto son decididos por la oficina central.

Tratamiento de costos indirectos

Los costos de este tipo de negocios se dividen en: semivariables, relacionados con sueldos ya que el gerente del negocio determina la necesidad de personal; fijos, que están fuera del dominio del gerente local, y son alquileres, tarifas y aplicaciones de costos de la central; y las pérdidas de inventarios, responsabilidad total del gerente del negocio. No se intenta asignar estos costos a los distintos productos.

Determinación de precio y combinación de productos

Dado que los precios y el stock de productos ya vienen fijados por la central, el gerente del local podrá aumentar el beneficio vía aumento del monto de ventas, o incrementando la venta de los productos con mayor margen.



LA COMPAÑÍA DE TRANSPORTE

Esta es una compañía de servicios masivos. Ha adoptado una estructura de matriz, que comprende cinco sectores de negocios y departamentos de operaciones regionales; mientras los primeros son responsables por la mercadotecnia de los servicios, la fijación de precios a los viajes y la maximización de los ingresos, los segundos se responsabilizan por la distribución del servicio y para las funciones de producción operan como centros de costos. La conexión entre ambos sectores de negocios y departamentos de operaciones, se centra en una serie de contratos de servicios, los cuales surgen de acuerdos anuales, y que especifican el nivel y precio de los servicios que los departamentos entregarán a los sectores de negocios.

Imputación de costos e ingresos

Esta es la única compañía de la muestra que aplica tanto los ingresos como los costos. Por medio de un modelo computadorizado se aplican los ingresos a los sectores de negocios; este sistema es usado para estimar el número de pasajeros que podrían viajar en un determinado vehículo en una fecha dada, sobre la base de resultados obtenidos de encuestas periódicas.

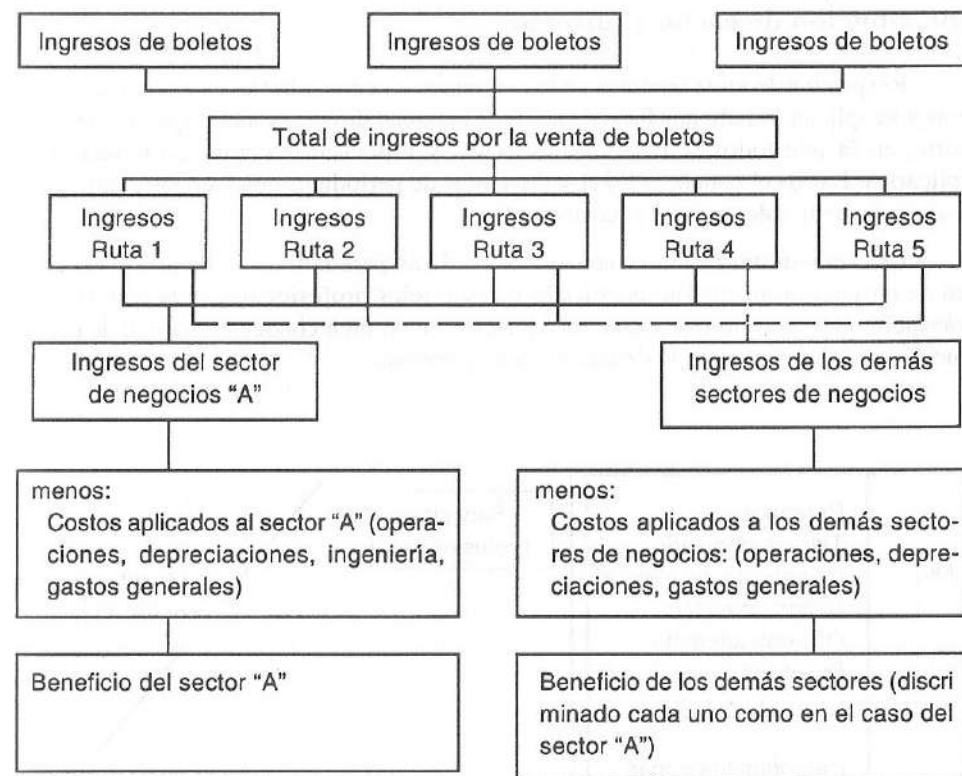
Los costos son difíciles de rastrear debido a que cada vehículo provee capacidad de transporte simultáneamente a distintos sectores durante el mismo período de tiempo; la mayoría de los vehículos no se dedican a una ruta en particular sino que son utilizados para distintas rutas; la demanda por viajes en alguna otra ruta se manifiesta como demanda conjunta. Por estas razones es que se utiliza un sistema basado en muestras, para realizar la aplicación de costos.

Tratamiento de costos indirectos

La asignación de costos a los distintos sectores dependen del uso estimado de los vehículos y otros activos fijos; de tal modo que el beneficio de cada sector, viaje o ruta es desconocido.

Determinación de precio y combinación de productos

Para esto han desarrollado un modelo para computadora que analiza la elasticidad precio de la demanda para su porción de mercado.



6. LA IMPUTACION DE COSTOS DE PRODUCTO EN INDUSTRIAS DE SERVICIOS

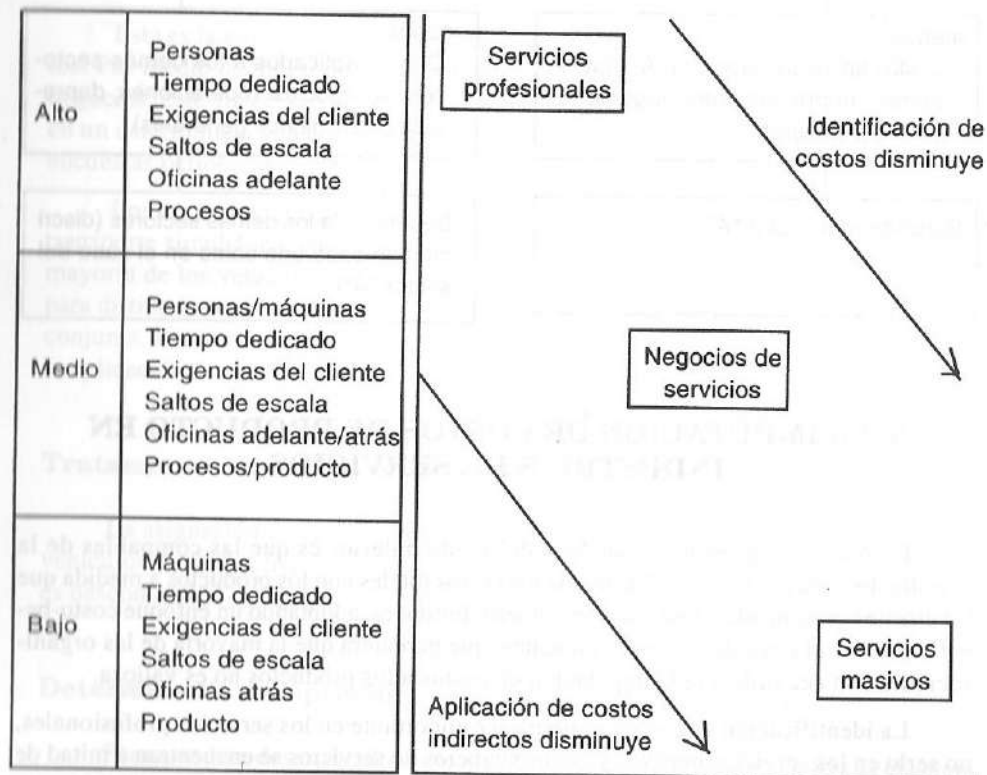
Lo que se desprende del análisis del punto anterior es que las compañías de la muestra disminuyen la identificación de los costos totales con los productos a medida que los clientes que atienden aumentan en número. Entonces, adoptando un enfoque costo-beneficio sobre el tema de los costos, tenemos que pareciera que la mayoría de las organizaciones han decidido que la imputación de costos a los productos no es valiosa.

La identificación de costos aparenta ser importante en los servicios profesionales, no serlo en los servicios masivos y en los negocios de servicios se encuentran a mitad de camino entre ambos. Pareciera ser que a medida que aumenta el número de clientes atendidos por cada unidad en un día, el rastreo de costos a productos se torna complicado y caro.

Distribución de costos indirectos

Respecto este tema tenemos en los extremos a la consultoría, en la cual son mínimos y se aplican usando una base de horas de personal directa; y a la compañía de transporte, en la que todos son costos indirectos, y utiliza un complicado modelo para aplicarlos. Luego el banco, el hotel y las ventas de periódicos conocen las contribuciones, sin recurrir a determinar el costo total.

De esta muestra de cinco, tan sólo dos utilizan para la fijación de precios el criterio de costeo por absorción: la consultoría (servicios profesionales) y la compañía de transporte (servicio masivo); mientras que el resto, si bien conoce el margen de contribución, no lo emplea para la determinación de precios.



7. EL ROL DEL MERCADO

La cadena de valor es un término descriptivo de cómo una firma suma valor en cada actividad central a través de los procesos de diseño, producción y distribución de los servicios por los que los clientes pagan. Las diferencias en la manera en que los competidores desarrollan estas actividades son fuentes de éxito o fracaso competitivo, entonces el estudio de los costos de cada una de estas actividades es de importancia vital, no siendo relevante qué tipo de estrategia se persigue (líder en costos, diferenciación o aplicar alguna de estas dos en un nicho de mercado o enfoque). El tipo de estrategia adoptada por una empresa está condicionada por el tipo de mercado en el que opera y por el tipo de organización que sea. La interacción de estas variables (estrategia, entorno y organización) afectarán el sistema costos adoptado.

Ninguna de las cinco empresas de la muestra compiten en precio, pero todas ellas, de alguna u otra forma, persiguen una estrategia de diferenciación. A pesar de su falta de competencia en función del precio, todas creen necesario mantener su precio a la par del de sus competidores.

Al seguirse una estrategia de diferenciación no es conveniente efectuar la planificación y control vía productos, será más apropiado hacerlo vía centros de responsabilidad vinculados a la cadena de valor. El sistema ABC de costeo recoge los costos en una actividad funcional y luego los aplica a los productos utilizando generadores de costos.

8. CONCLUSIONES

En este artículo se llega a tres conclusiones.

Dada la relativa falta de pertinencia de la valuación de stocks, el costo por producto no es necesario si se dice que se elabora para cumplir dicho propósito. Tampoco se determinan los costos por un requerimiento de los informes de contabilidad financiera, sino que se hacen para proveerlos como herramientas a los administradores, para la planificación y control.

La segunda conclusión se desprende de que en tres de las cinco compañías de la encuesta el costeo por absorción no es empleado para fijar los precios. Como explicación de lo anterior tenemos que es difícil identificar costos con los productos, y que no es relevante dada la estrategia competitiva que llevan a cabo. En esas tres compañías (banco, hotel y venta de periódicos) no es considerado el costo por producto como información útil para la toma de decisiones, y por su costo no se justifica hacerlo. Entonces la necesidad de costos y otras informaciones para el control es mayor que la necesidad de información para fijar los precios en este tipo de organizaciones de servicios.

Todas las compañías planifican y controlan costos por medio de centros de responsabilidad. El primer paso en la distribución de costos se ha llevado a cabo, pero en tres empresas el segundo no, el que consiste en repartirlos entre los productos. Esto pareciera suceder debido a que un producto no es una unidad estratégica decisiva en el proceso de toma de decisiones, o que bien el costo de identificar costos con los productos no se justifica por el potencial beneficio que generaría su uso.

Las ideas del análisis de la cadena de valor (VCA) y el ABC, en donde los costos son agrupados en centros de responsabilidad que grafican el proceso de agregar valor, y luego los costos indirectos son eficazmente aplicados a los productos o servicios analizando su particular generador de costo, en vez de emplear solamente el número de unidades producidas, semeja ser potencialmente útil en organizaciones de servicios. Esto parece ser particularmente cierto en servicios masivos y negocios de servicios con altos niveles de costos fijos indirectos.

VCA y ABC son complementarios, ya que sus generadores de costos son distintos entre sí: los generadores del VCA son estructurales, determinantes estratégicos del nivel de costos de las diferentes partes de la cadena de valor y la infraestructura que la sostiene; y las del ABC no operan como parte de un entorno competitivo, es decir, no están relacionadas con alternativas económicas estructurales, sino que ellas nos dicen cómo adaptar el costo de cada recurso consumido a los productos o clientes. Ambos tipos de generadores coadyuvan al proceso de planificación, control y fijación de precios.

Mucha más investigación empírica sobre el tema es necesaria, la mayoría de dicha investigación debería ser estudios de casos, tal vez lo más conveniente sea trabajar de a pares (buenos y malos sistemas aplicados en empresas), así podemos llegar a formular hipótesis adecuadas para realizar pruebas subsecuentes en muestras mayores.

La educación en contabilidad de costos en Alemania ante los cambios en el medio ambiente industrial (*)

Nasuhi I. Bursal

Este trabajo examina la secuencia de cursos, sus orientaciones y los textos utilizados en las carreras en contabilidad de costos en Alemania, con el objeto de determinar si el enfoque usado para enseñar el tema es lo que hace que la contabilidad de costos alemana permita una fácil adaptación a los cambios en el medio industrial. La estrecha relación entre teoría de la producción y teoría de los costos, el refinamiento en la selección de centros de costos y la independencia entre la contabilidad de costos y la contabilidad financiera dentro del sistema contable de la firma, son las características distintivas del enfoque alemán, características que se asemejan a las ideas básicas subyacentes en el sistema de costos por actividad.

1. INTRODUCCION

El cambio tecnológico ocurrido durante la última década ha generado un nuevo medio ambiente industrial que pone énfasis en la calidad del producto, la reducción del nivel de inventarios, los menores tiempos de procesamiento y especialmente, una mayor flexibilidad para usar la capacidad disponible y para diversificar los programas de pro

(*) Management Accounting Research, vol. 3, Nº 1, march 1992.

Tradujo: MARIA EUGENIA PERONA.

ducción. La enseñanza tradicional en gerencia y contabilidad de costos en los EE.UU. ha sido criticada por no tener en cuenta estos cambios en el medio ambiente (KAPLAN, 1985; MILLER y VOLLMANN, 1985; JOHNSON y KAPLAN, 1987). Como respuesta, se sugirieron nuevos enfoques como el de costos por actividad (ABC) y los sistemas de management de costos estratégicos, proponiéndose una reorientación fundamental de los cursos de contabilidad de costos (COOPER, 1988; SHANK, 1989; STAUBUS, 1990; BERLINER y BRIMSON, 1988).

Un repaso de las opiniones de profesores y estudiantes de contabilidad de costos alemanes, sugiere que en Alemania debe haber pocas dificultades para absorber el impacto del nuevo medio industrial. La hipótesis de este trabajo es que el enfoque usado en la enseñanza alemana, especialmente en lo que respecta a los costos del producto, puede haber contribuido a la aparente facilidad con que se produce esta adaptación.

Un cuestionario fue enviado a distintas universidades alemanas, consultando acerca de sus programas en contabilidad de costos. Once de diecisiete respondieron, incluyendo las instituciones más importantes, por lo que la muestra puede ser considerada suficientemente representativa. En base a las respuestas, se presentará en la primera sección una revisión de los cursos impartidos en contabilidad de costos.

En las siguientes cuatro secciones, se resaltarán los factores más distintivos del sistema alemán, los que pueden explicar su notoria flexibilidad para adaptarse a los cambios en el entorno industrial. La selección de estos factores está basada en la observación de las orientaciones de los cursos y de los libros de texto más ampliamente difundidos, así como en las entrevistas a educadores y estudiantes alemanes.

2. LA CONTABILIDAD DE COSTOS EN EL MARCO DE LA CURRICULA DE LA CARRERA EN ADMINISTRACION DE EMPRESAS

La carrera de negocios en Alemania, que concluye con una tesis y otorga el grado de "Diplomado en negocios" (**Diplom-KAUFMANN**), es generalmente considerada como equivalente a un MBA. Comprende dos etapas; un ciclo básico y un ciclo avanzado. Al ciclo básico, que dura cuatro semestres, le corresponde un conjunto estructurado de cursos fundamentales. Luego de aprobar un examen al final de esta primera etapa, los estudiantes deben elegir uno o dos campos especiales a los que se abocarán durante la segunda, que abarca otros cuatro semestres. Los cursos generalmente siguen el método de estudio en base a lecturas, aunque en el ciclo avanzado se complementan con talleres y seminarios. Los estudiantes tienen que participar de diferentes seminarios y presentar monografías antes de que se les apruebe para iniciar la tesis final.

La estructura de la currícula está dada por una serie de cursos ofrecidos en áreas funcionales, en el marco de un "Curso general de administración de negocios", que se extiende a lo largo de las dos etapas. Estos requerimientos básicos proveen a los estudiantes alemanes de una base de conocimientos amplia y equilibrada, que cubre los aspectos fundamentales de la educación en negocios. La continuidad y la integración en la secuencia de los cursos se asegura siguiendo un libro de texto sobre "Administración general de negocios" (AGN). La Tabla 1 presenta un ejemplo.

Semestre	Tópicos de los cursos
<i>Nivel de estudio básico</i>	
1	Introducción a la Administración General de Negocios (AGN). Taller de AGN. Preparación de estados contables y financieros con taller
2	Contabilidad de costos y desempeño con taller.
3	Investigación operativa con taller. Estados financieros con taller.
4	Marketing con taller. Inversión y finanzas I con taller.
<i>Nivel de estudio superior</i>	
5	Procesos de decisión.
6	Organización. Teoría de producción y costo. Taller para AGN.
7	Inversión y finanzas II. Seminario de AGN.
8	Análisis y política de los estados financieros.

Tabla 1. Muestra curricular de cursos en Administración General de Negocios.

Los estudiantes tienen que tomar cursos y talleres sobre principios básicos y técnicas contables durante los dos primeros semestres. Los primeros cursos en contabilidad de costos y teoría de la producción se ofrecen en el ciclo básico, como parte de la secuencia de AGN. Las Tablas 2 y 3 contienen ejemplos de esquemas típicos.

<p>1. <i>Fundamentos de la contabilidad de costos:</i></p> <p>1.1. La contabilidad de costos como parte de la contabilidad empresarial.</p> <p>1.2. Conceptos básicos de la contabilidad empresarial.</p> <p>1.3. Bases teóricas del costo en la contabilidad de costos.</p> <p>2. <i>Sistemas de contabilidad de costos:</i></p> <p>2.1. Costeo real.</p> <p>2.2. Costeo normal.</p> <p>2.3. Costeo planeado:</p> <p>2.3.1. Costeo planeado basado en el costo total.</p> <p>2.3.2. Costeo planeado en el costo marginal.</p> <p>3. <i>Alcance de la contabilidad de costos:</i></p> <p>3.1. Contabilidad de la categoría de costos:</p> <p>3.1.1. Costos del personal.</p> <p>3.1.2. Costos del material.</p> <p>3.1.3. Costos de los servicios.</p> <p>3.1.4. Costos imputados.</p> <p>3.2. Contabilidad del centro de costo:</p> <p>3.2.1. Tipos y clasificaciones de los centros de costos.</p> <p>3.2.2. Los cuadros de distribución de costos.</p> <p>3.2.3. Problemas especiales de la contabilidad del centro de costos.</p> <p>3.3. Contabilidad de la unidad de costos:</p> <p>3.3.1. Conceptos básicos del cálculo de la unidad de costos.</p> <p>3.3.2. Métodos de cálculo.</p> <p>4. <i>La determinación del beneficio a corto plazo:</i></p> <p>4.1. Método del costo total.</p> <p>4.2. Métodos del costo de venta basados en el costo total y parcial.</p> <p>5. <i>Areas de problemas seleccionados de la contabilidad de costos.</i></p>

Tabla 2. Muestra del perfil del curso introductorio de contabilidad de costos (Nivel de estudio básico).

<p>1. <i>Producción-área funcional central de la administración de negocios:</i></p> <p>1.1. Ejemplos introductorios.</p> <p>1.2. Planeamiento de la producción y su posición dentro de la teoría de la firma.</p> <p>1.3. Modelos como instrumentos de la teoría de la producción.</p> <p>2. <i>Teoría de la producción de la administración de negocios:</i></p> <p>2.1. Funciones de producción como modelos de las relaciones de insumo-producto.</p> <p>2.2. Factores de producción y determinantes de su productividad.</p> <p>2.3. Relaciones entre insumos y productos variables.</p> <p>2.4. Teoría de la producción basada en una función de la producción sustituta.</p> <p>2.5. Teoría de la producción basada en una función de producción limitativa.</p> <p>3. <i>Teoría del costo de la administración de negocios:</i></p> <p>3.1. Definiciones fundamentales y básicas:</p> <p>3.1.1. Objetivos de la teoría del costo y política del costo.</p> <p>3.1.2. Concepto de costo.</p> <p>3.1.3. Examen de los determinantes del costo.</p> <p>3.1.4. Categorías de los costos.</p> <p>3.2. Funciones de costo basadas en funciones de producción sustitutas:</p> <p>3.2.1. Función de costo basada en la ley de rendimiento decreciente.</p> <p>3.2.2. Combinaciones de costo mínimo.</p> <p>3.3. Funciones de costo basadas en la función de producción de GUTENBERG:</p> <p>3.3.1. Análisis a corto plazo:</p> <p>3.3.1.1. Costos dependientes de la intensidad de utilización, tiempo y producto de un único elemento de equipamiento:</p> <p>3.3.1.1.1. Costos dependientes de la intensidad.</p> <p>3.3.1.1.2. Costos dependientes del tiempo.</p> <p>3.3.1.1.3. Costos dependientes del producto.</p>

Tabla 3. Muestra del perfil del curso de teoría de la producción (Nivel de estudio básico).

- 3.3.1.2. Costo mínimo de adaptación del equipo:
 - 3.3.1.2.1. Adaptación basada en el tiempo.
 - 3.3.1.2.2. Adaptación basada en la intensidad.
- 3.3.1.3. Costo mínimo de adaptación de equipos múltiples con funciones similares:
 - 3.3.1.3.1. Adaptación puramente cuantitativa.
 - 3.3.1.3.2. Adaptación combinada.
- 3.3.2. Análisis a largo plazo.
- 3.4. Problemas adicionales:
 - 3.4.1. Distribución de la producción basada en el tiempo como un factor determinante del costo.
 - 3.4.2. Programa del planeamiento de la producción.

Tabla 3 (Cont.).

