



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA  
DE MÉXICO**

**FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES  
CUAUTITLAN**

**MODELO FINANCIERO PARA LA DETERMINACIÓN DE PRECIOS DE  
TRANSFERENCIA**

**T E S I S**

**QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:**

**LICENCIADO EN CONTADURÍA**

**P R E S E N T A :**

**ROBERTO CARLOS LOPEZ LOPEZ**

**ASESOR: C.P. RAMÓN HERNÁNDEZ VARGAS**

**CUAUTITLAN IZCALLI, ESTADO DE MÉXICO**

**2005**

m344851



**FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES CUAUTITLAN  
UNIDAD DE LA ADMINISTRACION ESCOLAR  
DEPARTAMENTO DE EXAMENES PROFESIONALES**

UNIVERSIDAD NACIONAL  
AVENIDA DE  
MEXICO

U. N. A. M.  
FACULTAD DE ESTUDIOS  
ASUNTO: VOTOS APROBATORIOS



**DR. JUAN ANTONIO MONTARAZ CRESPO**  
DIRECTOR DE LA FES CUAUTITLAN  
PRESENTE

ATN: Q. Ma. del Carmen Garcia Mijares  
Jefe del Departamento de Exámenes  
Profesionales de la FES Cuautitlán

Con base en el art. 28 del Reglamento General de Exámenes, nos permitimos comunicar a usted que revisamos la TESIS:

Modelo financiero para la determinación de precios de transferencia.

que presenta el pasante: Roberto Carlos López López  
con número de cuenta: 9210371-5 para obtener el título de :  
Licenciado en Contaduría

Considerando que dicho trabajo reúne los requisitos necesarios para ser discutido en el EXAMEN PROFESIONAL correspondiente, otorgamos nuestro VOTO APROBATORIO.

**ATENTAMENTE**  
**"POR MI RAZA HABLARA EL ESPIRITU"**

Cuautitlán Izcalli, Méx. a 15 de Diciembre de 2004.

PRESIDENTE MCE. Rosa María Olvera Medina

VOCAL C.P. Ramón Hernández Vargas

SECRETARIO M.A. Daniel Herrera García

PRIMER SUPLENTE M.A. Teresita Hernández Martínez

SEGUNDO SUPLENTE MCE. Ofelia Noguez Cisneros

## **Agradecimientos**

Al Todopoderoso.

Al Dr. Carlos López Fernández, mi padre, por ser una guía y ejemplo, ya que gracias a sus consejos y constante insistencia acerca de mi preparación profesional, me fue posible concluir la carrera de Licenciado en Contaduría, que con este documento culmino.

A la Profra. Ma. Victoria López García, mi madre, por su apoyo incondicional, su cariño y comprensión a lo largo de estos años, de no haberlos tenido, el camino hubiera sido más difícil de lo que fue.

A mis hermanos Braulio, Gerardo, Pablo, Fernando, Karla y Ana, ya que en su momento, cada uno de ellos ha representado una parte importante en mi formación como persona y profesional, por todo su apoyo, gracias.

A mis amigos y amigas, les agradezco su lealtad y confianza.

A la Universidad Nacional Autónoma de México y la Facultad de Estudios Superiores Cuautitlán, a quienes profeso un gran cariño, prometiendo poner su nombre en alto ante cualquier circunstancia.

A mis Profesores y Asesores, gracias a sus enseñanzas y ayuda me fue posible cumplir esta meta tan importante en mi vida.

Al profesor Ramón Hernández V., quién sin saberlo, me enseñó a querer y respetar mi carrera.

A Lydia Ríos L por creer siempre en mi y ayudarme a encontrar mi verdadera vocación, gracias L, sabes que este documento es tan tuyo como mío.

# Índice

Agradecimientos.....	iii
Índice.....	iv
Hipótesis.....	ix
Objetivos.....	x
Introducción.....	xi
Capítulo 1. Generalidades.....	1
1.1. Antecedentes de la Licenciatura en Contaduría.....	2
1.1.1. Antecedentes históricos de la Licenciatura en Contaduría.....	2
1.1.2. Definición y objetivo.....	5
1.2. Conceptos básicos de economía.....	8
1.2.1. Sistema económico nacional.....	8
1.2.2. La actividad económica de las empresas.....	12
1.3. Conceptos básicos de la administración.....	14
1.3.1. Antecedentes Históricos.....	14
1.3.2. Definición y objetivos.....	17
1.3.3. Características e importancia.....	19
1.3.4. Relación con la contaduría.....	21
1.4. Los modelos y teorías de administración de la empresa y la contabilidad directiva.....	22
1.4.1. Planteamientos generales.....	22
1.4.2. Fundamentos de administración.....	24
1.4.3. Proceso Administrativo.....	27
1.4.4. Reseña de las teorías y escuelas de administración de empresas.....	31
1.4.4.1. La escuela clásica: Fayol y Taylor.....	31
1.4.4.2. Escuela de las relaciones humanas y motivación del trabajo.....	32
1.4.4.3. La escuela burocrática y su evolución al enfoque de la toma de decisiones.....	32

1.4.4.4. Los enfoques instrumentales. ....	33
1.4.4.5. La planeación y dirección estratégica. ....	34
1.4.4.6. La teoría neoclásica: los costos de producción. ....	35
1.4.4.7. La nueva economía institucional: los costos de transacción. ....	38
1.4.5. La gestión estratégica de costos a través del análisis de la cadena de valor. ....	41
1.4.6. Evolución y metodología de la contabilidad de dirección. ....	48
1.5. Organización y gestión de áreas administrativas. ....	53
1.5.1. Definición de organización. ....	53
1.5.2. Organización formal. ....	53
1.5.3. Organización informal. ....	59
1.5.4. Interacción estrategia-estructura-cultura. ....	61
1.5.4.1. La estrategia. ....	61
1.5.4.2. La cultura. ....	64
1.5.4.3. La estructura relacionada con la cultura y la estrategia. ....	65
1.6. Sistemas de control administrativo. ....	66
1.6.1. Marco general del diseño de un sistema. ....	67
1.6.2. Determinación de necesidades del sistema. ....	71
1.6.3. Concepto de flujo. ....	74
1.6.4. Enfoques generales en el diseño de un sistema. ....	75
1.6.5. Diseño de un sistema. ....	77
1.6.6. Criterios para el diseño de un sistema. ....	81
1.6.7. Características de un sistema eficiente. ....	82
1.6.8. Limitaciones en la actividad del diseño del sistema. ....	83
1.7. Contabilidad de la empresa. ....	83
1.7.1. Contabilidad Financiera. ....	84
1.7.2. Contabilidad de costos, piedra angular de la contabilidad administrativa. ....	86
1.7.2.1. Concepto de contabilidad de costos. ....	90
1.7.2.2. Objetivos de la contabilidad de costos. ....	90
1.7.2.3. Concepto de costos. ....	91
1.7.2.4. Costo y gasto. ....	91
1.7.2.5. Clasificación de los costos. ....	92

1.7.3. Contabilidad fiscal.....	94
1.7.4. Formas de articulación de la contabilidad financiera y de costos.....	95
1.7.4.1. Monismo radical.....	99
1.7.4.2. Monismo moderado.....	99
1.7.4.3. Dualismo radical.....	100
1.7.4.4. Dualismo moderado.....	100
1.8. Fuentes de información para la determinación de precios de transferencia.....	102
1.8.1. Presupuestos.....	102
1.8.2. Benchmarking.....	106
1.8.3. Sistemas de contabilidad de costos integrados.....	107
1.8.4. Data warehousing.....	110
1.8.5. Sistemas contables.....	114
 Capítulo 2. Contabilidad de costos por áreas de responsabilidad.....	 116
2.1. Departamentalización de los costos generales.....	116
2.2. Modelo orgánico de costos.....	118
2.2.1. Modelo orgánico.....	118
2.2.2. Costos por funciones.....	121
2.2.3. Costos controlables y no controlables.....	123
2.3. Modelo de contabilidad analítica de gestión francés.....	126
2.3.1. Estructura y proceso contable.....	126
2.3.2. Contabilidad de costos por secciones de Schneider.....	131
2.4. Grado de autonomía de decisión y responsabilidad de las secciones.....	131
2.4.1. Clases de centros.....	132
 Capítulo 3. Precios de transferencia.....	 136
3.1. Concepto.....	136
3.2. Aspectos generales.....	137
3.3. Métodos generales para la fijación de precios de transferencia.....	138
3.3.1 Precios de transferencia basados en el mercado.....	140

3.3.2. Precios de transferencia basados en el costo.....	141
3.3.3. Precios negociados.....	141
3.4. Políticas de fijación de precios de transferencia.....	142

Capítulo 4. Implantación del modelo financiero de determinación de precios de transferencia..... 144

4.1. Especificaciones de implantación.....	144
4.2. Análisis y detección de productos.....	149
4.3. Métodos aplicables para el costeo de productos.....	153
4.3.1. Costos estándar.....	154
4.3.1.1. Concepto de costos estándar.....	154
4.3.1.2. Beneficios de los costos estándar.....	154
4.3.1.3. Determinación de los costos estándar.....	155
4.3.1.4. Variaciones.....	158
4.3.2. Costeo directo.....	163
4.3.2.1. Concepto de costeo directo.....	163
4.3.2.2. Características del costeo directo.....	163
4.3.2.3. Ventajas y desventajas del costeo directo.....	164
4.3.2.4. Costeo directo y costeo absorbente.....	165
4.3.3. Costos A.B.C. (costeo basado en actividades).....	167
4.3.3.1. Definición de costos ABC.....	168
4.3.3.2. Principios de costeo ABC.....	168
4.3.3.3. Ventajas y desventajas del costeo ABC.....	169
4.3.3.4. Determinación de los costos ABC.....	170
4.3.3.4.1. Definición del objeto de costo.....	172
4.3.3.4.2. Definición de actividades.....	172
4.3.3.4.3. Definición de los cost drivers.....	174
4.3.3.4.4. Recomendaciones para su utilización.....	175
4.4. Estructura de implantación.....	177
4.5. Medición del desempeño y remuneración a ejecutivos.....	182
4.5.1. Bases de comparación.....	182

4.5.2. Evaluación del desempeño del centro de costos. ....	183
4.5.3. Evaluación del desempeño del centro de ingresos. ....	184
4.5.4. Evaluación del desempeño del centro de inversión.....	185
4.5.5. Remuneración a ejecutivos.....	187
4.5.6. Medidas no financieras del desempeño.....	190
4.6. Gestión de calidad.....	192
4.6.1. Conceptos básicos de la Calidad.....	193
4.6.2. Norma ISO.....	196
4.6.2.1. Enfoque de proceso.....	199
4.6.2.2. Documentación.....	200
 Capítulo 5. Presentación y análisis de resultados.....	 202
5.1. Estado de resultados por unidad de negocio.....	202
5.2. Interpretación de resultados.....	211
5.3. Uso de razones financieras.....	216
5.4. Reportes a la alta dirección.....	220
5.5. Quince pasos para la implementación de Modelo Financiero para la Determinación de Precios de Transferencia.....	228
 Caso Práctico: "Modelo financiero para la determinación de precios de transferencia y su aplicación en Televisión IMECA, S.A. de C.V.....	 231
 Conclusiones.....	 302
Bibliografía.....	306

## **Hipótesis**

El Modelo Financiero para la Determinación de Precios de Transferencia proporciona información en unidades monetarias de la contribución a los objetivos económicos de la organización por parte de sus unidades de negocio.

## Objetivos.

Objetivo general:

- Desarrollar un modelo financiero que facilite al Licenciado en Contaduría la determinación de precios de transferencia.

Objetivos particulares:

- Proporcionar una visión general de la organización y sus procesos contables.
- Proporcionar una visión general de la contabilidad de costos por áreas de responsabilidad.
- Analizar la importancia de los precios de transferencia dentro de la organización.
- Explicar cuales son los métodos de fijación de precios de transferencia aplicables a unidades de negocio administrativas.
- Realizar los cálculos necesarios para el costeo de precios de transferencia.
- Describir técnicas de análisis, interpretación y presentación de los resultados obtenidos para cada unidad de negocio.
- Comprender el uso de herramientas logísticas para la implantación de precios de transferencia.
- Conocer cuales son las fuentes de información para la determinación de precios de transferencia.
- Preparar informes acerca del desempeño financiero de unidades de negocio administrativas.
- Utilizar el modelo financiero propuesto.
- Aplicar la norma ISO en instructivos, sistigramas, ciclos de servicio y cadena de valor.

## Introducción.

En la actualidad, existen un gran número de herramientas y sistemas administrativos que nos ayudan a cumplir con el objetivo principal de toda organización, la satisfacción del cliente, cuya consecuencia directa es el incremento de la confianza hacia los productos y servicios que ofrece, transformándose en mayores ventas, etc. lo cual repercute directamente al rendimiento sobre la inversión que esperan los accionistas o socios del negocio.

Una de estas herramientas es la gestión por áreas de responsabilidad como un proceso de agrupar en forma lógica las actividades, de delinear la autoridad y la responsabilidad, y de establecer relaciones de trabajo que permitan tanto a la compañía como al empleado lograr sus objetivos mutuos. Esta forma de trabajo es por mucho interesante, ya que cada unidad de negocio dentro de la compañía participa activamente en la consecución de los objetivos, elaboran su propio presupuesto y comienzan a visualizarse como “dueños” de su propio negocio, tomando el papel de empresarios y dejando a un lado el de empleados.

Pero, ¿cuál es el rol del Licenciado en Contaduría dentro de este tipo de gestión?. Es en este punto donde todo tipo de transacciones financieras, dentro y fuera de la compañía convergen en los sistemas contables y deben ser controlados por un contador o por el criterio y la especialización de varios. Finalmente, el éxito de la gestión por áreas de responsabilidad depende de los registros contables, los sistemas, la infraestructura y logística que haya alrededor de ello, el nivel de convencimiento de los responsables y subalternos, en fin, del control que se tenga sobre cada uno de sus factores o variables.

Es trabajo del Licenciado en Contaduría, el implementar y controlar de forma efectiva este proceso. Sin embargo, pueden presentarse muchas dificultades, sobre todo en la determinación y manejo de los precios de transferencia. ¿Debe permitir el precio de transferencia que el producto obtenga una utilidad?. De ser así, ¿cuánto?. En caso contrario, ¿debe el precio igualar el costo total, o debe ser menor?. A su vez estas preguntas plantean otras ¿cómo se va a medir el comportamiento de cada departamento? ¿por cantidad? ¿por calidad? ¿por una combinación

de las dos? ¿por el rendimiento de la inversión? ¿por el costo? ¿quién va a ser el responsable, y de que?.

Para algunas organizaciones es difícil tratar de responder a todas estas preguntas y de concretar cuales deben ser los medios más adecuados para, sobre una base de gestión por áreas de responsabilidad, implementar un esquema de cobros entre unidades de negocio a través de la utilización de precios de transferencia.

En este documento se presentan las herramientas más adecuadas para este fin, enfocándose principalmente a su instauración en unidades de negocio consideradas como rojas, es decir, aquellas que por sus características, ofrecen servicios internos, como lo son: Recursos Humanos, Contraloría, Jurídico, Tesorería, Finanzas, etc., y que son conocidas como “Áreas Administrativas”. En el capítulo I, se estudia el entorno general de la organización y las fuentes principales de información para el cálculo de precios de transferencia.. En el capítulo II, se describen los aspectos básicos de la contabilidad de costos por áreas de responsabilidad. En el capítulo III, se explica qué son los precios de transferencia, cuáles son los métodos de fijación más adecuados y las políticas a seguir. En el capítulo IV se analiza la logística de implantación, métodos de costeo aplicables a los precios de transferencia, análisis de desempeño de las unidades de negocio y como la gestión de calidad es un apoyo importante para el control de los procesos. En el capítulo V se estudia la interpretación, análisis y presentación, tanto para estados financieros así como reportes internos. Finalmente se presentará un caso práctico basado en la experiencia obtenida en su instauración en el Área de Administración y Finanzas de una empresa televisora.

## **Capítulo 1. Generalidades.**

Al ser esta la primera parte de este trabajo de investigación, me pareció importante incluir conceptos básicos, teorías, modelo y fuentes de información, que el Licenciado en Contaduría pública debe conocer al momento de tratar de instaurar un modelo como el que en este se propone. La mayoría de los temas que aquí se muestran, fueron extraídos de las asignaturas que en la propia licenciatura me impartieron y en muchos de los casos utilicé la bibliografía que en su momento me recomendaron los catedráticos de dichas materias, aunque para otros recurrí a fuentes externas como revistas y otros libros de editoriales extranjeras. Algunos son tópicos nuevos que a través de la experiencia fui conociendo, como lo son el Data Warehousing, el Benchmarking y los sistemas de contabilidad de costos integrados, sin embargo son temas que están en boga en los grandes consorcios y que de alguna manera u otra, son el resultado de la necesidad de las empresas de hacerse llegar de información que les permita analizar su proceder y ampliar su visión de lo que es el mundo corporativo hoy en día.

El primer tema trata acerca de los antecedentes históricos de la Licenciatura en Contaduría del cuál la mayor parte fue extraída de la revista de Contaduría Pública del IMCP. En el segundo tema sintetizo, a grandes rasgos, la actividad económica de la empresa y su entorno en general; enseguida, en el tercer tema se abarca un conocimiento general, a manera de repaso, de la administración, sus antecedentes, importancia y relación con la contaduría. En el cuarto tema analizo, cuáles son las teorías y modelos de administración de empresas y una pequeña reseña de cómo ha evolucionado la contabilidad directiva o administrativa en las empresas. El tema cinco trata acerca de las diferentes formas que generalmente aplican las organizaciones tratando de no profundizar mucho en él, explicando algunas definiciones que me pareció importante recordar, dando coherencia a la finalidad de este trabajo.

Al hablar de la implantación de un modelo, es indispensable tener una visión sistémica de la organización, incluyendo todos sus procesos de transformación internos, por lo cual, en el punto seis, destaco los conceptos principales del diseño de un sistema, su flujo, características, limitaciones y algunos otros. El conocimiento general de la contabilidad de la empresa, desde el punto de vista corporativo, no puede dejarse a un lado cuando hablamos de un marco

general para la instauración de un nuevo procedimiento o la mejora del mismo, ya que en el caso del modelo en cuestión, la contabilidad es la columna vertebral que permitirá obtener la información y los procedimientos suficientes para el cumplimiento de la meta, es por ello que la incluyo dentro de este trabajo como punto número siete. Finalmente, todo modelo debe tener una base de datos la cual alimenta y nutre su desempeño; en el punto número siete menciono las fuentes de información necesarias para la implantación de este modelo y que, como comentaré más adelante, de su desempeño eficaz y efectivo dependerá el éxito o fracaso, no solo de la instauración de un simple modelo de cálculo de precios de transferencia, sino de toda la organización.

## 1.1. Antecedentes de la Licenciatura en Contaduría

### 1.1.1. Antecedentes Históricos de la Licenciatura en Contaduría.<sup>1</sup>

El origen de la carrera de Contador, ya como profesión peculiar, se remonta a las primeras décadas del Siglo XIX, cuando la expansión del comercio, que se inició con la Revolución Industrial en el Siglo XVIII, puso énfasis en la necesidad de llevar el control de las operaciones propias del movimiento financiero y de los bienes y mercaderías; lo que a su vez trajo como consecuencia la necesidad de contar con especialistas en dichas ramas de la actividad económica y desarrollar nuevas formas de conocimiento.

En nuestro país, desde la época colonial, a partir de las nuevas circunstancias y necesidades creadas por la conquista para el control de los bienes recién adquiridos y del movimiento comercial con la península, tuvo lugar la instauración de medidas de tipo impositivo, por medio del establecimiento primero: de alcabalas y posteriormente de diversos impuestos, el examen de cuya descripción y administración permitiría obtener una historia detallada de la contaduría colonial.

---

<sup>1</sup> Del Toro R., Roberto. 2001. "El reto de la Contaduría Pública". Contaduría Pública. 1º de mayo. Año 29. Núm. 345. D.F., México.

Paniagua J., Ma. de la Luz. 2001. "Perspectivas de la Licenciatura en Contaduría Pública". 1º de mayo. Año 29. Núm. 345. D.F., México.

Un curso paralelo siguió la administración de la riqueza de los particulares, lo que acentuó la urgencia de contar con personas especializadas en el manejo contable y con ello la creación de escuelas técnicas donde se formarían los primeros “contadores”, que no serían conocidos con ese nombre sino hasta entrado el Siglo XVIII.

Con el nacimiento del mercantilismo y de las teorías económicas, junto con la expansión, consecuencia de la Revolución Industrial, se dio el nacimiento formal de escuelas técnicas y de comercio, auspiciadas por el Estado o bien creadas ex profeso por las grandes compañías comerciales de la Europa Imperialista.

Desde entonces, las condiciones del mercado de trabajo, han cambiado radicalmente ya que el ejercicio de la profesión contable ha dejado de ser una ocupación estable, para convertirse en un ejercicio dinámico de educación continua y de alta competitividad. Esto exige al profesional un alto grado de adaptación a nuevos ambientes, ofrece mayores riesgos para un ejercicio estático en una sola rama e impone estrechas relaciones con otras profesiones afines y de otras áreas del conocimiento. En estas condiciones, el empleo corporativo o el ejercicio libre de la profesión se ven condicionados por razones como:

- La tendencia a simplificar la estructura de las grandes empresas, contratando agentes libres especializados y tener en sus líneas de mando al mínimo posible de ejecutivos de cuello duro (outsourcing).
- La revolución de la informática pone al alcance de cualquier persona, sin formación profesional, muchas de las herramientas tradicionales del Contador.
- El contacto profesional con personas de culturas más diversas, requiere de los métodos y técnicas de las disciplinas relativas a la comunicación, el manejo apropiado del idioma propio y lenguas extranjeras.

- La información por Internet impone la necesidad de la ampliación del espectro cultural del profesional y un manejo más apropiado como bagaje mínimo para comunicarse y mantenerse informado.
- El mundo profesional tiende a ser multidisciplinario y proyecta su ejercicio en campos nuevos de los que nos se tiene antecedente en la escuela.
- El cambio previsible en la legislación fiscal, de seguridad social, de las instituciones financieras, de la actividad bursátil, etc. en el ámbito nacional y en lo internacional, impone mecanismos novedosos de actualización inmediata.
- La globalización impone retos y definiciones para un nuevo tipo de profesional, con incidencia en el mercado internacional, diversidad de culturas, manejo de ambientes extraños a idiosincrasia nacional y versatilidad de aprendizaje al día en sus conocimientos utilizando fuentes de información de otras naciones.
- El enfoque del consultor financiero, consejero o administrador, impone la necesidad del fortalecimiento en las disciplinas propias de la administración, las matemáticas avanzadas, el diseño de modelos, de conocimiento de mercadotecnia, etc.