Los cursos de profundización en estas dos áreas están incluidos en la currícula del ciclo superior, algunos en el marco de la AGN y otros en campos de especialización. Las Tablas 4 y 5 contienen ejemplos de esquemas típicos, siguiéndose esquemas similares en los libros de texto (SCHWEITZER y KUEPPER, 1986; KILGER, 1987; KLOCK, 1991).

- A. *Introducción:*
 - 1. La manufactura como el área funcional central.
 - 2. Características y clases de plantas manufactureras.
 - 3. Examen del problema central de las áreas de plantas manufactureras seleccionadas.
- B. *Teoría de la producción como base de las economías manufactureras:*
 - 1. Fundamentos.

Tabla 4. Muestra del perfil del curso de teoría de la producción (Nivel de estudio superior).

- 2. Función de la producción de GUTEMBERG:
 - 2.1. Idea básica.
 - 2.2. Sistema de funciones de consumo.
 - 2.3. Funciones del insumo del factor y funciones de producción.
- 3. Función de producción del tipo C de HEINEN:
 - 3.1. Idea básica.
 - 3.2. Combinaciones elementales.
 - 3.3. Combinación de funciones de consumo tipo C.
 - 3.4. Función de insumo del factor.
- 4. Desarrollos adicionales.
- C. *Teoría del costo como base de las economías manufactureras:*
 - 1. Fundamentos:
 - 1.1. Conceptos de costos.
 - 1.2. Objetivos de la teoría del costo.
 - 1.3. Examen de los principales factores que influyen en el costo.
 - 2. Funciones de costo basadas en la función de producción de GUTEMBERG:
 - 2.1. Introducción.
 - 2.2. Los costos como una función del desempeño de los bienes de uso.
 - 2.3. Los costos como función de la cantidad producida.
 - 2.4. Los costos como función del tiempo de proceso de elaboración.
 - 2.5. Acumulación de costos.
 - 3. Desarrollos adicionales.
- D. *Política de elaboración orientada por el costo:*
 - 1. Examen del problema de ubicación.
 - 2. Proceso de producción de un único producto en una etapa única:
 - 2.1. Adaptación en el caso de una ubicación dada de una parte del equipo.
 - 2.2. Adaptación en el caso de ubicaciones variables.
 - 2.3. Adaptación para reducir el tiempo de proceso.

Tabla 4 (Cont.).

3. Proceso de producción de un único producto en etapas múltiples:
 - 3.1. Introducción.
 - 3.2. Política de elaboración orientada por el costo en el caso de coeficientes de producción constantes.
 - 3.3. Problema de decisión en el caso de relaciones de insumo-producto variables.
 4. Proceso de producción múltiple en una etapa única:
 - 4.1. Producción alternativa.
 - 4.2. Proceso de elaboración intermedia.
 - 4.3. Política de elaboración en el caso de producción conjunta.
 5. Problemas seleccionados en el caso de procesos de producción de productos múltiples y etapas múltiples:
 - 5.1. Cálculo de las necesidades de capacidad parcial.
 - 5.2. Problema de programación del equipo.
 6. Política de elaboración para grandes proyectos usando la técnica del camino crítico.
- E. *Planeamiento de las adquisiciones orientadas por el costo:*
1. Problemas básicos de la economía de material:
 - 1.1. Conceptos y enfoques.
 - 1.2. Cantidad demandada y su estructura.
 - 1.3. Costos de la economía de material.
 2. Estrategias seleccionadas de la política de adquisiciones:
 - 2.1. Examen de enfoques de estrategia y modelos.
 - 2.2. Situaciones determinadas.
 - 2.3. Enfoque de modelos de la política de adquisiciones en el caso de factores con influencia estocástica.
 3. Disposición interna y elaboración.

Tabla 4 (Cont.).

1. *Contabilidad empresarial como parte del sistema de información gerencial:*
 - 1.1. Contabilidad empresarial como un sistema de información especial.
 - 1.2. Contabilidad de costos y desempeño como parte de la contabilidad empresarial.
2. *Contabilidad de costos y desempeño sobre la base del costo total:*
 - 2.1. Introducción.
 - 2.2. Concepto básico de la contabilidad de costos y desempeño en un sistema de costo total.
 - 2.3. La contabilidad de costos y desempeño dentro del "Plan de cuentas" - Uno o dos sistemas de círculos.
 - 2.4. Contabilidad de costos y desempeño basada en los costos reales.
 - 2.5. Contabilidad de costos y desempeño basada en los costos normales.
 - 2.6. Contabilidad de costos y desempeño basada en costos planeados.
3. *Sistemas de contabilidad de costos y desempeño sobre la base costos parciales:*
 - 3.1. Crítica a los sistemas de costos totales como un punto de partida para el desarrollo de los sistemas de costeo parcial.
 - 3.2. La descomposición del costo como base para las tasas de aplicación del costeo parcial.
 - 3.3. Costeo directo y costeo en base al margen de contribución.
 - 3.4. Costos primos y costeo del margen de contribución basados en costos primos relativos.
 - 3.5. Comentarios críticos sobre los sistemas de costeo parcial.
4. *La utilidad de los sistemas de costeo para los diferentes objetivos de la contabilidad de costos y desempeño:*
 - 4.1. Determinación del precio y el beneficio.
 - 4.2. Control de eficiencia.
 - 4.3. Bases para las decisiones gerenciales.
5. *La contabilidad de costos y desempeño y el procesamiento electrónico de datos:*
 - 5.1. Expectativas de la contabilidad de costos y desempeño moderna provenientes del procesamiento electrónico de datos.
 - 5.2. Examen del desempeño de los paquetes de software estándar.

Tabla 5. Muestra del perfil del curso de contabilidad de costo (Nivel de estudio superior).

Un estudio de dichos esquemas revela al uso dual de las teorías de la producción y de los costos, como la principal característica del enfoque alemán en la enseñanza de la contabilidad de costos. Se enfatiza el desarrollo de las funciones de costo basado en la teoría de la producción, bajo la influencia de distintas condiciones industriales.

Los tópicos cubiertos en los cursos introductorios de contabilidad de costos se centran principalmente en los costos del producto y en la determinación del ingreso de corto plazo, con énfasis en la asignación de costos a los centros de costo. Los cursos del ciclo avanzado se ocupan de los distintos sistemas de contabilidad de costos, con especial énfasis en costos estándar, así como del uso gerencial de la información de costos para la toma de decisiones. En este nivel más alto, los estudios también se relacionan estrechamente con el área de administración de la producción.

Después de haber revisado el contenido de la currícula en contabilidad de costos, se debe responder a la siguiente pregunta: ¿por qué podría el sistema alemán ser más flexible para proveer cualquier información adicional sobre costos necesaria para adaptarse al cambio industrial? Una diferencia importante parece ser la aproximación sistemática entre las funciones de producción y de costos, que permite una transformación más fácil de cualquier cambio en la actividad o en el proceso, en sus implicaciones sobre los costos. Otra diferencia notable es la disponibilidad de una detallada información de costos de las actividades de fabricación y otras, a causa de una elaborada y minuciosa clasificación en centros de costos. Finalmente, una ventaja significativa del sistema alemán, es su flexibilidad en el uso de conceptos de valuación y asignación para propósitos de costo, distintos a aquellos conceptos empleados en la elaboración de información financiera.

3. LA FUNCION DE PRODUCCION COMO BASE PARA EL CONCEPTO Y EL COMPORTAMIENTO DEL COSTO

Los menores tiempos de procesamiento y la mayor flexibilidad en la producción, dos características fundamentales del nuevo medio industrial, tienen notables impactos en el nivel y la estructura de los costos. Tomando en cuenta las actividades que agregan valor y eliminando aquellas que no lo hacen, el actual proceso de fabricación puede ser reducido considerablemente. Esto resulta en la correspondiente disminución en los costos de maquinaria y mano de obra, directamente relacionados al tiempo de producción. Por otra parte, la mayor flexibilidad requerida por el medio, que lleva a un uso variable de la capacidad disponible y a cambios en los programas de producción, aumenta el número y la complejidad de las transacciones no relacionadas directamente con el proceso de fabricación, como manejo de material, cambios de ingeniería, inspección, instalación de máquinas, empaque y distribución. La consecuencia es un desplazamiento significativo de costos directos a costos indirectos. El ABC, que surgió en los últimos años como una

respuesta al medio cambiante, es un intento de clasificar y asignar los costos del producto en cuatro grandes actividades y categorías de costos: costos relacionados con la instalación (fijos), costos relacionados con la producción, costos relacionados con cada partida o lote y costos unitarios o relacionados con el producto final.

De hecho, todos los nuevos enfoques utilizados para adaptarse al medio, se basan en un detallado análisis de las actividades de la firma, comenzando con la adquisición de los inputs y terminando con la venta del output. Como reveló la revisión de la currícula de contabilidad de costos, la característica más significativa del enfoque alemán es precisamente su supuesto básico de que sólo puede existir un sistema válido de contabilidad de costos si está fundamentado en una sólida teoría de la producción, que a su vez se apoya en un análisis detallado de todas las actividades.

En un sentido amplio, el concepto alemán de costo comprende el valor de todo factor de la producción consumido intencionalmente en el proceso productivo de la firma (SCHOENFELD, 1974, 1990). Esta definición puede ser expresada en su forma más simple como el producto de una cantidad de input y su precio. Siendo el precio del factor un elemento exógeno, que generalmente no está bajo el control de la gerencia, se centra la atención sobre la cantidad utilizada del factor y así se determinan las funciones de costo y producción. Sin embargo, el sistema alemán también exhibe algunas importantes diferencias con respecto a la valuación de los factores, como se mostrará en la siguiente sección.

Relacionando la contabilidad de costos con la teoría de la producción, el enfoque alemán familiariza a los estudiantes con las actividades de producción subyacentes, por lo que el impacto sobre los costos de cualquier cambio en estas actividades puede ser estimado fácilmente. Para este propósito, las funciones de producción no se establecen para la entidad como un todo, sino para sus partes o para distintos centros de trabajo. Sólo después de haber calculado las funciones de consumo de factores para las diferentes actividades, estas funciones son agregadas en una función de producción total.

Un aspecto de la flexibilidad en la producción, es la capacidad para usar la maquinaria existente para otros propósitos. Las teorías de la producción abordan este problema definiendo funciones aproximadas de consumo de factores para máquinas de único y múltiples propósito, las cuales pueden luego ser usadas para determinar las consecuencias sobre los costos de cambios en el programa de producción. Otro aspecto de la flexibilidad es la posibilidad de usar inputs de diferentes clases y calidades; esto se toma en cuenta incorporando al análisis el efecto de la limitación y sustituibilidad de los factores.

La flexibilidad también está relacionada estrechamente con el método seleccionado por la gerencia para adaptarse a cambios en los niveles requeridos de producción. La alternativa elegida para adaptarse es una cuestión clave para la moderna producción en las teorías de costos presentadas (DOERNER, 1983; COENENBERG y SCHOENFELD, 1990; SCHWEITZER, 1989). Desde sus orígenes con GUTENBERG en 1950, las teorías de la produc-

ción se han clasificado en los tres patrones de adaptación siguientes, tratando de explicar sus implicaciones de costos:

- 1) Adaptación basada en el tiempo.
- 2) Adaptación basada en el uso o intensidad.
- 3) Adaptación cuantitativa.

El punto de partida del análisis es el supuesto de que la tecnología de producción seleccionada, la capacidad y el nivel de uso de la capacidad, son tres determinantes básico del consumo de inputs.

Como los dos primeros no pueden ser cambiados por las decisiones de corto plazo, el análisis del comportamiento de los costos se centra en la alternativa elegida por la gerencia con respecto al uso de la capacidad disponible. Cada patrón de adaptación afecta el consumo de inputs por unidad de capacidad de utilización una determinada parte de la maquinaria (por ejemplo, consumo de energía por hora/máquina). La adaptación basada en el tiempo sin tener en cuenta las horas extras, llevaría a cambios proporcionales en los costos; mientras que la mayor intensidad (por ejemplo, mayor rapidez de puesta en marcha, mayor poder calorífico por hora/máquina), causaría un comportamiento progresivo de los mismos.

La adaptación cuantitativa generalmente implica incluir una capacidad de almacenamiento temporaria en el proceso de fabricación, resultando la mayoría de las veces en cambios proporcionales y escalonados en los costos.

La determinación del tamaño del lote es otro aspecto importante de las decisiones de adaptación.

4. FLEXIBILIDAD EN LA VALUACION Y ASIGNACION DE COSTOS

Uno de los aspectos más notables del enfoque alemán es su flexibilidad para determinar el valor del consumo de inputs. El uso de distintos ítem imputados de costos, así como el reconocimiento y distribución de algunos grandes gastos a lo largo de períodos mayores a un año, merecen especial atención en este contexto. Este amplio concepto de valuación y reconocimiento de costos está también de acuerdo con las ideas básicas del sistema ABC; a propósito, este sistema sugiere que el costo de algunas actividades tales como el "mantenimiento de activos fijos" o el "mantenimiento de inventarios", deberían también ser incluidas en los costos por actividad (STAUBUS, 1990). Los siguientes ejemplos ayudarán a esclarecer este punto.

Usando los conceptos de costo de oportunidad y mantenimiento del capital (BURSAL, 1986), el sistema alemán incluye los siguientes ítem en el costo final de un producto:

- 1) Interés imputado.
- 2) Depreciación imputada.
- 3) Retribuciones imputadas de la gerencia.
- 4) Costos imputados de cobertura por riesgo.

El interés imputado es el costo de los requerimientos de capital asociado a la fabricación, sin importar la forma de financiamiento. Los "salarios de la gerencia" se imputan por aquellos propietarios o socios que trabajan en su propio negocio, sin recibir formalmente una compensación adecuada, comparable a la que obtendrían en un negocio, similar. Las imputaciones de costos por riesgos, se hacen para prevenir cualquier contingencia que pudiere ocurrir durante el proceso de fabricación y contra la cual la empresa generalmente no está asegurada. La depreciación imputada refleja el costo del uso o del consumo de activos fijos y se calcula aplicando tasas proporcionales sobre el costo de reemplazo anual ajustado de estos activos, a lo largo de su vida útil estimada.

Otra característica del sistema alemán es el tratamiento de los costos de investigación y desarrollo, los cuales merecen una atención especial en el contexto de un medio industrial en continua modificación. A excepción de los costos básicos en I + D, todos los costos de desarrollo de productos y procesos son primeramente clasificados en fijos y variables. Los primeros son directamente asignados al producto en los distintos centros de costo, mientras que los segundos son cargados a los proyectos particulares.

El sistema alemán también es permisivo con respecto a algunos costos estimados que se extienden a lo largo de varios períodos. Un ejemplo es la asignación de "grandes costos de reparación y mantenimiento" como parte de los costos generales de fabricación mensuales, durante un período de tres a cinco años.

Finalmente, algunos costos especiales de fabricación o de ventas que corresponden sólo a algunos productos en particular, son directamente cargados a estos productos sin ser asignados a centros de costo; son ejemplos de este tipo las erogaciones en modelos y herramientas especiales. Los costos especiales de ventas consisten principalmente en costos de empaque y provisiones para ventas.

Los ejemplos propuestos arriba, muestran que el sistema alemán permite asignar algunos costos relacionados con el producto directamente al objetivo de costo correspondiente, sin entrar en la usual clasificación por centros de costo. Esta modalidad está evidentemente de acuerdo con los principios básicos subyacentes en el enfoque de costos por actividad.

5. DETERMINACION DE CENTROS DE COSTO Y SELECCION DE LOS GENERADORES DE COSTOS (*COST DRIVERS*)

Como reveló la revisión del contenido de los cursos, los problemas de asignación de costos cubren una importante parte de la currícula en contabilidad de costos en Alemania. El estudio de la práctica en contabilidad de costos sugiere a su vez que la facilidad de adaptación al medio percibida en el sistema alemán, se debe en gran medida al análisis minucioso utilizado en la determinación de los centros de costo y de los generadores de costos.

1. Formar grupos de costos homogéneos (*cost-pools*) es el principio básico para determinar el número y tamaño de los centros de costo. Se supone que todos los ítem de costo homogéneos en un centro de costo, se comportan proporcionalmente a por lo menos un denominador común; así, son medibles económicamente y están bajo el control de un supervisor responsable. El uso extensivo de este enfoque en algunas compañías alemanas con complejos programas de producción, ha llevado al establecimiento de cientos de centros de costo. La división de centros de costo en primarios y secundarios es generalmente mucho más amplia que en los EE.UU. Los centros de costo primarios incluyen cuatro grandes grupos: centros de materiales, de fabricación, de administración y de comercialización. Los costos recogidos en estos centros son finalmente aplicados al producto usando una apropiada base de asignación. Los costos recogidos en los centros de costo secundarios, que proveen diferentes servicios a los otros centros, son reasignados a los centros de costo primarios. Algunos ejemplos pueden ilustrar mejor la división precisa entre centros de costo primarios y secundarios.

El establecimiento de un centro de costo primario para los costos indirectos relacionados con los materiales es una característica notable del sistema alemán. De hecho, el uso de un centro de costo primario para "compras de materiales" y otro para "depósito de materiales" es ampliamente difundido en la práctica. Esta separación permite la selección de diferentes bases para la asignación final de los costos al producto. Mientras el número de operaciones de pedido y manejo de materiales puede ser una buena medida para asignar los costos de personal del centro de "compras de materiales", el valor del material sería una mejor base para los costos de capital como intereses y seguros en el centro de "depósito de materiales".

La extensión de la clasificación en centros de costo de fabricación depende, por supuesto, del tipo de negocio. El criterio básico de estructura de costos homogénea puede llevar al establecimiento de centros de costo para máquinas o estaciones de trabajo individuales, limitado únicamente por consideraciones de costo-beneficio (KILGER, 1988). Esta división refinada de las actividades de fabricación en centros de costo, refuerza la adaptabilidad del sistema a cambios en la tecnología de producción.

Con tecnologías de producción integradas por computadora, se pueden combinar distintas máquinas dentro de un sistema automático de control; sin embargo, el planeamiento de costos todavía necesita ser llevado a cabo para cada máquina independientemente. El nivel de actividad usado como denominador, por su parte, podría estar referido a la capacidad límite del sistema integrado. Esto permitiría la determinación del costo de los diferentes productos que pasan a través del sistema y que usan distinta maquinaria y distintos tiempos de proceso.

Entre los centros de costo secundarios, la división entre los centros de fabricación e ingeniería merece especial atención. El establecimiento de centros de costo como "construcción y desarrollo" o "planeamiento y programación de la producción" permite al contador de costos asignar algunos costos del producto, del proceso o de la partida, directamente a sus objetos de costo. Este punto muestra de nuevo que la disponibilidad de una detallada división de centros de costo no se opondría e incluso apoyaría el enfoque de costos por actividad.

2. La adaptabilidad de un sistema de costos al medio ambiente variable se ve también muy afectada por la selección de bases de asignación del costo, que sirven para la imputación de los costos de fabricación recogidos en los centros de costo primarios a los productos. Si más de un producto o diferentes tamaños de lotes del mismo producto tienen que ser procesados en un centro de costo, debe usarse más de una base de asignación. En el caso de diferentes tiempos de montaje para diferentes productos, las "horas de montaje" son usadas como una segunda base, junto a las "horas máquina" para las operaciones normales. El uso de distintos materiales para diferentes productos puede también llevar a bases de asignación adicionales. Por ejemplo, algunos ítem de costo (energía, etc.) por hora máquina, pueden variar para el procesamiento del cobre o del aluminio, en la producción de alambre. En este caso, deben calcularse distintas tasas de costo para el mismo centro de costo, para "horas de proceso de cobre" y "horas de proceso de aluminio". El cambio en la relación hombres/máquina, para diferentes productos y para la misma máquina, o el uso de herramientas o instalaciones especiales para distintos productos, puede también llevar a múltiples bases de costo y tasas de aplicación de costo (KILGER, 1989).

Las ventajas percibidas del sistema de costos por actividad (que incidentalmente han sido traducidas al alemán como correspondientes a "costos por procesos"), con respecto al sistema tradicional de costos, están siendo fuertemente debatidas en Alemania en estos momentos (HORVATH y MAYER, 1989; CONENBERG y FISCHER, 1991). La concepción general es que el sistema alemán tradicional de costos del producto, unido a una detallada determinación de los centros de costo y de las bases o responsables de costos, como se explicara más arriba, ha sido capaz de hacer frente a la mayor parte de los problemas presentados por el nuevo medio ambiente industrial. Por otra parte, también se reconoce que sería mejor que a algunos costos (la mayor parte indirectamente relacionados a las operaciones de fabricación), se los asignara directamente al producto o a la partida, pasan-

do por sobre los límites de los centros de costo. La aplicabilidad práctica, costo-efectividad y perspectiva en el tiempo de este sistema, constituyen los principales tópicos del presente debate.

6. FLEXIBILIDAD DE LA CONTABILIDAD DE COSTOS EN EL ESQUEMA CONTABLE DE LA FIRMA

La posibilidad de usar métodos de valuación y asignación de costos para determinar el costo del producto, bastante diferentes a aquellos métodos utilizados para los informes financieros, demuestra la flexibilidad inherente del sistema de contabilidad de costos alemán para adaptarse al medio cambiante. Esta flexibilidad está también formalmente asegurada por el diseño de un "Plan común de cuentas" ampliamente usado por la industria alemana, que provee clasificaciones separadas de cuentas para propósitos de contabilidad financiera y de contabilidad de costos. Como revela el estudio de la currícula, la reconciliación de ambas al final del ejercicio constituye un tópico importante de los cursos en contabilidad de costos. Para convertir los valores del inventario y los montos de ingreso calculados para propósitos de contabilidad de costos, en aquellos para contabilidad financiera y requerimientos de informes impositivos, se utiliza un conjunto de cuentas de conciliación.

Más aún, la flexibilidad de la contabilidad de costos permite, para propósitos de planeamiento y control, el uso de un amplio concepto de costos totales, que también incluye algunos ítem de costos distintos a los de fabricación. Como ya se ha indicado, el esquema de distribución de costos usado por la mayor parte de la industria alemana, contiene también centros primarios de administración y comercialización, por lo que los costos recogidos en estos centros pueden también ser asignados a los productos finales. La Tabla 6 incluye un esquema típico de cálculo de costos unitarios, para determinación de costos del producto.

De acuerdo a este esquema, el costo total del producto comprende dos componentes: costos de fabricación y otros costos. Los gastos generales de materiales, así como los costos especiales de fabricación y comercialización directamente asignados al producto final, se presentan separadamente. Este concepto amplio de costo total, es también bastante compatible con el enfoque de costos por actividad. Así, algunos ítem como embarque y compras y manejo de materiales, que pueden variar con la línea de producción, la partida o la unidad de producto final, pueden fácilmente ser asignados a los respectivos objetivos de costo en este esquema.