Es por ello que es necesario contemplar una nueva perspectiva para el profesional de la Contaduría Pública en virtud de que estamos en una revolución, generada por niveles de cambio en una dinámica espectacular en la comunicación e informática, que requiere una modernización inmediata, junto con profesionales que puedan visualizar su actuación ante la resistencia que todo cambio produce.

Por tal razón, el perfil del Contador Público del futuro debe contemplarse con una visión que tome consideración de todos los factores involucrados en el actual entorno. Debe tener una visión humana distinta de todos los aspectos interrelacionados con la globalización, los choques culturales, el rompimiento de los paradigmas conceptuales, mitos, la influencia significativa de extranjeros, el impacto de la tecnología en la comunicación, las alianzas

estratégicas de países, de empresarios, agrupaciones e instituciones de distintos giros, junto con la adopción de sistemas corporativos, la falta de capacitación de empleados y trabajadores que serán rebasados por la dinámica del proceso actual.

Esto crea la necesidad de concretar la realidad de lo que el Contador Público es actualmente, promoviendo el nuevo perfil; imaginando y creando nuevos sistemas de trabajo, así como de convivencia; contemplando la capacitación permanente y el enfoque cultural que requiere hoy su formación.

En estas circunstancias, debe contemplarse que el Contador público esté capacitado para la creación de estrategias y la resolución de problemas, a través de un razonamiento lógico con sentido crítico en todas las áreas relacionadas con su desempeño profesional, así como tener la capacidad para investigar nuevos procesos en la contaduría e informar de los avances tecnológicos para que, por medio de su experiencia pueda incluirlos en un desarrollo constante de creatividad e imaginación.

En ese sentido, es difícil definir cual debe ser el plan a seguir para conducir a las organizaciones o unidades de negocio, a satisfacer las necesidades implícitas y explícitas de los usuarios de la información financiera.

### 1.1.2. Definición y objetivo.

#### **Definición**

La Contaduría Pública es una disciplina social que presenta y propone información trascendental así como decisiva sobre la situación y proyección financiera de entidades públicas, privadas, sociales, entre otras, que le permitan contribuir al desarrollo de las mismas<sup>2</sup>. Sus campos de investigación son los siguientes<sup>3</sup>:

---

<sup>2</sup> Romero, Gabriela. 2001. "Elementos básicos de formación en Contaduría". Contaduría Pública. 1º de mayo. Año 29. Núm. 345. D.F. México.

- **Auditoría.** Es el área de conocimiento cuyo objeto de estudio es el conjunto de técnicas que se aplican para evaluar el funcionamiento de la contabilidad y el control interno de una organización, con el fin de obtener evidencia suficiente y opinar sobre el estado que guardan estas funciones con relación a los principios de contabilidad, normas, así como procedimientos establecidos en la profesión contable, informando a los interesados mediante un dictamen que les permita tomar decisiones al respecto.
  
- **Contabilidad.** Es el área cuyo objeto de estudio es el registro y síntesis de los efectos financieros de las operaciones que realiza una entidad económica, así como de los hechos históricos externos que la afectan para informar a los interesados en la toma de decisiones sobre las finanzas y el control financiero de esta entidad, con el fin de facilitar esta tarea.
  
- **Contraloría.** Es el área cuyo objeto de estudio es la planeación financiera, así como el control de los recursos y verificación de las operaciones en las organizaciones para lograr el uso eficiente de los primeros y la eficacia en las segundas, con el fin de que se alcancen los objetivos, junto con las metas establecidas en las mismas.
  
- **Costos.** Es el área cuyo objeto de estudio son los procesos enfocados a identificar, medir, medir, analizar e interpretar los elementos del costo, asociados con la producción y comercialización de bienes y servicios, con e propósito fundamental de tomar decisiones para alcanzar los objetivos de planeación estratégica establecidos previamente en la organización.
  
- **Contribuciones.** Es el área en la cual se estudia la naturaleza de las tributaciones que deben enfrentar las personas físicas y morales para sufragar el gasto público que establece la legislación, incluyendo las normas, métodos, técnicas, así como procedimientos necesarios para planear y controlar su cumplimiento, junto con la

---

<sup>3</sup> División de Investigación de la Facultad de Contaduría y Administración de la UNAM. 2001. "INVESTIGACIÓN: Elemento fundamental en el futuro de la Contaduría Pública". Contaduría Pública. 1º de mayo. Año 29. Núm. 345. D.F. México.

propuesta de las mejores alternativas jurídicas y financieras tanto para el estado como para los contribuyentes.

- **Finanzas.** Es el área donde se estudian las técnicas y procedimientos para planear, organizar y controlar la obtención, así como la utilización óptima de los recursos monetarios provenientes de fuentes internas y externas de una organización, junto con la estructura y funcionamiento de los mercados financieros para lograr su mejor aprovechamiento en el cumplimiento de los objetivos de la organización.

#### **Objetivos de la Contaduría<sup>4</sup>.**

- Obtener y comprobar la información financiera, precisando de la planeación y evaluación de estrategias de tipo financiero.
- Realizar investigaciones sobre las causas, así como de las consecuencias de los diferentes fenómenos económicos para estar en posibilidad de prever contingencias, aminorando los riesgos financieros, y al mismo tiempo, ser factor de influencia en la actividad económica.
- Desarrollar mecanismos para detectar y aprovechar, a lo largo de su vida profesional, nuevas oportunidades que se generen por la globalización en beneficio de los negocios u otro tipo de organizaciones.
- Emplear eficazmente tecnología de información de carácter vanguardista.
- Diseñar y desarrollar estrategias de autoaprendizaje e investigación que enriquezcan su formación competitiva, permitiendo aportar respuestas innovadoras a su actuación profesional.

---

<sup>4</sup> Romero, Gabriela. 2001. "Elementos básicos de formación en Contaduría". Contaduría Pública. 1º de mayo. Año 29. Núm. 345. D.F. México.

- Actuar con conciencia crítica y de manera ética y socialmente responsable en las actividades propias de su profesión y en su vida en general.

## 1.2. Conceptos básicos de economía.

Es de gran relevancia que al tratar de instaurar un sistema, se tenga una visión general de lo que es la empresa en su entorno, ya que en este mundo cambiante existen factores, internos y externos, que afectan el desempeño y que en determinado momento pueden influir de forma considerable en la toma de decisiones. En este punto analizaré cuáles son estos factores en materia de economía, a nivel macro y micro, que influyen en la actividad operativa de los entes económicos.

### 1.2.1 Sistema económico nacional<sup>5</sup>.

La ciencia económica investiga las diversas formas de administrar y realizar las combinaciones de recursos escasos para producir bienes y servicios que satisfagan las limitadas necesidades individuales y colectivas de una sociedad.

Las sociedades modernas organizan la participación de los agentes económicos y las instituciones políticas y sociales, dentro de un marco de libertad y decisión, buscando el objetivo de conseguir la mejor asignación de recursos, utilizando dos mecanismos de coordinación: el mercado, que según Adam Smith, a través del sistema de precios, logra que los individuos cooperen de manera inconsciente en la producción e intercambio de bienes y servicios, y la empresa, que según Chandler, constituye el mecanismo de cooperación consciente o mano visible de la organización de las actividades para producir bienes y servicios.

Indudablemente, han existido y conviven actualmente otros mecanismos de coordinación como la planificación central y el cooperativismo, pero en los países del mundo occidental son

---

<sup>5</sup> Mallo, C.; Kaplan, R.S.; Meljem, S.; Jiménez, C.. 2000 Contabilidad de Costos y Estratégica de Gestión. Ed. Prentice Hall, Iberia. pp. 3-4.

los mercados, considerados como un conjunto innumerable de decisiones libres, plasmadas en un conjunto de contratos, los que aportan el equilibrio de cantidades y de precios que hacen posibles los intercambios, y las empresas nacionales y multinacionales, las que organizan la producción de bienes intermedios y finales que consumen las familias y los entes públicos.

Considerando una economía abierta, con importaciones y exportaciones, para que se genere el equilibrio de las posibilidades de producción con las demandas de los bienes y servicios, en los diversos niveles de eficiencia y competitividad alcanzables, es necesario organizar la producción y el consumo a través de un conjunto de transacciones que intercambian derechos de propiedad y derechos de uso de los bienes y servicios disponibles.

En el sistema capitalista avanzado, la existencia y salvaguarda de derechos de propiedad, el uso de las instalaciones y bienes de producción, y consumo es estrictamente necesario para garantizar la utilización racional de los recursos, siendo también posible el fraccionamiento de los derechos de propiedad en títulos representativos, así como su venta y transferencia, una facilidad para extender la riqueza y los rendimientos, y una garantía de que la toma de decisiones sea realizada por las personas y organizaciones más dinámicas de cada momento.

Dentro del sistema económico existen un conjunto de actividades de producción de servicios no destinadas a la venta, que esta integrado por la actividad de las administraciones públicas, que aparte de los servicios de orden, culturales, educativos y asistenciales, tienen también por misión asegurar el cumplimiento de los contratos, protegiendo la libre utilización y venta de los derechos de propiedad y garantizando a través de la actuación de los estados y tribunales la existencia de un marco jurídico estable que fomente el desarrollo del comercio y las transacciones nacionales e internacionales.

En un sistema económico libre, los agentes toman las siguientes decisiones económicas, restringidas por la escasez de recursos que imponen un límite considerado como la frontera de las posibilidades de producción, ajustado a las demandas jerarquizadas expresadas en las preferencias de los consumidores:

1. ¿Qué conjunto de productos, bienes y servicios, con diversas formas y calidades deben ser producidos?
2. ¿Cómo y dónde deben ser producidos estos productos?, ¿a través de qué combinaciones productivas y que nivel tecnológico se aplica en la cadena de valor?
3. ¿Quién consume los bienes y servicios producidos y cómo deben repartirse las rentas generadas?

Según se muestra en la figura 1 la actividad económica genera una correspondencia entre la producción, la renta y el gasto de cada unidad política que se mide.

En las economías occidentales, los consumidores, a través del sistema de precios, regulan y determinan la mayoría de las decisiones que deben tomar las empresas productivas y comercializadoras para abastecer los mercados. Es sabido también que en las economías occidentales existe un amplio sector público, cuyas decisiones no se basan estrictamente en el criterio de eficiencia económica, sino que deben buscar la eficiencia social, aunque en este momento existe una controversia generalizada que consiste en pensar que la eficiencia social, ya que los poderes públicos y sus servidores han demostrado, en muchas ocasiones una falta manifiesta de eficacia.

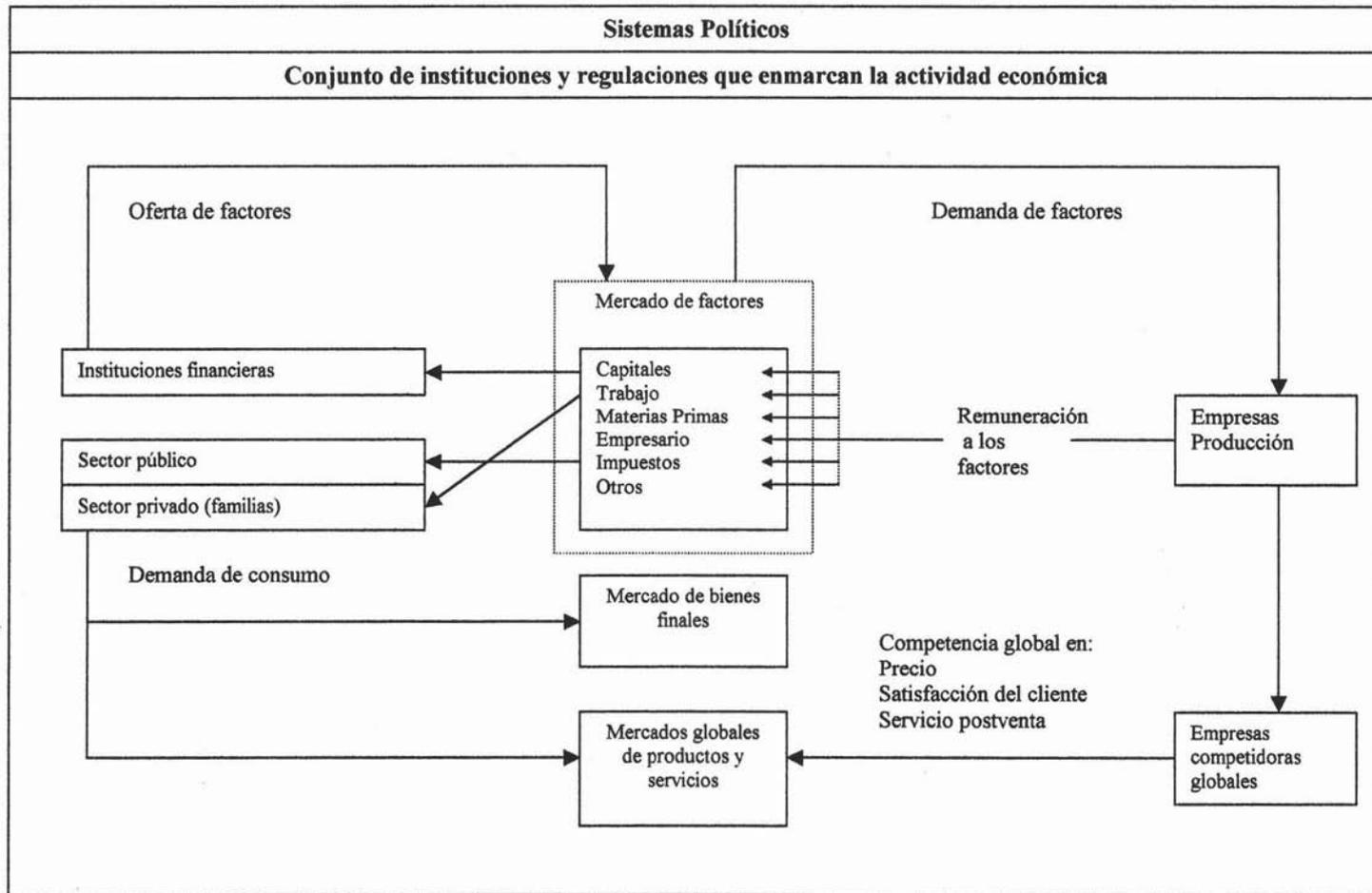


Figura 1. Actividad económica

### 1.2.2. La actividad económica de las empresas<sup>6</sup>.

La economía de la empresa, como ciencia general de su propia actuación, ha elaborado modelos microeconómicos que simulan los comportamientos de la empresa desde un régimen de libre concurrencia de formación de los precios y con libertad de decisión de todos los que intervienen, o desde una situación de monopolio, considerando también situaciones normales de oligopolio y competencia monopolística, en función de la existencia de un determinado poder de mercado dado por la posibilidad de introducir barreras de entrada a los nuevos agentes, o por la utilización de estrategias de diferenciación, diversificación de productos y de mercados.

Estos modelos sirven perfectamente para estudiar el comportamiento de la empresa de forma simplificada y en condiciones ideales de cada una de las clases de mercado, aunque deben de tenerse en cuenta salarios mínimos y condiciones de trabajo, precios regulados de múltiples sectores, subvenciones a la industria y al comercio por el Estado, concesiones monopolísticas a diversos sectores, mantenimiento de empresas con pérdidas, etc.; actuaciones del Estado que se aceptan en función de que la colectividad nacional consiga objetivos igualitarios de nivel de vida de los ciudadanos, mantenimiento del empleo, control de la inflación y equilibrio de la balanza de pagos.

El postulado esencial que sirve para interpretar la actuación de la empresa se basa en el supuesto de conducta racional para la consecución de los objetivos de carácter económico y social. Si este postulado falla, y en realidad es posible que esto suceda muchas veces. El análisis económico pierde las reglas de interpretación del juego, dándose por sentado que en la competencia económica puede haber tácticas y estrategias, dicho de otro modo, políticas de corto y largo plazo e interpretaciones diversas de la maximización del beneficio. Si la intención de la actuación de un contendiente no es de estricta racionalidad económica, las decisiones determinantes de esta posición, no podrán interpretarse correctamente.

---

<sup>6</sup> Ídem. p. 5.

El objetivo sustancial que la empresa trata de obtener a corto plazo es la maximización del beneficio, ésta variable ha logrado un nivel de desarrollo en el mundo occidental a partir de la Revolución Industrial, dando lugar a la expansión interminable de las empresas multinacionales, que representan las únicas fuerzas capaces de saltar las viejas barreras de las patrias, razas y continentes. Se debe permitir que este beneficio, si cumple con las normas legales de la sociedad, constituya una variable positiva para el desarrollo de las comunidades nacionales e internacionales.

La eficiencia diferencial de las empresas se ha conseguido en general, por medio de la especialización intensiva o por los beneficios de aumentar la escala de producción y los niveles de compra y venta. Se admiten también como objetivos complementarios del máximo beneficio, el crecimiento de la empresa, la maximización de los ingresos, la seguridad financiera, el mantenimiento y expansión de los mercados, la diversificación de riesgos en pro de la supervivencia y elevación del bienestar de los trabajadores, accionistas y consumidores en general, que implican la adopción de decisiones de compatibilidad pertinentes.

Como conclusión de este punto, puedo decir que una compañía, es un ente económico que funciona a nivel micro y cuya función de la alta dirección, es la de optimizar la utilización de sus recursos tomando en cuenta, desde luego, los cambios que a nivel macro suceden en el ámbito nacional e internacional. En materia de precios de transferencia, el tener conocimiento de esto aspectos permite, en primera instancia, ser más convincentes al vender el proyecto a la alta dirección, ya que no solo estaremos mostrando un beneficio para unas cuantas áreas, sino que este procedimiento llevará a la organización completa a la eficiente utilización de los recursos, poniendo a la empresa en un alto nivel competitivo en comparación con otras organizaciones.

### 1.3. Conceptos básicos de la administración.

Es importante destacar en que la administración es parte fundamental de la vida de las empresas. Hoy y siempre, ha ido evolucionando desde las primeras organizaciones primitivas, cuyo único objeto era el de dosificar los alimentos y buscar la forma de conseguirlos. Con el tiempo, las organizaciones se fueron haciendo más complejas y requirieron de técnicas más sofisticadas para la racionalización de sus recursos. En la actualidad es imposible concebir una compañía, pequeña o grande, que no aplique algunas de las técnicas que se han desarrollado hasta la fecha. En este punto describiré en forma breve los antecedentes históricos de la administración, así como algunos conceptos básicos referentes a ella.

#### 1.3.1. Antecedentes Históricos<sup>7</sup>.

Desde la aparición del hombre, este ha trabajado para subsistir, realizando sus actividades con la mayor efectividad posible. Durante la época primitiva, los miembros de las tribus trabajaban en la caza, pesca y recolección. Los jefes de familia tomaban las decisiones de mayor importancia; la división del trabajo se originaba por los sexos y edades de cada individuo. Al trabajar el hombre en grupo, surgió la administración como una asociación de esfuerzos para lograr un fin que requería de la participación de varias personas.

El periodo agrícola se caracterizó por la aparición de la agricultura y la vida sedentaria. La caza, la pesca y recolección pasaron a segundo lugar en este tipo de economía. El crecimiento demográfico obligó a los hombres a coordinar mejor sus esfuerzos en el grupo social y, en consecuencia, a mejorar la aplicación de la administración.

La aparición del Estado señala el inicio de la civilización y junto con ella surgieron la ciencia, la literatura, la religión, la organización política, la escritura y el urbanismo. En Mesopotamia y Egipto, estados representativos de esa época, se manifestó el surgimiento de clases sociales. El control del trabajo colectivo y el pago de tributos en especie eran las bases que en se apoyaban

---

<sup>7</sup> Münch G., Lourdes; García Martínez, José G. 2001. Fundamentos de Administración. Ed. Trillas. México pp. 17-24

estas civilizaciones, lo que hacía más complejo el concepto de administración. Los precursores de la administración moderna fueron los encargados de aplicar las políticas tributarias del Estado y de manejar los numerosos grupos humanos en la construcción de grandes obras arquitectónicas. En el Código de Hamurabi se ilustra el alto grado de desarrollo del comercio en Babilonia y, consecuentemente, de algunos aspectos de la administración, tales como las operaciones crediticias, la contabilidad de los templos y el archivo de la gran casa de comercio. Los grandes avances de estas civilizaciones se lograron en gran parte a través de la utilización de la administración.

En la antigüedad grecolatina apareció el esclavismo; la administración se caracterizó por su orientación hacia una estricta supervisión del trabajo y el castigo corporal como forma disciplinaria. El esclavo carecía de derechos y se le ocupaba en cualquier labor de producción. Existió un bajo rendimiento productivo ocasionado por el descontento y el trato inhumano que recibieron los esclavos debido a estas medidas administrativas. Esta forma de organización fue en gran parte la causa de la caída del Imperio Romano.

Durante el feudalismo, las relaciones sociales se caracterizaron por un régimen de servidumbre. La administración interior del feudo estaba sujeta al criterio del señor feudal, quién ejercía un control sobre la producción del siervo.

Al finalizar esta época, un gran número de siervos se convirtieron en trabajadores independientes, organizándose así los talleres artesanales y el sistema de oficios con nuevas estructuras de autoridad en la administración. Los artesanos-patrones trabajaban al lado de los oficiales y aprendices en quienes delegaban autoridad. El desarrollo del comercio a gran escala originó que la economía familiar se convirtiera en economía de ciudad. Aparecieron las corporaciones o gremios que regulaban los horarios, salarios y demás condiciones de trabajo, en dichos organismos se encuentra el origen de los actuales sindicatos.

La Revolución Industrial se caracterizó por la aparición de diversos eventos y descubrimientos, mismo que propiciaron el desarrollo industrial y grandes cambios en la organización social. Desaparecieron los talleres artesanales y se centralizó la producción, lo

que dio origen al sistema de fábricas en donde el empresario era dueño de los sistemas de producción y el trabajador vendía su fuerza de trabajo. Surgió la especialización y la producción en serie. La administración sigue careciendo de bases científica; se caracterizaba por la explotación inhumana del trabajador y por ser una administración de tipo coercitivo, influida por el espíritu liberal de la época, que otorgaba al empresario gran libertad de acción.

La complejidad del trabajo hizo necesaria la aparición de especialistas, incipientes administradores, que manejaban directamente todos los problemas de la fábrica.

Todos estos factores provocaron la aparición de diversas corrientes del pensamiento social en defensa de los intereses de los trabajadores y el inicio de las investigaciones que posteriormente originarían la administración científica y la madurez de las disciplinas administrativas.

El siglo XX se caracteriza por un gran desarrollo tecnológico e industrial y por la consolidación de la administración. A principios de este siglo surge la administración científica, siendo Frederik Winslow Taylor su iniciador; de ahí en adelante, muchos autores se dedican al estudio de esta disciplina. La administración se torna indispensable en el manejo de cualquier tipo de empresa, ya que a través de aquella se logra la obtención de eficiencia, la optimización de los recursos y la simplificación del trabajo.

En la época precolombina existieron tres civilizaciones en América: la del altiplano mexicano, la del área maya y la de la región incaica. De manera similar a las civilizaciones del viejo mundo, la administración tuvo gran importancia y revistió formas complejas en la organización social, económica y política de estos pueblos.

Los Incas desarrollaron un sistema de organización bastante complejo, basado en el intercambio de productos de diferentes regiones. Los aztecas crearon un imperio sustentado en numerosas provincias tributarias; la conquista de otros pueblos como instrumento de dominio originó múltiples técnicas para administrar adecuadamente los tributos.

Durante la Colonia, se importaron del viejo continente las técnicas de administración colonial; lo mismo sucedió durante el siglo XIX (Independencia y Porfiriato). A partir del siglo XX y aún en la actualidad, dependemos de las corrientes administrativas originadas en Estados Unidos y otros países como Japón.

La evolución de la administración ha ido de la mano con el desarrollo de las organizaciones y esta depende de mucho factores tanto económicos, políticos, así como sociales y hasta ecológicos. Esta se aplica de formas muy variadas y cada empresa adopta la que mejor se adapte a sus necesidades y vaya de acuerdo con su misión, visión y valores. Dependiendo del tamaño y complejidad de la organización, esta tomará como suya una corriente administrativa o la combinación de varias para conseguir sus objetivos.

### 1.3.2. Definición y objetivos<sup>8</sup>.

Etimológicamente la palabra administración proviene de dos vocablos, *ad*, que quiere decir *hacia* y *ministratio*, que significa *subordinación u obediencia*. Esta etimología nos da la idea de que la administración se refiere a una función que se realiza bajo el mando de otro, es decir, un servicio que se presta.

José Antonio Fernández Arenas define a la administración como: *“una ciencia social que persigue la satisfacción de objetivos institucionales por medio de una estructura formal y a través del esfuerzo humano”*<sup>9</sup>, y desglosa este concepto de la siguiente forma:

1. Ciencia social.
  - a. Universalidad.
  - b. Unidad.
  - c. Congruencia sistemática.
  - d. Coherencia metódica.
  - e. Coordinación orgánica.

---

<sup>8</sup> Reyes Ponce, Agustín. 2002. Administración de Empresas. Ed Limusa, México. pp. 13-17

<sup>9</sup> Fernández Arenas, José A. 1999. El proceso administrativo, Ed. Diana, p. 111

2. Que persigue la satisfacción de objetivos institucionales.
  - a. Objetivo de servicio: satisfacción de las necesidades de los consumidores, ofreciendo buenos productos o servicios en condiciones apropiadas.
  - b. Objetivo social: protección de los intereses económicos, personales y sociales de los empleados y obreros de la empresa, del gobierno y de la comunidad, logrando la satisfacción de estos grupos por medio de buenas relaciones humanas, así como de adecuadas relaciones públicas.
  - c. Objetivo económico: protección de los intereses económicos de la empresa, de sus acreedores y accionistas, logrando la satisfacción de estos grupos por medio de la generación de riqueza.
  
3. Por medio de una estructura formal.
  - a. Dirección ejercida por el patronato o presidencia, quienes deben revisar los avances de la empresa, basando su análisis en el desarrollo de las políticas; dirección general cuyo propósito principal será vigilar las políticas, tomando en cuenta las variables externas que afectan a la institución, situación económica, problemas sociológicos, etc.
  - b. Planeación y control: nivel jerárquico que considera los estudios, sistemas y procedimientos que tienden a planear, presupuestar y mantener una organización que contenga información completa y actualizada, respecto del cumplimiento de las metas y su evaluación.
  - c. Operación: nivel jerárquico que contiene los departamentos productivos y de servicio que realizan de manera preponderante las acciones tendientes a satisfacer el objeto de la institución.
  - d. Asesoramiento: nivel jerárquico que contiene los departamentos productivos y de servicio que persiguen apoyo a la dirección y a la operación, realizando actividades que no son el objeto de la institución, pero que ayudan a lograrlo.
  
4. Y a través del esfuerzo humano.

- a. Planear: primer momento del proceso administrativo por medio del cual se define un problema, se analizan las soluciones del pasado y se esbozan planes y programas.
- b. Implementar: decidir sobre la mejor alternativa de ejecución, seleccionado seleccionan el programa o plan más adecuado para la solución de un problema. Motivar con base en un plan y programa rutinario, así como en la decisión adoptada, generar el interés propio de los demás, permitiendo la actuación. Comunicar, lograr la previsión, orientación, guía y advertencia que permita el entendimiento integral de lo que se va a realizar.
- c. Controlar: apreciación del resultado de la acción comparándola con le plan y programa; evalúa las causas de las desviaciones y posibles medidas de corrección que ameriten en el extremo iniciar un nuevo plan y programa, y por tanto el primer paso del proceso administrativo.

Por tanto, podemos tomar a la administración como una ciencia cuyo objeto principal recae en la sociedad misma, es decir, la administración se da necesariamente en un organismo social<sup>10</sup>, cuya finalidad es la de otorgar a la alta dirección de cada organización, una herramienta que le permita la obtención de resultados de la manera más eficiente posible, aprovechando al máximo sus recursos y reduciendo al mínimo las desviaciones de sus metas y objetivos.

### 1.3.3. Características e importancia<sup>11</sup>.

Así como otras disciplinas, la administración cuenta con ciertas características propias de su aplicación y que se mencionan a continuación:

- a. Universalidad. Existe en cualquier forma de organización y es susceptible de aplicarse lo mismo a organizaciones lucrativas que a no lucrativas.

---

<sup>10</sup> Reyes Ponce, Agustín. 2002. Administración de Empresas. Ed Limusa, México. pp. 18

<sup>11</sup> Ídem, p. 27-28

b. Valor instrumental. Dado que su finalidad es eminentemente práctica, esta resulta ser un medio para lograr un fin y no un fin en sí misma, es decir, es una herramienta que busca obtener un fin específico.

c. Unidad temporal. La administración es un proceso dinámico en el que todas sus partes existen simultáneamente y se conjugan para la consecución del objeto.

d. Amplitud de ejercicio. Se aplica en todos los niveles o subsistemas de una organización formal.

e. Especificidad. Aunque la administración se auxilie de otras ciencias y técnicas, tiene características propias que le proporcionan individualidad, es decir que no puede confundirse con otras disciplinas afines.

f. Interdisciplinariedad. La administración es afín a todas aquellas ciencias y técnicas relacionadas con la eficiencia del trabajo.

g. Flexibilidad. Los principios administrativos se adaptan a las necesidades propias de cada grupo social en donde se aplican. La rigidez en la administración es inoperante.

h. Su unidad jerárquica. Todos cuantos tienen carácter de jefes en un organismo social, participan en distintos grados y modalidades de la misma administración.

La importancia de la administración puede observarse al presentarse cualquiera de los siguientes hechos:

1. La administración se da dondequiera que existe un organismo social, aunque lógicamente sea más necesaria cuanto mayor y más complejo sea este.

2. El éxito de un organismo social depende, directa o indirectamente de su correcta administración, y solo a través de esta, los elementos materiales, humanos, etc., conquie este organismo cuenta.
3. Para las grandes empresas, la administración técnica o científica es indiscutible y obviamente esencial, ya que, por su magnitud y complejidad, simplemente no podrían actuar si no fuera a base de una administración sumamente técnica.
4. Para las pequeñas y medianas empresas, también, quizás su única posibilidad de competir con otras, es el mejoramiento de su administración, o sea, obtener una mejor coordinación de sus elementos, en los que indiscutiblemente, son superados por sus grandes competidores.
5. La elevación de la productividad, preocupación quizá la de mayor importancia actualmente en el campo económico social, depende de la adecuada administración de las empresas, ya que si cada célula de esa vida económico social es eficiente y productiva, la sociedad misma, formada por ellas, tendrá que serlo.
6. En especial para los países que están desarrollándose, uno de los requisitos substanciales es mejorar la calidad de su administración, por que, para crear capitalización, desarrollar la calificación de sus empleados y trabajadores, bases esenciales para su desarrollo, es indispensable la más eficiente técnica de coordinación de todos los elementos, la que viene a ser por ello, el punto de partida de ese desarrollo.

#### 1.3.4. Relación con la contaduría<sup>12</sup>.

La administración, por su carácter de universalidad, se auxilia de muchas otras ciencias y disciplinas para cumplir con su objetivo y la contaduría es una de ellas. Estas van de la mano dentro de cada organización y en la actualidad no se pueden concebir una sin la otra. Así

---

<sup>12</sup> Münch Galindo, Lourdes; García Martínez, José G. 2001. Fundamentos de Administración. Ed. Trillas. México. pp. 51-59

entonces, la contaduría, a través de sus distintas ramas como son la contabilidad de costos, la contabilidad general, la contabilidad fiscal, la auditoría, la contabilidad de clientes, proveedores, activos y presupuestos, con la generación de estados financieros, análisis de costos, determinación de impuestos, análisis de gastos por unidad de negocio, costo de capital, reportes de ventas por producto, análisis de resultados por unidad de negocio, etc., proporcionan a la alta dirección información en unidades monetarias del comportamiento del negocio con oportunidad, confiabilidad y veracidad, que son útiles e indispensables al momento de evaluar los resultados obtenidos y permiten al administrador, controlar y corregir el rumbo de la organización.

#### 1.4.Los modelos y teorías de administración de la empresa y la contabilidad directiva.

El objetivo de este tema es destacar a manera de recordatorio, cuales son aquellas teorías y modelos que forman parte fundamental del conocimiento actual de la administración y que, sin temor a equivocarme, siguen siendo objeto de estudio y análisis para su aplicación en las organizaciones de hoy en día.

##### 1.4.1. Planteamientos generales<sup>13</sup>.

La administración y dirección de empresas consiste en un proceso continuo que integra en un todo coherente la visión, la misión, los objetivos, la gestión y el control de la empresa en el entorno sectorial y en el marco económico general, desde la doble perspectiva del corto y largo plazo.

La organización y la administración de las empresas han sido estudiadas desde múltiples teorías que ponen énfasis en el funcionamiento del complejo sistema empresarial, tomándose, entre otras causas, las posibilidades de especialización económica, las regulaciones de los intercambios nacionales e internacionales, el crecimiento y globalización de los mercados, la reducción de costos, medios de transporte, etc.

---

<sup>13</sup> Mallo, C.; Kaplan, R.S.; Meljem, S.; Jiménez, C. 2000. Contabilidad de Costos y Estratégica de Gestión. Ed. Prentice Hall, Iberia. p. 8.

Un aspecto esencial de los modelos es el que corresponde a su aplicación. Un modelo puede mostrar o explicar la realidad empresarial, pero a su vez puede ser incapaz de reducir a cifras concretas los valores de las variables de cada acción. Este es el problema del modelo marginalista, que explica, pero no se aplica.

La práctica empresarial del mundo actual se ve influenciada por realidades políticas, sociales, religiosas, culturales, geográficas, etc. tan desiguales, que pueden invalidar cualquier razonamiento lógico. Esta desigualdad hace que las prácticas de cada empresa o país, no sean trasladables a otros lugares o negocios. Los mecanismos por lo que estas se vuelven eficientes en la combinación adecuada de factores, capitales y personas, no pueden ser reproducidos con garantía, ni siquiera con las mismas personas y en el mismo país en una diferente etapa histórica. Posiblemente la aventura económica empresarial del Japón actual no se habría producido nunca de no haber perdido la Segunda Guerra Mundial.

La economía de empresa investiga la asignación eficiente de los recursos escasos y que realiza la dirección de la empresa. La eficiencia es un concepto difícil de definir, esta tiene dos vertientes: una técnica, que hace referencia a la consecución de los objetivos de la producción, mediante la utilización de los recursos disponibles, y otra económica, que integra dos situaciones más: el costo mínimo de producción y las preferencias de los consumidores.

La empresa privada del mundo occidental toma sus decisiones dentro del contexto de la economía nacional e internacional, buscando cumplir con sus objetivos. La explicación de estos objetivos, su jerarquización y las diversas formas de abordarlos, constituyen el trasfondo de las diversas teorías de la empresa vigentes al día de hoy y que continúan en lo esencial de una forma estratificada en el conjunto de informaciones tipificadas que proporciona la contabilidad administrativa o directiva.

#### 1.4.2. Fundamentos de administración<sup>14</sup>.

Desde de la época de Revolución Industrial hasta nuestros días, se han desarrollado innumerables teorías administrativas que enfatizan la importancia de planear, organizar, dirigir y controlar en cada uno de sus preceptos, pero ¿ por qué la administración es universalmente necesaria en las organizaciones? Es la fuerza que mantiene todo unido en la empresa y la pone en movimiento; es la coordinación de los recursos de la organización para alcanzar un objetivo. Algunos principios básicos de coordinación pueden aplicarse virtualmente a todo tipo de organización, cualquiera que sea su tamaño o propósito.

En todas las organizaciones, salvo las más pequeñas, se necesita más de un administrador para supervisar las actividades de otros empleados. Convencionalmente, las compañías forman una jerarquía de administración: una estructura con una cabeza, niveles medios y una base. Los gerentes de alto nivel, tienen mayor poder y también asumen toda la responsabilidad de la organización. En este nivel se encuentran los directores ejecutivos, presidentes, vicepresidentes, etc.

Los gerentes medios, desarrollan planes para alcanzar las principales metas que ha establecido la alta gerencia y coordinar el trabajo de operación de los administradores de primera línea. En el nivel medio están los administradores de planta, administradores de división, administradores de sucursal, y sus numerosas divisiones.

Los gerentes operativos están en la base de esta jerarquía. Estos administradores supervisan el trabajo de los empleados de operación y ponen en marcha los planes desarrollados por los niveles de administración más altos. Las posiciones en este nivel incluyen a los supervisores, capataces, jefes de departamento y administradores de oficina.

Independientemente del tamaño o tipo de organización, los administradores tras habilidades básicas: la técnica, de relaciones humanas y conceptual. La forma en que se utilizan estas

---

<sup>14</sup> Rachman, David; H. Mescon, Michael; L. Courtland; V. Thill, John; Alvarez Collazos, Augusto. 1991. Introducción a los negocios. Ed. McGraw Hill. D.F., México. pp. 143-148.

habilidades varían de acuerdo al nivel de administración a los sistemas administrativos y las características personales de cada individuo.

Un administrador de alto nivel dedica su tiempo al análisis de la información, es decir, a evaluar las tendencias de la industria, el ambiente económico, y toma decisiones con base en esa información. Además, los altos directivos dedican tiempo considerable a comunicarse con la gente, a producir información e impartir decisiones, por lo que dependen considerablemente de sus habilidades conceptuales y de relaciones humanas.

El administrador medio sirve como conducto entre la alta administración y la administración de supervisión. La planeación, toma de decisiones y la solución de problemas, forman parte importante de su gestión para llevar a cabo las instrucciones de la alta gerencia y lidiar con los problemas que presentan los supervisores de bajo nivel.

El administrador de operación o de línea supervisa directamente y se comunica con los empleados que hacen el trabajo técnico de la empresa.

Una persona que sabe como operar una máquina, preparar un estado financiero, programar un computador, tiene habilidades técnicas, es decir, es conoce el procedimiento para realizar un trabajo en particular y sabe como hacerlo. Sin importar si tienen las habilidades técnicas para desempeñar el trabajo que supervisan, los administradores deben tener habilidades administrativas, tales como programar actividades en el tiempo, leer estados financieros, etc. Aunque muchas habilidades técnicas no son fácilmente transferibles de una industria a otra, las habilidades administrativas pueden aplicarse en un amplio rango de empresas.

Todas las habilidades que se necesitan para entender a otras personas, para interactuar eficazmente con ellas y hacerlas trabajar como equipo, constituyen habilidades para las relaciones humanas. En innumerables situaciones los administradores necesitan esta habilidad por que su trabajo principal consiste en hacer que la gente desempeñe su trabajo de tal forma que con tribuya a la consecución de los objetivos y metas establecidas.

La habilidad para poder comunicarse va de la mano con la habilidad para poder interactuar con otras personas. La comunicación es lo que mantiene las operaciones internas funcionando y además, incrementa las relaciones con personas que no pertenecen a la organización.

Existen dos tipos de comunicación que podemos destacar en un ambiente empresarial, la comunicación oral y la escrita. La comunicación oral forma parte esencial en cualquier negocio, esta se da a través de reuniones, presentaciones, conferencias, charlas informales, hablando de comunicación interna, y hacia el exterior a través de conversaciones de ventas, entrevistas, discursos, conferencias de prensa, etc.

La comunicación escrita se da con el uso de memorandos, cartas, informes de progreso, revistas internas, intranet, declaración de políticas, correos electrónicos, ordenes de trabajo y algunas otras, dependiendo de cada organización. Al mismo tiempo, la comunicación escrita es esencial para presentar a la compañía hacia el exterior. Cartas, informes de prensa, reportes a los mercados bursátiles, folletos de venta, avisos, todos ellos juegan un papel directo en la estructuración de la imagen pública de la empresa.

La capacidad para comunicarse efectivamente en forma escrita es una habilidad valiosa en todos los niveles de la administración.

Los gerentes deben estar en capacidad de pensar, ver a la organización como un todo y entender las relaciones entre sus partes, por ello es necesario contar con habilidades conceptuales para adquirir e interpretar información, analizarla e inferir sobre los principios implícitos. Notar las relaciones y encontrar tanto problemas como alternativas de solución, le permiten al administrador llegar a una conclusión, tomar decisiones y formular planes de acción.

### 1.4.3. Proceso Administrativo<sup>15</sup>.

Los gerentes de cada organización, tienden tener el mismo conjunto de obligaciones dentro de ellas. Aún los gerentes de las organizaciones más pequeñas siguen los mismos pasos para empezar y mantener un negocio: planeación, organización, dirección y control.

No hay duda que la planeación es la primera función administrativa y de la cual todas dependen. Un gerente que planea, establece objetivos para la organización y determina los mejores métodos para llevarlos a cabo. Considera presupuestos, programas, información de la industria y economía en general, los recursos existentes de la compañía y los recursos que pueden obtenerse realmente.

El establecimiento de metas y objetivos es sin duda parte fundamental de la planeación. La misión de una compañía es su propósito general, esta responde a la pregunta ¿qué debe hacer la organización?. El establecimiento de la misión, enuncia el propósito de la organización en palabras y de esta manera, canalizar las energías de cada uno de sus factores hacia una misma dirección.

A lo largo del proceso de planeación, la misión de la compañía debe estar respaldada por el establecimiento de metas y objetivos. Los objetivos son los fines amplios y a largo plazo de la organización. Las metas son los fines específicos y a corto plazo.

Las metas y objetivos se establecen generalmente tomando en cuenta lo siguiente:

1. La posición en el mercado.
2. Innovación.
3. Productividad.
4. Recursos físicos y financieros.
5. Rentabilidad.
6. El desempeño y desarrollo del administrador.

---

<sup>15</sup> Ídem. pp. 149-163.

7. El desempeño y la actitud del trabajador.
8. La responsabilidad social.

Existen muchas maneras de utilizar las metas y los objetivos en el proceso de planeación. La administración por objetivos (APO) es la más conocida. Esta técnica, presentada durante los años 50, hace hincapié en el establecimiento de objetivos a todos los niveles directivos. Un programa de administración por objetivos tiene cuatro fases:

1. Los objetivos generales de la organización se comunican a todos los participantes del programa. Estos objetivos a largo plazo se discuten en la alta gerencia con la participación de los gerentes de nivel medio.
2. Los gerentes de nivel medio se reúnen con los gerentes de supervisión para desarrollar metas y objetivos. Cada participante desarrolla planes de acción alineados a los objetivos de la organización. Las metas se escriben para su posterior revisión.
3. Con intervalos frecuentes, los gerentes de nivel medio se reúnen con los participantes para discutir el desempeño de estos en relación con las metas establecidas previamente.
4. Todos los participantes sostienen reuniones periódicas para juzgar si están cumpliéndose los objetivos a largo plazo, basándose en las metas alcanzadas. Existe retroalimentación, se perfecciona el proceso y se repite el ciclo.

En cualquier organización es posible distinguir entre dos periodos de tiempo para la planeación. Los planes a largo plazo tienden a desarrollarse de dos a cinco años a futuro. Los planes de corto plazo cubren un año o menos.

El componente más importante de un plan a largo plazo en una organización es el establecimiento de la misión, el siguiente es el establecimiento de objetivos tácticos. Finalmente, los objetivos operacionales son el tercer componente clave de los planes a largo

plazo. Estos se convierten en las políticas de la compañía, guías para las actividades que ayudan a los empleados a lograr los objetivos de la organización.

Los planes a corto plazo tienden a ser más específicos. Los procedimientos, como parte importante de los planes a corto plazo, le indican al empleado exactamente que pasos deben tomar en una situación dada, como trasladar materia prima de una plataforma a otra, por ejemplo. De igual manera, las mejores prácticas y métodos para solucionar problemas específicos, así como las reglas como procedimientos que cubren una situación en específico.

Un componente importante de un plan a corto plazo es el presupuesto, que es a grandes rasgos un resumen en términos numéricos de cómo pueden distribuirse los recursos de una compañía para obtener una utilidad deseada. Un gerente debe considerar diversas variables para preparar un presupuesto y una de las variables más importantes es la nómina, la cual, al momento de tratar de reducir costos, es de los rubros más afectados, por ello el administrador debe tener la habilidad de decidir cual es la mejor forma de elaborar el presupuesto de su área sin afectar los resultados operativos que espera. En capítulos posteriores se detallará más afondo acerca de este tema.

Después de la planeación, la segunda función administrativa es la organización como el proceso de disponer de los recursos para llevar a cabo los planes de la organización. En esta etapa deben considerarse todas las actividades que el empleado, así como las instalaciones y equipo necesarios para este fin.

El problema principal al que un gerente se enfrenta al organizar, es determinar la división del trabajo y asignar al personal con las habilidades técnicas y la experiencia suficiente para desempeñar el trabajo. Cómo compensar a los empleados, ayudarlos a desarrollar sus habilidades y evaluar su desempeño, son también parte importante de la organización.