Materias primas	XXXXXX	
Materiales indirectos	XXXXXX	
Costo del material		XXXXXX
Procesamiento del trabajo	XXXXXX	
Procesamiento costos indirectos	XXXXXX	
Costo de procesamiento directo-especiales	XXXXXX	
Costo de procesamiento		XXXXXX
Costos indirectos administrativos		XXXXXX
Costos indirectos de comercialización		XXXXXX
Costos directos de comercialización especiales		XXXXXX
Costo del producto		XXXXXX

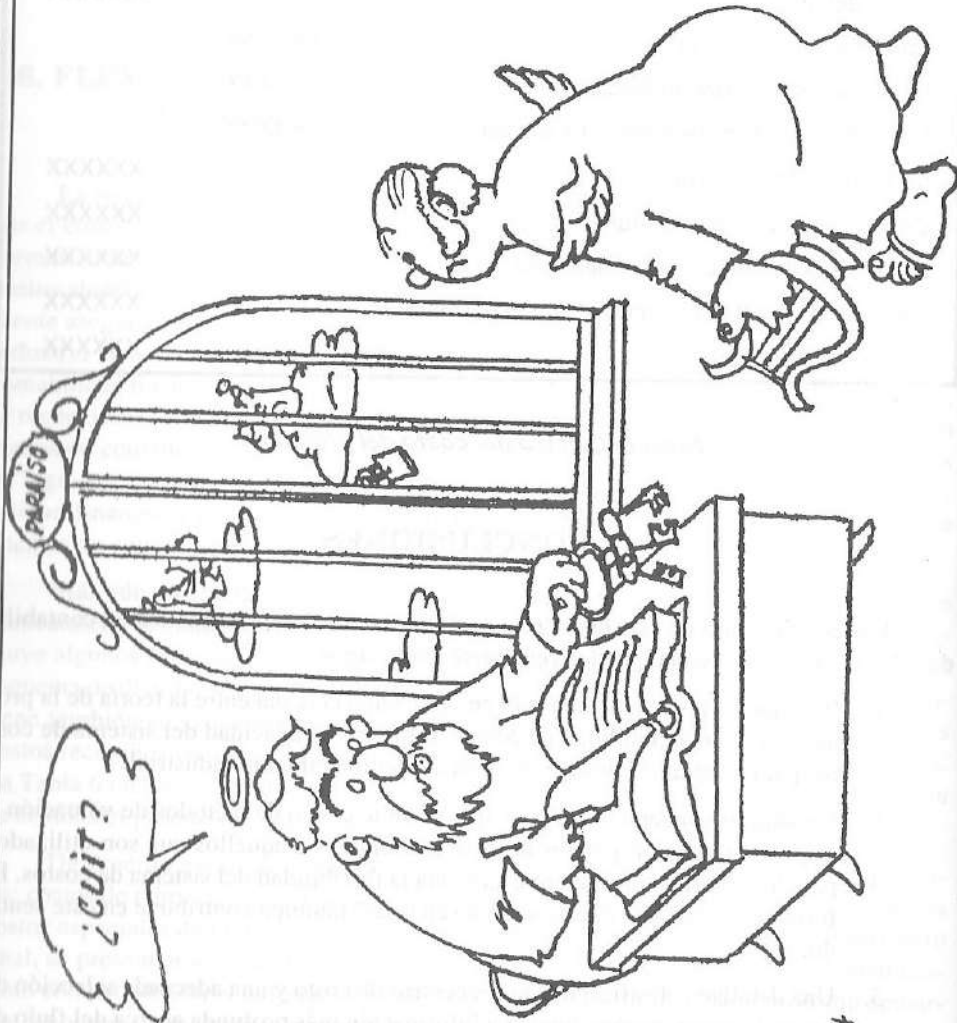
Tabla 6. Cálculo del costo del producto.

7. CONCLUSIONES

Las conclusiones de esta breve revisión de la educación y la práctica en contabilidad de costos en Alemania, pueden resumirse como sigue:

1. El esquema sistemático basado en la relación cercana entre la teoría de la producción y la contabilidad de costos, refuerza la capacidad del sistema de costos para adaptarse a los cambios en el medio ambiente industrial.
2. Un amplio concepto de costos, que permite el uso de métodos de valuación y asignación para propósitos de costos diferentes a aquellos que son utilizados para los informes financieros, aumenta la flexibilidad del sistema de costos. El formato y guía del "Plan común de cuentas" también contribuye en este sentido.
3. Una detallada clasificación de los centros de costo y una adecuada selección de bases de costo, proporciona una información más profunda acerca del flujo de actividades de fabricación y otras, tal que el impacto sobre los costos de cualquier cambio en estas actividades puede ser medido con relativa facilidad.

Una mayor investigación en estos temas sería ciertamente útil para determinar la validez de estas conclusiones, que están apoyadas principalmente en la evaluación e interpretación personal de la información recolectada por el autor.



El control de gestión

Instituto de Especialistas en Control de Gestión (*)

El Instituto de Especialistas en Control de Gestión ha iniciado sus actividades a mediados de 1994; el 6 de junio pasado tuvo lugar su acto inaugural.

Ante el ofrecimiento de las páginas de la prestigiosa revista del IAPUCO, para exponer en ellas sus ideas; la Comisión Directiva del IECG encomendó a varios de sus miembros la redacción de un artículo referido a temas de control de gestión. En la oportunidad pareció conveniente elaborar el mismo con un criterio generalista, destinado a explicitar en toda su amplitud el ancho abanico de incumbencias que competen al control de gestión.

De esta manera será posible, a través de la difusión que la revista tiene en ámbitos profesionales y empresarios, dejar claramente establecida la temática básica que abarcará el IECG en su accionar presente y futuro.

Durante su presencia en Buenos Aires PETER F. DRUCKER sostuvo:

"No hagan grandes cambios (reingeniería) antes de estudiar a fondo la empresa, por la misma razón que no se puede curar un tumor cerebral con el mismo método que si fuera una uña encarnada."

1. FUNDAMENTOS DEL CONTROL DE GESTION

Los cambios producidos en el sistema económico de nuestro país han exigido que todas aquellas personas vinculadas, directa o indirectamente, con la gestión de organizaciones desempolvemos rápidamente viejas herramientas de la dirección profesional.

(*) Participaron en la redacción de este trabajo los siguientes profesionales: Dres. PEREZ ALFARO, ALFREDO; SERPA, JOSE LUIS; SERPA, HUMBERTO; BENDOSI, LUIS; PRIETO, DANIEL; BOCCAZZI, CELINA; DEL BUONO, HECTOR y RIVALDI, JORGE L.

Con esta expresión no pretendemos calificar la capacidad directiva y profesional de nuestro medio sino, por el contrario, reconocer el profundo cambio producido en el nivel de exigencia del medio hacia las organizaciones y los profesionales.

Una de las principales distorsiones que producen los regímenes fuertemente regulados es que facilitan la permanencia en los mercados de organizaciones que no reúnen los mínimos de excelencia requeridos ni realizan los esfuerzos necesarios para conseguirlos.

Asimismo, alteran la posibilidad de acceso a recursos básicos ya sea operativos, tales como insumos y financiación, hasta estratégicos como son la información y la capacitación.

El cambio a un medio de libre competencia, se caracteriza por la fuerza y velocidad con que se desarrolla. En este contexto, aquellas organizaciones que no se adaptan con la velocidad requerida o que no reconocen la imperiosa necesidad de hacerlo, están destinadas irremediablemente a desaparecer.

CONCEPTOS BASICOS

El control de gestión es un proceso inherente a la dirección de las organizaciones que tiene por objetivo básico la evaluación constante y sistemática del ente en su conjunto, contrastando si el grado de cumplimiento de las metas establecidas asegura el éxito de la estrategia definida si ésta mantiene su validez, tanto en relación con la misión del ente como con las condiciones del medio en que actúa.

Para tal fin requiere una definición expresa y concreta de la misión empresarial. Es decir, una manifestación meditada sobre en qué negocio estamos o pretendemos estar.

Esclarecido este punto central para el nacimiento o reorganización del ente, el reconocimiento de **rentabilidad y permanencia** como dos objetivos básicos es el paso siguiente para formular la estrategia y las tácticas que compatibilicen los objetivos organizacionales con la realidad.

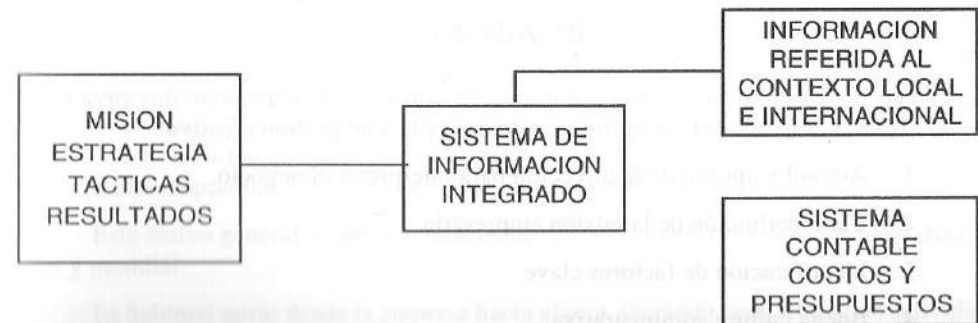
La rentabilidad, entendida como la capacidad de generar recursos propios, es una meta común a organizaciones con o sin fines de lucro e independientemente del campo en que actúen. La permanencia, en tanto, aparece como el objetivo estratégico de cualquier emprendimiento serio.

La compilación y análisis sistemático de información válida referida al ente y al contexto —local e internacional—, deriva en una actividad necesaria al ejercicio del control de gestión, suministrando el respaldo para la toma de decisiones por parte de quien detente la responsabilidad de la dirección.

La calidad e integración del sistema de información del ente —contable, presupuestario y estadístico— es un condicionante de la efectividad del control de gestión y su alcance un indicador del grado de cultura administrativa logrado por la organización.



El alcance a que nos referimos se muestra en el esquema siguiente, del cual a su vez se puede inferir el ámbito de incumbencia del control de gestión, los factores que debe tener en cuenta y las herramientas primarias de las que se sirve.



CONTROL SUPERIOR

Es un proceso dinámico y permanente reservado al máximo nivel directivo que focaliza su acción sobre aquellas variables cuya evolución define el resultado de la gestión.

De la misma forma que identificar el factor estratégico clave es esencial para definir la estrategia adecuada que permita la adaptación del ente a nuevas circunstancias, la definición de estos factores clave son la llave para la ejecución de un control de gestión efectivo.

Estas variables o factores clave, se relacionan —en general— con metas operativas y de corto plazo cuyo cumplimiento permite alcanzar objetivos estratégicos.

La identificación de estas variables no es sencilla y tampoco lo es el control de su evolución. La tarea se ve dificultada por la diversidad de factores que determinan su importancia relativa en cada organización y por la necesidad de contemplar tanto aspectos cuantitativos como cualitativos.

La importancia relativa de los factores clave no sólo depende de las características intrínsecas del negocio. También influyen en ella las de la organización en sí, las del sector a que esta organización pertenezca y las circunstancias del contexto.

Por otra parte, no resulta sencillo encontrar un indicador representativo para seguir la evolución de una variable cualitativa.

Por esta razón es que los sistemas de control orientados a factores cuantitativos registran un desarrollo marcadamente superior sobre aquellos que pretenden seguir la evolución de variables cualitativas.

Sin embargo, la importancia creciente que se les viene dando a estas últimas, es una de las características que marca la evolución sufrida por el concepto de control de gestión desde la “escuela clásica” hasta el advenimiento de la “escuela macrosocial”.

REQUISITOS

Los que se enuncian a continuación deben considerarse como aquellos cuya existencia resulta deseable para la aplicación de un control de gestión efectivo:

1. Actitud y aptitud de la dirección para interpretar el negocio.
2. Clara definición de la misión empresarial.
3. Identificación de factores clave.
4. Buena cultura administrativa.
5. Buena cultura informática.

6. Sistema de información integrado:

- contable;
- extracontable;
- estadístico.

7. Medios de validación de información:

- normas y procedimientos;
- auditorías.

8. Informes periódicos sobre evolución de factores claves.

2. EL CONTEXTO MACROECONOMICO Y MACROSOCIAL

Dentro de las actividades del control de gestión nos encontramos con la necesidad de prestar especial atención a un grupo muy importante de factores exógenos a la organización; la competencia, la tecnología, el mercado, son algunas de estas variables que por ser fuertemente condicionantes del accionar empresarial suelen ocupar un lugar destacado en el análisis.

No es tan común, sin embargo, encontrarnos con el estudio del contexto macroeconómico y de sus variables derivadas.

En general, este aspecto del análisis se supone fuera de la esfera de acción de la empresa y en consecuencia se lo toma como supuesto tácito y estático.

No obstante, la empresa ha de estar sujeta a los avatares de ese contexto y ha de sufrir las consecuencias de su dinámica, de allí la importancia de analizar el marco general e individualizar las variables que han de tener mayor peso en cada organización en particular.

Dada la importancia del diagnóstico en el control de gestión, es este el primer paso: la determinación de las variables macro que resultan claves para la organización. En la selección de estos indicadores deberá prestarse especial atención a que la información necesaria esté disponible en forma periódica y que sea de fácil acceso.

Este marco general al que hacemos mención, debe abarcar la órbita nacional, regional y mundial.

Es habitual mirar desde la empresa hacia afuera, tomando como límite de actividad e incidencia el del territorio nacional. Esto se da muy comúnmente en países que como el nuestro estuvieron durante largos años sujetos a un proteccionismo y regulación extremos.

En el marco de integración actual, las oportunidades y ventajas que ofrecen el orden regional y mundial han pasado a ser, en muchos casos, la verdadera oportunidad de crecimiento, cuando no la posibilidad de subsistencia, a partir de mercados locales saturados o con escasa demanda.

Dentro de las variables macro que han de ser estudiadas surge como de vital importancia las condicionantes del contexto social, junto con el análisis de las políticas aplicadas.

La inversión efectuada por el Estado en salud, educación y seguridad, es algo más que una importante economía externa para la organización; el equilibrio social suele ser un presupuesto básico para el desarrollo de la labor empresaria.

El estado de los recursos humanos con que cuenta la sociedad, es sin duda consecuencia de las políticas aplicadas, y de su acertado diagnóstico depende que pueda contarse con uno de los elementos fundamentales del proceso productivo.

Desde la óptica del control de gestión deberá medirse con objetividad esta realidad e indicar en qué medida condiciona el objetivo global, si puede la empresa mejorar esa realidad o si ese estado de cosas compromete seriamente las posibilidades de realización empresaria.

Una vez más no basta con la visión nacional, el contexto regional y mundial es una gran limitante, basta con observar las corrientes migratorias y su influencia sobre el desarrollo económico.

Una vez que hemos seleccionado las variables e indicadores que integrarán nuestro tablero de comando, deberán preguntarse los responsables de la gestión que puede hacer la empresa para controlar la evolución de estas variables.

La respuesta es que si consideramos a nuestra empresa como una célula que integra un tejido dinámico, hallaremos la respuesta en la integración sectorial y en las posibilidades que brindan las propuestas y los reclamos conjuntos.

En general, cuando una política afecta a la empresa en un contexto sano, sin duda ha de estar afectando al conjunto de la actividad.

Si a su vez consideramos a ese tejido dinámico como integrante de un órgano funcional, hemos de encontrar la clave en la integración regional. En consecuencia, sumando las organizaciones sectoriales al esfuerzo del Estado en esta materia, estaremos direccionando en parte la evolución de estas variables y lo que es más importante, tendremos la información necesaria para la toma de decisiones.

La tarea del control de gestión es en este caso impulsar la participación de la empresa en los diferentes niveles señalados para que, además de tener identificadas las variables macro más significativas, pueda contarse en tiempo y forma con la información necesaria, aprovechando al máximo la ventaja que esto supone, e influir en lo posible en un sentido positivo en la evolución de las mismas.

Los responsables del control de gestión no podrán olvidarse, dentro del análisis macro, lo importante que es observar el estado de evolución del ciclo económico.

Sin pretender adentrarnos en las discusiones teóricas que generalmente caracterizan este tema, podemos señalar, sin temor a equivocarnos, que muchos serían los errores que podrían evitarse de contar con un buen diagnóstico del momento del ciclo en que nos encontramos.

En general, las estrategias de largo plazo deben contar con un diagnóstico preciso sobre este particular, ya que las oportunidades de inversión, endeudamiento, incursión en nuevos mercados, etc., han de efectuarse con mayor o menor probabilidad de éxito según se las realice en el valle, en el pico o en una zona intermedia del ciclo.

En resumen podemos señalar que el análisis del contexto macroeconómico como parte del diagnóstico efectivo, y la determinación de las principales variables que han de afectar el desarrollo y crecimiento de la organización, son una herramienta insoslayable del control de gestión para contar con información inteligente que permita implementar una estrategia integradora, que potenciando nuestras capacidades pueda ser capaz de influir, aunque en forma limitada y tangencial, en la evolución de la economía real y anticipar su incidencia.

3. DIAGNOSTICO ESTRATEGICO DE LA ORGANIZACION

Asumiendo que los directivos de empresas tienen incorporado conceptualmente cómo se desarrolla una estrategia, y aceptando que todo planeamiento estratégico contiene una cuota bastante significativa de voluntarismo, el interrogante se plantea fundamentalmente en cómo detectar en forma oportuna las señales que obligan a replantear los objetivos globales y los posibles cambios en las premisas básicas de la estrategia del negocio.

La administración se ha valido de innumerables herramientas para medir el desempeño. Todas ellas referidas a situaciones pasadas para poder inferir con mayor precisión lo que acontecerá en el futuro. Pero en definitiva el análisis basado en esas herramientas, de muchísima utilidad sin duda, se identifica con la dinámica ya impuesta bajo ciertas condiciones y no surgen de un análisis de planeamiento estratégico. Estas herramientas como, por ejemplo, el presupuesto, los estados contables, costos, estadísticas, etc., y que en general ayudan y son los elementos de control indispensable en un ente organizado, son los que junto con la evaluación estratégica nos alertarán sobre los cambios necesarios que indicamos al principio.

Como primer paso habría que abordar la evaluación estratégica con el fin de detectar posibles cambios a ese nivel de planeamiento, a través de la identificación de los factores clave estratégicos para luego medir el posicionamiento, evaluar los recursos y falencias y por consiguiente establecer las medidas correctivas.

MICHAEL PORTER señala con respecto a la identificación de alternativas estratégicas, entre otras, las siguientes:

Diferenciación o ventajas competitivas

1. Bajar costos
2. Especialización
3. Movimiento inicial
4. Sinergia

El plan estratégico

Nuevos escenarios:

Nuevas realidades políticas
 Nuevas realidades sociales
 Nuevas realidades económicas

Replanteos estratégicos que hacen a la misión empresaria, a la administración de los negocios.

Cambios

Antes

Ahora

Economía estabilizada	Economía hiperinflacionaria.
Obtención de utilidades solamente a través de su objeto social, es decir vendiendo productos y/o servicios.	Especulación financiera.
Pagar impuestos.	Alto grado de evasión impositiva.
Mercado de competencia.	Mercados cautivos.
Satisfacer al cliente, tanto en calidad como en precio.	Al ser los mercados cautivos, tanto la calidad como el precio lo definía el productor.
Calidad no se discute, tiene que ser de primera (normas ISO 9000).	
El precio lo fija el mercado.	
Bajar los costos y aumentar la eficiencia.	El precio cubría cualquier ineficiencia.

Estos cambios, evidentemente llevaron a reformular rápidamente el plan estratégico a largo plazo y, consecuentemente, al haber cambios tan profundos, con seguridad que habrá que tomar medidas que modifiquen el planeamiento de los niveles inferiores a corto y mediano plazo.

En sentido es importante comprender, a nuestro entender, que estos drásticos cambios no son meramente coyunturales, sino que tienen y van a tener una permanente y sostenida evolución, causa por la cual la administración y dirección estratégica se constituye en un área crítica y desafiante, en un escenario donde habrá que encarar estrategias viables y exitosas.

El control de gestión en este sentido tiene mucho que aportar. Si bien cuando hablamos de planeamiento estratégico pensamos en el largo plazo, las organizaciones no se pueden dar el lujo de esperar que transcurra el tiempo para evaluar si lo que planearon ha satisfecho sus objetivos. Una evaluación periódica y sistemática de las estrategias escogidas y la capacidad de la empresa para llevarlas a cabo pueden alertar a la Dirección sobre las oportunidades y amenazas y confirmar o no que el plan se desarrolla de acuerdo a lo previsto.

Desde la misión empresaria hasta el planeamiento de la producción, pasando por todas las áreas críticas de la empresa, es necesario monitorear los aspectos puntuales del diseño estratégico.

4. EL CONTEXTO COMPETITIVO

La empresa u organización es un sistema abierto que actúa en estrecho contacto con otros dos: el sistema ambiental, cuyas variables neutras para la organización provienen de la macroeconomía y lo social; y el sistema competitivo, cuyas variables a menudo opuestas a los intereses de la organización, provienen del mercado y la competencia.

En lo referente al sistema competitivo, el control de gestión debe explorar exhaustivamente los vínculos, actitudes y performance de la organización en relación con dicho entorno. Tres grandes líneas de análisis pueden verificarse al respecto:

1. Los aspectos relacionados con la morfología del mercado donde opera la firma.
2. La ponderación del marketing practicado por la firma.
3. La capacidad de la firma de crear ventajas competitivas en cada una de sus actividades.

La primera cuestión a dilucidar se relaciona con el tipo de mercado donde la firma realiza sus operaciones. Es sabido que las condiciones de transparencia y diferenciación y el universo de demandantes y oferentes en el mercado, tienen una incidencia decisiva en el proceso de formación de los precios, más allá de las políticas puntuales desarrolladas por la empresa.

Las condiciones de la competencia perfecta, la competencia imperfecta, el oligopolio o el monopolio, definen pautas microeconómicas bien distintas en los mecanismos de formación de los precios, que la organización no puede soslayar.

El precio de equilibrio impera en la competencia perfecta; la diferenciación es la determinante de los precios en la competencia imperfecta; el cartel o acuerdo de precios puede o no estar presente en el oligopolio; las super rentas pueden ser la consecuencia inevitable de operar en ambientes monopólicos.