Organizar es particularmente desafiante, puesto que en todas las compañías operan cambios constantes. El personal antiguo puede retirarse y llegará uno nuevo, el equipo puede dañarse o hacerse obsoleto y será necesario reemplazarlo. Los gustos y los intereses del público pueden

cambiar y el negocio tendrá que cambiar sus objetivos, los cambios políticos y las tendencias económicas pueden significar recortes, reajustes o quizás expansión. Cada mes la organización presenta una nueva imagen y de esta manera las tareas de organización nunca terminan.

Dirigir es una función compleja que tiene como propósito hacer que la gente trabaje eficientemente y con gusto. Para dirigir empleados los gerentes pueden asignar trabajo, demostrar como se hace, expedir ordenes, evaluar y corregir. Dirigir consiste en dos procesos diferentes pero relacionados. Primero, comprende motivar, dar a los empleados una razón para hacer su trabajo e impulsar su realización. El segundo comprende guiar, mostrar a los empleados como hacerlo a través de la demostración real de las tareas específicas y del comportamiento y actitud del jefe, mostrando liderazgo.

El control es un proceso que garantiza que se estén cumpliendo los objetivos organizacionales y que las desviaciones se están corrigiendo. Cuando los gerentes controlan, comparan dónde están y dónde deberían de estar. Si todo funciona de manera normal, los controles permiten que se repitan los desempeños aceptables; y si los resultados están por debajo de las expectativas, estos ayudan a tomar las acciones correctivas necesarias.

El control es un ciclo de actividades que involucra a todos los niveles de administración y se divide en cinco etapas:

1. La alta gerencia establece estándares bajo los cuales se medirá el desempeño general de la organización.
2. Todos los niveles de organización establecen un sistema de retroalimentación a través de informes de progreso regulares.
3. Los informes de progreso se utilizan para comparar el desempeño real con los estándares establecidos.

4. Se toman las medidas correctivas apropiadas.
5. Los estándares se revisan tantas veces como sea necesario.

#### 1.4.4. Reseña de las teorías y escuelas de administración de empresas<sup>16</sup>.

Existe toda una gama de teorías relativas al funcionamiento y desarrollo de la empresa, que han generado diversos modelos o representaciones de las formas esenciales y estructuradas de la realidad empresarial que se pretende comprender y analizar, entre las que podemos destacar de forma abreviada, a efectos de analizar su relación e influencia en la teoría y práctica de la contabilidad directiva, las siguientes:

##### 1.4.4.1. La escuela clásica: Fayol y Taylor.

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

Prever → organizar → mandar → coordinar → controlar

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

Orden.	Subordinación del interés particular al general.	División del trabajo.
Equidad.	Remuneración del personal.	Autoridad.
Estabilidad del personal.	Centralización.	Responsabilidad.
Iniciativa.	Jerarquía.	Disciplina.
Unión personal.		Unidad de mando.

Fue Taylor, ingeniero norteamericano, quién introdujo un concepto más limitado y específico de la administración empresarial, conocido como la organización científica del trabajo y cuyo

<sup>16</sup> Mallo, C.; Kaplan, R.S.; Meljem, S.; Jiménez, C.. 2000. Contabilidad de Costos y Estratégica de Gestión. Ed Prentice Hall, Iberia. Pp. 12-17.

objetivo era ampliar la eficiencia de la especialización del trabajo en las primeras etapas industriales, para proporcionar prosperidad al empresario y un salario digno a los empleados.

La revolución taylorista dio lugar a la mejora continua de las operaciones industriales y a la elevada productividad en la empresa, aunque este trabajador, en una sociedad jerarquizada, era un elemento de la producción que debía aplicar las instrucciones previstas por la dirección. De esta escuela pervive el estudio de movimientos y tiempos y los sistemas de retribución en base a la cantidad producida, la valoración de tareas, los sistemas de salarios con primas, etc.

#### 1.4.4.2. Escuela de las relaciones humanas y motivación del trabajo.

Como respuesta a la primera crisis de la escuela clásica, que postulaba una organización de conductas jerarquizadas y mecanicistas, aparece el desarrollo de la escuela de relaciones humanas, con Elton Mayo a la cabeza, que pugnaba un sistema de relaciones laborales integradas, cuyo objetivo es canalizar la energía creadora del trabajo a través de la motivación no solo económica, lo cual se consigue quitando rigidez a las organizaciones y sustituyendo a los jefes jerárquicos impuestos por líderes aceptados, impulsando la participación a través de la delegación de autoridad y de la creación de equipos de trabajo.

#### 1.4.4.3. La escuela burocrática y su evolución al enfoque de la toma de decisiones.

La teoría burocrática de Weber en sus formulaciones iniciales y en sus reformaciones posteriores, constituye la base del planteamiento jerárquico funcional, que sigue representando la columna vertebral de la toma de decisiones en la empresa que se complementa con un conjunto de reglas que especifican los sistemas de reclutamiento, la forma de realizar las operaciones, los requisitos de control y los sistemas de resolución de conflictos.

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

El enfoque racionalista, aplicado a los sistemas cerrados de la primera escuela burocrática, ha dado origen a escuelas que consideran a la empresa como un sistema abierto que interactúa con el entorno, donde el mayor problema consiste en la toma de decisiones en un ambiente de incertidumbre y donde el principal cometido de la dirección consiste en dominar el futuro de la empresa, consiguiendo resultados satisfactorios para todos los participantes. Esta escuela pugna la cooperación de todos los niveles de todos los niveles de la organización en el diseño del futuro de la empresa, asumiendo los compromisos fijados en la dirección por medio de los objetivos y resolviendo conflictos empresariales mediante el dialogo y la negociación..

En este proceso, la toma de decisiones en la empresa avanza de la siguiente forma:

Decisiones sin estructurar→Decisiones semiestructuradas→Decisiones  
estructuradas

#### 1.4.4.4.Los enfoques instrumentales.

Existen enfoques instrumentales aplicados a la administración y dirección de empresas que han tenido vigencia y predicamento en etapas de mayor estabilidad que las actuales. Uno de ellos es el conocido como Dirección Científica, basado en los modelos de investigación operativa, que fueron un tema secreto en la Segunda Guerra Mundial, y que junto con la teoría matemática de los juegos de Newman Morgentesen constituyeron un soporte científico para la toma de decisiones, incluyendo la introducción del riesgo para minimizar las pérdidas o maximizar el beneficio.

Al principio de la década de 1960 estuvo en boga el desarrollo de algoritmos de programación lineal, la programación dinámica, la teoría de los juegos y los algoritmos de programación temporal y de reducción de costos: PERT, CPM, ROY, etc.

Otra versión instrumental que se ha utilizado profusamente y con diversa fortuna es la teoría general de los sistemas, que considera a la empresa como un sistema organizado y jerarquizado que permite fines económicos determinados. Dentro de este concepto se deben

destacar las características generales de todo sistema, que son la globalidad compleja de todas las partes, la interacción de las mismas, la orientación hacia la finalidad común y el control. Se han hecho muchas comparaciones de las empresas con la estructura y proceso de los sistemas biológicos, que muchas veces nos son ejemplos didácticos muy afortunados, ya que los modelos biológicos se ven sujetos a las leyes racionales y deterministas de la naturaleza, mientras que en los modelos sociales la estructura del modelo puede ser ajustada para realizar diversos procesos y funciones. También es interesante aceptar en principio, como método operativo, que la finalidad de la empresa es la eficiencia privada y pública, que en un sistema de economía libre con propiedad privada en el cual están perfectamente reglamentados los límites de actuación y los impuestos, se puede concretar en la maximización del beneficio sin que esto implique que éste sea ni el único ni el más importante de los objetivos en cada momento.

De esta manera la empresa, un sistema abierto que se relaciona continuamente con el medio (mercado de factores, productos, instituciones, etc.), es un organismo que transforma entradas (*inputs, factores, insumos*) en salidas (*outputs, productos y servicios*), con la finalidad de obtener un excedente empresarial, que es el objetivo aceptado como base de su racionalidad de actuación y que permite establecer una regulación y un control consistentes en acercar el estado real del sistema al estado previamente diseñado.

#### 1.4.4.5. La planeación y dirección estratégica.

Uno de los últimos enfoques que ha tenido influencia y que ha sido objeto de desarrollo es la teoría contingente, situacional o estratégica de la organización, que dirige su investigación a encontrar la interacción entre las variables del entorno y las fuerzas y debilidades internas de la organización para diagnosticar y evaluar continuamente la capacidad competitiva de la empresa.

En un primer momento aparece la planificación estratégica, que es un análisis sistemático de las capacidades y competencias de la empresa, relacionadas directamente con su entorno de fuerzas competidoras, para descubrir las debilidades y amenazas que a mediano plazo pueden

llevar a la empresa a una situación de crisis, como en las muestras de análisis DAFO (debilidades, amenazas, fortalezas y oportunidades).

El enorme aumento de la competencia que originó la crisis del petróleo de 1973 y la posterior globalización de los mercados ha llevado a que la alta dirección de las empresas se involucrarán en el proceso completo de dirección estratégica, que contempla de forma interrelacionada la formulación de la estrategia, su implementación, puesta en práctica y control de gestión continuo de acuerdo a la siguiente secuencia de decisión:

Decisiones estratégicas→Decisiones tácticas→Decisiones operativas→Control.

Son las ideas de Porter, entre otros autores destacados, las que han formulado con precisión el concepto y método de análisis estratégico competitivo, destacando como una de las principales estrategias empresariales la que consiste en el liderazgo de costos, dentro de la calidad total, lo que permite conseguir nuevas cuotas de mercado manteniendo la rentabilidad, tema que se desarrollará más adelante en los capítulos de este documento.

#### 1.4.4.6. La teoría neoclásica: los costos de producción.

La escuela neoclásica, compuesta por autores como Jevons, Menger, Walras y Pareto, completo la teoría de la demanda basada en la función de la utilidad que decidía racionalmente en función de las preferencias subjetivas, con la limitación de los recursos disponibles.

El enfoque de optimización de la agregación de las demandas individuales que forman la curva de la demanda total de los distintos bienes y servicios, se aplicó al comportamiento de las empresas consideradas como agentes maximizadores del beneficio empresarial, calculado como diferencia entre el ingreso obtenido por la venta de productos y el costo de los factores productivos utilizados.

La clave de la competencia entre las diversas empresas oferentes que componen el mercado estriba en la función de producción neoclásica, que indica todas las combinaciones técnicas factibles de factores productivos para conseguir rendimientos marginales crecientes que

implican costos marginales decrecientes, y que asignan los recursos en situaciones libres de competencia con eficiencia cada vez mayor, ya que las empresas marginales desaparecerán y entrarán nuevos empresarios que pondrán en práctica innovaciones productivas que darán lugar a la difusión creciente de los avances tecnológicos y organizativos que lograrán la eficiencia a través de la conquista y ampliación de nuevos mercados.

De esta forma la teoría más influyente entre la mayoría de los economistas actuales y que utiliza el método lógico-deductivo, la empresa persigue solamente la maximización del beneficio, independientemente de las diversas formas de organización y de la actuación del empresario, siendo descrita por su curva de costos en un mundo caracterizado por la información perfecta de los productos, las cantidades y los precios.

El modelo marginalista propuesto por los economistas neoclásicos se basa en el supuesto de la maximización del beneficio a corto y largo plazo, frente a una situación de mercado y condiciones técnicas de producción dependientes de las tecnologías más eficientes, en un mundo en que los agentes económicos creen tener información perfecta sobre las cantidades y los precios.

Bajo estos supuestos, la conducta racional de las empresas consiste en perseguir el objetivo de maximización de los beneficios, calculando el comportamiento de las variables relevantes en el margen, es decir, las unidades adicionales que pueden venderse hasta el costo marginal igual al ingreso marginal. En el supuesto de la competencia perfecta, como el precio es conocido y las empresas no pueden influir en él, la ley de maximización del beneficio se expresa cuando el costo marginal es igual al precio de mercado.

La teoría económica de la empresa descrita por los marginalistas ha recibido severas críticas por su inoperancia, ya que se centran principalmente en la consideración exclusiva del beneficio como objetivo esencial de la empresa y en que su maximización constituya la descripción adecuada de las principales reglas de toma de decisiones.

Por otra parte, el reflejo de estas teorías en el comportamiento de las pequeñas y medianas empresas es muy tenue, pero indudablemente puede describir las formas de mantenimiento y crecimiento de las mismas. La mayoría de las empresas, comenzaron por el interés técnico o social de sus fundadores, y a lo largo de su evolución se plantearon cuestiones referentes al crecimiento, expansión, supervivencia, maximización de beneficios, luchas entre propietarios y directivos, conquista de nuevos mercados, seguridad y control financiero, y los aspectos del bienestar personal o social de los propietarios, directivos, trabajadores y últimamente el interés por los temas ambientales.

Contemplando de forma global las teorías que pretenden describir la conducta de la empresa, encontramos que todas ellas representan inferencias parciales de sus componentes vitales. En primer lugar, las teorías sobre la conducta aplicadas a las decisiones de la empresa, suelen dejarse de lado la secuencia vital de cada individuo y los sentimientos humanos, y se parte de la creencia de que los directivos llegan a sus puestos o por vocación o por decisión racional anticipada, es decir, a raíz de una previsión planificada; pero nada más lejano de la vida real. En una institución competitiva como la empresa, para llegar a decidir ha habido que pasar por innumerables pruebas y haber pactado, liderado y convencido a los múltiples participantes: capitalista, empleados, clientes, proveedores, gobierno, sindicatos, etc. Es decir, los directivos que llegan a puestos decisivos ya han dejado muchos jirones de su existencia en su empresa o en otras anteriores. En segundo lugar, el personal global de cada empresa aunque debidamente estratificado, cuenta mucho en las decisiones, y resulta verdaderamente imposible mantenerlo al margen, sobretodo si es necesario tomar medidas constantes de adaptación a corto plazo, que permiten a la empresa no desadaptarse a largo plazo.

En definitiva, en la empresa se ingresa, se trabaja, se lucha, se despide o se jubila a la gente, y los motivos humanos, son los más importantes para que la empresa consiga sus objetivos. Es decir, aquí podemos encontrar dos veces la mano invisible de Adam Smith; la primera hace que exista una selección natural para que lleguen a la dirección los más aptos, los cuales toman decisiones para mantener la empresa, sustancialmente el empleo y capacidad adquisitiva de los empleados, y la segunda que, actúa en cada campo específico de la producción y persigue sus intereses -maximización del rendimiento del capital-, contribuyendo

al desarrollo económico de la nación. La incertidumbre en la toma de decisiones es otra variable a tener siempre presente, lo que conlleva a introducir en el razonamiento y decisión racional el juego de probabilidades de sucesos conjuntos, abriendo un amplio campo a la experiencia, al riesgo, a la audacia y a la suerte, lo que implica el enorme valor de la formación y experimentación de empresarios y directivos que conlleva la selección de los responsables de las decisiones.

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

#### 1.4.4.7. La nueva economía institucional: los costos de transacción.

El análisis económico, clásico y neoclásico, no encontraron una explicación teórica elegante de la inevitable existencia y crecimiento de las empresas, hasta que Coase, en su artículo pionero planteó que la razón de ser de la empresa estriba en la reducción de los costos de coordinación de las transacciones dando lugar a un nuevo desarrollo de la teoría de la empresa, sustentando en la definición de un sistema eficiente de derechos de propiedad, que según Coase, minimizaría los costos de transacción y en la teoría de la agencia (Jensen y Meckling, 1976) que analizan los costos de transacción del conjunto de relaciones contractuales que configuran la actividad económica de la empresa.

Este nuevo enfoque, conocido como nueva escuela institucional, tiene antecedentes en la primera escuela institucionalista americana, compuesta entre otros por Weblen, Mitchel y Commons, y que se situó al margen del pujante pensamiento marginalista de la época, utilizando el método empírico inductivo, planteando la superación de los supuestos de conducta neoclásica al incluir en la investigación económica el entorno e influencia de las instituciones legales o informales, entendidas como un conjunto de reglas que modelan el comportamiento de los individuos y las organizaciones en la vida social, como, por ejemplo, los derechos de propiedad, las leyes mercantiles, los sindicatos, la familia, las

administraciones regionales y municipales, los gobiernos, las costumbres, los valores y las normas generalmente aceptadas en una sociedad.

En este enfoque, la empresa surge por que es un mecanismo más eficiente para organizar y controlar la producción y los intercambios, habiéndose desarrollado dos nuevas versiones: a) la consideración de la empresa como un conjunto de proyectos de inversión concatenados que generan un conjunto de negocios y b) la nueva versión de la empresa como un conjunto de capacidades organizativas que compaginando los recursos tangibles (activos y recursos financieros), intangibles(cultura, reputación y tecnologías) y humanos (competencias, conocimientos y motivación), es capaz de mantener y aumentar la ventaja competitiva.

Los costos de transacción aparecen por la dificultad de conocer toda la información para realizar los intercambios. Cuando los costos de utilizar el mecanismo de coordinación de mercado mediante la información revelada por los precios son elevados, aparece la empresa como mecanismo alternativo, que utiliza la autoridad o jerarquía como mecanismo básico de asignación de recursos a través de un nexo de contratos de los diferentes propietarios de los factores productivos, que cooperan en la generación y reparto de los resultados conseguidos.

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

Los costos de transacción de la empresa pueden dividirse en internos y externos. Los primeros son los derivados de las actividades internas que se contratan bajo la jerarquía y control de la organización; los externos se refieren a contratos relacionados con las transacciones externas, destacándose las siguientes clases:

- Costos de información sobre el precio, calidad y características de los productos y servicios a adquirir.

- Costo de negociación de contratos.
- Costo de garantía de cumplimiento de los contratos.
- Costos de aseguramiento de riesgos de incendio, de robo, de cambio, de cobro, etc.

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

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

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

Como indica el profesor Suárez, según el enfoque de los derechos de propiedad y la teoría de la agencia, dentro del concepto de empresa se incluyen no solo las relaciones contractuales entre los accionistas (participante residual), los directivos y los trabajadores, si no también entre otras, las relaciones con proveedores, clientes y acreedores; de ahí que las lindes entre la empresa y el mercado resulten borrosas.

Tampoco se puede hablar, según este nuevo enfoque, de un objetivo general de la empresa, sino de los objetivos de los individuos y grupos de individuos que forman parte de la coalición y de los conflictos que surgen entre los distintos participantes al procurar alcanzar cada uno de ellos su propio objetivo.

Los ejecutivos o directivos asalariados son el agente de los accionistas (participante residual) en la gran empresa moderna. Los accionistas son, por ley, los propietarios de la sociedad

anónima. A los gerentes se les contrata para que defiendan los intereses de los accionistas - esto es, la maximización del valor de la empresa o valor de mercado de sus acciones- y no los suyos propios. La actualización de los gerentes no siempre camina, sin embargo, en la dirección que conviene a los intereses de los accionistas. El principal objetivo de los accionistas es maximizar el beneficio por acción; o lo que es equivalente que el valor de mercado de sus acciones sea el mayor posible, lo que depende fundamentalmente de los dividendos que los accionistas esperan percibir en el futuro. Por otra parte, los estudios empíricos ponen de manifiesto que la utilidad o satisfacción de los directivos se halla directamente relacionada con el tamaño y la tasa de crecimiento de la empresa, por razones de poder, prestigio, mayores salarios, etc.

A la hora de decidir el reparto del beneficio anual entre dividendos y acumulación de reservas, la dirección de la empresa se encuentra presionada por dos fuerzas de sentido contrario: desde el punto de vista de la utilidad o satisfacción de los accionistas y el incremento del valor bursátil de las acciones, cuanto mayor sea la fracción de los beneficios anuales que se reparte en forma de dividendos, será mejor; por el contrario, desde el punto de vista de los intereses directivos, cuanto mayor sea esa fracción, menor será la parte del beneficio que se acumula a las reservas (autofinanciamiento o financiamiento interno), cercenando de este modo las posibilidades de crecimiento de la empresa. Es verdad que al incrementar los dividendos y consecuentemente el precio de las acciones facilita el acceso al financiamiento externo de la empresa mediante la emisión de nuevas acciones (aumento de capital), pero ello incrementa el peligro de toma de control desde el exterior.

#### 1.4.5. La gestión estratégica de costos a través del análisis de la cadena de valor<sup>17</sup>.

La contabilidad directiva constituye un sistema de información para la toma de decisiones por parte de todos los agentes empresariales, incluyendo la información continua sobre las actividades que componen la cadena de valor de cada empresa o unidad de negocio, así como sobre las actividades de apoyo que establece la organización para su desarrollo.

---

<sup>17</sup> Ídem. pp. 22-26

En este sentido, la contabilidad ha sido considerada como el lenguaje de los negocios; pero este lenguaje, para ser operativo, debe ser interpretado e interpretable, tanto en el significado específico de los términos, como en los cálculos que se obtienen. Cuando a través de su metodología la contabilidad transforma las diversas informaciones reducidas a cifras de los cálculos económicos interpretables para la toma de decisiones, la contabilidad se convierte en el álgebra de la economía, aunque este sustrato matemático, que es inherente al proceso de medición y valoración contables, no implica que se deba perseguir como objetivo la exactitud y certeza, sino la relevancia, veracidad, oportunidad y comparabilidad, son las características más importantes de la buena contabilidad de dirección. Los cálculos contables son aproximaciones orientadas a resolver problemas de gestión. La contabilidad y la economía de empresa ayudan al empresario a situar los problemas dentro de un área de soluciones factibles y cuantificables, pero en la decisión final se deben tener en cuenta las variables políticas, sociales, legales, morales, psicológicas y de cualquier otro orden, que no pueden ser reducidas a cifras operables. Esta situación lleva a la contabilidad a no perseguir la certeza de los cálculos y resultados inherentes al método deductivo, sino a buscar dentro, de la restricción económica de minimizar los costos, la obtención y el seguimiento del mayor número de variables económicas cuantificables. El arte de dirigir empresas es una tarea sumamente compleja, ya que los empresarios y directivos deben transformar la información en acción, en decisiones arriesgadas en base a cifras aproximadas, incompletas y parciales que prueban que, aunque caminamos en un mundo mecanicista en aspectos parciales, en aspectos globales es cada vez más complejo.

Cada organización empresarial es un pequeño mundo conectado con un entorno que es necesario estudiar y analizar minuciosamente y con precisión; en este sentido, aunque hay reglas generales del conocimiento científico, su aplicación práctica a cada caso depende del arte informativo y directivo, esta realidad explica los ciclos de auge y crisis de muchas sociedades, los cuales están más unidos al ciclo vital de los buenos directivos, que a la vejez de los productos e instalaciones. En conclusión se puede decir que la obsolescencia directiva es la causa y las crisis el efecto. Si en determinado momento una empresa se encuentra con que solo tiene productos viejos que vender e instalaciones inadecuadas para fabricar, esto se ha producido por la incapacidad de tomar decisiones adecuadas en tiempos pasados, lo cual

posiblemente fue causado por información defectuosa o falta de convicción, que impidieron tomar las decisiones pertinentes.

Desde el punto de vista de los accionistas o inversionistas en potencia, la información estratégica incluye, además de la situación financiera, el cálculo de resultados, información sobre activos y el conjunto de medidas históricas y provisionales integrantes de un cuadro de mando, que permite realizar la evaluación futura del negocio.

Desde el punto de vista comercial, el sistema de información debe de incluir múltiples medidas que nos indiquen la satisfacción y fidelidad de los clientes, la conquista de nuevos mercados, la rentabilidad por segmentos y productos, la efectividad del marketing y distribución, la eficacia del servicio posventa y la introducción de nuevos servicios.

Respecto al proceso organizativo, la contabilidad directiva debe mantener información sobre los procesos de investigación y desarrollo que deben dar lugar a la creación y el diseño continuo de nuevos productos, a la introducción de mejoras las tecnologías y formas de organización, y al desarrollo amplio e intensivo de todos los niveles de la organización.

En lo que concierne a la información necesaria para mantener la estrategia competitiva de la empresa, es necesario combinar de forma ordenada los sistemas de información y de estructura organizativa, así como de los sistemas de motivación y recompensa que orientan las conductas individuales y del grupo con los sistemas de información sobre el entorno externo, ya que la esencia de la formulación de una estrategia competitiva consiste en relacionar a la empresa con su medio ambiente, considerando cuatro factores clave que determinan los límites con que una empresa puede obtener éxito: oportunidades y amenazas, y, fuerzas y debilidades. Los puntos fuertes y débiles conforman su perfil de actividades y habilidades con relación de sus competidores, incluyendo los recursos financieros, la posición tecnológica, la identificación de marcas, etc. Los valores propios de una organización son las motivaciones y las necesidades de los directivos clave y del resto del personal que debe implantar la estrategia elegida. Las fuerzas y debilidades combinadas con los valores, determinan los límites internos de la estrategia competitiva que una empresa puede adaptar con éxito. (fig 2)

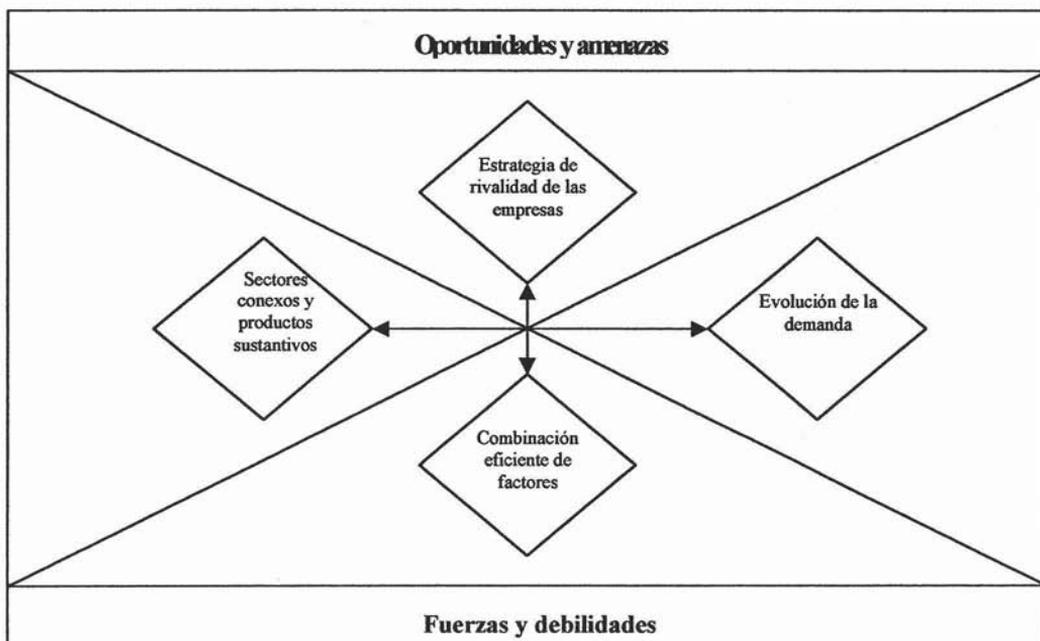


Figura 2 Ámbito de la estrategia competitiva.

Considerando que cada sector industrial, comercial, de servicios o financiero, es el conjunto de empresas que producen productos o servicios sustitutivos, dentro de un ámbito no afectado por las barreras diferenciadoras institucionales, la competencia aflora en forma continua para hacer bajar las tasas de rendimiento sobre la inversión del capital hacia la tasa competitiva de rendimiento sobre la inversión del capital y hacia la tasa competitiva del rendimiento mínimo de mercado de competencia perfecta. Como los inversionistas no toleran rendimientos por debajo de esta tasa, debido a la alternativa de inversión en otros sectores con mayor rendimiento, las empresas que habitualmente tienen una rentabilidad inferior a este rendimiento quedarán fuera del mercado. La presencia de tasas de rendimiento mayores al rendimiento ajustado del mercado libre sirve para estimular la inversión del capital en los sectores más rentables, ya sea mediante nuevas empresas o inversiones adicionales de las empresas ya existentes.

El análisis de las cinco fuerzas competitivas: 1) nuevos ingresos de empresas; 2) amenazas de productos sustitutivos; 3) poder negociador de los clientes; 4) poder negociador de los proveedores y 5) rivalidad entre los actuales competidores, reflejan el hecho de que la competencia de los sectores va más allá de los simples competidores, como se muestra en la figura 3.



Figura 3. Análisis de las capacidades competitivas de la empresa.

Las tres estrategias generales para realizar mejor gestión que otras empresas del sector, están relacionadas directamente con la gestión estratégica de costos:

1. Liderazgo en costos mediante el aprovechamiento máximo de las economías a escala y minimización de costos.
2. Diferenciación del producto o servicio que ofrece la empresa, creando una especialización que sea percibida en el mercado como única.
3. Segmentación de la clientela a través de líneas de producto, sector geográfico, capa social o idiosincrasias específicas.

La gestión estratégica de costos, enfoca como primer objetivo, organizar la información para que la empresa mantenga la competitividad, logrando la mejora continua de productos y servicios de alta calidad que satisfagan a los clientes y a los consumidores al menor precio. Esto se consigue mediante el diseño y la adaptación continua de una combinación productiva global que mantenga el valor percibido por el cliente. Esta combinación productiva o cadena de valor es el conjunto de funciones que añaden plusvalía a los productos y servicios de una empresa, donde se ve ampliada el área esencial de la contabilidad de costos, que hasta tiempos recientes se centraba en desarrollar los costos de producción para efectos de la valoración de existencias y la realización de los reportes financieros anuales. (fig. 4)



Figura 4 Cadena de valor de la empresa

cuando hay algún fallo de calidad y para reforzar la información sobre las actividades que los clientes perciben como una utilidad añadida a los productos o servicios comprados.

La gestión estratégica de costos consiste en una visión global y continua de las actividades que componen la cadena de valor de la empresa, que sirve para encaminar las capacidades internas y proyectarlas sobre el entorno externo, generando información para la adaptación continua al cambio y la mejora constante de las actividades empresariales. Se utiliza para desarrollar continuamente ventajas competitivas sostenibles, para lo que es esencial un conjunto de *cost drivers* o conductores de costos que permitan comprender la compleja interrelación del conjunto integrado de actividades que componen la cadena de valor.

Los *cost drivers* deben elegirse entre los coeficientes que conduzcan la relación causal del consumo de recursos para obtener los productos y servicios, permitiendo además la explicación integrada y acumulativa de creación de valor en la empresa. En definitiva, en la gestión estratégica de costos, el papel del análisis del sistema de costos se adapta a la estrategia que la empresa elige para competir.

#### 1.4.6. Evolución y metodología de la contabilidad de dirección<sup>18</sup>.

La contabilidad directiva constituye el sistema de información continua de toda la empresa, que, a través de modelos debidamente informatizados, suministra a los directivos en tiempo real la información necesaria para la toma de decisiones y su control posterior.

La contabilidad de gestión, como una parte de la economía de empresa, encuadrada en las ciencias del comportamiento colectivo (sociología), individual (psicología) y de interacción entre individuos y grupo ( psicología social), debe fundamentar sus razonamientos, leyes y generalizaciones en la ciencia económica, y modernizar, en lo posible, a través del aparato matemático, teniendo en cuenta que los resultados y las conclusiones no pueden ser consideradas generalizaciones válidas *a priori* para aplicar a toda clase de empresas.

---

<sup>18</sup>Ibidem. Pp. 9-11.

La contabilidad de gestión, también conocida como contabilidad de costos, desarrollo inicialmente su campo de acción centrándose en el control de los costos directos. La productividad de la materia prima y de la mano de obra fue primordial en los primeros estadios del desarrollo industrial. La calidad y adecuación de las materias primas han sido una constante para producir productos de calidad o bajo precio, armas que han sido utilizadas en la conquista de mercados. Uno de los últimos desarrollos técnicos en esta línea es el análisis del valor de los materiales, que clasifica a estos en relación con la funcionalidad que tienen para conseguir, a rendimientos equivalentes, costos inferiores. Posteriormente se generalizó la utilización de la técnica conocida como just in time (JIT), que permite reducir a niveles mínimos el costo de gestión y el mantenimiento de inventarios, y que en un contexto de calidad total, reduce los costos de servicio posventa y permite conquistar mercados alejados de los centros de producción, ya que el nivel de defectos de los productos es casi cero.

El control de la mano de obra y el incremento de su productividad tienen una extensa trayectoria, que ha sido tamizada por las distintas corrientes filosóficas y sociales en boga, que van desde el uso extremo e intensivo del factor humano, sin tener en cuenta aspectos de dignidad y respeto, hasta las teorías refinadas y sofisticadas sobre la inducción de las motivaciones personales para incorporarlo, por convencimiento, al proceso productivo. La ley de bronce del salario, el salario mínimo, los sistemas de retribución por primas, la valoración de tareas, los cursos de adiestramiento, los incentivos por rendimiento, el desarrollo de las competencias, la participación en decisiones y beneficios, las teorías sociológicas del trabajo, las teorías de solución de conflictos, el nuevo enfoque de la dirección de recursos humanos, etc., forman el largo historial de un asunto evidente de por sí, pero que la simplificación de las modelizaciones invitan a olvidar: la producción se hace para el y por el hombre; en consecuencia, es un tema sustancial de toda la ciencia económica, ya sea general o de la empresa.

La contabilidad de gestión también abordó en principio, el control de los consumos de los factores indirectos, comenzando por la depreciación de los equipos, inmuebles, maquinaria e instalaciones, cuyos costos asociados comenzaron siendo reducidos, pero que posteriormente pasaron a ser de una cuantía e importancia excepcional, en la medida que los costos unitarios

3. Motivación en la gestión empresarial: Costos controlables y no controlables, costos por excepción, control de gestión, presupuestos por programa (PBS), presupuestos de gastos discrecionales, presupuesto e base cero, círculos de calidad, contabilidad de excedentes (surplus) y auditoría administrativa.
4. Modelos de costos: Costo completo, direct costing, contabilidad por pedidos, contabilidad por procesos, contabilidad por centros, costeo basado en actividades, precios de transferencia, reparto, distribución, estadísticas y planes de cuentas.
5. Investigaciones específicas de costos: Control temporal de costos (PERT), curvas de aprendizaje, costos de calidad, costos de investigación y desarrollo, costo de diseño de productos, técnicas de estimación y previsión de costos, costos implícitos o de oportunidad, costos relevantes para toma de decisiones, costos de reposición, políticas de precios y mezcla de productos, análisis de resultados por producto y por mercado, costo de distribución, costos de marketing, presupuestos de capital, costos financieros, costos de los sistemas de información y costos de transacción.

Las materias que afectan a la toma de decisiones deben interpretarse desde la estructura del poder de decisión y la organización de los flujos de información que faciliten la coordinación de tareas, la implantación de incentivos, la medición de rendimientos y el establecimiento de mecanismos de control, teniendo en cuenta siempre la dimensión de la empresa.

La contabilidad directiva plantea la generación continua de información para alimentar la toma de decisiones y el control del conjunto integrado de la dirección de la empresa, a través de la utilización de la metodología de la partida múltiple de las transacciones económicas reales, organizando las bases informáticas de datos racionales de tal forma que conviertan la información en un conjunto de conocimientos sistemáticos, periódicos y completos, capaces de explicar las leyes del comportamiento de los agentes económicos relacionados con la empresa.(fig. 5)

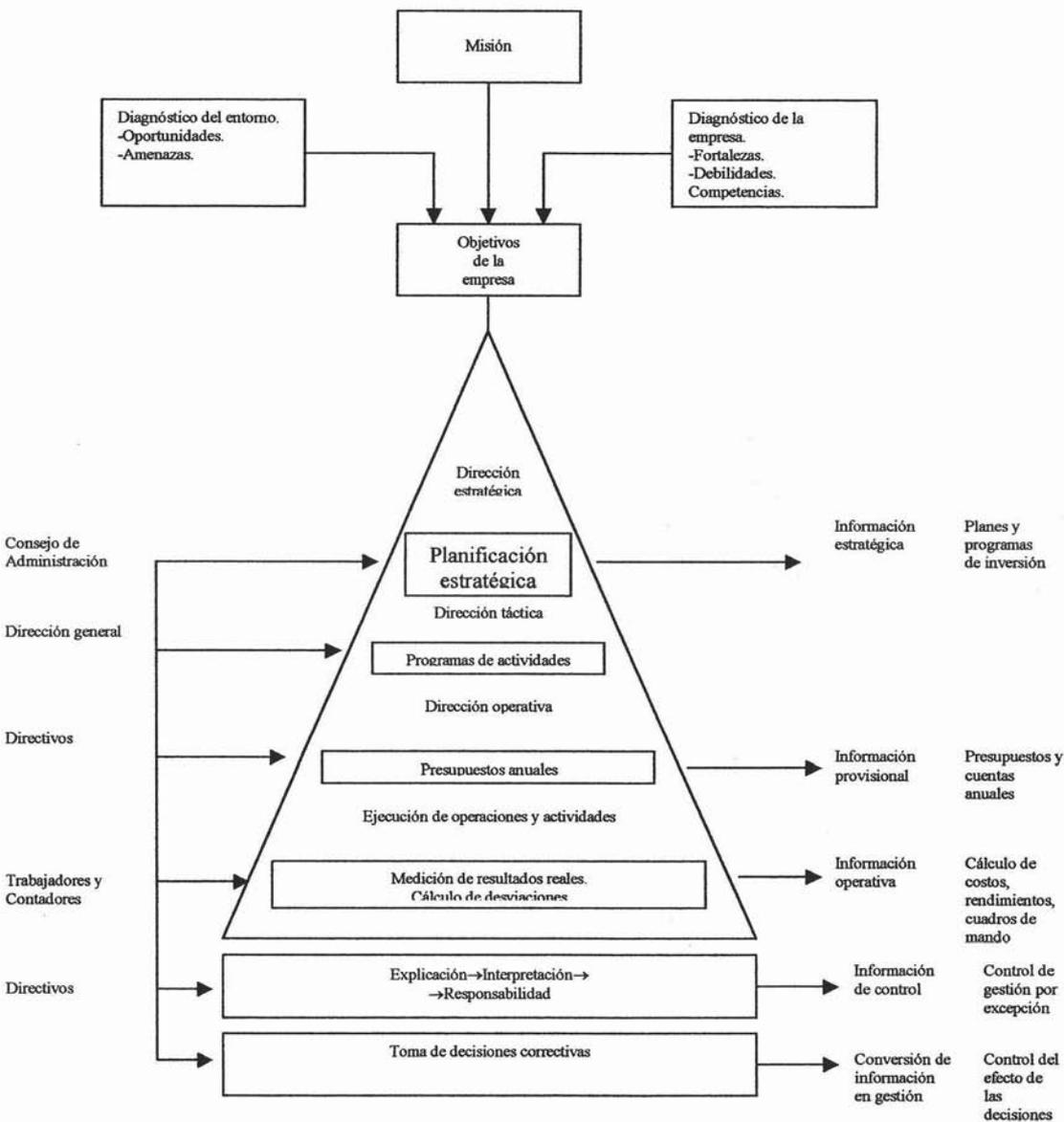


Figura 5. Esquema general de información-decisión-gestión y control de la empresa

La administración es sin duda un factor clave en la vida de toda organización, hoy en día no se puede concebir una compañía o ente económico que no aplique alguno de las teorías o conceptos señalados anteriormente, sin embargo, hay que señalar uno de los puntos críticos de esta es el factor humano, la forma en que se organizan los diferentes niveles jerárquicos de cada empresa y como se controlan las interacciones entre sus integrantes, define el nivel de control que se tiene sobre ella. En el tema siguiente se analizarán estos aspectos.

#### 1.5. Organización y gestión de áreas administrativas.

La empresa es una realidad total, aunque parece evidente, esta afirmación es la primera que se debe tener en cuenta al plantear cualquier aspecto de la gestión de una compañía. La división de funciones especializadas tales como gerencia, comercialización, distribución, administración, producción y venta, son una forma de entender los diversos roles que han de cumplir los involucrados para tener una mejor comprensión y armonía de sus actividades dentro y fuera de ella.

##### 1.5.1. Definición de organización<sup>19</sup>.

Una organización es un grupo de individuos cuyas interacciones se estructuran en actividades dirigidas al cumplimiento de una meta u objetivo. Toda organización descansa en algún tipo de estructura diseñada para lograr estos objetivos, sin embargo, aunque la estructura organizacional es universal, una estructura no se acomoda a todas las organizaciones. La organización de una compañía puede cambiar con el tiempo.

##### 1.5.2. Organización formal<sup>20</sup>.

Cuando la administración hace una descripción de cómo una compañía debe trabajar y diseña una gráfica que ilustra quién reporta a quién, ha quedado formalizado el plan organizacional. En otras palabras, el plan estructural se plasma de tal forma que otra gente puede verlo y comunicarlo de una generación de gerentes a otra. Con tal registro oficial la compañía puede

---

<sup>19</sup> J. Rachman, David; H. Mescon, Michael; L. Courtland; V. Thill, John; Alvarez Collazos, Augusto. 1991. Introducción a los negocios. Ed. McGraw Hill. D.F., México. pp. 167-168.

<sup>20</sup> Ídem. pp. 169-182.

llamarse una organización formal La representación visual de la jerarquía de la organización se conoce como organigrama.

A primera vista los organigramas pueden parecer muy similares. El modelo tradicional de una organización se asemeja a un triángulo o pirámide con numerosos cuadros que conforman la base, reduciéndose progresivamente el número de cuadros en los niveles más altos, hasta llegar finalmente a un cuadro en la cima. Una mirada al organigrama de la compañía revela quién tiene autoridad sobre quién, quién es responsable de qué clase de trabajo y quién responde a quién y por quién. (fig.6)



Figura 6. Organigrama general de una organización.

La línea continua que conecta cada nivel de empleados con el siguiente se conoce con el nombre de cadena de mando. Esta establece quien tiene la autoridad para dar ordenes a alguien de abajo y quién responde ante quién arriba.

Con excepción de negocios muy pequeños, nadie puede vigilar y controlar todo el trabajo. Los altos mandos de la compañía deben delegar trabajo y asignar autoridad y compartir responsabilidad para hacer ese trabajo. Es común responsabilizar completamente al gerente por el trabajo que realiza el personal que esta bajo su supervisión directa.

En la mayoría de las organizaciones, algunos de sus miembros se especializan en cierto tipo de actividades como desarrollar un producto, venderlo, llevar los registros contables, etc.; este tipo de actividades son las que mantienen funcionando a la empresa. Decidir sobre la mejor forma de permitir que los empleados se especialicen y cómo asignar la autoridad, las funciones y la responsabilidad, es a lo que se conoce como división del trabajo. Dividir el trabajo por tareas funciona por que cada trabajador necesita ciertas habilidades específicas para desempeñar su labor. Cuando el trabajador desarrolla repetidamente la misma tarea, las habilidades se perfeccionan y el trabajador es capaz de desarrollar la tarea eficaz y eficientemente. Por otro lado se necesita menos preparación y tiempo de iniciación y la curva de aprendizaje es más corta cuando el trabajador no cambia de una tarea a otra.

Una organización funciona armoniosamente si los trabajadores saben no solo que hacer y cuando hacerlo, sino también quien los vigila debe asegurarse que lo hacen de manera correcta. De este modo cuando los altos mandos planean el diseño de la división del trabajo para la organización, deben estar seguros que otorgan el suficiente nivel de autoridad a aquellos que la necesitan para hacer su trabajo.

La organización agrupa empleados en grupos departamentales de acuerdo con la naturaleza de sus actividades o responsabilidades. A esta departamentalización le sigue la evaluación directiva de las ventajas y desventajas de las diversas maneras en que pueden agruparse los trabajadores y sus actividades. Estos pueden agruparse por funciones, por productos, por procesos, consumidor, cliente o territorio. Tales agrupaciones no se excluyen mutuamente, puesto que una organización puede utilizar más de una.

En la departamentalización por funciones, los trabajadores se agrupan de acuerdo a sus habilidades y recursos que utilizan. Dicha especialización estimula a los trabajadores a que sean más eficientes y desarrollen pericia.

En la departamentalización por producto, se agrupan los trabajadores de acuerdo con lo que producen. El enfoque de este grupo, une a la gente con diversas habilidades para desarrollar un producto o servicio específico.

La agrupación de los trabajadores de acuerdo a las etapas principales en el proceso de elaboración de un producto se conoce como departamentalización por proceso.

Cuando las organizaciones agrupan a sus empleados para concentrarse en los clientes, especialmente los principales segmentos de mercado de la compañía, se le denomina departamentalización por cliente.

La localización geográfica es una de las bases para agrupar al personal de una organización. Esta departamentalización por territorio se usa comúnmente cuando una organización se extiende en un área geográfica amplia y cuando las diferencias son importantes y ameritan atención especial.