A partir de la globalización y de las exigencias de un mercado mundial, vemos cobrar fuerza a una nueva figura: las alianzas estratégicas, que implican la cooperación entre empresas, compartiendo riesgos y recursos, con el fin de alcanzar objetivos comunes. Es el nacimiento del management de la cooperación, para potenciar fuerzas y obtener beneficios mutuos.

Determinada la morfología del mercado, el paso siguiente consiste en evaluar la situación concreta del mismo en el período o momento del análisis: si la demanda supera a la oferta, la distribución debe ser objeto de especial dedicación; si la demanda iguala a la oferta, la gestión de ventas es el foco del análisis; si la oferta supera a la demanda, el marketing es el centro de atención.

Una vez dilucidado el tipo y situación del mercado donde opera la firma, corresponde analizar la forma en que la misma practica las acciones de marketing.

El control de gestión debe efectuar esta evaluación desde dos puntos de vista igualmente válidos: por una parte, conocer los objetivos y acciones del marketing operativo, el marketing táctico y el marketing estratégico. Y por otra parte, a partir del análisis de estas acciones, la gran pregunta a contestar será: ¿en qué época del marketing se encuentra la firma? ¿Incurse en el marketing operativo, sólo lo complementa con el marketing táctico o se fundamenta también en un adecuado marketing estratégico?

Si la organización resulta embarcada en los tres estadios, una tarea fundamental del control de gestión consistirá en confrontar la congruencia y correlación entre los objetivos del marketing, el credo y la misión empresarial.

Desde la misión empresarial deben estar determinadas las necesidades que satisfacen la firma, a qué grupos de consumidores están orientadas sus operaciones y cuál es el perfil del producto que cumplirá estas funciones. Por tanto, es la misión empresarial la fuente, el punto de referencia de la visión estratégica del marketing. De ella emerge el *driving force* o fuerza impulsora capaz de alentar y dar contenido al plan maestro de marketing.

El credo empresarial, constituido por los grandes valores y principios en que se fundamenta la visión de largo plazo de la organización, ha de tener una gran influencia en las modalidades, finalidades y apelaciones de su marketing.

Por fin, determinados el tipo de mercado y el comportamiento frente al marketing, las evaluaciones del control de gestión deberán converger hacia la competitividad, entendida como la capacidad de agregar a las actividades básicas y de apoyo de la empresa u organización, contenidos que contribuyan a mejorar sus perspectivas en el mercado y argumentos y valores que faciliten las acciones del marketing.

A estos fines, corresponde explorar la forma en que dichas actividades, que constituyen la cadena de valor de la empresa, son o no generadoras de ventajas competitivas. Se evalúa así la "conciencia de la competitividad".

5. DESARROLLO ESTRATEGICO DE LOS RECURSOS HUMANOS

Está claro que no sólo lo tecnológico, con lo que aporta de innovador, es el ingrediente de la gestión en la nueva sociedad del conocimiento, caracterizada por la aplicación del saber al saber mismo.

Basta para ello con recorrer la clásica definición de organización de PETER F. DRUCKER, en la que habla de "los gerentes que resuelven el caos"; de conflictos entre personas referentes a trabajos; del ambiente satisfactorio para los grupos de trabajo; del reconocimiento a los factores humanos; del trabajo asignado con ajuste a las personas; y de los roles personales al servicio de los objetivos de la organización. En suma, se presta atención superlativa a la gente.

La primera constatación, que debiera emanar inclusive de la misma misión empresarial, debiera apuntar a verificar aspectos tales como la concepción de una organización inteligente, abierta al aprendizaje, diálogo, trabajo en equipo, pensamientos compartidos para resolver los problemas o planificar el futuro.

Si mencionamos a la tecnología cuando nos referimos a la gestión, no es posible olvidar que la gestión acontece a partir de la organización, y que cuando nos referimos a la organización nos referimos a las personas.

La influencia japonesa en torno a estas cuestiones es decisiva: en su **Teoría Z**, WILLIAM S. OUCHI se refería a cómo pueden las empresas americanas hacer frente al desafío japonés, y decía que la solución llegará "cuando aprendamos a dirigir a las personas de tal manera que puedan trabajar juntas más eficazmente". Y las lecciones de la **Teoría Z** se basan en la confianza, en la sutileza aplicada a las relaciones humanas, en el ejercicio de la intimidad, todo ello orientado a mejorar la productividad.

El control de gestión debe asumir que las organizaciones funcionan con "energía humana". Que la principal e irremplazable energía que hace funcionar a las organizaciones es la energía humana, y que por ende debe dársele un trato preferencial y profesional. El elemento diferenciador entre las organizaciones no estará en las tecnologías sino en los hombres y mujeres que dentro de las organizaciones las hagan funcionar.

A partir de estos conceptos, el control de gestión incluye capítulos fundamentales dedicados a evaluar la forma en que la organización trata, motiva, remunera, premia, capacita y educa, a la gente que la integra.

6. EL ROL DE LA INFORMACION EN EL CONTROL DE GESTION

La información clave dentro de una empresa es toda aquella que ha sido definida previamente para formar parte —junto con otra, por sí sola, elaborada o en bruto— de un sistema de información que sea indispensable para la toma de decisiones.

Un bien tan preciado dentro de una organización como es la información, se transforma en un activo cuya valuación podría medirse por los resultados que genera su utilización.

Vale la pena aclarar que consideramos información a la proveniente del sistema administrativo-contable, a la proveniente de fuentes extracontables y externas, que si bien poseen distintas características, todas sirven a un mismo objetivo común: la toma de decisiones.

Hecha la aclaración, concluimos que si consideramos a este conjunto de información como un activo, al igual que, por ejemplo, los bienes de uso, sería prudente que se la resguardase con el mismo celo o cuidado que a éstos.

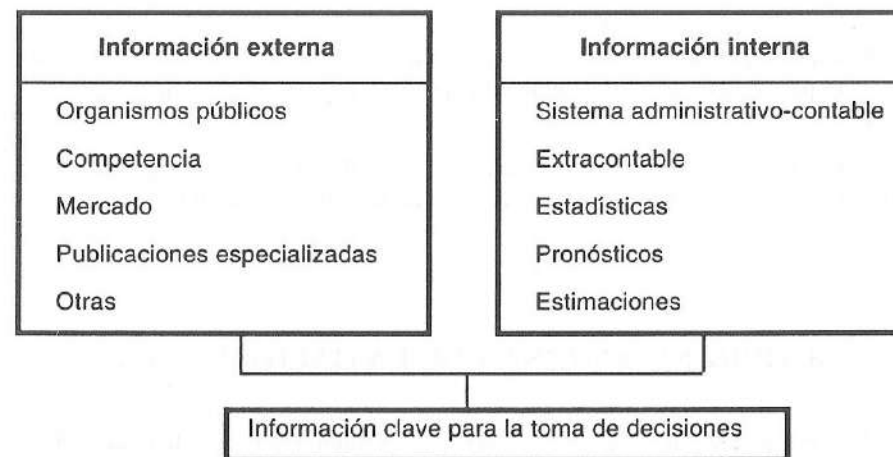
Y entonces, ¿qué es resguardar la información de una empresa?

Resguardar la información quiere decir contar con los medios necesarios para que la información capturada desde su origen hasta que llegue a la dirección superior sea confiable y segura. Si a esto le sumamos otra cualidad importante que debe tener la información y ésta es la oportunidad y rapidez con que debe llegar a su destino, se estará en condiciones de acotar el riesgo empresarial a través de la toma de decisiones certeras y oportunas.

La información, luego de ser utilizada debe ser custodiada y archivada en medios confiables y poseer un sistema de archivo de fácil acceso a los funcionarios previamente autorizados, para servir de consulta cuando las circunstancias así lo requieran.

Para que la información interna (contable y extracontable) que maneja la dirección superior sea confiable y segura, la empresa deberá contar con un sistema adecuado de control interno.

La información externa puede provenir de organismos públicos, competencia, mercado, publicaciones especializadas, etc. En todos los casos, el funcionario que capture dicha información, deberá asegurarse sobre la confiabilidad de la fuente y si es posible comparar la información en cuestión por distintas fuentes. Además deberá analizar las variaciones significativas producidas en el mismo dato o información con respecto de períodos anteriores.



7. CONTABILIDAD PARA LA TOMA DE DECISIONES

Luego de un prolongado período de desvalorización, el sistema de información contable —versión completa y profesional de nuestra tradicional “contabilidad”— se ha constituido en el más importante repositorio de datos cuantitativos referidos a la gestión de la organización.

Naturalmente, su eficacia a los efectos del control de gestión reconoce algunas limitaciones cuya mayor o menor trascendencia depende directamente de la profesionalidad de quienes lo operen.

Concebido como un modelo destinado a reflejar en forma abstracta y simplificada los efectos económicos y jurídicos de transacciones reales, reconoce las limitaciones estructurales propias de su naturaleza.

Sin embargo, una adecuada definición de su estructura que, además de recoger los efectos de las realidades mencionadas —y respetando las normas que rigen su funcionamiento—, tienda a satisfacer las necesidades de información de la dirección, originadas a su vez en la necesidad de conocer los resultados de las tácticas aplicadas, lo convierten en una poderosa herramienta del control de gestión.

En combinación con un sistema de información presupuestaria y complementada por información cuantitativa y cualitativa referida al contexto —local e internacional— la contabilidad participa de un Sistema de Información Integrado.

A partir de la información contable se calculan numerosos ratios e índices cuantitativos que integran importantes capítulos del Tablero de Comando. Por esta razón es

materia que compete al control de gestión juzgar la bondad de la estructura contable y su capacidad para colaborar activamente en el proceso de toma de decisiones por la dirección superior.

En esta materia es en el área de la registración de los costos y su análisis donde se registran los mayores avances, como pioneros en la utilización de información contable con fines gerenciales.

8. GERENCIAMIENTO DE LA CALIDAD TOTAL

La agenda del control de gestión debe necesariamente incluir la evaluación de la actitud de la organización frente al imperativo del control total de la calidad.

Desarrollado con gran vigor en el Japón, el *hinshitsu kanri*, o control de calidad, se orientaba inicialmente a la calidad del producto, dentro mismo del proceso productivo. A medida que se obtuvo más experiencia en su práctica, se fue comprendiendo que en cada sector de la organización hay características de calidad que pueden controlarse; por ejemplo, la calidad de la administración, de las ventas o del factor humano.

El concepto de calidad total es la nutriente esencial de la filosofía del mejoramiento continuo. La organización debiera sentirse embarcada en el "Viaje a la calidad", expresión que resume una actitud siempre orientada al incremento de la calidad en todos los órdenes, entendida como un objetivo perpetuo, que carece de plazos o topes.

Debe ser creada la "misión de la calidad total", y dentro de esta filosofía, las metas nunca se dan por alcanzadas, nunca se arriba al final del viaje a la calidad. Penetrada la organización por estos principios, en una actitud constante de cuerpo y mente, se coloca en una marcha permanente en pos de la excelencia.

La superación que el concepto de la calidad total ha logrado respecto de los aspectos meramente productivos, nos permite hoy hablar del gerenciamiento de la calidad total, entendido como aquellas políticas del management que apuntan sistemáticamente a afianzar la filosofía del mejoramiento continuo en todos los sectores de la organización.

Los catorce puntos de DEMING que resumen sus postulados sobre la calidad total, constituyen un verdadero programa de gerenciamiento. Los rasgos fundamentales de la misión empresarial, la relación con los proveedores, la capacitación, la supervisión, la adhesión a la propia organización, las barreras organizacionales, la educación, el reentrenamiento; he aquí algunos de los elementos sustanciales de la propuesta, que es ampliamente abarcativa de todos los aspectos organizacionales.

No está de más recordar que el control de gestión se dedica a verificar la actitud de la organización hacia el control de calidad. Comprueba el grado de adhesión a los principios del mejoramiento continuo.

Y en este contexto, aquellos rasgos del management que apunten a consolidar la calidad, serán considerados como fuerzas y oportunidades, en tanto que las evidencias de renuencia, discontinuidad o desafecto hacia la calidad, serán destacadas como serias debilidades y amenazas para la organización.

El control de gestión se halla por naturaleza enrolado en los fundamentos del control total de la calidad, pero los entiende a partir de requerir un management dedicado al gerenciamiento de la calidad total.

El control total de la calidad, en su enfoque productivo, ha desarrollado metodologías ampliamente conocidas, como el diagrama espina de causa y efecto, el análisis estadístico, las técnicas de observación, el enfoque de SHEWHART, etc.

Pero a partir de la década de los '80, se verifican avances significativos en la calidad, referidos a la comprensión, por parte del management, de cómo los procesos de la organización —no sólo las personas— son la clave de un desempeño libre de errores.

Del lado de los clientes, la búsqueda de la calidad va siendo sustituida por la búsqueda de la perfección y esta distinción no sólo tiene un significado semántico: mientras "calidad" es hacer bien el trabajo todas las veces, "perfección" es hacer bien el trabajo apropiado todas las veces.

Al amparo de estos principios surgen las herramientas orientadas al mejoramiento de los procesos en la organización. Ellas nacen de un nuevo patrón de comportamiento, donde se pasa de la atención centrada en la organización a la atención centrada en el proceso.

Al considerar como proceso a cualquier actividad o grupo de actividades que emplee un insumo, le agregue valor a éste y suministre un producto a un cliente interno o externo, se consolida un nuevo concepto de la organización, como una sumatoria de todos los procesos de servicios y los que respaldan a los de producción, desarrollados utilizando los recursos de la organización para contribuir a sus objetivos.

Es en relación con esta concepción de empresa que cobra aún más sentido el gerenciamiento de la calidad total. Las técnicas de mejoramiento de procesos no sólo se aplican en casos directos y puntuales de reingeniería, sino que comienzan a ser consideradas como una práctica permanente en la búsqueda del mejoramiento continuo.

El control de gestión se constituye en un importante agente de estímulo y cambio, tanto en la etapa previa al mejoramiento —diagnosticando las flaquezas de la organización y consecuentemente las prioridades para mejorar— como en la etapa posterior —constatando los efectos del mejoramiento encarado—.

9. SISTEMA DE INFORMACION INTEGRADO E INFORME DE GESTION. EL TABLERO DE COMANDO

El informe de gestión debe referirse a la organización en su conjunto conteniendo información relevante de todas las áreas de éxito definidas como tales dentro de la estructura organizativa en función de la estrategia general y las tácticas a cumplir.

Puede también referirse a un área en particular pero ese supuesto no es de interés para este trabajo, por cuanto dicho informe parcial se prepara con igual criterio que el desarrollado más adelante y generalmente con el objeto de integrarse al informe global al que aquí nos referimos.

El informe de gestión deberá contener información referida a todos los niveles de responsabilidad de un área de éxito, en la medida que el conocimiento de lo que en ellos ocurre —positivo o negativo— tiene influencia en la obtención de los resultados globales buscados.

Mientras el diseño de la estructura organizacional puede responder a criterios jerárquicos y funcionales, entre otros, la definición de las áreas de éxito deberá tener en cuenta el objetivo estratégico del ente y su accionar táctico.

El tablero de comando es la parte central del informe de gestión.

El Informe N° 19 del C.P.C.E.C.F. expresa:

Además de comentarios generales, los informes de gestión contienen normalmente un conjunto de gráficos, cuadros, índices y otros indicadores, que cuando forman parte de un sistema integrado se lo conoce como Tablero de Comando.

El tablero de comando no puede ser definido con carácter general para las organizaciones. Por el contrario, salvo en lo referido a su estructura que —como veremos a continuación puede ser formulada con ese alcance— es una herramienta que necesariamente debe ser diseñada "a medida".

Es el producto final, por así decirlo, del Sistema Integrado de Información. Por lo tanto, contendrá todos los indicadores de cuya correcta lectura e interpretación podamos inferir rápidamente:

- Si la marcha global del negocio se mantiene dentro del rumbo definido al fijar la estrategia.
- Si los resultados de las tácticas aplicadas son los esperados o están dentro del rango aceptable de desvío.
- Cómo impactan —si lo hacen de alguna manera— las modificaciones registradas en el contexto.

- Qué metas deben ser revisadas o reformuladas.
- Quién o quiénes han tenido un desempeño por encima o por debajo de lo esperado.

La metodología adecuada para el diseño de un tablero de comando es la siguiente:

1. Definir áreas de éxito (aquellas en las cuales se registran o pueden crearse ventajas competitivas).
2. Definir áreas de riesgo (aquellas en las cuales se registran o pueden producirse debilidades).
3. Definir los factores de éxito de cada área (aquellos que concretan o potencian las ventajas o reducen las debilidades).
4. Definir los indicadores representativos de la evolución de los factores de éxito.
5. Definir gráficos y cuadros que presenten la información de manera que su lectura sea rápida y su comprensión directa.
6. Establecer sentido y destino de las tendencias.
7. Definir las interrelaciones entre indicadores o grupos de ellos.

El uso de indicadores financieros en el tablero de comando posee una serie de bondades que podemos sintetizar de la siguiente manera:

- Facilitan la formulación de objetivos explícitos en base a la proyección de información histórica.
- Permite medir la gestión de cada centro de responsabilidad.
- Permite analizar la correcta asignación de recursos.
- Permite la comparación y análisis de desvíos de los objetivos cuantificables (resultados, liquidez, solvencia, etc.).
- Permite la asignación de incentivos por cumplimiento de objetivos.

Pero la existencia de ciertas limitaciones, provenientes tanto del grado de simplificación del modelo como de cuestiones intrínsecas del mismo, hacen necesario su complementación con indicadores de modelos cualitativos para interpretar mejor la gestión organizacional.

Dichas limitaciones permiten inferir que la información contable sólo brinda una evaluación limitada a los aspectos cuantitativos de la gestión.

Para mejorar entonces el control de una gestión se hace necesario una serie de análisis que tengan en cuenta otros indicadores no financieros y de carácter predominantemente cualitativo.

El tipo de información que se utiliza para formular estos indicadores tiene, entre otras, las siguientes fuentes: encuestas, análisis estadísticos, cuestionarios de diagnóstico, visualización *in situ*, información sobre mercados, información sobre economía, cambios legislativos, análisis de la cultura organizacional, análisis de la estructura organizacional y acceso a nuevas tecnologías.

10. EL APOYO INFORMÁTICO AL CONTROL DE GESTION

El combustible, por excelencia, para el control de gestión es la información. La práctica del control se apoya en la arquitectura de un cuadro de situación, integrado por la masa de información requerida para efectuar el diagnóstico de la organización.

El cuadro de situación es un gran repositorio de datos, capaz de administrar variables, situaciones y hechos vinculados con el funcionamiento sistémico de la organización, que vincula su estructura interna, el contexto ambiental y el contexto competitivo.

Estos datos, cualitativos y cuantitativos, requieren ser confrontados, comparados, relativizados y evaluados para detectar los puntos fuertes y los puntos débiles de la organización.

Existe para el control de gestión un importante trabajo de campo, orientado al diseño del cuadro de situación. ¿Qué datos nos interesa obtener? ¿Quién los solicita? ¿Con qué periodicidad? ¿Quién los suministra? ¿Cómo se acondicionan? ¿Cómo se los manipula? ¿A qué procedimientos de mantenimiento y validación se los somete? ¿Con qué resguardos de confidencialidad? ¿Quién define y modera el perfil de las apreciaciones cualitativas o conceptuales?

La dirección superior es el punto donde debe llegar la información justa para fundamentar sus decisiones. El control de gestión debe resolver qué es lo que finalmente llega ahí. Y lo hace contando con el apoyo inestimable de la informática, concebida como la conjunción de un hardware y un software adecuados.

El proceso es complejo, pues de lo que se trata es de suministrar información sobre las actividades y sobre el efecto de las decisiones, pero utilizando al máximo el principio de excepción, única manera de depurar a los sistemas informáticos del "ruido" con que se identifica a los excesos y la redundancia de información, tanto o más dañinos que su ausencia.

Compete al control de gestión efectuar una exhaustiva requisitoria acerca del grado y estilo de informatización de la organización analizada. Se trata de detectar si esa informatización —seguramente ya producida— ha excedido los límites estrechos de la informatización simbólica, caracterizada por el desaprovechamiento de los recursos informáticos como arma para el proceso de toma de decisiones.

La informatización madura, concebida como el objetivo a alcanzar, implica la concreción de una ofimática eficiente, estado de la organización donde la oficina —en una acepción profunda y significativa del término— se ha integrado con la informática para colocar la información interna y externa al servicio de una administración estratégica interactiva.

Cabe destacar que pueden verificarse dos caminos de contribución de la informática al control de gestión:

- a) El apoyo de superficie, donde se posibilita el uso de herramientas tales como las planillas electrónicas, los procesadores de textos, los graficadores, los scanners, las impresoras sofisticadas, para facilitar la exposición de los diferentes capítulos del control de gestión.
- b) El apoyo profundo, donde sin descartar las enormes potencialidades del apoyo superficial, se tiende al diseño de sistemas integrados de control de gestión, apoyados sustancialmente por la programación profesional, donde a través de adecuados menús de acceso, se disponga de las opciones necesarias como para maniobrar el cuadro de situación, extraer los correspondientes ratios y evaluaciones, administrar cuestionarios y evaluarlos, construir índices, detectar inteligentemente las fuerzas y debilidades, inferir oportunidades y amenazas, e incluso generar las correspondientes recomendaciones sobre los mejores cursos de acción.

Es en torno al apoyo profundo donde debieran producirse los mayores avances en materia de informatización, sobre todo en el mercado argentino, con especial referencia a su accesibilidad por parte de las pequeñas y medianas empresas.

Es necesario comprender que, gracias al recurso informático, la capacidad de gerenciar no resulta medida tanto por el volumen de información disponible, sino por el uso que se haga de esa información para tomar decisiones.

Nivel de tecnología y calidad del factor humano capaz de utilizarla, marcan los dos anchos caminos que debe transitar el control de gestión.

CONCLUSION

Como se ha advertido a través de su lectura el presente trabajo expresa —en apretada síntesis— los aspectos más importantes relacionados con esta madre de herramientas, que es un instrumento idóneo y de alta tecnología para la evaluación integral de la gestión de las organizaciones.

Hemos tratado de contemplar en su contenido, no sólo los fundamentos conceptuales sino también su contexto macrosocial y macroeconómico de aplicación, su inserción en la empresa apoyada en la contabilidad usada para la toma de decisiones; se ha referido también al diseño y uso del tablero de comando para la elaboración de un informe dinámico que satisfaga plenamente los requisitos gerenciales.

La implementación de un sistema de control de gestión se hará imprescindible en toda organización que pretenda destacarse en el marco de su eficiencia, de la competencia y del logro de sus objetivos. Las circunstancias actuales así lo aconsejan.

Los costos en los procesos de negociación

Miguel Angel Martín (*)
Oscar M. Osorio (**)

I. CONSIDERACIONES PRELIMINARES

La negociación existe en cuanto en toda relación bilateral hay intereses contrapuestos más o menos notorios.

Esta contraposición de intereses genera conflictos y, particularmente, como toda negociación procura resolverlos, también obliga a las partes a crear o suponer hipótesis de conflicto para crear estrategias para superarlos.

Por otra parte se observa, cada día más, que las negociaciones están en manos de expertos, capaces de interpretar la información disponible y planear tácticas y estrategias.

Como todos sabemos la negociación racional o profesionalizada tiene seis pilares fundamentales, que son:

1. Poder
2. Información
3. Tiempo
4. Unidad
5. Filosofía
6. Organización

(*) Contador Público y Licenciado en Administración. Presidente del IANCA, Instituto Argentino de Negociación, Conciliación y Arbitraje.

(**) Profesor Titular Consulto de Costos y del Seminario de Costos para Toma de decisiones. Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de Buenos Aires.

Ambos son integrantes titulares por concurso del Tribunal Arbitral del C.P.C.E. de la Capital Federal.

1. El **poder** en la negociación está en la capacidad y la formación que tienen los negociadores para lograr alcanzar sus objetivos en los procesos de negociación. Es diferente al concepto tradicional de poder, pues aquí éste está dimensionado por el grado de influencia de un negociador sobre el otro, pero esa influencia está normalmente acotada por la necesidad que también tiene uno del otro. Este concepto de poder, como negociador, es importante para la habilidad de los responsables de la negociación y cuanto mayor sea el mismo mejor será el logro. No nos detendremos más en este pilar dado que no es el objeto central de nuestro actual análisis.

2. La **información** será el centro de nuestro análisis, por ello lo dejamos para más adelante.

No obstante, destacamos desde ya que lo relativo a costos tiene una gran utilidad en los procesos de negociación organizacional, tanto externos como internos.

3. El pilar que indicamos como **tiempo** es también de gran importancia, y su adecuada administración puede dar ventajas a los negociadores. Si bien el factor tiempo tiene muchas implicancias dentro del proceso de negociación, aquí señalaremos únicamente dos de ellas, que son:

a) La no disponibilidad de tiempo o la existencia de plazos para una de las partes da ventaja a la otra, por tener que aceptar lo que hasta allí se obtuvo al no disponer de más tiempo.

b) El estar informado de las reales disponibilidades de tiempo y de plazos de la contraparte, puede representar una ventaja.

4. La **unidad** en el proceso de negociación tiene también diversos significados importantes, pero dos de ellos nos parecen trascendentes para el enfoque de nuestro actual análisis, o sea:

a) Cuando la negociación es practicada por un equipo, la unidad —un único líder— es de capital importancia para no presentar flancos débiles o más de una opción.

b) La otra forma de unidad es la de la homogeneidad en las acciones, criterios, planteos, etc., para ser considerados confiables y respetados por los interlocutores.

5. El quinto de los pilares de la negociación profesionalizada es la **filosofía** de la acción, y dentro de ella podemos encontrar una amplia gama de formas de encarar el proceso negociador, pero para esquematizar el tema, podemos sintetizarlas en dos estereotipos básicos que son:

a) El colaborativo, que trata que la negociación resulte un proceso que produzca una verdadera generación de ventajas a las partes involucradas.

b) El competitivo al que lo único que le interesa es lograr sacar el mayor provecho para sí, sin importarle si la otra parte se perjudica.

Esta última forma de encarar el proceso de negociación no es adecuada, en tanto que para que exista una solución duradera de los conflictos, ambas partes debieran obtener algún tipo de ventaja, la que será también objeto de la negociación.

6. El último de los pilares es la **organización**, y es posible que también sea el más descuidado de todos ellos. La apropiada preparación (capacitación, obtención de datos, análisis, etc.), desarrollo de estrategias, obtención y ordenamiento de facilidades (locales, equipos, comunicaciones, etc.), es algo a lo que habitualmente no se le dispensa la adecuada atención.

II. ANTECEDENTES INMEDIATOS

Si bien todos estamos negociando permanentemente y desde épocas inmemoriales, la negociación como tecnología sistemática es de muy reciente data.

Si la aparición de avances técnicos y/o doctrinarios —en cantidad y calidad— nos dan una idea del desarrollo y la evolución, los cinco últimos años marcan un incremento que va desde la existencia de escasísimas herramientas sistemáticas a la aparición de instrumentos de gran utilidad, aun cuando algunos de ellos puedan ser de alguna sofisticación.

En la ilustración N° 1 podemos observar el desarrollo de esta tecnología en virtud de los momentos en que la doctrina fue apareciendo en escena, para lo cual se citan los autores que creemos de mayor influencia en su momento.

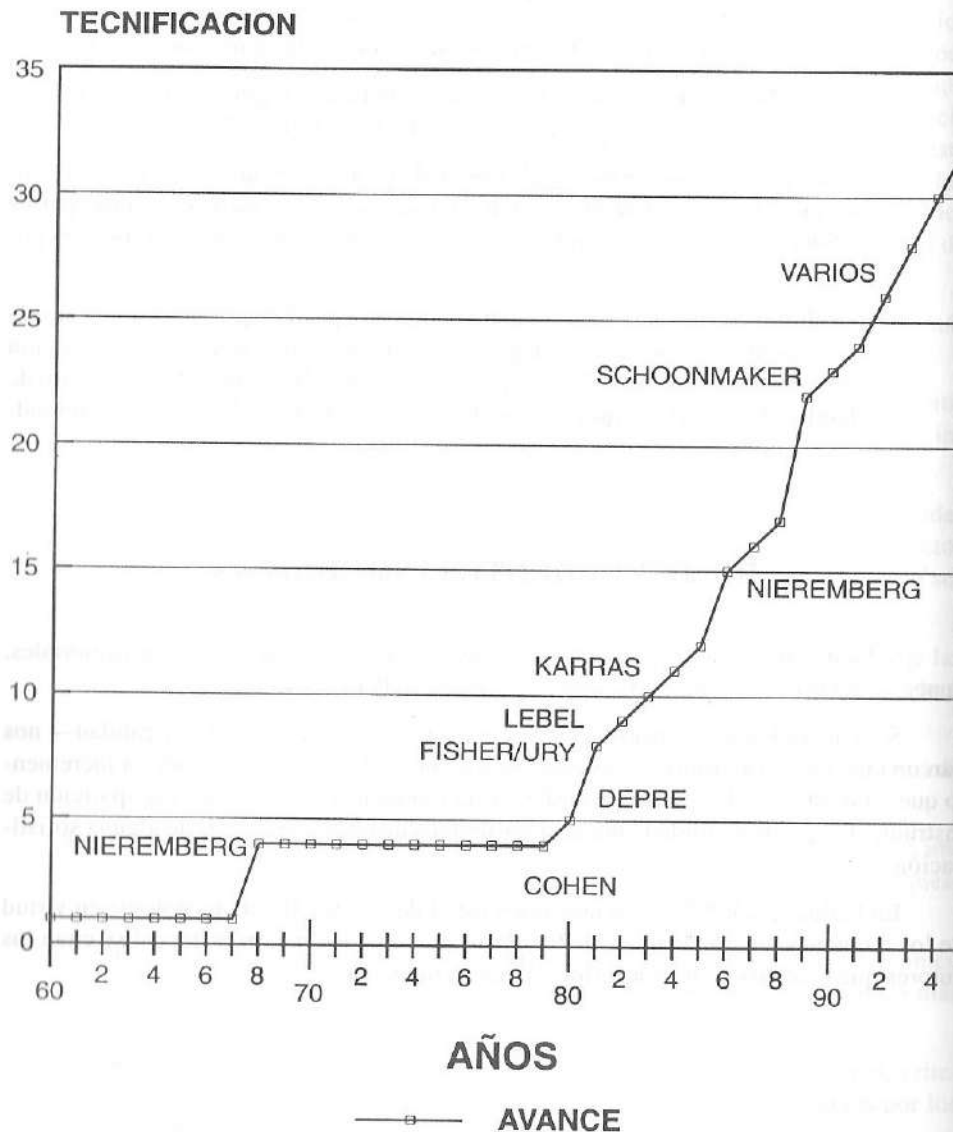


Ilustración N° 1. Avance tecnológico.

III. EL ESPECIALISTA DE COSTOS EN LA NEGOCIACION

Como resulta obvio la información adecuada es uno de los pilares fundamentales del proceso negociador; por ello, el especialista en costos —más aún si es perito en la información para la decisión superior, como debiera serlo todo experto en esta disciplina a la luz de la moderna concepción de la contabilidad de gestión—, puede hacer aportes fundamentales a aquél.

A pesar del análisis de la evolución histórica de la tecnología sistemática de la negociación, el especialista en información es seguro que viene haciendo aportes a ella desde muy vieja data, puesto que siempre se usó la información en el proceso negociador, aunque fuera poco sistemática y muchas veces desordenada.

Para ilustrar cómo alguien que se dedicaba a los costos pasó a conocer y trabajar en negociación, sintetizaremos una historia cierta, y que demuestra lo que nos proponemos en este trabajo.

En el año 1971 un conductor de un curso de **Costos**, en un Instituto de primera línea se sorprendió cuando dentro de los asistentes había seis personas del área de Abastecimientos. En ese momento comenzó a investigar los verdaderos motivos de esas inscripciones; y como la mayoría de los asistentes eran de la misma empresa, una vez finalizada la extensa actividad, sostuvo varios encuentros con los mismos a fin de profundizar el tema. *A posteriori*, investigó las organizaciones que usaban información microeconómica y de costos para sus áreas de abastecimiento y así comenzó a conocer la tecnología que ellas aplicaban. Como producto de esos estudios proyectó un nuevo curso que denominó “Costos para compradores”, para el mismo Instituto, el cual tuvo un impresionante éxito y se debió repetir en innumerables oportunidades, en forma pública o en cursos cerrados especiales para organizaciones determinadas.

Como resultado de esas actividades y las consultas de los asistentes y de los clientes, la tecnología mostraba algunas lagunas que fueron cubiertas con nuevas investigaciones o con el desarrollo de nuevas técnicas. Hasta aquí el material y las técnicas usadas con la negociación era realmente pobre y escaso.

En 1978 se “descubrió” que también los que venden podrían aplicar esta técnica para convencer a sus clientes o para dar argumentos más fuertes y contundentes; por ello, las actividades y las labores de consultoría también se ampliaron a ese espectro del mercado.

Dado que en las épocas de 1983 y 1984 el mercado de consultoría a las empresas y el Estado tenía una muy baja demanda, se comenzó allí a visualizar donde podría aplicarse esta tecnología de costos y microeconomía, y con gran sorpresa se descubrió un nicho de mercado sumamente novedoso: la negociación de paritarias. El sindicalismo

hacía ocho años que tenía suspendidas las posibilidades de discutir convenios colectivos y fue el momento oportuno para introducirse en ese mercado.

Como resultado obvio, la información para negociar ya era aplicada y estaba presente en los procesos de negociación, pero la tecnología de negociación —según observamos en el ilustración N° 1— no tenía mucha difusión ni siquiera era considerada por los responsables de llevar a cabo la misma. Recién comenzó a aparecer tímidamente en 1990, y con gran fuerza en 1992, y aún está afianzándose en todo el mundo.

Lo más importante está en la actuación conjunta de tres disciplinas: microeconomía, costos y técnicas en el procedimiento negociador.

IV. ESTRATEGIAS DE INFORMACION

La aplicación de información sobre costos, o metodologías para su determinación, puede ser de gran utilidad en los procesos de negociación para la parte representada y también, eventualmente, para los otros involucrados, pues ayuda a visualizar más claramente los temas o conflictos en discusión.

La utilización de información en negociaciones puede tener varias estrategias y ellas son de aplicación según la ocasión.

En primer lugar es bastante importante ganarse una apropiada reputación de solidez técnica en los informes que se presentan en el proceso de negociación. Por ello, esa confianza en la solvencia técnica debe ser asimilada por el equipo que uno conforma, y de esa manera los mismos adquirirán mayor seguridad, al sentirse respaldados y documentados en sus acciones y conclusiones. Por eso, es importante que conozcan, en alguna forma, la síntesis y las principales consecuencias del uso de la información o documentación que se proyecta utilizar, para así lograr sacar el máximo provecho de ella.

También es importante que la contraparte involucrada tenga confianza en la solvencia técnica y en la seguridad de la información que es volcada al proceso de negociación, por la otra.

Esto no significa que el rol del especialista en información microeconómica deba ser el de una estrella sino, muy por el contrario, que el mismo debe tener la habilidad suficiente para ganarse la confianza de ambos lados, pero sin destacarse significativamente, pues los componentes de los dos equipos seguramente se sentirán más conformes de ser ellos las estrellas. Esto es una cuestión muy importante y que hace a la condición humana. El especialista en información debe procurar que quien se luzca, sea el líder del equipo de negociación propio, y en caso del equipo con el que se dialoga, debe procurar darle salidas que demuestren que ellos son también ganadores dentro del proceso de negociación.

Esto no quiere decir que siempre deba tenerse un bajo perfil aparente —aunque en realidad resulte más elevado—, sino que cuando la determinación de un asunto pase por una definición eminentemente técnica el especialista deberá ser la máxima estrella, por su pericia en el asunto. En las negociaciones de asuntos técnicos el valor de la pericia es de suma importancia, de allí que es útil contar con la opinión de expertos que tengan un respaldo doctrinario y documental que avale sus análisis. Incluso puede ser interesante que los máximos especialistas puedan participar de los diálogos entre las partes. Es decir, que para los temas eminentemente técnicos, es de suma utilidad la opinión de personas destacadas en determinados campos pues ellas cuentan con mayor posibilidad de ser más profundos y definidos en esos asuntos. Por lo menos a la vista de los participantes, que es lo que en muchas ocasiones realmente importa.

Otra cuestión estratégica es la seriedad de los análisis y la coherencia que contengan los mismos. En muchas ocasiones los responsables —en especial en las negociaciones recurrentes— tratan de forzar para que la información les dé ventajas circunstanciales y para ello tratan de dar una iluminación particular a la información con que se cuenta. Esto puede dar ventajas circunstanciales, pero esta estrategia suele ser altamente peligrosa dado que lo que en una determinada circunstancia puede ser muy bueno, en otra ocasión puede ser pésimo y no solamente se pierden las ventajas que se obtuvieron en la primera ocasión, sino que puede tenerse una situación desventajosa permanente. Por esto es importante que toda información y su consecuente análisis sea realizado con un alto grado de tecnicismo y objetividad.

Cuando una información es circunstancialmente contraria a nuestro interés es preferible no darla ni mencionarla que desdibujarla, pues tarde o temprano ello puede volvérsenos en contra.

Por lo expuesto, deberá tenerse una conducta de gran seriedad profesional para así poder crear una imagen de credibilidad respecto de todos los involucrados.

Otra táctica es dar información en forma de volúmenes inmanejables de datos o documentación de alto nivel técnico, que no estén al alcance intelectual de los demás. En general esto sólo puede dar excelentes resultados si ese material tiene un apropiado nivel y está sólidamente desarrollado.

En varias ocasiones hemos utilizado esta estrategia de gran volumen, y los resultados fueron ampliamente satisfactorios para todas las partes comprometidas en el proceso.

En muchísimas ocasiones las partes que intervienen en los procesos de negociación saben que deben reunirse para tratar y definir un tema, pero en rarísimas ocasiones suelen llevar material adecuado para analizar durante el diálogo. Para estos casos resulta sumamente eficaz hacer un desarrollo detallado, y hasta meticuloso, del asunto y presentarlo en el momento de la reunión —o mejor aún, enviarlo con antelación—. De esta forma los negociadores, seguramente ante la falta de otro documento, se pondrán a analizar y dia-

logar sobre el único material aportado, que si presenta visos de solvencia técnica y además está bien presentado, es muy probable que logre la anuencia de todos los participantes. Lógicamente el documento al ser analizado suele tener, casi siempre, múltiples modificaciones en los detalles formales, pero casi nunca se alteran las cuestiones de fondo, que son las que en realidad interesan.

Las modificaciones que suelen recibir estos documentos son necesarias para poder dar cabal idea de participación de todos los involucrados, pues de otra manera no se sienten partícipes del proceso y es como si se les hubiera impuesto el asunto. Por ello debe tenerse presente que lo que importa es lo esencial y no los aspectos meramente formales de los asuntos negociados.

Como resulta obvio, cuanto más capacidad, manejo y conocimiento posea el negociador —o el experto que lo apoya— en materia de información mejor es el uso que puede obtenerse de la misma. Por esto es de trascendental significación que en una reunión o un debate, debe conformarse el equipo negociador con especialistas que posean:

- a) Conocimiento y experiencia en las cuestiones que son objeto de análisis y debate.
- b) Agil manejo en la recuperación, deducción y evaluación de datos.
- c) Habilidad en el uso de herramientas (computadoras, calculadoras, etc.) y en cálculo, así como conceptualización y/o aplicación de fórmulas que puedan sintetizar ideas o conclusiones, y
- d) Capacidad para exponer en forma clara y demostrativa.

A pesar de parecer una nimiedad, la calidad (forma, coherencia, exactitud, etc.) en que es expuesta la información, tiene mucha trascendencia. Por ello los aspectos formales, que pueden ser intrascendente para el meollo de la cuestión de fondo, deben ser apropiadamente atendidos, pues la presentación (prolijidad, orden, soporte, etc.) pueden tener mucho más relevancia de lo que se supone, debido a que:

- a) Se piensa habitualmente que si no se ha efectuado ningún esfuerzo en su formalidad, tampoco se lo ha realizado en otros aspectos (elaboración, documentación de base, control, etc.) para atender aquello que está inadecuadamente expuesto.
- b) Se requiere un mayor esfuerzo (dedicación, atención, etc.).
- c) Una presentación inapropiada puede interpretarse como:
 - una falta de deferencia para con los otros participantes en la negociación;
 - un apresuramiento o atención de último momento;
 - resultado de escaso interés en el asunto en cuestión, y

— que ése será el nivel de calidad de todo lo que está relacionado con el tema.

Esto no significa que la presentación formal debe llegar al nivel de ser exquisita ni lujosa, pues ello resultaría exagerado, y hasta podría ser contraproducente.

Otro fin de la información está en el conocimiento y la proposición de los:

- a) supuestos;
- b) premisas;
- c) opiniones, y
- d) hipótesis;

que los participantes tienen, o sobre los que se basa la información involucrada en el proceso negociador.

Los supuestos, las premisas y las hipótesis son establecidas y elaboradas por medio de procesos que no son necesariamente productos de la lógica. "En consecuencia, las suposiciones son fruto de la experiencia, la imaginación y del correcto juicio profesional de aquel que las adopta" (1).

La medida en que la información nos permita anticipar posibles acciones o decisiones que deben formar parte del proceso de negociación, nos da la posibilidad de un mejor planeamiento estratégico y capacidad de reacción. Cuanto con mayor anticipación se posea la información, más tiempo disponible habrá para dar respuesta a las necesidades y/o deseos de los otros participantes.

La información puede prever la posible evolución de la negociación, dando cursos de acción alternativos con mayores probabilidades, para así prepararse para tales contingencias.

Para ALDAO ZAPIOLA, en realidad se trata de examinar qué diferentes formas de evaluación son posibles. Constituye una tarea sumamente difícil pues existen infinitos giros, muchos de los cuales son, incluso, imposibles de evaluar.

No obstante, se pueden caracterizar varios "futuros típicos" que contienen, cada uno de ellos, numerosas forma evolutivas que sólo difieren en "matices". El conocimiento de estas posibles evoluciones o futuros es básico para determinar con que suposiciones quedan caracterizados y que planes contingentes se aplicarán a cada uno. Esto no significa que ocurrirá "exactamente" alguna de las proyecciones previstas, sino que, de producirse, resultarán considerablemente más sencillas de encarar" (2).

(1) ALDAO ZAPIOLA, CARLOS M., *La negociación. Un enfoque integral con específicas referencias a la negociación laboral*, Ediciones Macchi, Buenos Aires, Argentina, 1990, pág. 203.

(2) ALDAO ZAPIOLA, *op. cit.*, pág. 204.

V. CONCEPTOS DE INTERCAMBIO

Si bien es probable que se logre una determinación de costos bastante cercana a la realidad económica y que la misma sea aceptada y compartida por las partes involucradas en el proceso de negociación, también es absolutamente cierto que ambas estarán viendo el asunto desde ópticas diferentes.

Partiendo del supuesto de que los costos propiamente dichos no fueran la materia que nos preocupa en esencia, existen dos conceptos importantes que hacen al intercambio, y ellos son:

1. El valor que el asunto tiene para cada parte, y
2. El sacrificio máximo que cada una de ellas esté dispuesta o le es posible hacer por la cuestión.

Estos conceptos los tienen ambas partes dentro del proceso, pero en forma cruzada, es decir, que el valor que para uno es máximo para el otro puede ser mínimo, y se da una visualización del tipo de la que podemos observar en la ilustración N° 2.

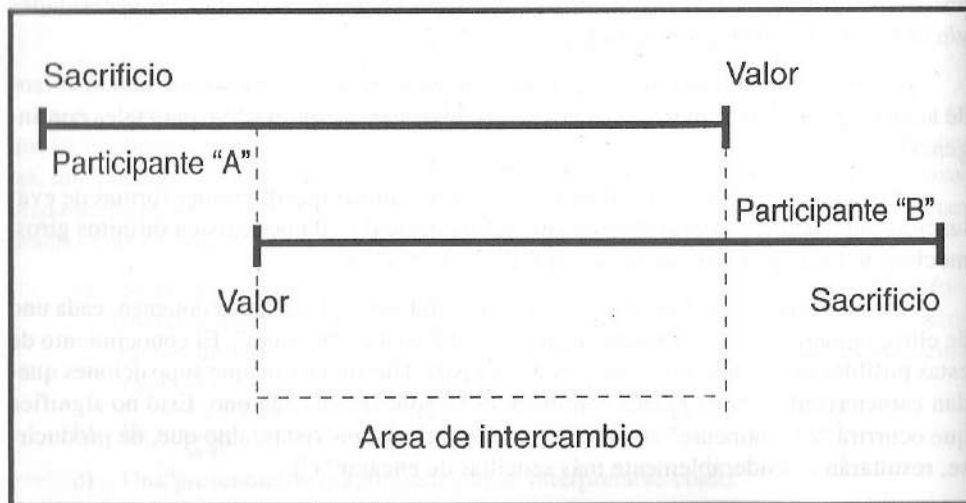


Ilustración 2. Valores y sacrificios.