El número de personas que un gerente supervisa directamente se llama cubrimiento administrativo o cubrimiento de control. Cuando un gran número de personas reporta directamente a un gerente, este tiene un amplio cubrimiento administrativo. Cuando tan sólo pocas personas dependen de él, el cubrimiento es estrecho. Se requieren pocos gerentes cuando cada uno tiene un amplio cubrimiento de control. El problema es, sin embargo, cuantas personas puede controlar eficazmente un gerente. En general los trabajadores altamente especializados requieren menos supervisión que aquellos que tienen menores habilidades. El gerente de una organización que esta conformada por profesionales o científicos, puede tener un cubrimiento de control amplio..

La mayor parte de la autoridad y responsabilidad de una organización centralizada se concentra en la cima. Este tipo de organizaciones se les denomina organizaciones verticales, debido a los muchos niveles de su jerarquía y al cubrimiento estrecho de control en cada nivel.

Cubrimientos de control más amplios y mayor delegación de autoridad en los niveles gerenciales medios y bajos constituyen las características de la organización descentralizada. Tal organización se le denomina organización plana, por que su jerarquía tiene relativamente pocos niveles.

Toda estructura organizacional tiene un flujo de autoridad identificable y de comunicación. De esta manera, la estructura establece la cadena de mando, asigna gente, autoridad y responsabilidad. Algunos de estos métodos estructurales comprenden la organización lineal, la organización funcional, la organización de línea y de personal, la organización de proyectos y la organización matriz. Estas estructuras no se excluyen mutuamente; por ejemplo, las organizaciones estructurales funcionalmente tiene tanto de línea como de personal en muchos casos.

El sistema más sencillo y común de cadena de mando se conoce como organización lineal por que establece una línea clara de autoridad que va de la cima hasta los subordinados.

Las empresas estructuradas de forma lineal gozan de numerosas ventajas prácticas. Puesto que los gerentes saben en que áreas pueden toma decisiones, la existencia de la autoridad lineal tiende a agilizar la toma de decisiones. También simplifica la disciplina, los canales de comunicación son directos y fácilmente localizables, además la sencillez de la organización lineal redunda en algunas ocasiones en menores gastos.

Sin embargo, la naturaleza de la organización lineal trae consigo ciertas desventajas. Primero, como concentra el poder de la toma de decisiones en los niveles más altos, los empleados pueden tener problemas aprende las habilidades necesarias para poder ascender a puestos de mayor jerarquía. Segundo, la complejidad técnica de las actividades de una firma puede requerir conocimientos especializados que sus altos directivos no tienen o no pueden adquirir fácilmente. Tercero, el crecimiento puede extender la cadena de mando a tal punto que la comunicación y la toma de decisiones puede durar mucho tiempo.

Una alternativa para diseñar la organización es la organización funcional, en la cual los especialistas tienen autoridad directa en sus áreas. Contra la ventaja principal del sistema debe sopesarse la desventaja de convertir líneas de autoridad. La moral y la productividad pueden sufrir si existe un conflicto entre las órdenes que el superior de un grupo funcional da y el trabajo que otro gerente pide.

Un sistema más elaborado, conocido como organización lineal y de personal asesor (Staff), ha desarrollado la necesidad de combinar la especialización con el control administrativo. Esta forma de organización tiene una cadena de mando clara de arriba hacia abajo; pero también comprende la agrupación funcional de la gente que está bajo la denominación de cuerpo asesor. Tradicionalmente la organización lineal maneja las actividades primarias de la organización. El cuerpo asesor complementa la organización lineal proporcionando consejos y servicios especializados. Las personas en la organización lineal de personal asesor no están en la cadena principal de mando de la organización lineal.

En un organigrama, un puesto de cuerpo asesor se conecta a la organización lineal por una línea punteada o simplemente se deja sin conexión.

La ventaja principal de la organización lineal y de personal asesor está en que se puede incorporar a expertos en áreas específicas en la cadena formal de mando.

En lugar de organizar los departamentos de acuerdo a habilidades y recursos que la gente tiene en común, la organización por divisiones agrupa a las personas de acuerdo con el resultado organizacional. De esta manera, gente que tiene diversos recursos y habilidades se agrega en unidades autónomas para elaborar un solo producto o programa o suministrar un servicio a un cliente. Las decisiones de la cadena de mando se realizan a nivel de división, en lugar que el presidente de la compañía lo haga.

En el ámbito competitivo de los negocios, algunas compañías han implementado modelos más complejos de organización. Bajo la administración por proyectos, los empleados se asignan a un grupo funcional, pero abandonan temporalmente sus puestos en la jerarquía permanente de

la organización cuando se dedican a un proyecto específico. Los grupos de proyectos se desintegran cuando se completan las tareas.

### 1.5.3. Organización informal<sup>21</sup>.

Más de una estructura de organización opera en una compañía, a pesar del organigrama formal. Toda compañía tiene una organización informal, la red de interacciones que la organización formal no especifica, las cuales se desarrollan a nivel personal entre los trabajadores. Aunque las relaciones entre la gente de las organizaciones formales planeadas y las no planeadas pueden ser las mismas, a menudo no lo son. Algunas veces un individuo se relaciona informalmente como amigo con alguien que trabaja a más alto o bajo nivel. En ocasiones los empleados que no trabajan juntos en el sentido formal, informalmente pueden desarrollar relaciones personales pero el mayor impacto de la organización informal viene de líderes naturales que inducen a la realización de las cosas. Sea que sus compañeros o su influencia con la dirección otorguen a líderes naturales un poder, este es un poder real.

Un rumor es uno de los mejores ejemplos del funcionamiento de la organización informal. Una manera no oficial de dar a conocer las noticias, que pasa por alto la cadena formal de mando. Esta puede llevar información personal o de negocios aunque principalmente se trata de comentarios personales sobre gente del lugar de trabajo. Los rumores también existen entre industrias.

En muchos casos, tales rumores sólo hacen el trabajo menos aburrido. En ocasiones, sin embargo, contribuyen a divulgar comentarios dañinos y la mejor manera de combatir estas distorsiones es dejar que se conozca la verdad. Lo peor que se puede hacer es ignorarla.

Los gerentes astutos hacen buen uso de los rumores, los cuales algunas veces constituyen informaciones confidenciales reales que contribuyen a la toma de decisiones, tanto en relación con asuntos internos como de estrategias externas. Los rumores también proporcionan retroalimentación sobre las actitudes del empleado y las percepciones externas de la compañía.

---

<sup>21</sup> *Íbidem.* p. 189.

El problema está en detectar cuando es engañosa y cuando es exacta la información transmitida por rumores.

La frase “rivalidades en la oficina” es la manera tendenciosa de describir la lucha compleja por el dominio que tiene lugar en cualquier organización. Cada grupo de seres humanos desarrolla una jerarquía social, una forma de dar órdenes. Ciertos individuos asumen el control, otros se ubican en la parte baja de la jerarquía social. La mayoría se ubica en los niveles intermedios.

Para algunas personas, la rivalidad de la oficina significa la manipulación cruel de otras personas en un intento de ganar el poder dentro de la organización formal e informal. Al extremo de que, si el clima de la organización lo permite, esta clase de comportamiento puede resultar estresante. Pero la rivalidad en la oficina también tiene sus puntos buenos. Uno es el hecho de que los trabajadores altamente estimulados tienden a ser muy productivos; la razón de que tantos empleados se disputen el reconocimiento significa que muchos de ellos están rindiendo en un alto nivel. Además de la rudeza y la lucha de poder, que son un aspecto de la rivalidad en la oficina, la cortesía y el liderazgo son otros. A largo plazo, aquellos que puedan demostrar la habilidad para trabajar productivamente con otros con toda seguridad saldrán adelante. El desarrollo de relaciones productivas de trabajo es el propósito de dos procesos tradicionales: cadenas de trabajo y guías.

Es humano preferir hacer negocios con aquellas personas que conocemos y que nos gustan. Este hecho es la base de las cadenas de trabajo, el arte de hacer y usar contactos. Las cadenas de trabajo son la forma de cómo la gente descubre empleos que no han sido publicados en la prensa; es la manera de cómo la gente se entera de desarrollos valiosos y nuevos en su campo antes de que lo sepa el público.

Existen tres elementos principales en la cadena de trabajo. El primero es la notoriedad, hacer conocer su presencia. Mientras más gente lo conozca existen más posibilidades de que lo recuerden. El segundo elemento es la familiaridad, dejar que la gente lo conozca. Requiere de valor divulgar sus habilidades, actitudes y opiniones, pero la gente se sentirá más inclinada a

tratarlo si tiene alguna idea de cómo piensa y como reacciona. El tercer elemento, imagen, significa dar a la gente la impresión de que es competente y que es placentero tratar con usted. Un enfoque optimista y entusiasta sobre los negocios y sobre la vida, es algo magnético.

Una técnica muy recomendada para encausar una carrera es adquirir una guía, un empleado experimentado que pueda conducir a través del laberinto corporativo. Las guías tienen un conocimiento profundo del negocio y una red valiosa de colegas en la industria. Además están familiarizados con la rivalidad de la oficina de su propia compañía. Un guía no es típicamente el jefe de una persona, aunque puede serlo.

Las relaciones con guías se establecen usualmente de manera informal, aunque algunas compañías han establecido programas para asignar empleados a jóvenes más experimentados.

#### 1.5.4. Interacción estrategia-estructura-cultura<sup>22</sup>.

Los tres pilares sobre los cuales hay trabajar para generar empresas flexibles con altas posibilidades de responder a un contexto tan cambiante como el actual son la estrategia, la cultura y la estructura. Estos deben de ser tomados en cuenta como prioridad número uno de la empresa.

##### 1.5.4.1.La estrategia.

Existen varias definiciones sobre estrategia, muchas de ellas la definen como una serie de pasos y técnicas a seguir para cumplir con una meta u objetivo. Resumidamente podemos resumir la estrategia a partir de cuatro elementos:

- La estrategia es una percepción, una visión. La visión que tiene prioridad número uno en el futuro de la empresa.

---

<sup>22</sup> Serra, Roberto; Kastika, Eduardo. 1995. Reestructurando empresas. Ediciones Macchi. D.F., México. pp. 135-154.

- La estrategia también es un posicionamiento. Un lugar a ser ocupado en la mente del consumidor.
- La estrategia también es un plan, el plan a seguir para cumplir con los objetivos. ¿Cuales son los pasos?, ¿Cuáles son las etapas?.
- Una estrategia también es patrón integrado de comportamiento. Es la idea no solo de cuál es la dirección a seguir, si no de cuál es el enfoque elegido para continuar en esta dirección.

Para poder trabajar con el concepto de estrategia relacionándolo con los conceptos cultura y estructura, es importante que nos enfoquemos en lo que se denomina formación de la estrategia.

La formulación de la estrategia tiene que ver con utilizar un conjunto de herramientas y modelos que permitan a los estrategas definir cual es la estrategia que se seguirá en el corto, mediano y largo plazo.

Las decisiones estratégicas que consisten en determinar el posicionamiento, ámbito productomercado y enfoque de la empresa, se formulan en primera estancia para después ser implementadas por el resto de la organización.

Los hechos concretos que se realizan en una empresa dependen de procesos mas complejos, menos lineales y precisos donde se ponen en juego tantas etapas que se hace prácticamente imposible dividirlos.

Guifford Pinchot SSS en su libro Intrapreneurship, ejemplifica esta idea dinámica de planteamiento en el grafico que se muestra a continuación. (fig. 7)

### Ciclo tradicional del planeamiento

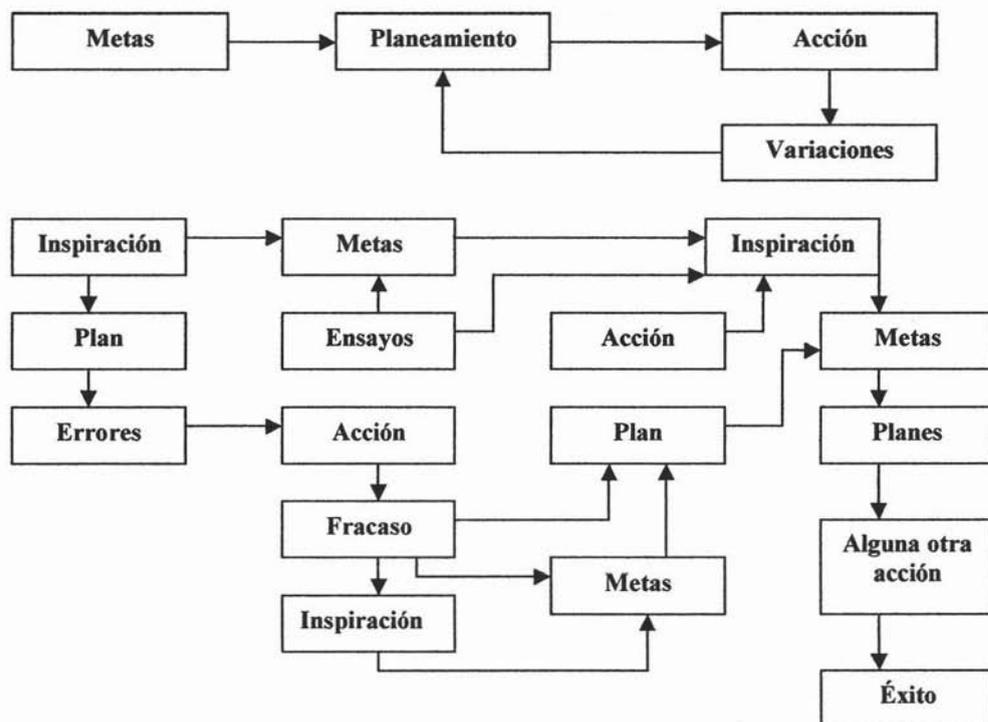


Figura 7. Ciclo tradicional de planeación.

En estos dos gráficos las estructuras de las empresas están preparadas para llevar a cabo planeamientos y proceso lineales como se muestra en el primer gráfico mientras que las acciones concretas se llevan a cabo a través de procesos muchos mas parecidos al segundo gráfico.

La formación de la estrategia paso a paso, es un proceso dinámico en el que interviene toda la organización. Por tal motivo las estructuras de las empresas deben estar preparadas para se parte de este proceso dinámico y lo lineal de la formación de la estrategia

#### 1.5.4.2. La cultura.

La cultura se encuentra en las raíces de toda la organización, es un generador invisible de energía que posibilita el desarrollo de las estrategias, las estructuras y los sistemas de la empresa en general.

En el nivel mas profundo, la cultural puede ser pensada como un grupo complejo de valores y de creencias esenciales que se manifiestan en los sistemas, los símbolos, los mitos, la estructura y el lenguaje de la de la organización.

Puede comprenderse el concepto de cultura en una organización si pensamos en una especie de archivo de tradiciones, creencias, supuestos y valores que han sido acumulados y asimilados, y que se convierten en el estado de animo de cada uno de los individuos de la organización.

Es el grupo de formas tradicionales ya aprendidas, con que los miembros de una empresa sienten, piensan y reaccionan ante las oportunidades y amenazas con las que se enfrentan cotidianamente.

La cultura existe en cada uno de los eslabones de la rueda operativa, puede ser una cultura homogénea ó no, pero la cultura siempre esta ahí; y lo que es más importante, la cultura siempre esta incidiendo- positiva o negativamente- en el desempeño de la empresa.

La cultura además se maneja en niveles muy profundo. No solo se refiere a lo que la gente es si no también a lo que percibe que la gente es; no se maneja solo con realidades objetivas, también se maneja con percepciones subjetivas.

En la cultura también interviene hechos históricos no solo las cosas que están pasando si no las que pasaron.

En definitiva, los modelos tienden a determinar como la cultura de una empresa puede ayudarnos pero siempre desde una perspectiva limitada. No hay dos culturas iguales, ni dos empresas con la misma cultura, pero existen empresas con similitudes en ciertos aspectos, y eso es lo que nos muestran los modelos. Hay culturas que se desarrollan en mercados excesivamente competitivos, donde el riesgo es muy alto en cada acción que se lleva a cabo, y estas acciones tienen un resultado muy rápido, es decir, no solo existe el alto riesgo, sino que también existe una respuesta muy rápida del contexto en términos de saber si la acción tuvo éxito ó fracaso. .

La antigüedad de una empresa también hace a la cultura. No existe comparación entre la cultura que tiene una empresa que tiene 25 años de existencia en el mercado, contra la cultura de una empresa que cuenta con tan solo 3 años. Serán culturas diferentes incluso si las empresas se dedican a producir un mismo producto ó se desenvuelven dentro de un mismo sector industrial.

#### 1.5.4.3. La estructura relacionada con la cultura y la estrategia.

La estructura es un elemento más maleable que la cultura.

Modificar la subcultura de reinos que se ha formado entre la gente de administración y finanzas, puede ser una tarea difícil si no se incorporan cambios estructurales, que pueden ir desde modificaciones en la disposición física hasta la división en dos áreas: una de administración y otra de finanzas.

Para empezar a revertir este círculo vicioso se debe comenzar a armar estructuras que contemplen mecanismos para recibir información. Obviamente no es sencillo como parece al verlo escrito.

Detrás de muchas culturas formadas por reinos ó subculturas se encuentran estructuras funcionales armadas con relación a esquemas de autoridad rígidos y lineales a través de las cuales se generan centros de poder.

La estrategia, la estructura y la cultura se deben relacionar dinámicamente. No se debe pensar en la estructura como el esqueleto de la organización, se debe pensar en estructuras empresariales dinámicas, para poder tomar decisiones con flexibilidad en un contexto cada vez más cambiante.

Cada entidad económica cuenta con una organización (formal e informal), estrategia, cultura y estructuras distintas, aún habiendo diferencias implícitas provocada por la diversidad de pensamientos, estas tienen características que las hacen semejantes en ciertos aspectos. El conocer estas semejanzas nos permite entender en primera instancia el funcionamiento de cada empresa, para así poder proyectar nuestras ideas y mejoras en ellas. Aunque por otro lado, es conveniente decir que muchas de las dificultades que se presentan al tratar de instaurar cualquier mejora en los procesos de la organización, son interpuestas por la cultura de cada organización, sus políticas y lo más común: la “lucha de poderes”. Por ello debemos estar preparados para lidiar con estos obstáculos teniendo en mente la ideología de ganar-ganar y vender el proyecto como una mejora sustantiva para la organización en la que todos obtendrán beneficios intrínsecos en el cambio y no como algo que solo nos hará ver bien ante los altos mandos, que ha decir verdad, de cualquier forma, así será.

#### 1.6. Sistemas de control administrativo<sup>23</sup>.

Como mencioné al principio de este capítulo, la visión sistémica de la organización debe realizarse desde el primer momento en que se tiene contacto con ella. No es posible entender su funcionamiento si no se tiene los conocimientos fundamentales en esta materia. Un sistema esta formado básicamente por entradas, procesos de transformación y salidas. A partir de esto se generan diversos conocimientos que facilitarán el trabajo del Licenciado en Contaduría al implementar un modelo de cálculo de precios de transferencia o cualquier otra mejora que pudiera ser necesaria en el proceso. Así como cada organización, este modelo funciona como

---

<sup>23</sup> Horngren, Charles T.; Sundem, Gary L.; Selto, Frank H... 1994. Contabilidad administrativa. Ed. Prentice Hall Hispanoamericana. México. pp. 330-333.

Rodríguez Valencia, Joaquín. 1992. Estudio de sistemas y procedimientos administrativos. Ed. ECASA. D.F., México.

pp. 129-190.

un sistema, tiene entradas de información, procesos de transformación de la misma a través de diversos cálculos y costeos y finalmente la salida de un producto terminado en forma de reportes, análisis y demás. El entender de esta forma a la organización y el modelo, facilitará sin duda, la implantación efectiva del mismo.

#### 1.6.1. Marco general del diseño de un sistema.

Un sistema de control administrativo es una integración lógica de las herramientas de contabilidad de gestión para reunir, reportar los datos y evaluar el desempeño un buen sistema de control administrativo ayuda y coordina el proceso de la toma de decisiones, motiva a todos lo individuos en toda la organización a actuar de manera concertada. Un sistema de control administrativo coordina la proyección de ventas y las actividades de los factores de costo, los presupuestos, la medición y evaluación del desempeño, y la motivación de los empleados. La coordinación de las actividades, acciones y elecciones de los individuos es el sello distintivo del sistema de control de gestión.

La información que sirve de apoyo al sistema de control de gestión a menudo proviene sobre todo del sistema de contabilidad de la organización. Con frecuencia, los sistemas se enfocan en los detalles técnicos del procesamiento de datos ó del reporte financiero externo, pero proporcionan poca consideración a la motivación de los empleados, la evaluación del desempeño ó la toma de decisiones administrativas. El sistema de control de gestión se diferencia de un sistema de contabilidad porque se enfoca en las metas y objetivos organizacionales en la toma de decisiones administrativas internas y en la motivación y evaluación del desempeño de manera consistente con las metas de la organización.

El primer paso para diseñar un control de gestión es especificar las metas de la organización. Todas las organizaciones existen porque individuos, actuando por separado o de manera conjunta, buscan alcanzar algún propósito a largo plazo. Se puede decir que este propósito es la meta de una organización, y estas varían entre individuos, propietarios, culturas, sistemas políticos y épocas, por mencionar algunos factores.

Las grandes metas, por lo regular son demasiado vagas para proporcionar algún tipo de guía a los individuos que administran y trabajan en las organizaciones. Como consecuencia la alta dirección de las organizaciones más exitosas especifica sus metas y objetivos, desarrollando los medios para motivar y evaluar el desempeño, logrando así la meta global de la organización.

Las submetas de una organización se denominan de manera diferente como factores críticos para el éxito variables clave, variables críticas o áreas claves de resultado.

Si bien las submetas proporcionan un enfoque más nítido de un enfoque global a los miembros de una organización, aun no ofrecen a la administración de nivel operativo y empleados la dirección que necesitan para guiar sus operaciones cotidianas. Los objetivos -logros específicos y tangibles que son observables a tan corto plazo- proporcionan esta dirección.

El trabajar hacia metas y objetivos es un factor crítico en cualquier organización, por ello debemos estar consistentes de su naturaleza a corto plazo. Si cualquier submeta u objetivo se sobre enfatiza con facilidad se puede crear un mayor enfoque en las metas organizacionales a corto plazo, en perjuicio de las metas organizacionales a largo plazo

El diseño de un sistema de control de gestión que enfatiza los objetivos a corto plazo que son congruentes con las metas a largo plazo, es tanto un reto como una actividad vital.

El balance de las diversas metas y objetivos en una parte crítica del control de gestión. A veces el sistema de control de gestión ignora los factores claves para el éxito ó enfatiza de manera inadvertida los factores equivocados. Los administradores a menudo tienen que enfrentar decisiones donde se debe realizar algún sacrificio. El realizar intercambios sabios o encontrar otras soluciones innovadoras diferentes a los intercambios a menudo es lo que hace la diferencia entre el éxito y el fracaso de los administradores y las organizaciones que supervisan.