En otras palabras, cada participante asigna un valor a lo que la otra parte le brinda, y su máximo sacrificio coincide con el valor que para él posee. Esos conceptos nos dan el área de intercambio entre ellos.

Por el contrario, el sacrificio de las partes puede disminuirse hasta cero.

Debemos aclarar que estos conceptos exceden a los valores y sacrificios económicos, y que muchos de ellos están en la mente de los participantes; es decir, que tienen mucho de imaginarios, y esto es lo que crea la cadena de intercambios económicos y de otra índole, tal como podemos visualizar en la ilustración N° 3. En esta cadena podemos ver, como sin agregar nada, algo pasa de A a B, de B a C, y así sucesivamente. Pero en verdad es probable que cada integrante de la cadena vaya agregando algún sacrificio nuevo en su etapa, lo que le da un mayor valor para las sucesivas etapas. Es decir que además del sacrificio de obtener originalmente la cuestión objeto de la transacción, puede haber otro sacrificio agregado que aumenta a su vez nuevamente el valor de la cuestión objeto de la transacción.

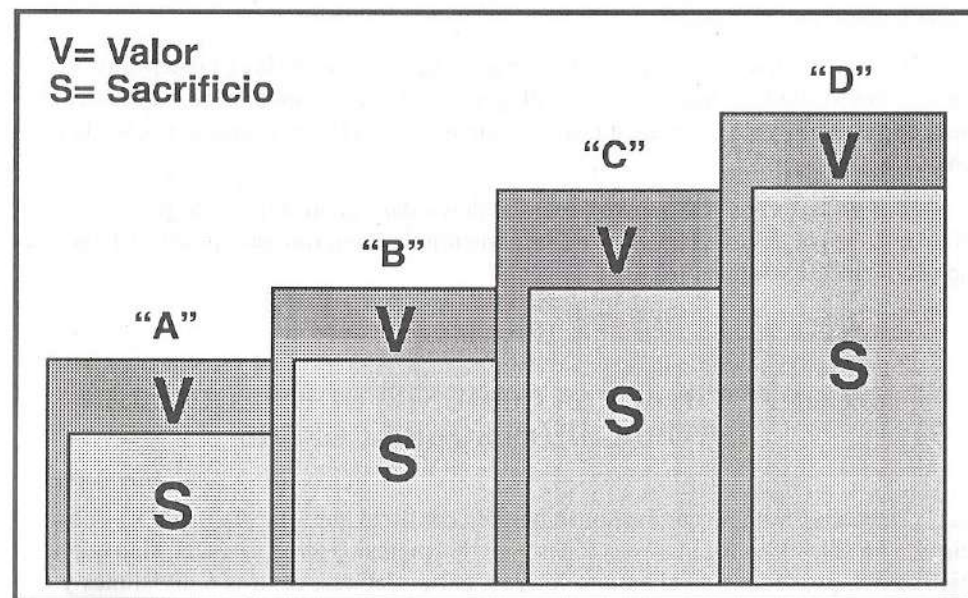


Ilustración 3. Cadena de valores y sacrificios.

En el proceso de negociación es importante tener claros estos conceptos de valor y de sacrificio, dado que si no se tienen visualizados uno puede restringir el diálogo únicamente a una cuestión de costos, y eso sería como tratar de ver todo el tema desde un solo ángulo, cuando en realidad —al menos— existen dos posibles ópticas.

Además no debe omitirse, como hemos dicho, que los valores económicos no son los únicos que pueden estar en juego.

Los responsables tienen que desarrollar su labor en tres momentos diferentes en relación a aquel en que se realiza el debate, o sea:

- a) anteriores o previos;
- b) concomitantes, y
- c) posteriores.

Las labores previas o anteriores al debate se centran en reunir y evaluar toda la información pertinente para contribuir al éxito en el proceso negociador. Las labores previas al debate son muy importantes para evaluar los resultados, pero en buena parte son las informaciones que luego serán las previas de nuevos procesos de negociación y con las mismas personas o temas.

Las tareas concomitantes al debate, tienen algo de las previas y posteriores, y pueden ser desarrolladas dentro o fuera de él, pero son las que requieren la mayor atención pues son las que ayudan a evaluar cada aspecto nuevo y a tomar decisiones sobre la marcha.

Las posteriores —que muchas veces se descuidan— son también de gran importancia pues son las de ordenamiento y conservación del material para poder utilizarlo en oportunidades subsiguientes.

VI. CONFLICTOS MAS COMUNES QUE REQUIEREN INFORMACION SOBRE COSTOS

Debemos destacar que las situaciones de conflicto que generan procesos de negociación no sólo existen en las relaciones entre la empresa y terceros a ella, sino que también suelen producirse en el ámbito interno, entre sectores, centros o divisiones y aun como consecuencia de negociaciones externas.

En el caso de conflictos internos, son también de aplicación los principios que hemos mencionado al principio de este trabajo como pilares fundamentales.

Si bien las situaciones conflictivas son múltiples, daremos a continuación algunos ejemplos de las más comunes en el orden externo e interno, en los que la información sobre costos resulta de importancia relevante.

Tipos genéricos de negociación	Areas de conflicto predominante	
	Externa	Interna
1. Adquisición de bienes o servicios en mercados de relativa competencia	x	
2. Venta de bienes o servicios en mercados de fuerte competencia	x	
3. Convenios relativos al trabajo, tanto salariales como de condiciones de trabajo (calidad de vida laboral)	x	x
4. Adquisición de bienes o servicios en mercados oligopólicos o monopólicos (por ejemplo, energía, gas, teléfono, etc.)	x	
5. Conflictos vinculados con la calidad de productos o servicios adquiridos (determinación de responsabilidades)	x	x
6. Conflictos vinculados con la calidad de productos o servicios ofrecidos (determinación de responsabilidades)	x	x
7. Fijación de precios de venta ofertados (precios objetivos) o en su caso límites de aceptación de precios fijados por el mercado, así como modalidades de venta (canales, sistemas, condiciones)	x	x
8. Evaluación de actuación y en su caso participación en resultados		x

VII. CONTENIDOS MAS COMUNES DE LA INFORMACION SOBRE COSTOS

La información sobre costos en los diferentes procesos de negociación externa e interna asumirá diferente forma y tendrá diferente contenido según el caso.

Dado que en muchos casos la información producida sobre costos podrá generar acciones para modificar situaciones existentes que generan costos no deseados o esperados que una correcta información puede revelar, esta circunstancia tiene efectos importantes en todo proceso de negociación.

Sin que esta enumeración sea taxativa los análisis de costos que generalmente tienen mayor peso o influencia en los procesos de negociación, que se indican suelen ser los siguientes:

1. En las negociaciones sobre Adquisición de bienes o servicios en mercados de relativa competencia

Tipo de información

1. Costo de adquisición actual (para bienes y servicios).
2. Costos de transporte propio o de terceros, según modalidades.
3. Costos de manipuleo de cargas según el tipo de presentación del producto y volúmenes.
4. Costos de control de calidad y recepción:
 - a) Según las actuales condiciones de aprovisionamiento.
 - b) Según las condiciones requeridas.
5. Costos de almacenamiento según:
 - a) Características del producto.
 - b) Características de la presentación actual.
 - c) Características de la presentación requerida u ofrecida.
6. Costos financieros medios de mantenimiento de stock según:
 - a) Los planes de entrega actuales hasta el momento de aplicación o uso del producto.
 - b) Los planes de entrega requeridos u ofrecidos, hasta el momento de aplicación o uso del producto.
7. Costos adicionales a los propios de los servicios a contratar o recuperación de los actuales si el servicio está contratado o ya es realizado por la empresa.
8. Determinación del punto de indiferencia para toda decisión de fabricar o comprar o "outsourcing".
9. Determinación del punto de indiferencia en la elección de equipos alternativos:
 - a) Para sustitución de equipos para elaboración de iguales productos.
 - b) Para fabricar otros productos.
10. Ventajas o desventajas de suprimir o incorporar nuevas líneas de producción o productos.
11. Si se trata de servicios destinados a incrementar la producción industrial y/o la venta:
 - a) Determinación de vida útil.

- b) Influencia en los costos ya sean fijos o variables.
12. En algunos casos, especialmente si la negociación de compra procura que el abastecimiento cumpla con el criterio JIT, es necesario procurar información sobre:
 - a) Optimización de existencias procurando el inventario "0", teniendo en cuenta punto de pedido, existencias mínimas de seguridad, etc.
 - b) Puntos y momentos de abastecimiento a la línea.
 - c) Forma de presentación de las entregas.
 - d) Cambios en el sistema de control de calidad y sus efectos.
13. Cabe recordar que en los casos de compras con diferentes alternativas de financiamiento la comparación debe hacerse con valores a un mismo momento, para lo cual debe considerarse el efecto del factor tiempo y la tasa de financiamiento por medio de la actualización de valores.

2. En las negociaciones sobre Venta de productos o servicios en mercado de fuerte o relativa competencia

Tipo de información

1. Estructura de costos de los productos o servicios a ser vendidos con especial separación en:
 - a) Costos de adquisición de factores con más los adicionales desde el momento de aquella hasta su puesta a disposición o utilización.
 - b) Costo de transformación.
 - c) Costos de comercialización.
 - d) Costos financieros.
2. La información del punto anterior debe ser efectuada para distintos niveles de actividad, teniendo en cuenta el diferente comportamiento de los costos fijos de capacidad y operativos por una parte y por otra los cambios que se puedan producir en el componente físico de los costos variables (rendimientos) y el componente monetario (modificaciones en los precios de los factores por efecto de los distintos volúmenes de adquisición).
3. Costos o precios diferenciales y su influencia en la fijación o aceptación de precios distintos para nuevos mercados o no tradicionales y lanzamientos de "segundas marcas", en operaciones particularizadas.
4. Incidencia en la recuperación de capacidad ociosa por aumentos en el volumen y los menores ingresos por bajas en los precios.
5. Alternativas de transporte y embalaje según volúmenes y formas de presentación del producto.

3. En las negociaciones sobre Convenios relativos al trabajo, tanto salariales como de condiciones de trabajo (calidad de vida laboral)

Tipo de información

1. Incidencia directa de los cambios salariales en los costos actuales e indirecta (por ejemplo, cargas sociales).
2. Incidencia en los costos de normas que modifiquen la calidad de vida laboral.
3. Incidencia en los costos de cambios en las jornadas laborales, interrupciones pagas, francos compensatorios, jornadas pagas no trabajadas (permisos, vacaciones y ausencias especiales pagas, etc.).

4. Incidencia de los costos laborales en la estructura de costos actual y proyectada para distintas alternativas de negociación.
5. Si se trata de recategorización es que puedan implicar cambios en los costos de transformación o comercialización, nuevas estructuras de costos resultantes.
6. Productividad y eficiencia actual y los cambios por incidencia de los puntos anteriores en ausentismo, rotación y sus efectos.

4. En las negociaciones sobre Adquisición de servicios en mercados monopólicos y oligopólicos (por ejemplo, energía, gas, teléfono, etc.)

Tipo de información

1. Incidencia de los mismos en la estructura de costos actual.
2. Composición de los costos actuales de servicios (cargos fijas, volúmenes contratados, recargos por energía reactiva en caso de electricidad, horarios del suministro, etc.).
3. Composición de los costos y su incidencia en los costos actuales totales por cambios de horario, inversiones para mejorar el coseno fi, para disminuir los mayores costos por energía reactiva, etc.

5. En las negociaciones sobre Conflictos vinculados con la calidad de productos o servicios adquiridos (determinación de responsabilidades)

Tipo de información

1. Por daños directos:
 - a) Costo de reacondicionamiento por fallas de embalaje.
 - b) Costo de reprocesamiento de los bienes adquiridos.
2. Por perjuicios concurrentes:
 - a) Costo de reprocesos de semiproductos o productos finales como consecuencia de fallas en calidad.
 - b) Costo de demoras o detenciones en el flujo de producción.
 - c) Costo de reparaciones o incremento de mantenimiento por roturas o fallas de calidad como consecuencia de la mala calidad en el producto o servicio adquirido.
3. Relación calidad-precio y su influencia en los costos.

6. En las negociaciones sobre Conflictos vinculados con la calidad de productos o servicios ofrecidos

Tipo de información

1. Estimación de los costos generados al adquirente por la mala calidad.
2. En caso de devolución, costos inherentes a la misma (transporte, manipuleo, etc.).
3. Determinación, en su caso, de los mayores costos:
 - a) Por sustitución del producto.
 - b) Por reproceso o reacondicionamiento del producto vendido.
4. En general costos derivados de la "no calidad".

7. En las negociaciones sobre Fijación de precios de venta ofertados (precios objetivos) o en su caso límites de aceptación de precios fijados por el mercado, así como modalidades de venta (canales, sistemas, condiciones, etc.)

Tipo de información

1. Estructura de costos de adquisición, transformación y comercialización. Debe tenerse en cuenta:
 - a) Incidencia de los costos fijos de capacidad.
 - b) Incidencia de los costos fijos operativos según los distintos niveles de actividad.
 - c) Comportamiento del componente físico y del componente monetario de los costos variables, ante diferentes niveles de actividad.
2. En los costos de comercialización debe tenerse especialmente en cuenta:
 - a) Volúmenes y su incidencia en los costos según significatividad y la operación del cliente.
 - b) Costos de los distintos canales.
 - c) Costos de los distintos sistemas de venta.
 - d) Costos del financiamiento en su caso.
 - e) Costos de transporte y entrega.
 - f) Costos del transporte interno, en caso de más de un punto de almacenamiento.
3. Costos e ingresos diferenciales en casos particulares de "segundas marcas", mercados u operaciones nuevas o transitorias (por ejemplo, licitaciones).
4. Deben tenerse en cuenta las contribuciones marginales de cada línea o producto y que las decisiones de precios en base a ellos no son de validez general, salvo en los casos de aprovechamiento de capacidad ociosa o decisiones de efectos en el corto plazo.
5. En el caso de nuevos productos, los costos de las campañas de lanzamiento y vida útil de las mismas.
6. Efecto de los nuevos productos sobre líneas existentes y los costos adicionales que sobre ellas deben calcularse como "costo de oportunidad" por los posibles menores ingresos.

8. En las negociaciones sobre Evaluación de actuación y, en su caso, participación de resultados

Tipo de información

1. Bases utilizadas para la asignación de costos transferidos. (Si bien el ABC no tiene por objeto la transferencia de costos entre centros, el análisis de actividades y los correspondientes inductores de costos, para usar como "denominador" en este proceso, puede ser de utilidad en reemplazo de bases fundadas en el volumen, cuando ello sea posible.)
2. Estructura de costos del o los departamentos o centros auxiliares a ser transferidos.
3. Incidencia de los costos transferidos en la estructura de costos de los departamentos receptores.
4. Determinación de los precios de transferencia interna, estructurados al menos para:
 - a) Orientar a los gerentes divisionales o responsables de centros de utilidad o beneficios para la mejor asignación de recursos.
 - b) Mejor determinación de la utilidad de cada centro.
5. Debe tenerse en cuenta que los precios de transferencia se determinan según distintos criterios siguiendo las políticas propias de cada empresa y fundamentalmente se pueden agrupar en:
 - a) Transferencias según costos (total, costo plus, variable, variable más subsidio, etc.).
 - b) Transferencia según "precio" (mercado, negociado basado en el mercado, programado, etc.).

No obstante lo expuesto más arriba existen instrumentos de costos que deben tenerse en cuenta en la mayoría de los casos, en forma complementaria o como objetivo fundamental.

Podemos enunciar las siguientes:

Análisis del sistema de equilibrio

- Determinación de valores y volúmenes para lograr la nivelación (igualación de ingresos y costos).
- Determinación de valores y volúmenes necesarios para lograr el equilibrio, incluyendo como objetivo el lograr un determinado resultado.

Ambos para áreas, centros o situaciones específicas.

Análisis de sensibilidad del sistema

- Para lo cual resulta conveniente en ciertos casos la expresión matricial.
- Incorporación de probabilidades, aun cuando en muchos casos ellas no se basen en la inferencia estadística y sí en criterios subjetivos si ellos reconocen su origen en información confiable.
- Aun cuando no existen convenciones generalizables en el análisis del sistema de equilibrio, puede ser posible el uso de las matemáticas borrosas, en los casos de marcada incertidumbre.

Análisis de rentabilidad

La relación resultado/inversión, es una herramienta de uso importante en las hipótesis de conflicto, en la que puede bien incorporarse criterios probabilísticos, en un sistema estocástico para establecer el área de riesgo dentro de lo cual podrían tomarse decisiones.

Curvas de aprendizaje

La expresión de curvas de aprendizaje resulta importante en los casos de uso de materiales nuevos y procesos diferentes a los que están en uso.

Análisis de concentración de esfuerzos

La aplicación de la ley de PARETO resulta importante en la determinación de la relevancia de ciertos factores y sus costos, pues sabemos que existe siempre una desigual relación entre cantidades o volúmenes físicos y su incidencia tanto en costos como en ingresos.

Matrices de homogeneización de factores (3)

Sobre todo en el abastecimiento y en la toma de decisiones con factores restrictivos cuando existen factores cuantitativos y cualitativos, con pesos diferentes esta herramienta suele ser de utilidad.

Si bien todas estas herramientas son de gran utilidad, el análisis marginal y el esquema conocido como índice de DUPONT con modificaciones, son quizá las que más asiduamente se aplican para hacer análisis globales, para poder tener un panorama integrado de una organización.

En la ilustración N° 4 incluimos un esquema para el análisis de rentabilidad que nos permite hacer modificaciones en cada rubro y de esa forma podemos observar sus efectos globales, por la circunstancia que todos los factores quedan interrelacionados y ello resulta de gran utilidad para analizar situaciones microeconómicas en los procesos de negociación. De hecho esta última herramienta es de gran aplicación en la práctica cotidiana de las negociaciones de toda índole.

VIII. TRADICION E INNOVACION

Para encarar la especialización en negociación de los expertos en costos y en información microeconómica se debe dejar atrás el objetivo tradicional de la actividad orientada a determinar costos para valuar el patrimonio, por el efecto que aún tiene sobre la disciplina la contabilidad financiera.

Entendemos que:

- El ejercicio profesional básicamente orientado hacia una serie de labores esquematizadas y en cierta medida acotadas por el cumplimiento de normas se encuentra bastante saturado laboralmente. Esto es lo que daríamos en llamar ejercicio tradicional de la especialidad.
- Para posibilitar la mejora de los productos brindados por la disciplina y el ingreso adecuado de los especialistas a nuevos campos de trabajo, es menester ampliar el ejercicio tradicional de su actividad; y para ello es imprescindible producir innovaciones en los campos disciplinarios.

(3) Para un mayor detalle de esta tecnología véase MARTIN, MIGUEL ANGEL, *Decisiones integrales de abastecimiento*, Rev. Administración de Empresas, t. XII, pág. 829.

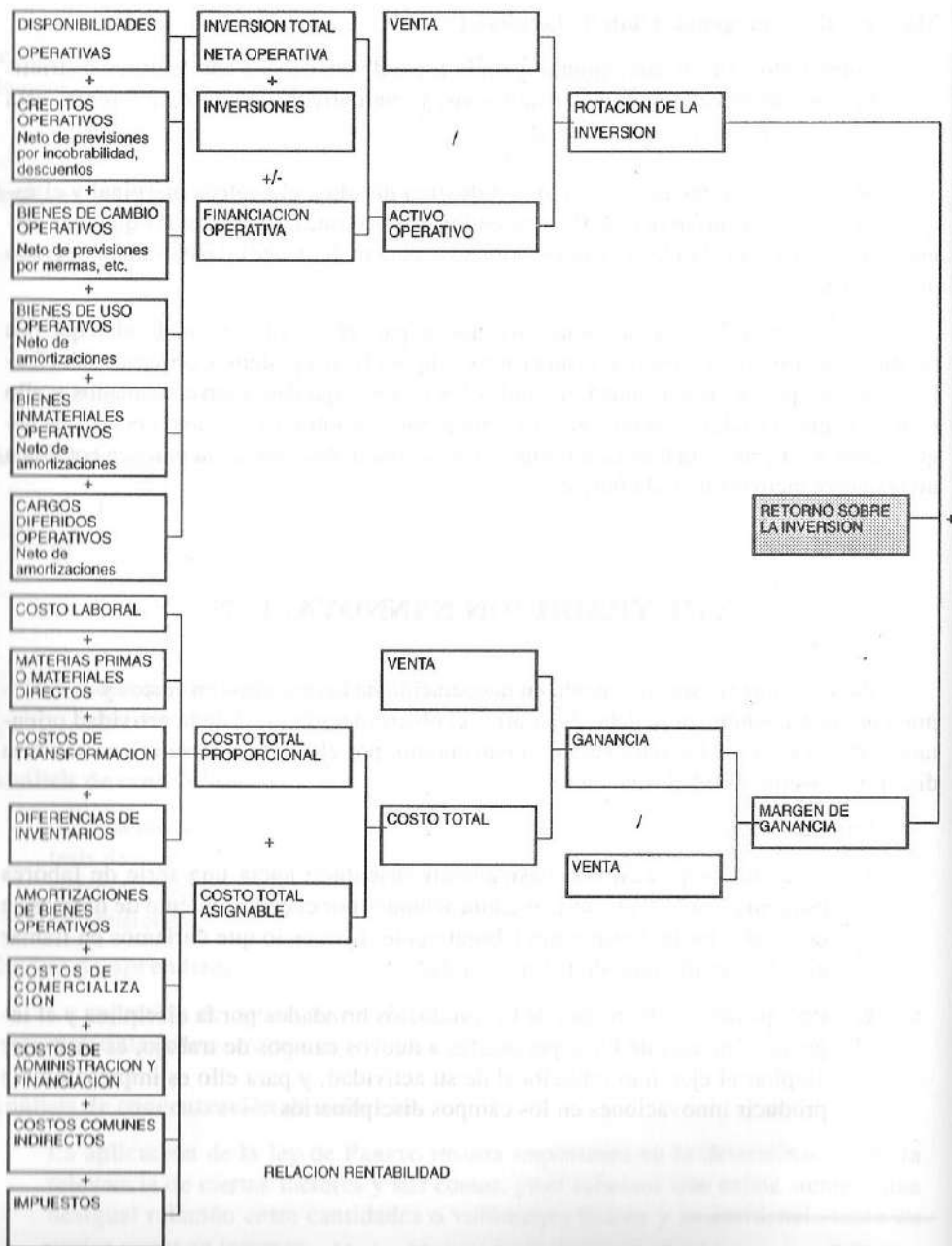


Ilustración 4. Dupont modificado

3. Debemos aclarar que la innovación no necesariamente es la única forma de ampliar el campo temático; pero es sobre este aspecto, que debemos hacer hincapié e insistir en torno a él para encarar una estrategia adicional para ampliar nuestro ámbito de actuación.
4. En nuestra opinión, la cuestión se centra en generar nuevos campos para toda la especialidad, para lo cual debemos estar adecuadamente preparados. Para ello debemos echar mano a la creatividad y desarrollar labores que resulten de verdadera utilidad para los potenciales demandantes de nuestros servicios especializados, y en tal sentido la inserción en el campo de la negociación es una excelente oportunidad.
5. Vale decir que —sin dejar de lado la actuación tradicional, si hubiera demanda para ella— la necesaria ampliación del campo laboral, está en la innovación, para lo que es necesario adecuar las estrategias en tal sentido.

Si bien como producto de las recientes alteraciones de los sistemas económicos —nacionales e internacionales—, el control de la pérdida del poder adquisitivo del dinero y la globalización de los mercados, la función de los especialistas en costos se ha fortalecido en las organizaciones, también es cierto que esas labores tienen un límite por lo que para seguir creciendo y prestigiando nuestra especialidad es menester ir desarrollándose en otros campos afines, que también son de extrema necesidad para poder permanecer o avanzar en mercados tan competitivos como los actuales y los que presentará el futuro inmediato.

Por fortuna tenemos un campo específico en las negociaciones que nos dan un perfil diferente al de otras profesiones, y que para las organizaciones les resulta imprescindible si quieren subsistir competitivamente. En resumidas cuentas, ésta es una oportunidad única que tenemos —antes que otros profesionales puedan ocupar un lugar que nos pertenece— y que no debemos desaprovechar.

En la actualidad muchos de los especialistas que se dedican a la negociación —en especial aquellos que provienen de disciplinas distintas a las ciencias económicas— no han tomado cabal conciencia de la importancia real de la aplicación sistemática de la información microeconómica a los procesos de negociación. La importancia de la inserción de esta disciplina de la información es tan importante que podemos estar hablando de una nueva escuela o estilo de negociación.

IX. APLICACIONES DE LA INFORMACION EN LA NEGOCIACION

Dado que las organizaciones ingresan —casi exclusivamente— en los procesos de negociación para lograr hacer negocios, es decir poder obtener algo más de lo que se sacrifica, la información para tomar decisiones económicas es fundamental para poder lograr procesos exitosos de negociación y consecuentemente obtener una exitosa gestión organizacional.

Aun cuando hemos brindado ya alguna información al respecto, para tener una idea más clara de la forma en que las organizaciones —especialmente las comerciales— desarrollan los típicos procesos de negociación utilizando la información relativa a costos como un elemento imprescindible, a renglón seguido detallaremos algunos de estos aspectos más comunes.

La negociación más general que realizan las entidades es la compraventa, en general de productos y/o servicio, resulta necesario evaluar respecto de productos o elementos similares, cuestiones como:

- Diferencia reales de precio, que surgen del precio en sí mismo, los eventuales descuentos, el costo o el ahorro financiero, que modifican el precio.
- Los volúmenes a contratar, y lo que ello significa en la política y costos de mantener inventario (administración de stocks, costo del capital, espacios requeridos, etc.).
- Las fechas de entrega y sus efectos en los costos (paradas de producción, almacenamiento, inventario cero, etc.).
- Transporte y forma de entrega, y sus defectos.
- Necesidad de procesamiento o reprocesamiento, y sus costos alternativos de otras fuentes de aprovisionamiento.
- Requerimientos de manipulación.
- Garantía (plazo, cobertura, seguridad, etc.).
- Costos de promoción.
- Envases y embalajes.
- Celeridad de respuesta en casos de urgencia o inconvenientes, etc.

Es decir que en este tipo de productos no solamente deben tomarse en consideración los precios recibidos en oferta, pues podrían existir costos específicos en la organización vinculados con la operación que hacen que una aparente ventaja en el precio no sea suficiente para decidir la operación. Por ello la función del especialista en información es tomar todos los costos que correspondan a una compraventa, pues de lo contrario se podrían estar haciendo operaciones desacertadas.

Otras de las contrataciones que exigen un análisis de la información sobre costos relacionados son las que se hacen por medio de contratos de "locación de obra" o de "locación de servicios"; por ejemplo, para contratar servicios de auditoría, consultoría, asesoramiento, tramitación aduanera, publicidad, capacitación, impuestos, patentamiento de vehículos, marcas y patentes, vigilancia, comedor, refrigerio, control de calidad, seguros, tramitación ante organismos estatales (comercio, industria, previsión social, sanidad, municipalidad, etc.), personal temporario, selección de personal y otras. De igual forma que en la compraventa deben tenerse en cuenta los factores citados, pero además es seguro que existirán especificaciones y algún grado de complementariedad entre las acciones de ambas partes que generarán costos a la organización, y ello debe ser mensurado y evaluado, pues en estos casos los efectos pueden ser mucho más significativos, en especial, porque en general lo que se recibe debe ser bastante determinado, y todo lo que falte —si es necesario— debe ser soportado por la entidad.

Por ello en estos tipos de locaciones de obra o de servicios, además de los aspectos citados deben tenerse en consideración otros conceptos, tales como:

- Especificaciones que aseguren la cobertura de la prestación, y costos de los posibles defectos de la cobertura.
- Posibilidades de complementación de costos entre las partes, vale decir determinar quien puede hacer más económicamente cada parte de la actividad, dado que pueden lograrse materias primas o materiales más económicos que los que obtiene el proveedor, pueden existir procesos menos costosos, pueden tenerse mejores formas de control, etc.
- Aspectos impositivos que den ventajas financieras o económicas.
- Posibilidad de utilizar capacidad ociosa.
- Menores costos de estructura, operación y mantenimiento.
- Rentabilidad razonable.

Otro tema que implica una gran participación de los especialistas que nos ocupan es el de la negociación de condiciones laborales del personal, ya sea remuneraciones,

planes de productividad, incentivos económicos, convenios colectivos de trabajo, etc., lo que conlleva a analizar una gran variedad de ítem, y algunos de ellos requieren una gran especialización en costos. Dentro de este tipo de procesos de negociación se suelen tener que considerar aspectos tales como (4):

- Efectos de las cargas sociales, considerando su impacto proporcional y los momentos de sus desembolsos que implican costos financieros (inflación e interés).
- Posibilidad de ocurrencia de conceptos actuariales (enfermedad, muerte del titular o de los familiares, casamiento, nacimientos, otros sucesos familiares, servicio militar, etc.).
- Probabilidad de acontecimientos aleatorios (ruptura de contrato de trabajo, accidentes laborales, indemnizaciones por preaviso y despido, juicios, huelgas, trabajos a reglamento, etc.).
- Diferencia de conceptos aplicados a las horas normales, horas extraordinarias y horas nocturnas.
- Diferencia de costos por uso de diferentes formas de retribuciones o de beneficios sociales.
- Efecto de la cantidad de días no trabajados (vacaciones, licencias por exámenes, dación de sangre, presentaciones ante la justicia, enfermedades, accidentes, trámites, asuntos familiares, etc.).
- Valor de la formación o título profesional en una actividad, valuando el costo de inversión (tiempo, materiales de capacitación, etc.), el tiempo en que debe ser amortizado, rentabilidad razonable por la inversión, etc.
- Necesidades de los trabajadores para una retribución equitativa y digna, contemplando la calidad de vida laboral.
- Seguimiento del diferente poder adquisitivo, especialmente en épocas de deterioro del signo monetario.

(4) Para un mayor detalle y la forma de determinación de los costos laborales y sus cargas sociales ver MARTÍN, MIGUEL ANGEL:

- a) *El costo de las cargas sociales*, revista La Información N° 692, agosto 1987, pág. 401.
- b) *El costo de la mano de obra: remuneraciones, cargas sociales y otros conceptos*, revista La Información N° 713, mayo 1989, pág. 993.
- c) *Costeo de cargas sociales*, revista Doctrina Laboral N° 44, t. III, abril 1989, pág. 144.

Otra formas de contrataciones que demandan procesos habituales de negociación organizacional pueden ser:

- Alquileres o arrendamientos.
- Contratos de leasing.
- Contratos de transporte.
- Contratación de seguros.
- Contrato de sistemas de asistencia médica.

Lo esencial está en tener en claro si lo que se está contratando es un producto o un servicio —o ambas cosas a la vez— y si eso es un *commodity* o algo bien diferenciado, lo que determina una mayor o menor posibilidad de profundización de las informaciones entre las partes.

Otra cuestión importante es analizar el grado de recurrencia de las contrataciones y los montos involucrados en las mismas, dado que el “costo de negociar” debe estar acorde con lo que se negocia, respondiendo a un criterio genérico de “costo/beneficio”. Cuando las contrataciones se esperan sean repetitivas la primera de ellas debe demandar una mayor dedicación en la búsqueda y elaboración de la información.

X. CONSIDERACIONES FINALES

Este trabajo pretende ser un llamado a los especialistas en costos y sistemas de información para la dirección, para concientizar la existencia de un nuevo campo de desarrollo disciplinario.

Esta amplitud del campo temático no es una moda circunstancial, tal como sucede en muchas de las modas tecnológicas que se suceden permanentemente en el campo de la administración, sino que la necesidad de negociar es algo que permanecerá por siempre en las organizaciones que tengan que comerciar o dialogar con otras.

Si bien esta ampliación del campo disciplinario podría implicar un esfuerzo de actualización, los beneficios que puede brindar son destacados, en especial a aquellos que tomen la delantera en la temática.

Es posible que a muchos les resulte satisfactoria la labor que hoy desempeñan, o que por cuestiones de su personalidad no les agrade negociar o asesorar a los responsables de las negociaciones, y ello significa que no todos deban tomar este nuevo campo dejando lo que hasta hoy les resultó apropiado.

Estas líneas tratan de ser sólo un llamado de atención para aquellos que quieran visualizar nuevos terrenos donde ir desarrollando sus futuros pasos, y despertar una inquietud para aquellos a quienes esto les parezca un desafío interesante.

Ias. Jornadas Iberoamericanas de Costos y Contabilidad de Gestión

XVII Congreso Argentino de Profesores Universitarios de Costos

5 al 7 de Octubre de 1994

Sede: *Facultad de Ciencias Económicas
Universidad Nacional de La Patagonia
San Juan Bosco, Trelew - Chubut*

INFORMES E INSCRIPCIONES

IAPUCO
Montevideo 771, 7º «C»
(1019) Capital Federal
Argentina
Tel. y Fax: 811-5411

**Facultad de Ciencias Económicas
Universidad Nacional de La
Patagonia**
San Martín 330
(9100) Trelew
Chubut

TRABAJOS PRESENTADOS AL III CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS MADRID, SETIEMBRE 1993 (*)

Nº	Título	Autor	País
1	<i>La contabilidad de dirección estratégica como instrumento esencial de mejora de la competitividad</i>	ALVAREZ LOPEZ, JOSE; BLANCO IBARRA, FELIPE	España
2	<i>Teoría básica de la auditoría de gestión</i>	PINILLA FORERO, JOSE DAGOBERTO	Colombia
3	<i>Documento único de comercio exterior</i>	VILLALBA SANCHEZ, LUIS FERNANDO	Colombia
4	<i>El impacto contable de los costes derivados del riesgo asegurado en las administraciones públicas</i>	MIREN ITXASO ZAITEGI SARRIA	España
5	<i>Costo integral-conjunto</i>	CRISTOBAL DEL RIO GONZALEZ	México
6	<i>Mensuração dos custos da qualidade</i>	ANTONIO ROBLES JUNIOR	Brasil
7	<i>Los entornos [us in lime y sus repercusiones sobre la contabilidad directiva</i>	CARMEN FERNANDEZ CUESTA; ADENSO DIAZ FERNANDEZ	España
8	<i>Información contable para la decisión empresarial</i>	BEASCOECHEA ARICETA, JOSE MARIA	España
9	<i>Using expert systems for the diagnosis of management control systems</i>	MICHEL, DANIEL E.	Francia
10	<i>Costos en la exportación de ganado bovino</i>	MENDOZA Y., ADOLFO	Bolivia
11	<i>Evolución del control de gestión en el medio industrial</i>	ERNULT, JOEL	Francia
12	<i>Poder social de la contabilidad: una aplicación al análisis financiero</i>	ANTONIO LOBATO JAVIERRE	España
13	<i>La inversión en formación humana y en desarrollo tecnológico como estrategia competitiva de la industria manufacturera mexicana</i>	ROGERIO DOMENGE	México
14	<i>Costeos "ABC" y "JIT"</i>	AIMAR FRANCO, OSVALDO	Argentina
15	<i>Cobertura de costos no setor público: un modelo para integración entre os investimentos e seus custos de operação e manutenção</i>	DA CRUZ, FLAVIO	Brasil
16	<i>El excedente de productividad global como modelo integrado de la contabilidad financiera y de la contabilidad directiva</i>	MARTINEZ ARIAS, ANTONIO; PRADO LORENZO, JOSE MANUEL	España

(*) Los trabajos presentados están a disposición de los interesados al precio de \$ 4 cada uno.

17	<i>Pertinencia y fiabilidad de los instrumentos contables: dudas y nuevas orientaciones</i>	MICHEL CAPRON	Francia
18	<i>Programa de CMS (Cost Management Systems) e ABC (Activity Based Costing), da Universidade de Sao Paulo (USP), no Brasil</i>	NAKAGAWA, MASAYUKI	Brasil
19	<i>El papel de la contabilidad en la mejora de la gestión pública local</i>	HERRERO IGLESIAS, AMAYA	España
20	<i>La industria del jabón en Sevilla en los Siglos XVI y XVII: algunos "ensayos" realizados para la fijación de precios</i>	DONOSO ANES, RAFAEL	España
21	<i>Coordinación entre la investigación, enseñanza y prácticas contables</i>	SANCHEZ MARTINEZ, HILDA	México
22	<i>Modelo de costeo basado en actividades (ABC)</i>	BEGERIL MONTES, ALEJANDRA; HERMOSILLO MORALES, MARTA A.	México
23	<i>Investigación, enseñanza y prácticas contables</i>	LORENZO PEREZ, NIEVES	Venezuela
24	<i>La importancia de los costos en la formación del contador público</i>	JIMENEZ ALBO, JUAN JOSE	México
25	<i>Evolución de la contabilidad de gestión: especial referencia a su investigación por personal docente e investigador</i>	VICENTE M. RIPOLL FELLU	España
26	<i>Un modelo de custeamiento e formação de preço de venda a valor presente</i>	AMARAL DA COSTA, MAGNUS	Brasil
27	<i>Sistemas expertos en análisis de estados financieros y en planificación financiera</i>	ANTONIO SANCHEZ TOMAS	España
28	<i>Hoja de cálculo de costos históricos</i>	ESCOBEDO PEREZ, J. JESUS; RODRIGUEZ ESPINOLA, J. ANTONIO	México
29	<i>Un nuevo reto para la contabilidad de gestión: la gestión medioambiental</i>	VICENTE M. RIPOLL FELLU; CRISTINA CRESPO SOLER	España
30	<i>Reflexiones sobre enfoques contables normativo y positivo</i>	ENRIQUE BURBANO, JORGE; ROJAS, WILLIAM	Colombia
31	<i>Innovación en los sistemas de información contable</i>	ENRIQUE BURBANO, JORGE	Colombia
32	<i>Los costos de oportunidad en la empresa agraria: problemática inherente al trabajo no asalariado y al uso del factor tierra</i>	SIMON VERA RIOS	España
33	<i>Función coordinadora del full-cost en los mercados de precios administrados: el papel del costeo por absorción</i>	MIGUEL JUAN BACIC	Brasil
34	<i>La investigación de desviaciones en el control de gestión ante un entorno de incertidumbre</i>	E. LOPEZ GONZALEZ, C. MEJANDAÑA CUERVO; A. RODRIGUEZ PEREZ	España

35	<i>Nuevas tendencias en la contabilidad directiva: contabilidad estratégica e incertidumbre. El caso de la decisión de hacer o comprar</i>	ENRIQUE LOPEZ GONZALEZ	España
36	<i>La contabilidad de gestión en el nuevo contexto productivo</i>	FERNANDEZ FERNANDEZ, ANTONIO	España
37	<i>La contabilidad para la toma de decisiones en las micro y pequeñas empresas industriales molineras del Departamento del Cusco - Perú</i>	ANDRADE ORELLANA, YNGRID	Perú
38	<i>Control de gestión: una herramienta para la dirección</i>	TAGLE O., GUILLERMO	Chile
39	<i>En torno al modelo de gestión de costes basados en las actividades</i>	RODRIGUEZ GONZALEZ, RICARDO; MAGARRO HEREDIA, MARIA JOSE	España
40	<i>Aspectos metodológicos para la elaboración de un sistema de costo</i>	LOPEZ RODRIGUEZ, N.; CHAVEZ RIOS, M.; PALENZUELA RAMA, N.	Cuba
41	<i>Particularidades del coste de la investigación en Cuba</i>	LOPEZ RODRIGUEZ, MIRIAM	Cuba
42	<i>Algunas reflexiones sobre el proceso contable en Cuba</i>	S. GONZALEZ CASTAÑE, N. PALENZUELA RAMA; M. ARMENTEROS DIAZ	Cuba
43	<i>La responsabilidad social del auditor</i>	ELVIRA ARMADA TRABAS; BARBARA BARFOS FERNANDEZ	Cuba
44	<i>Técnicas de la microcomputación en la auditoría</i>	E. ARMADA TRABAS; E. RUJO ALVAREZ; M. ARMADA TRABAS; N. HIDALGO CASTILLO; A. DIAZ CAMPANINI	Cuba
45	<i>Un nuevo enfoque de la enseñanza. Aprendizaje del costo</i>	O. CUSPINEDA RODRIGUEZ, M. CHAVEZ RIOS	Cuba
46	<i>La contabilidad de gestión en el sector de los servicios de telecomunicación, costes, precios y sistemas tarifarios</i>	CABRERA DE LA IGLESIA, J.	España
47	<i>Costo por enfermedad. Calidad en la atención</i>	R. MARTINEZ RABELO; D. RIVALTA DEL SOL; G. PADILLA CABRERA	Cuba
48	<i>Cooperación entre empresas e a gestão dos custos totais</i>	DE SOUZA, M. CAROLINA; BASIC, MIGUEL J.	Brasil
49	<i>La valoración de existencias y el equilibrio financiero de la empresa</i>	FERNANDEZ GAMEZ, M. A.; GARCIA MARTIN, V.	España
50	<i>Los costos</i>	RUSSELAKIS CARNEIRO, A.	Brasil
51	<i>Beneficio contable ex-post y el análisis económico: un examen teórico</i>	A. NARVAEZ LICERAS	Francia
52	<i>Costos para decisiones. Productividad. Eficacia</i>	MARTIN DOMINGUEZ, L.	Argentina
53	<i>Costo para decisiones. Modelo de sistema de información contable en simulación</i>	MARTIN DOMINGUEZ, L.	Argentina
54	<i>Costo para decisiones. Modelo estratégico</i>	MARTIN DOMINGUEZ, L.	Argentina
55	<i>Costos para decisiones. El costeo de la productividad</i>	MARTIN DOMINGUEZ, L.	Argentina

56	<i>A utilização dos métodos de Cramer e de Gauss-Jordan na apropriação dos custos interdepartamentais</i>	LUIZ FAVERO, HAMILTON	Brasil
57	<i>Modelos de contabilidad de custos e de direção: abordagem conceitual: refugio, unidades deficituosas, sobras e desperdício</i>	FERRERA LEITAO, JUJILEIDE	Brasil
58	<i>Base conceptual para el diseño y utilización de los sistemas de costes basados en las actividades (ABC)</i>	HERENIA GUTIERREZ PONCE	España
59	<i>Gestão de custos em unidades hospitalares</i>	CHAVES, JOSE MARIO	Brasil
60	<i>La coordinación entre la investigación, enseñanzas y prácticas contables</i>	FRONTI DE GARCIA, LUISA	Argentina
61	<i>El sistema ABC como instrumento de gestión</i>	TEXEIRA QUIROS, J.; VAQUERA MOSQUERO, M.	España
62	<i>Contabilidade e orçamento público: análise do processo de controle de gestão em universidades públicas brasileiras</i>	SIMEONE GOMES, JOSIR	Brasil
63	<i>O processo da alocação dos custos indiretos de fabricação as industrias de alimentos no estado de Paraíba: estudo de casos</i>	SALETE PATRIOTA, M.	Brasil
64	<i>El coste de la estructura financiera en la contabilidad de la dirección</i>	BANEGAS OCHOVO, R.	España
65	<i>El sistema de comunicación contable para la dirección</i>	JIMENEZ MONTANES, M. A.	España
66	<i>Algunas reflexiones sobre la cuenta de explotación analítica en los grupos de sociedades</i>	SANTOS PEÑALVER, JESUS F.	España
67	<i>La fuerza de ventas (el vendedor) como centro de actividad en un sistema de costos ABC. El análisis de sus desviaciones</i>	CORONEL TRONCOSO, GREGORIO R.	Argentina
68	<i>La coordinación entre la investigación, enseñanza y prácticas contables</i>	CORDERO, GLORIA	Puerto Rico
69	<i>MERCOSUR: armonización de normas contables y posibilidades de integración</i>	FRONTI DE GARCIA, L.; CARMEN FILIPO, E.; TELMO NAVOS, O.	Argentina
70	<i>Gestión de racionalización de costos</i>	OMAR CAGULO, M.; ARTIGAS, JORGE I.	Argentina
71	<i>Auditoría de informes de gestión</i>	J. L. SERPAS; L. BENEDESSI; E. DE ANTONI; E. GALASIO; C. VECCHI	Argentina
72	<i>La asignación del costo de la mano de obra</i>	GARCIA, NORBERTO	Argentina
73	<i>El costeo basado en actividades y la teoría del costo</i>	ENRIQUE N. CARTIER	Argentina
74	<i>La valuación al costo y la adopción de decisiones</i>	YARDIN, AMARO	Argentina

75	<i>Los costos fijos y la fijación de políticas de precios</i>	CARTIER, E.; YARDIN, A.	Argentina
76	<i>Modelo de contabilidad analítica para un centro de transportes en un organismo público</i>	NORBERTO LABORDA, M.; ZORNOSA BOY, J.; MUNOZ COLOMINA, C.; VEUTHEY MARTINEZ, E.	España
77	<i>Artificial intelligence and management control systems: an expert system for competitive analysis</i>	STEFANO BARALDI; CLAUDIO TEODORI	Italia
78	<i>La actualización de balances y el principio de prudencia</i>	JESUS MARTINEZ GUILLEN	España
79	<i>Sistemas nacionales de inovacao, competitividade das empresas e a gestão estratégica de custos</i>	J. NEWTON CABRAL CARPINTERO; M. J. BACCI	Brasil
80	<i>La formación como costo de la empresa actual</i>	F. PARRA LUINA	España
81	<i>Un caso concreto de la relación existente entre contabilidad, ideología, poder social y profesión contable: la contabilidad ambiental</i>	JULIO GRISOLLA, H.	Argentina
82	<i>A contabilidad de custos e sua importância nos ambientes de alta competitividade</i>	FONSECA DOS ANJOS, E. J.	Brasil
83	<i>Sistemas de información útiles para la gestión competitiva</i>	BASILE, D.; VOSS, J.; ZAKIM, N.	Argentina
84	<i>Diseño del sistema para la implementación de sistemas de costos en empresas de servicios</i>	ROBERTO M. AUGUSTO	Argentina
85	<i>Costos indirectos de fabricación y su concentración por actividades. Un modelo práctico</i>	JIMENEZ, C. M.; CUYUMIGAN, E.	Argentina
86	<i>El costeo ABC en México</i>	M. E. DEL CASARI; V. PASQUEL	México
87	<i>Un modelo de costos y gestión</i>	ALDO MARIO SOTA	Argentina
88	<i>Aproximaciones a los modelos contables gerenciales</i>	GARCIA CASELLA, C. L.	Argentina
89	<i>Aplicación de la teoría general del costo en las organizaciones públicas</i>	A. H. BUSTOS; G. DUFOUR; N. B. LOPEZ, L. E. SALAS	Argentina
90	<i>Cost accounting: the treatment of idle capacity cost</i>	R. L. CHRISTIAN; GUERRERO RUTNEA, NAVARRO	Brasil
91	<i>El taller como un proyecto de autogestión</i>	MAHNCKE, M.; GONZALEZ, I.; GONZALEZ, J. C.; WERNER-WILDNER, L.	Chile
92	<i>An integration of productivity, efficiency, and effectiveness in management accounting</i>	PETRI VEHMANEN	Finlandia
93	<i>Trends in the adoption of new management accounting techniques</i>	ELMORE, R.; REZEE, Z.; SZENDI, J.	U.S.A.