Para que haya un sistema de control de gestión que cumpla con las necesidades de la organización es necesario conocer las restricciones existentes, identificar las áreas y centros de responsabilidad, ponderar los costos y los beneficios, proporcionar motivaciones para alcanzar la consistencia de metas y el esfuerzo gerencial e instalar los controles internos.

Todos los sistemas de control de gestión necesitan ajustarse a las metas de la organización y a su estructura. La mayor parte del tiempo, los cambios en los sistemas de control son mejoras parciales mas que reemplazos totales, sin embargo, en ocasiones se puede convencer a la alta dirección para que cambie la estructura organizacional antes de rediseñar el sistema. Las grandes compañías pueden usar una división autónoma para experimentar los cambios en la estructura de la organización y los sistemas de control de gestión antes de implementar cambios mayores.

Además de las estructuras organizacionales, se deben considerar las áreas ó centros de responsabilidad deseados en la organización. Un área ó centro de responsabilidad se define como un conjunto de actividades asignada a un administrador o a un grupo de administradores u otros empleados.

En algunas organizaciones la responsabilidad administrativa se comparte entre grupos de empleados para crear una amplia propiedad de decisiones administrativas, permitir la toma de decisiones creativa, y evitar que la preocupación (o falta de ella), de una persona por el riesgo de fracasar domine las decisiones.

Un sistema de control de gestión efectivo hace que cada administrador de nivel operativo sea responsable de un grupo de actividades y objetivos, que luego elabore un informe sobre los resultados de las actividades, la influencia del administrador sobre tales resultados, y los efectos de los eventos no controlables. Tal sistema tiene un atractivo innato para los administradores de alto nivel, porque les permite delegar la toma de decisiones y los libera para poderse dedicar a la planeación y el control. Los administradores de nivel operativo aprecian la autonomía para tomar decisiones que heredan. Las áreas ó centros de responsabilidad por lo general tienen objetivos múltiples (costos y calidad), que son vigilados

por el sistema de control de gestión. Las áreas o centros de responsabilidad por lo regular se clasifican según su responsabilidad financiera, en centros de costos, centros de utilidades ó centros de inversión.

Al diseñar un sistema de control de gestión se deben ponderar los costos y los beneficios de las diferentes alternativas dependiendo de las circunstancias de cada organización. Ningún sistema es perfecto, pero tal vez un sistema sea mejor que otro si puede mejorar las decisiones de operación a un costo razonable.

Tanto los beneficios, como los costos de los sistemas del control de gestión a menudo son difíciles de medir y ambos pueden volverse evidentes solo después de la experimentación ó el uso.

Para obtener los máximos beneficios al menor costo, un sistema de control de gestión debe fomentar la consistencia de metas y esfuerzo administrativo. La consistencia de metas existe cuando los individuos y los grupos van hacia las mismas metas organizacionales. Esta se logra cuando los empleados, trabajando para sus propios intereses como ellos los perciben, toman decisiones que cumplen con las metas globales de la organización. El esfuerzo administrativo se define como el trabajo que se ejerce para ir hacia una meta u objetivo. En esta definición el esfuerzo no solo significa trabajar mas aprisa, sino también trabajar mejor. El esfuerzo incluye todas las acciones consientes (supervisar, planear y pensar), que resultan de mayor eficiencia y efectividad. El esfuerzo es una cuestión de grados, se optimiza cuando los individuos y grupos trabajan con ahínco para lograr sus objetivos.

La consistencia de metas puede existir con poco esfuerzo y viceversa, pero los incentivos son necesarios para que ambos se logren. El reto en el diseño de sistema de control de gestión, es el de especificar los objetivos y las recompensas que inducen las decisiones tomadas por los empleados que llevarían a alcanzar las metas organizacionales.

Para lograr la consistencia de metas y el esfuerzo administrativo, el diseño del sistema de control de gestión debe enfocarse a motivar a los empleados. La motivación se ha definido

como el impulso para lograr una meta seleccionada que genera el esfuerzo y las acciones dirigidas a la obtención de la meta. El diseño de un sistema de un control de gestión debe alinear los intereses propios de los individuos con las metas de la organización. Por ello es necesario enfocarse en los diferentes impactos motivacionales de un sistema de control de gestión en comparación de otro.

La contabilidad por áreas de responsabilidad, los presupuestos, las variaciones y todo el inventario de herramientas de control de gestión deben tener una influencia constructiva sobre el comportamiento. Sin embargo se pueden emplear de manera equivocada como armas para castigar, culpar ó encontrar fallas. Desde un punto de vista positivo, estas herramientas ayudan a los empleados a mejorar sus decisiones. De manera negativa constituyen una amenaza para los empleados, quienes se resistirán y minarán el uso de tales técnicas.

#### 1.6.2. Determinación de necesidades del sistema.

Los pasos básicos en el diseño de un sistema son los siguientes:

1. Una análisis de los sistemas existentes para comprender las relaciones entre sus recursos, actividades, operaciones, entradas, salidas y bases de datos.
2. Un estudio de los planes y metas gerenciales y de la organización (misión, visión, valores) con el objeto de determinar los requisitos del nuevo sistema.

Para determinar lo que desea la gerencia con respecto al nuevo sistema se deben plantear las siguientes preguntas:

- ¿Qué resultados se desean?.
- ¿Cómo se han de ejecutar los nuevos procedimientos?.
- ¿Quién se responsabilizará del sistema?.
- ¿Para que fecha ha de estar funcionando el sistema?.
- ¿Qué controles han de establecerse?.

- ¿Hay excepciones a los procedimientos regulares?.
- ¿Qué equipo se está dispuesto a utilizar para mejorar el sistema?.

Una vez entendidas las actividades a realizar para el diseño del sistema, deben asignarse recursos (humanos y materiales) para la búsqueda de soluciones y alternativas, además de analizar los requerimientos.

Un procedimiento nos dice cómo hacer el trabajo, que proceso usar y además de otros datos generales con respecto al trabajo. Los sistemas administrativos nos informan de gastos en tiempo, dinero y energía; los estudios de mejoramiento de los procedimientos consisten en:

- Adaptar los procedimientos a las nuevas tecnologías.
- Simplificar el trabajo eliminando tareas que no agreguen valor a la cadena de servicio.
- Economizar en el uso de personas, procedimientos, formas, reportes, espacio y actividades.

La modificación de un sistema administrativo puede significar cambio de personal, procedimiento, operaciones, actividades, etc.

Algunos de estos cambios consisten en:

- Redistribución de áreas administrativas.
- Redistribución de funciones.
- Redistribución del espacio de trabajo.
- Modificaciones en las formas, registros e informes, etc.

Convertir significa cambiar a otra forma o estado, en un sistema significa un cambio ordenado de métodos antiguos a nuevos métodos. El propósito de esta depende de los pasos tomados durante la planeación y control del sistema.

Entre los factores que deben considerarse para la conversión están:

- Efectos sobre las disponibilidades actuales y las planeadas:
  - ¿Se necesita más espacio para nuevos equipos?
  - ¿Son necesarias más unidades administrativas o de negocio?.
  
- Efectos sobre el personal:
  - ¿Se necesitan nuevos empleados para cumplir las operaciones o manejar los nuevos sistemas?.
  - ¿Existe la necesidad de capacitar a los empleados actuales?.
  
- Efectos sobre los costos:
  - ¿Qué gastos adicionales serán necesarios para renta de equipo, capacitación y operación.
  - ¿Cuáles son los costos en comparación con el anterior sistema?
  
- Efecto sobre los resultados:
  - ¿Cómo se pueden comparar los resultados esperados del nuevo sistema con los conocidos del sistema anterior?.

Las tareas principales al diseñar un sistema son:

- Desarrollar las operaciones de cada tarea.
- Ilustrar las relaciones entre personas, procedimientos y equipos en la documentación pertinente.
- Diseñar la configuración del nuevo equipo.

### 1.6.3. Concepto de flujo.

El diseño de un sistema comprende la identificación de material, energía y flujo de información. Los anteriores elementos son parte de cada sistema y subsistema. El examen atento de ellos y el uso de los conceptos de flujo, facilitarán el pensar en términos de sistemas.

Los aspectos del material en todo sistema abarcan tanto las instalaciones, como la materia prima que fluye a través del proceso. Todo sistema debe ser diseñado para asegurar la adquisición de los materiales y componentes necesarios para el procesamiento del producto. Este incluirá la identificación de medios de transporte requeridos para mover el material al lugar del proceso.

En el caso de operaciones en los negocios, como las empresas comerciales o de servicio, tal vez no existe flujo de materiales. El material usado en este tipo de sistemas lo constituyen la instalación y el equipo. Todas las operaciones de negocios, ya sea procesamiento de un producto o servicio, contienen elementos de energía e información.

En todo sistema operativo existe alguna fuente de energía, e proceso productivo puede requerir gas natural, petróleo o algodón. Un negocio requiere de energía eléctrica para operar los recursos materiales como maquinaria, equipo de oficina, etc.

Otra fuente, quizás la más importante, esta integrada por los recursos humanos. El personal representa una fuente de energía renovable a corto plazo. Como fuente de energía, los recursos humanos son bastante variables si consideramos individuos, sin embargo, en conjunto representan una fuente razonablemente estable para un sistema.

El flujo de información es un elemento básico en cualquier sistema, la información facilita las interrelaciones entre subsistemas y proporciona un eslabón necesario para el desarrollo de un sistema.

El flujo de información puede ser desarrollado para que transite a través de la ruta del material. Las requisiciones, pedidos, conocimientos de empaque, reportes, recepción de información, cuentas por pagar y cobrar, etc., son tipos de flujo de información.

En el diseño de un sistema es necesario reconocer las relaciones de operaciones organizacionales y de control al desarrollar un sistema total. Por medio de los conceptos de flujo, tales sistemas son parte integral de cualquier sistema operativo ya sea que esté diseñado para proporcionar un bien o un servicio.

#### 1.6.4. Enfoques generales en el diseño de un sistema.

Un aspecto de gran importancia en el análisis y diseño de un sistema, es el enfoque del problema para identificarlo y definirlo claramente. Mediante el método científico abarca inicialmente la definición del problema, en términos de los objetivos del sistema total y subsistemas. Aunque el sistema que se va a analizar puede ser un subsistema, es esencial estar consiente de como está compuesto y de las interrelaciones entre él y sus componentes. Una vez definido el problema y ubicado dentro del sistema total, pueden aplicarse varias técnicas de análisis, algunas de ellas se enuncian a continuación:

- Organigramas.
- Sociogramas.
- Graficas de distribución del trabajo.
- Diagramas de flujo.
- Gráficas de distribución de espacios.
- Muestreo.
- Modelos integrados de producción.
- Sistegramas.
- Instructivos de trabajo.
- Cadena de servicio.

Esta fase del estudio de sistemas recopila datos y los somete a un proceso de análisis o examen crítico, con el propósito de descubrir las causas que originan el problema e impiden el funcionamiento normal de un sistema.

Un elemento importante en casi todas las herramientas y técnicas indicadas es el diagrama de flujo. El uso de flechas y símbolos direccionales permite desarrollar una representación gráfica del sistema bajo estudio. De esta forma se obtiene una descripción completa de los procedimientos con el objeto de describir el sistema para la administración.

Ya sea para el flujo de material o de información, los modelos a escala de la distribución de las instalaciones pueden ser utilizadas para moldear el sistema y señalar cualquier separación física entre los elementos la representación de los aspectos físicos es importante en la distribución de la planta para procesos de producción, pero también puede ser elemento clave en el diseño de sistemas de información.

Este enfoque ayuda a considerar diseños alternativos de sistemas antes de ponerlos en práctica y antes de que ocurra una posible desorganización de los arreglos existentes. Definido el problema y establecidos los objetivos, se deben considerar los procedimientos. Si el sistema puede ser modelado en términos de diagrama de flujo, trazado de material y flujo de información, entonces los enfoques alternativos pueden ser aprobados en abstracto.

La concentración en las decisiones requeridas en las operaciones de negocios, indican la necesidad de organizar sobre las bases de un sistema de proyectos. Esta concentración puede ser mantenida en todo el proceso del diseño y análisis de sistemas. Donald G. Mallolm resume los pasos involucrados de la manera siguiente:

1. Establecer el criterio para las necesidades de información administrativa de manera que exponga las costumbres actuales de información, decisión, arreglos gráficos y reportes en un flujograma.

2. Hacer diseños preliminares.
  - a. Desarrollar un enunciado preliminar de requerimientos de sistemas, esto es, especifique las frecuencias de los reportes, tipos y rutinas de reportes, tipos de equipo, arreglos gráficos.
  - b. Determinar qué cosa puede ser automatizada o programada y cual debe ser dejada tal como se lleva a cabo actualmente.
  
3. Evaluar el diseño preliminar.
  - a. Determinar los costos de utilería (formas, reportes, registros, etc.), así como implicaciones de entrenamiento.
  - b. Valorar la naturaleza del mejoramiento que puede lograrse.
  
4. Desarrollar un modelo revisado del sistema propuesto.
  - a. Probar el diseño por medio del método del análisis del sistema o por un enfoque que involucre la simulación o el juego, obteniendo, por lo tanto la participación de los usuarios finales.
  
5. Desarrollar las especificaciones del sistema.
  
6. Instalar, eliminar deficiencias, modificar y extender el sistema (mejora continua).

La descripción de estos pasos involucrados en el enfoque de sistemas, proporcionan un marco de trabajo. Algunos aspectos involucran procedimientos más complejos que los que pueden ser necesarios para el análisis y el nuevo diseño de subsistemas.

#### 1.6.5. Diseño de un sistema.

El diseño de un sistema es la parte modular para el éxito y la implantación del mismo. Los pasos básicos para su diseño son:

1. Un análisis de los sistemas existentes para comprender las relaciones entre sus recursos, actividades, procedimientos, bases de datos, etc.

2. Un estudio de los planes y objetivos generales con el propósito de determinar los requisitos del nuevo sistema.

Para determinar lo que la alta dirección desea que el nuevo sistema cumpla, el análisis de sistemas debe plantear preguntas como:

- ¿Qué nuevos resultados se desean?.
- ¿Cómo se han de implantar nuevos procedimientos?.
- ¿Qué recursos están disponibles para mejorar el sistema?.
- ¿Quién será el líder del proyecto?.
- ¿Para que fecha debe estar funcionando el sistema?.
- ¿Qué controles han de establecerse?.

Tras haber entendido perfectamente las actividades y procedimientos del nuevo sistema, designado el equipo, las personas para las diversas soluciones alternativas y hecho cuidadosamente el análisis de todos los requerimientos, hay que elegir el mejor diseño posible, algunos ejemplos se enuncian a continuación:

- Un estudio de mejoramiento de procedimientos para hallar medios de aumentar la eficiencia.
- Un simple cambio o modificación, incluso en algo tan mínimo como una sola actividad.
- Una conversión de métodos manuales o mecanizados.
- Un sistema administrativo totalmente nuevo.

A continuación se explican brevemente cada uno de los pasos para el desarrollo de un sistema (fig. 8):

1. Problema. En cualquier empresa dinámica existen problemas; sin embargo usualmente se presentan soluciones carentes de claridad, creando confusión a la administración y

teniendo como consecuencia el mal uso de los recursos. Por tal motivo, antes de empezar a resolver un problema, hay que conocerlo con bastante profundidad.

2. **Objetivos.** Conociendo los problemas por resolver, hay que establecer los objetivos del sistema que ayudarán a solucionarlo. Hay que tener presente que el valor de un sistema va relacionado directamente a los beneficios que proporcionará a los usuarios, más que enfocarse a la sola eficiencia de la operación.
3. **Restricciones.** Las restricciones señalan las fronteras del sistema o sea que estipularán las condiciones con que se pueden alcanzar los objetivos, así como su alcance.
4. **Modelo.** La selección y construcción del modelo del sistema se puede considerar como la representación imitativa de la realidad, por medio de diferentes formas. Los modelos proporcionan dos beneficios, el primero económico, tanto en su representación como en la investigación y el segundo un beneficio que permite analizar y experimentar con situaciones bastante complejas, sin necesitar esperarse a que ocurran en la realidad. Para el modelo en cuestión debe contener en su análisis los objetivos y metas a alcanzar. Los insumos en el sistema serán de tres tipos: 1) la información que procesará internamente el sistema, 2) La información sobre el medio ambiente que afectará el proceso y 3) los instrumentos de control. Las variables dependientes serán los beneficios o servicios esperados y las independientes la información sobre el medio ambiente y de los instrumentos del proceso.
5. **Recursos y especificaciones.** Además de considerarse los costos de personal, locales, mobiliario, equipo, etc., es importante ver como se van a ejecutar las operaciones en la realidad; por lo que se pueden diseñar en el papel excelentes modelos, pero se suelen olvidar algunos factores que intervienen en la implantación del modelo como la resistencia al cambio por parte del personal y algunas cuestiones de lucha de poderes.

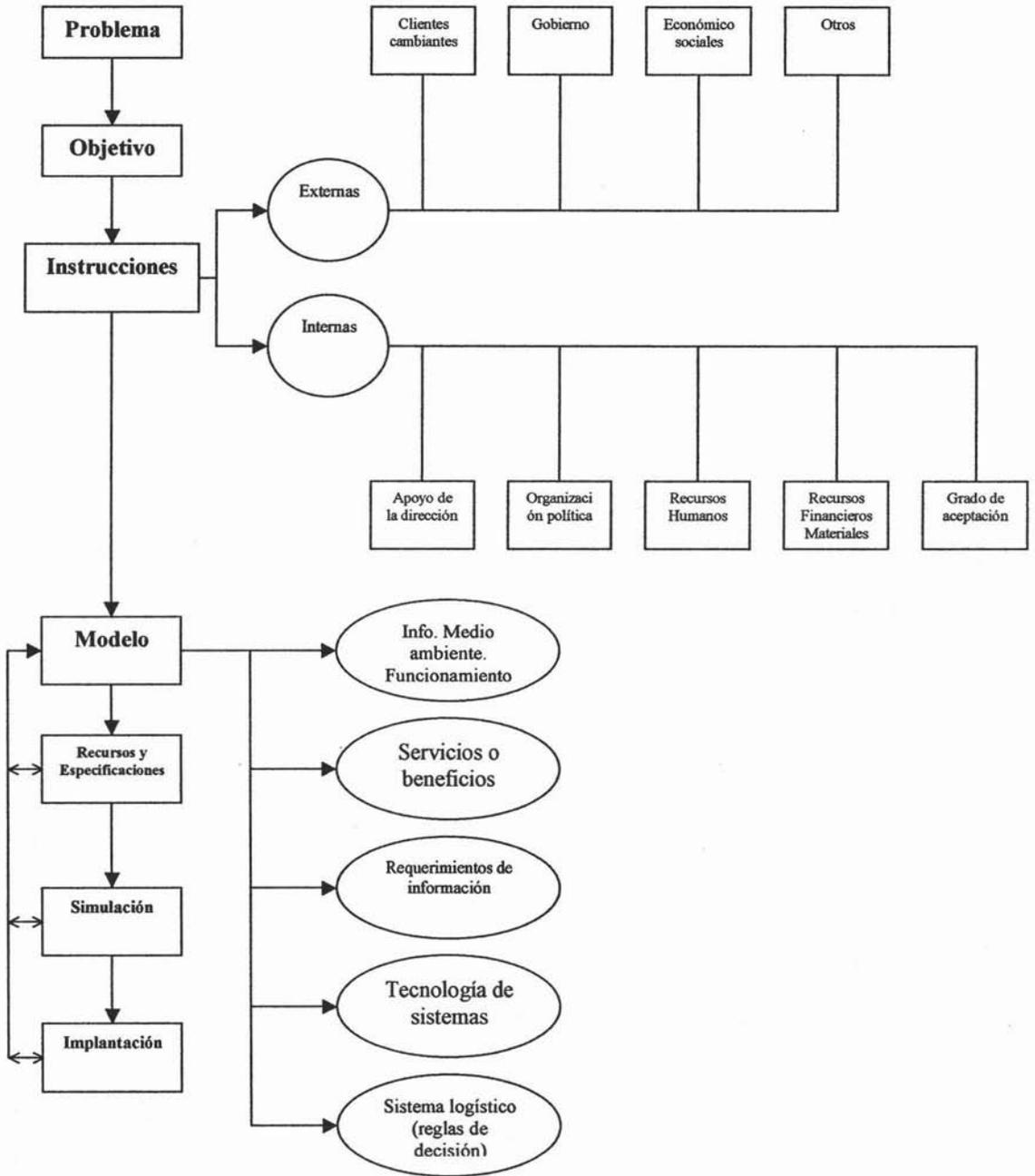


Figura 8. Pasos para el desarrollo y diseño de un sistema.

6. Simulación. Otro punto importante, es el diseño del mecanismo de control, ya que este es el que va a regular y modificar la operación del sistema, permitiendo aprovechar al máximo los recursos disponibles.
7. Implantación. Una vez realizado los anteriores estudios y con el punto de vista de análisis de sistemas, el punto final es implantar el sistema adoptado y esperar los resultados deseados, haciendo las correcciones necesarias a las desviaciones que se presenten.

#### 1.6.6. Criterios para el diseño de un sistema.

Para evaluar los sistemas alternativos y determinar cuál es el mejor deben considerarse ciertos criterios. Algunos de ellos son:

- **Mensurabilidad.** El sistema debe ser medible, es decir, es necesario que se pueda evaluar su funcionamiento en términos de utilidad o deficiencia.
- **Factibilidad.** El sistema debe diseñarse en forma realista, estableciendo metas alcanzables, no imposibles, y que al mismo tiempo genere la confianza de que los objetivos serán alcanzados con la menor desviación posible.
- **Optimización.** Tomando en cuenta los criterios anteriores al momento de diseñar un sistema, es necesario que este sea óptimo, es decir que aproveche al máximo los recursos, reduciendo los costos y gastos de la organización.

Debido a la complejidad en el diseño de un sistema, es necesario que se aprovechen las experiencias de algunos especialistas en la materia como lo son administradores, psicólogos, contadores, en fin aquellos que puedan aportar información valiosa al momento de diseñar un sistema y faciliten el funcionamiento exitoso del mismo.