94	Aspectos económicos de la calidad	VALERO SANCHEZ-PASTOR, J. L.	España
95	Control financiero: modelo del cash-flow indirecto	J. L. UCEDA ARCAS	España
96	La problemática de la contabilidad directiva como sistema de información de la empresa	LOPEZ PEREZ, L. D.	España
97	A quality perspective on variance analysis in cost accounting	QUINTANA, O.; GITLOW, H.	U.S.A.
98	A study of central American accounting systems: the effect of competitive fears	F. COLLINS; O. HOLZMANN; R. MENDOZA	U.S.A. Costa Rica
99	A resource-based approach to performance measurement	G. AZZONE; U. BERTELE; A. RANGONE	Italia
100	La información financiera de los bancos a nivel internacional: la NIC 30	A. CARRASCO GALLEGO	España
101	Los efectos del aprendizaje en el análisis de las desviaciones de costes	J. A. DONOSO ANES; A. DONOSO ANES	España
102	Gestión de la moneda extranjera	J. J. TRILLES CANO	España
103	Modelo de control de la gestión del equipo de ventas	ARGILES BOSCH, J. M.	España
104	La contabilidad de gestión en las empresas ganaderas	J. A. PEREZ MENDEZ	España
105	Precisiones en torno a los conceptos de productividad, eficacia, eficiencia, rendimiento y economicidad	DIEGUEZ, J.; GONZALEZ GARCIA, V.	España
106	Asignación de responsabilidades en el proyecto de mecanización de la contabilidad de gestión en entidades de crédito	B. FERNANDEZ; FELJOO SOUTO	España
107	Aportes para el mejoramiento de la calidad universitaria: universidad-comunidad-producción-trabajo	EDUARDO MARTINEZ, D.; GENARO LARROCCA, N.; SUAREZ KIMURA, E. B. OTTO B. MARTINSON	Argentina U.S.A.
108	Costing output in the services environment	LOPEZ HERNANDEZ, A. M.; BUENDIA CARRILLO, D.	España
109	Presupuesto de objetivos y contabilidad analítica en las entidades locales	ROMAN MARTINEZ, I.; DE LA TORRE MARTINEZ, J. M.	España
110	Posibilidad de un planteamiento consensuado del concepto, medida y utilidad de la productividad	E. BONSON PONTE; MANUEL ORTA PEREZ; G. J. SIERRA MOLINA	España
111	Sistemas de información para la gestión e inteligencia artificial		España

112	El control del coste de personal en base al estudio analítico de funciones producto	BALLESTER CASADO, M.; CALLE GARCIA, M. J.; CALLE GARCIA R.	España
113	Contabilidad estratégica ¿una estrategia de la contabilidad o una contabilidad de la estrategia?	BLANCO DOPICO, M. ISABEL	España
114	Experiences with the teaching of cost allocation methods	ANTON J. VAN REEKEN	Holanda
115	Efecto del mercado de trabajo sobre el margen precio de la industria	ESPERANZA GRACIA	España
116	Nuevos enfoques en la gestión bancaria. La medición del riesgo del tipo de interés	LAMOTHE, PROSPER	España
117	Las nuevas filosofías de gestión y la contabilidad interna	DE FUENTES, PILAR	España
118	La decisión de cambio de precio en el proceso decisorio en empresas poliproductoras. Influencia de la elasticidad precio demanda	DANIEL FARRIE; OSCAR M. OSORIO	Argentina
119	La información contable útil para la presupuestación y la auditoría de gestión	ANTONIO JARAZO SANJURJO	Argentina
120	Consideraciones en torno a la crisis del coste estándar	J. E. VILAR SANCHES; V. SERRA SALVADOR	España
121	Contabilidad empresarial para la gestión del medio ambiente: una perspectiva andaluza	CARRASCO FENECH, F.; LAFRINAGA GONZALEZ, C.	España
122	La coordinación: una función fundamental del controlling	MARTINEZ TAPIA, RAMON	España
123	Integrating cost modeling and instructional systems development processing	LESTER, RICHARD I.	U.S.A.
124	A comparative analysis of experiences in higher education, health care and central government during the seventies and eighties	TOM GROOT	Holanda
125	Aplicación del sistema de costes basados en actividades (ABC) a un entorno industrial flexible	MALLO RODRIGUEZ, CARLOS	España
126	Dirección basada en actividades. El ABM	GARCIA-CABAÑAS, JOSE CARLOS	España
127	Los costes estándar en el sector eléctrico español y el marco legal estable	J. GARRIDO RODRIGUEZ; E. I. CANO MONTERO; J. CHAMIZO GONZALEZ	España
128	A comment on ACCODI Documento Nº 1: "La contabilidad directiva"	HANNO ROBERTS	España
129	Activity based costing in a uk cleaning Bank: a case study	KUM SON	Gran Bretaña

130	Riesgo e insolvencia en la empresa española	D. CUMINO, C. CARONE	España
131	La propuesta MCVR (dar valor a los informes de las empresas) posibilidades de una implantación en España de una contabilidad a valor de mercado	GONZALO, JOSE A.	España
132	La partida doble: su fundamentación filosófico-histórica y la formulación matricial de los sistemas contables	JULIO GRISOLIA, HECTOR	Argentina
133	El método ortogonal en el tratamiento de la contabilidad de costos	FERRARY, ANTONIO	Ecuador
134	Cuestiones polémicas del modelo ABC	ANGEL SAEZ TORRECILLA	España
135	Uso de los centros de costes en el cálculo de los costes de producto	J. E. VILAR SANCHIS; M. D. MONTAGUD MASCAPELL	España
136	Algunas reflexiones críticas en torno al sistema ABC	GIMENO ZUERA, J.; CABALLERO PINILLA, L.	España
137	Diseño de productos y procesos: ¿un área olvidada por la contabilidad de gestión?	MARIA JOSE ALVAREZ GIL	España
138	Asignación de costes y el valor de Shapley: comparación de soluciones	ANTONI BOSCH DOMENECH; CARLOS ESCRIBANO	España
139	Problemática contable de los organismos autónomos del estado de carácter comercial	PEREZ-MARIN MESA, J. M.; ESCANDELL DOMENECH, M. D.	España
140	Perspectiva actual de los modelos inductivos de reparto y distribución de costes	MALLO, CARLOS; MERLO, JOSE	España
141	Introducción de los lugares auxiliares en la formulación matemática del coste de producción	FERNANDO MIR ESTRUCH	España
142	Algunas consideraciones sobre los sistemas informativos a la luz de los enfoques decisional y transaccional	ESCOBAR PEREZ, B.; VELEZ ELORZA, M. L.	España
143	La asignación de costes en la empresa: unidades relativas de valor	GARCIA TORRES, M. D.	España
144	Nueva visión de los sistemas tradicionales de gestión de existencias en la contabilidad de gestión	RIFOLL FELIU, V. M.; AVUSO MOYA, A.	España
145	La influencia del cambio tecnológico y de organización de la producción en el modelo de costes	FRANCISCO SERRANO MORACHO	España
146	The experience of knowledge in everyday accounting: anqualitative interview of the accounting managers	MANNINEN, ARI	Finlandia

147	Defining non-value added activities: a suggestive non-practical purpose	COLLYN, PAOLO	Italia
148	Estacionalidades diarias y reforma del mercado de valores en España	J. IGNACIO PEÑA	España
149	Accountability and accountable management in the uk public sector	HUMPHREY, C.; MILLER, P.; SCAPENS, R. W.	Gran Bretaña
150	Los costos de la capacidad. Consideraciones en torno a su medida, asignación y analisis	BROTO RUBIO, J. J.	España
151	Una hipótesis sobre el aprendizaje de Paciolo sobre las partidas dobles	LOPES DE SA, A.	Brasil
152	Gestión Empresarial Normalizada (GEN)	DIMONI	España
153	Los sistemas de costes: ¿la contabilidad de costes y la contabilidad de gestión son la misma cosa?	LAVOLPE, ANTONIO	Argentina
154	Los métodos tradicionales + ABC: una propuesta superadora	C. CAPASSO, F. E. GRANDA; A. SMOLIE	Argentina
155	El análisis de costes en ofertas internacionales: productos para la exportación y centrales de compras (notas sobre una experiencia en PYMES)	L. CARVAJAL URRESTA	España
156	El control interno y la adaptación de la organización para la informatización como componentes del concepto total de calidad	ANTONIO BARRANTES BARRANTES	España
157	La contabilidad directiva en los nuevos planes de estudios de la Universidad Española	A. LOPEZ DIAZ, F. J. MARTINEZ GARCIA	España
158	Opciones de "custeio"	ROBERIO FERNANDEZ FERREIRA	Portugal
159	Gestao participada em cooperativas. O uso democratico de contabilidade orcametaria	TEODORO CLEBSCH; ANTONIO JOSE GRISON	Brasil

COMENTARIOS BIBLIOGRAFICOS (*)

COOPER, ROBIN y KAPLAN, ROBERT S.

Los sistemas basados en la actividad: midiendo los costos del uso de recursos, Accounting Horizons, september 1992, vol. 6, N° 3.

Este trabajo describe las bases conceptuales para el diseño y uso de los sistemas de costo basado en la actividad (ABC), centra la atención en el uso de los recursos en el proceso organizacional y no en el *gasto u oferta* de los recursos.

Los autores señalan que los sistemas contienen dos importantes ideas:

Primero, las actividades ejecutadas por muchos recursos no son demandadas en proporción al volumen total de unidades producidas (o vendidas). Las demandas surgen de la diversidad y complejidad del producto y de la mezcla de los clientes.

Segundo, los sistemas de costos basados en la actividad no son modelos de cómo los gastos varían en el corto plazo. Los sistemas ABC estiman los costos de los recursos usados para ejecutar actividades de distintos productos.

Por tales circunstancias la característica de los modelos ABC toman en consideración la demanda de recursos que efectúa cada una de las actividades. Si el uso por parte de la actividad excede la cantidad disponible de los recursos existentes ofrecidos, entonces el mayor gasto incrementará la oferta de los recursos tan rápidamente como sea pasable. Sin embargo, el uso de recursos de la actividad está debajo de la oferta disponible, los gastos de recursos no disminuirán automáticamente. Por cuya razón, la gerencia, para obtener altos beneficios, debe tomar conciencia con respecto al uso de la capacidad disponible para apoyar un alto volumen de los negocios.

DILTON-HILL, KEVIN G. y GLAD, ERNEST

Gestionando la capacidad, Journal of Cost Management, Spring 1994, vol. 8, N° 1, págs. 32-39.

En este artículo se apunta que hay diferentes causas para el exceso o reducción de la capacidad, analizando a ésta en el contexto de la cadena del valor y del costo basado en la actividad.

La respuesta apropiada a estas causas depende de una causa fundamental.

En forma similar, la manera en que es informado el costo del exceso de capacidad y la decisión de si se incluyen esos costos en los del producto depende también de aquella causa fundamental.

El artículo cubre los siguientes temas:

- Definiciones de "capacidad".
- Respuestas de la gestión potencial a las diferentes causas del exceso de capacidad.
- El impacto de las diferentes formas de cargar el exceso de capacidad a los productos y servicios.
- Cómo informar los costos del exceso de capacidad.

GREENWOOD, THOMAS G. y REEVE, JAMES M.

Proceso de la gestión del costo, Journal of Cost Management, winter 1994, vol. 7 N° 4.

Este artículo explica un enfoque denominado gestión del costo, que subraya la toma de decisiones operativas simulando el impacto financiero de las decisiones.

¿Cuál es el rol de la contabilidad en una organización de mejora continua? El rol más fundamental es dar a la gerencia las herramientas que necesitan para evaluar las consecuencias financieras de los cambios en el proceso y las características del producto.

Específicamente el proceso de gestión del costo puede ser usado para determinar el costo de los procesos para propósitos de benchmarking, análisis de costo de la actividad o para el costeo del producto.

Dicho enfoque puede también ser utilizado para simular los niveles de consumo de recursos para futuros procesos y configuraciones de productos basados en las relaciones del generador del costo que son derivados de los atributos del producto y los parámetros del proceso.

(*) Responsable: Profesor NORBERTO GARCÍA (Universidad Nacional de Córdoba).

KEYS, E. DAVID

El rastreo de los costos en las tres etapas de la gestión basada en la actividad, Journal of Cost Management, winter 1994, vol. 7, N° 4, págs. 30-37.

Este artículo define tres métodos para atribuir costos al objeto de los mismos, discutir las ventajas y desventajas relativas del rastreo directo, la asignación del costo causa-efecto y su asignación.

Las discusiones previas de la atribución en el costeo basada en la actividad se han centrado solamente en dos etapas, esto es, atribuir los costos de los recursos a las actividades, y el costo de las actividades a los productos o sistemas.

Este artículo discute una tercera etapa que se considera necesaria al efecto de atribuir los costos a los años correctos y que debería ser ejecutada antes que las dos etapas indicadas.

LLEWELLYN, SUE

Operando dentro de la órbita hermenéutica en la investigación contable de gestión: algunas implicaciones y aplicaciones, Management Accounting Research, september 1993, vol. 4, N° 3, págs. 231-249.

Expresa el autor que el modo de pensar acerca de la contabilidad ha cambiado. La contabilidad de gestión, en particular, ha escapado del cerco limitado a un conjunto de procedimientos vinculados con el cálculo. Se acepta en la actualidad que la contabilidad tiene un significado social y organizacional que simultáneamente refleja y formula estructuras e ideas.

Consecuentemente, está existiendo un creciente interés en la investigación vinculada con el significado y los roles atribuidos a la contabilidad, a los cambios de procedimiento en contabilidad y a las historias contables. Tales cambios tan amplios en materia de definiciones y límites inevitables ha puesto en juego un tema que estaba previamente en la esfera no problemática para el interés de los investigadores contables, esto es, la metodología, considerando a ésta como reflejando los supuestos ontológicos y epistemológicos del investigador (particularmente aquellos interesados en la relación entre sujeto y objeto).

Ha existido alguna realización de lo que se está investigando y cómo lo que está investigando está eslabonando esas nuevas metodologías de investigación que revelan una nueva agenda o programas de investigación. Sin embargo, este ascenso del conocimiento acerca de la importancia de la metodología no ha estado asociado por una consideración de sus implicaciones para la investigación contable empírica.

Este trabajo busca remediar este desequilibrio, primero, identificando un nexo de ideas provenientes de la hermenéutica-ideas que comprende la acción de describir el proceso de la recuperación de la autenticidad de ciertos significados del pasado, y segundo, trazan alguna conclusión sustantiva de lo que la adopción de tal metodología significaría para la investigación contable interpretativa.

McNAIR, C. J.

Los costos ocultos de la capacidad, Journal of Cost Management, spring 1994, vol. 8, N° 1.

El objetivo de este artículo es redefinir la capacidad para enfocar la atención de la gerencia sobre los recursos desperdiciados más bien que sobre el producto de la planta de elaboración.

En la carrera de ganar una competencia sostenible, las empresas han encontrado formas para usar mejor sus recursos existentes. Puesto que el desperdicio está oculto en las existentes definiciones y enfoques para gestionar la capacidad, el mismo nunca desaparece y a menudo se incrementa.

Esto roba a las compañías su habilidad para responder a los desafíos de un mercado global.

Las mejoras continuas comienzan con un conocimiento de lo que es posible, esto es, cuánto valor puede ser creado con los activos existentes.

MOON, PHILIP y BATES, KEN

El análisis CORE en la evaluación del desempeño estratégico, Management Accounting Research, June 1993, vol. 4, N° 2, págs. 139-152.

Expresan los autores que la contabilidad de gestión estratégica tiene un importante rol que cumplir en la provisión de información acerca de las principales fuentes de las ventajas competitivas de una empresa.

Hay dos aspectos de este rol: primero, el cálculo de los indicadores clave del desempeño interno que mide el

éxito u otras formas de los factores críticos del éxito: segundo, la generación y evaluación de la información externa considerando la amenaza de los competidores de lo defendible de cualquier ventaja actualmente gozada.

Un componente significativo del enfoque externo será un examen de los resultados financieros publicados recientemente de las organizaciones competidoras en el contexto de sus aparentes estrategias corporativas.

En la actualidad, no hay una clara y concisa metodología para realizar tal evaluación. Por tal circunstancia, los autores introducen el CORE (Context, Overview, Ratios, Evaluation), un nuevo marco para la evaluación financiera integrada, e ilustran su aplicación para dicha evaluación, analizando una cadena de supermercados importantes del Reino Unido desde el punto de vista de su principal rival.

NARAYANAKRUTTY, M.

La contabilidad de los recursos humanos en las Refinerías Cochín, The Management Accountant, december 1993, vol. 28, Nº 12, págs. 906-907-909.

Este artículo del autor indio es de gran interés puesto que expone un tema con su aplicación respectiva, cuyo desarrollo no ha sido muy divulgado, esto es, la contabilidad de los recursos humanos (CRH).

Señala que la CRH es el registro sistemático de las transacciones vinculadas con los recursos humanos. Esto indica que no se valían los recursos humanos en un momento dado del tiempo sino que también se registran los cambios producidos durante el periodo. Aunque las normas que rigen y gobiernan la constitución y vida de las sociedades comerciales en la India no proporcionan pautas para incorporar este tipo de información en los estados contables, existe una tendencia creciente a que muchas empresas estén presentando este tipo de información en los últimos años.

En la parte siguiente de este trabajo se exponen distintos datos obtenidos por la empresa Refinerías Cochín, tal como el Estado de Situación Social, el valor de los recursos humanos en los últimos cinco años, el valor promedio de un empleado y distintos tipos de ratios que son utilizados para el manejo eficiente de los recursos humanos, como también para evaluar la productividad.

SCAPENS, ROBERT W. y YAN, MENG

La investigación contable de gestión en China, Management Accounting Research, december 1993, vol. 4, Nº 4, págs. 321-341.

Los autores observan que la reforma de las políticas económicas de China y su apertura al mundo externo ha creado las necesidades la contabilidad de gestión en las empresas estatales de ese país.

En los años recientes los investigadores contables de China han estado buscando en los países del Oeste un marco teórico para la investigación en este campo, al efecto de asistir al desarrollo de un sistema propio de contabilidad de gestión.

Este trabajo describe las reformas económicas y explicita los sistemas contables de China; especialmente los sistemas de contabilidad por responsabilidades.

También se examinan las diferencias entre los sistemas socio-económicos de China y de los países del Oeste, y las implicaciones de la investigación contable de gestión en dicho país. En particular, se sostiene que los investigadores orientales encuentran difícil elaborar un marco teórico enteramente satisfactorio en el Oeste. No obstante, la teoría de la agencia y las ciencias del comportamiento pueden ayudar a ofrecer pautas para el futuro al efecto de desarrollar la investigación contable de gestión en China.

SKINNER, ROY C.

Tenga cuidado con los trucos que afectan la confianza en la contabilidad, Management Accounting (USA), June 1994, vol. LXXV, Nº 12, págs. 48-49.

Este artículo se basa en un famosa anécdota creada por Rex H. Anderson y expuesta en la obra de Horngren y Foster, *Contabilidad de costes: un enfoque gerencial*, págs. 542-544. En dicha anécdota se pone de manifiesto la diferencia entre tomar el enfoque del margen de contribución o el enfoque del costo total para determinar el beneficio de un producto en particular, especialmente en este caso que se analiza la actividad de la venta de un producto poco representativo (venta de manifes) dentro de una actividad mucho más importante (restaurante).

Tal como dice el autor, los enfoques mencionados se vinculan con el corto y largo plazo, lo que genera mucha confusión, cuando en realidad debería distinguirse una actividad perfitica (venta de manifes) de una actividad central, lo que justificaría la aplicación del enfoque de contribución para la primera.