### 1.6.7. Características de un sistema eficiente.

Durante el proceso de diseño de un sistema deben tomarse en cuenta ciertas características que conduzcan al éxito de la implantación:

- Oportunidad. El sistema debe ofrecer información y servicios cuando sean requeridos.
- Coordinación. El sistema debe ser autosuficiente, es decir debe requerir el menor esfuerzo de coordinación. Las unidades de organización deben presentar funciones concretas.
- Responsabilidad. Cada unidad debe responsabilizarse por la ejecución de las actividades que le han sido asignadas, de lo contrario se corre el riesgo de que:
  - Las decisiones no sean ejecutadas.
  - La ejecución sea llevada a efecto por las unidades menos calificadas.
  - La ejecución sea repartida sin criterio adecuado con resultados nulos o inefectivos.
- Control. Las funciones de control deben ser asignadas a unidades independientes de las que son controladas.
- Costo. Los gastos presupuestados para la ejecución de las actividades bajo determinado sistema, deben ser relativamente más económicos que el costo impuesto por el sistema reemplazado o el costo de no tenerlo.
- Flexibilidad. Para permitir la supervivencia de un sistema por tiempo razonable, no obstante los cambios internos y externos, es importante que sea flexible. Esto se logra previendo los cambios y adelantándose a ellos. Estos cambios pueden darse en las políticas internas de la compañía, reemplazo de plataformas o sistemas operativos, asignación de nuevas tareas, etc.

#### 1.6.8. Limitaciones en la actividad del diseño del sistema.

Existen ciertas limitaciones que pueden presentarse al momento del diseño de un sistema y que sin duda deben tomarse en cuenta, ya que es común que el éxito del diseño y la implantación dependan de ello. Algunas de estas limitaciones pueden ser las decisiones internas de las compañías, planes a corto y largo plazo, la rotación de personal, el equipo disponible, la “lucha de poderes”, la resistencia al cambio, las habilidades de los usuarios del sistema, la complejidad del sistema, los recursos disponibles, etc.

#### 1.7. Contabilidad de la empresa<sup>24</sup>.

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

La contabilidad de la empresa se ha desarrollado históricamente en relación con la evolución de los conceptos de empresario y titularidad de capital. Así inicialmente apareció la contabilidad general, que registra, clasifica, analiza y sintetiza en los estados financieros las transacciones que se producen entre el mundo exterior y la empresa, expresando la situación periódica del capital y los resultados obtenidos en su actividad económica. Como estos contables tienen interés para diversos usuarios que desean conocer la garantía y capacidad generativa de los resultados de la empresa, suelen ajustarse en su elaboración a los principios de contabilidad generalmente aceptados por los organismos legislativos nacionales y las corporaciones profesionales de contabilidad y auditoría, siendo expresados en lenguaje normativo, objetivo e interpretable.

---

<sup>24</sup> Mallo, C.; Kaplan, R.S.; Meljem, S.; Jiménez, C.. 2000. Contabilidad de costos y estrategia de gestión. Ed. Prentice Hall Iberia. pp. 6-7, 18-22, 27-30.

### 1.7.1. Contabilidad Financiera.

Por lo general, cuando se habla de contabilidad financiera y contabilidad, es común que se haga una distinción entre ellas. La diferencia radica en que éstas son utilizadas por diferentes tipos de personas que toman decisiones. El campo de la contabilidad financiera es empleado por aquellos que toman decisiones desde el exterior de la empresa, como los accionistas, proveedores, bancos y dependencias gubernamentales. La contabilidad administrativa es empleada por las personas que toman decisiones internas, como altos ejecutivos, gerentes, jefes de departamento directores de instituciones educativas, administradores y en general empleados de nivel administrativo dentro de las organizaciones.

Entre 1978 y 1984, el Consejo de Normas de Contabilidad Financiera en Estados Unidos (Financial Accounting Standard Board, FASB) emitió cuatro declaraciones de Conceptos de Contabilidad Financiera (Statements of Financial Accounting Concepts, SFACs) relativas a las empresas.<sup>25</sup> El cuadro que a continuación se presenta, resume los puntos más importantes de las SFACs. Estas declaraciones forman el marco conceptual utilizado por FASB. (fig. 9)

---

<sup>25</sup> El FASB también ha emitido dos declaraciones sobre el marco conceptual para organizaciones que no son de negocio. Estas declaraciones son aplicables para la mayoría de las organizaciones no lucrativas como de servicios humanos, iglesias, fundaciones, hospitales y escuelas. Véase Declaración de conceptos no 4, "Objetivos del reporte financiero en organizaciones no lucrativas" (Stamford, Conn.: FASB 1980); y Declaración de Conceptos no. 6 "Elementos de los Estados Financieros" (Stamford, Conn.: FASB, 1985).

DECLARACION	ASPECTOS PRINCIPALES
<p>Declaración de conceptos de Contabilidad Financiera No. 1 Objetivos del reporte financiero de las empresas.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● La contabilidad debe proporcionar información útil para la toma de decisiones económicas.</li> <li>● Los estados financieros se deben enfocar a los usuarios externos, como acreedores y accionistas.</li> <li>● La información debe ayudar en la predicción y elaboración de flujos de efectivo.</li> <li>● Las ganancias en base a la contabilidad por acumulaciones proporcionan una mejor medida de desempeño que las entradas y salidas de efectivo.</li> </ul>
<p>Declaración de conceptos de Contabilidad Financiera No. 2, Características cualitativas de la información contable.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● La utilidad se evalúa en relación a los propósitos servidos.</li> <li>● Información diferente se utiliza para decisiones diferentes.</li> <li>● La utilidad para la toma de decisiones es la principal característica en al jerarquización de características deseables.</li> <li>● Tanto la relevancia como la confiabilidad son necesarias para que la información sea útil.</li> <li>● La relevancia necesita ser oportuna y tener valor de predicción y retroalimentación.</li> <li>● La información confiable debe tener exactitud en la representación y debe ser verificable y neutral.</li> <li>● La comparabilidad y la consistencia mejoran la utilidad de la información.</li> <li>● Para ser útil, la información debe ser relevante, es decir, las cantidades reportadas deben ser lo suficientemente importante para que tengan influencia sobre las decisiones.</li> <li>● Los beneficios de usar la información deben exceder sus costos.</li> </ul>
<p>Declaración de conceptos de Contabilidad Financiera No. 3 Elementos de los estados financieros de las empresas.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● Define los diez bloques de los estados financieros: 1) activos, 2) pasivos, 3) capital, 4) inversiones hechas por los dueños, 5) distribuciones a los dueños, 6) utilidades totales, 7) ingresos, 8) gastos y 9) ganancias, 10) pérdidas.</li> </ul>
<p>Declaración de conceptos de Contabilidad Financiera No. 5, Reconocimiento y medición de los estados financieros de las empresas.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● Especifica la información que se debe incluir en los estados financieros y cuando se debe incluir.</li> <li>● Todos los componentes de los estados financieros son importantes, no solo la cifra de "la última línea".</li> <li>● Un estado de posición financiera proporciona información sobre activos, pasivos y capital; no muestra el valor de mercado de la entidad.</li> <li>● Las ganancias miden el desempeño periódico; las utilidades totales reconocen los efectos sobre el capital exceptuando las inversiones hechas por los dueños o las distribuciones a los dueños.</li> <li>● Los estados financieros se basan en el concepto de mantenimiento de capital financiero, es decir, las utilidades emergen después de que se han recuperado los recursos financieros.</li> <li>● La medición se basa y se seguirá basando en unidades monetarias nominales.</li> <li>● Los ingresos se reconocen cuando se ganan y realizan (o son realizables).</li> <li>● La información basada en precios actuales, si es confiable y más relevante que la información alternativa, debe reportarse si los costos implicados no son más altos.</li> </ul>

Figura 9. Declaración de Conceptos de Contabilidad Financiera en las Empresas de Negocios.<sup>26</sup>

<sup>26</sup> Las declaraciones de conceptos de contabilidad financiera no. 4 y 6 corresponden a entidades no lucrativas y no se resumen aquí.

De esta forma se simplifica de manera resumida que tipo de información se genera a través de la contabilidad financiera y cuáles son sus características principales.

#### 1.7.2. Contabilidad de costos, piedra angular de la contabilidad administrativa.

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

Posteriormente, las necesidades de información interna sentidas por la dirección de la empresa frente a la evolución competitiva de los sectores empresariales dan lugar a la aparición de la contabilidad de costos, cuyo objetivo consiste en la elaboración de información relevante para la toma de decisiones en la organización. Esta información debe poner énfasis en la estimación del futuro, desde el control del presente y el examen del pasado.

Las crecientes necesidades de información de la dirección en las actividades fundamentales que conforman de forma interactiva la gestión de las empresas, pueden sintetizarse a efecto de su mejor estudio, comprensión y aplicación en las siguientes partes:

- **Planeación estratégica.** Es el proceso de decisión acerca de los objetivos de la organización, de sus cambios, de los recursos empleados para lograrlos y de las políticas que ha de seguir la administración en el uso y la distribución de dichos recursos.
- **Control administrativo.** Es el proceso mediante el cual los administrativos aseguran la obtención de recursos y su utilización eficaz y eficiente en el cumplimiento de los objetivos de la organización.

- Control operativo. Es el proceso que consiste en asegurar que las tareas se cumplan en forma eficaz y eficiente, como se muestra en la figura 10:

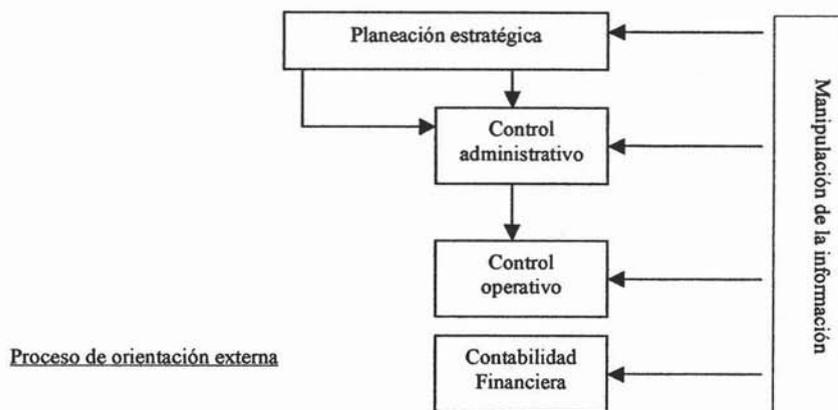


Figura 10. Proceso de planificación y control en las organizaciones.

Este tipo de planteamientos postulan la existencia de un proceso de información general para tener conocimiento de lo que se debe gestionar y lo que se gestiona realmente en la empresa y otro para lo que se debe informar al mundo exterior, ya sea por cuestiones legislativas o por iniciativa propia, para crear y mantener su reputación social.

Recientemente ha aparecido una visión integral y estratégica, conocida bajo el nombre de Contabilidad directiva o administrativa (Managerial Accounting), cuya característica esencial consiste en ampliar el campo de estudio a todos los eslabones que forman la cadena de valor de una empresa competitiva moderna, incorporando el análisis e interpretación del entorno empresarial y la visión de corto, mediano y largo plazo, según se muestra en la figura 11.

Este enfoque coincide con la definición de contabilidad directiva que da el Institute of Management Accounting<sup>27</sup> “como el proceso de identificación, medida, acumulación, análisis, preparación, interpretación y comunicación de la información financiera y estratégica usada por los diversos niveles de dirección para planificar, evaluar y controlar la organización y

<sup>27</sup> The Institute of Management Accounting, antes National Association of Accountants, Statements on management Accounting, Definition of Management Accounting, marzo, 1981.

asegurar la asignación óptima de recursos para todos los integrantes de la coalición empresarial”, encontrándose en la línea de interpretación de ACODI<sup>28</sup> de la contabilidad directiva, como un sistema de información y control al servicio de la empresa, entendida como un nexo de contratos entre los diversos agentes que intervienen en su gestión y persiguiendo objetivos económicos dentro de la coalición empresarial, según se muestra en la figura 12.

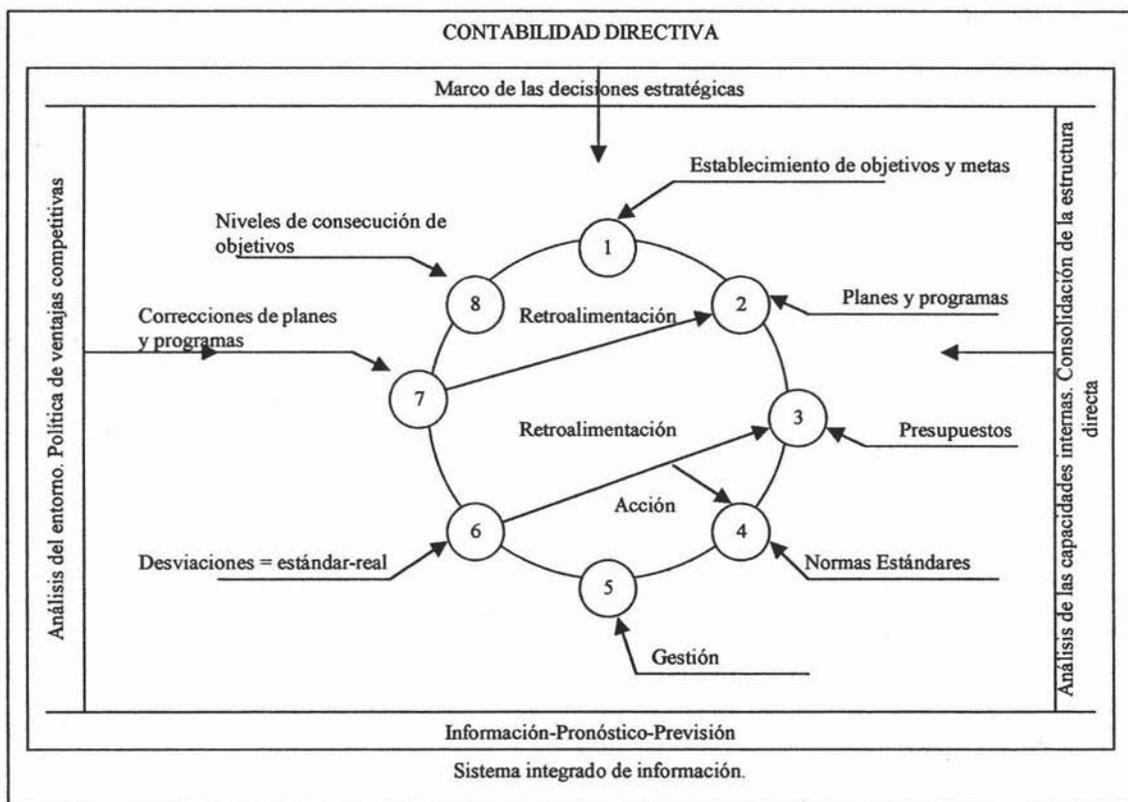


Figura 11. Proceso de la contabilidad directiva.

Desde esta perspectiva, la contabilidad Administrativa tiene como objeto central evaluar información para mantener la capacidad competitiva de la empresa, incentivando todos los agentes que intervienen en la coalición para que cooperen en la consecución de los objetivos a corto y largo plazo, consiguiendo de esta forma, generar información para los cuatro objetivos

<sup>28</sup> Asociación Española de Contabilidad Directiva: Contabilidad directiva y Competitividad de la Empresa. Comunicaciones, ACIDI, núm. 2, Madrid, 1996

esenciales de toda empresa competitiva, que tiene además la utilidad adicional para los diversos agentes económicos de servir para el seguimiento continuo del control del cumplimiento de sus objetivos.

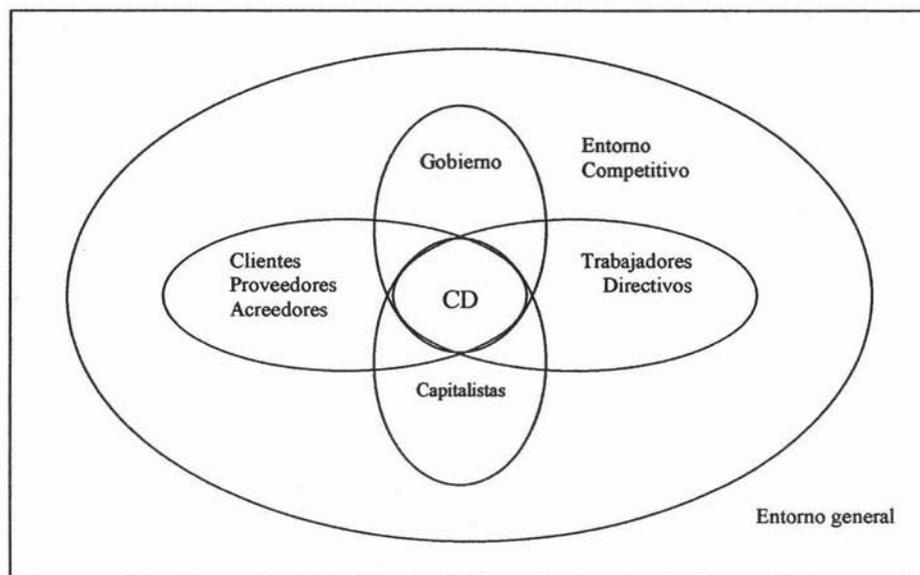


Figura 12. Agentes integrantes de la coalición empresarial.

El objetivo financiero es el paradigma más conocido de la contabilidad que, a través de sus modelos de contabilidad financiera o externa, genera información que satisface el objetivo financiero de maximizar el valor interno para los accionistas, reflejando y acumulando el valor de las transacciones económicas preponderantes del cumplimiento de los contratos y sus correspondientes deudas y de las obligaciones y pasivos financieros que originan las operaciones.

#### 1.7.2.1. Concepto de contabilidad de costos.

La contabilidad de costos es un sistema de información empleado para predeterminar, registrar, acumular, distribuir, controlar, analizar, interpretar e informar de los costos de producción, distribución, administración y financiamiento.

#### 1.7.2.2. Objetivos de la contabilidad de costos.

Los objetivos de la contabilidad de costos son:

- Proporcionar suficiente información en forma oportuna a la dirección, para eficientar la toma de decisiones.
- Generar información para ayudar a la dirección en la planeación, evaluación y control de las operaciones de la empresa.
- Determinar los costos unitarios para implementar políticas y evaluar los inventarios de producción en proceso y artículos terminados.
- Generar informes para determinar las utilidades, proporcionando el costo de los artículos vendidos.
- Contribuir a la planeación de resultados y elección de alternativas, proporcionando oportunamente los costos de producción, distribución, administración y financiamiento.
- Contribuir con la elaboración de los presupuestos de la empresa, en los programas de venta, producción y financiamiento.

### 1.7.2.3. Concepto de costos.

En términos generales el costo es el valor monetario de los recursos que se entregan o prometen entregar a cambio de bienes o servicios que se adquieren. En el momento de la adquisición se incurre en el costo y este costo origina beneficios presentes o futuros, Estos costos pueden ser:

- Costos del producto o costos inventariables (costos). Son los relacionados con la función de producción, es decir, la materia prima directa, la mano de obra directa y los cargos indirectos. Estos costos se incorporan a los inventarios de materia prima, producción en proceso y artículos terminados y se reflejan como activo dentro del estado de situación financiera. Los costos totales del producto se llevan al estado de resultados a medida que los productos terminados se venden, afectando el renglón de costo de los artículos vendidos.
- Costos del periodo o costos no inventariables (gastos). Son los costos que se identifican con intervalos de tiempo y no con los productos elaborados. Se relacionan con la función de la empresa. Estos costos no se incorporan al inventario y se llevan al estado de resultados a través del renglón de gastos de venta, administración y gastos financieros, en el periodo en el cual se incurren.
- Costos capitalizables. Son aquellos que se capitalizan como activo fijo o cargos diferidos y después se deprecian o amortizan a medida que se utilizan o expiran, dando origen a cargos inventariables (costos) o del periodo (gastos).

### 1.7.2.4. Costo y gasto.

El sacrificio realizado se mide en unidades monetarias, mediante la reducción de activos o el aumento de pasivos en el momento en que se obtiene el beneficio. En el momento de la adquisición se incurre en el costo y este se puede utilizar en el periodo en que se origina o en uno o varios periodos posteriores a aquel en que se efectuó. Por lo tanto puede decirse que costo y gasto son lo mismo y la diferencia fundamental entre uno y otro es:

- La función que se les asigna. Los costos se relacionan con la función de producción, los gastos se relacionan con las funciones de distribución, administración y financiamiento.
- Su tratamiento contable. Los costos se incorporan a los inventarios de materia prima, producción en proceso y artículos terminados y se refleja en el activo en estado de situación financiera. Los costos de producción se llevan a los estados de resultados de forma inmediata o paulatinamente, es decir, a medida que los productos elaborados se venden, afectando el renglón de costo de los artículos vendidos. Los gastos de distribución, administración y financiamiento no corresponden al proceso productivo, es decir, no se incorporan directamente al valor de los productos elaborados, sino que se consideran costos del periodo. Se llevan al estado de resultados inmediata e íntegramente en el periodo en que se incurren.

#### 1.7.2.5. Clasificación de los costos.

Los costos pueden clasificarse de acuerdo con el enfoque que se les dé, existiendo un gran número de aseveraciones al respecto. Las principales son:

- La función en que se incurre.
  - Costos de producción. Son los que se generan en el proceso de transformar las materias primas en productos elaborados. Sus tres elementos son: materia prima directa, mano de obra directa y cargos indirectos.
  - Costos de distribución (gastos). Son los que se incurren en el área que se encarga de llevar los productos terminados desde la empresa hasta el consumidor (sueldos, comisiones publicidad, etc.).
  - Costos de administración (gastos). Son los que se originan en el área administrativa, es decir, los relacionados con la dirección y manejo de las operaciones generales de la empresa (sueldos de áreas administrativas-contabilidad, recursos humanos-).

- Costos financieros (gastos). Son los que se originan por la obtención de recursos ajenos que la empresa necesita para su desempeño (comisiones, intereses, etc.).
- Su identificación.
  - Costos directos. Son aquellos que se pueden identificar o cuantificar plenamente con los productos o áreas específicas.
  - Costos indirectos. Son los costos que no se pueden identificar o cuantificar plenamente con los productos o las áreas específicas.
- El periodo en el que se llevan al estado de resultados.
  - Costos del producto o inventariables (costos). Los que están relacionados con la función de producción. Estos costos se incorporan a los inventarios de materias primas, producción en proceso y artículos terminados, y se reflejan como activo dentro del estado de situación financiera. Los costos del producto se llevan al estado de resultados a medida que los productos elaborados se venden, afectando el renglón de costos de los artículos vendidos.
  - Costos del periodo o no inventariables (gastos). Se identifican con intervalos de tiempo y no con los productos elaborados. Se relacionan con la función de operación y se llevan al estado de resultados en el periodo en el cual se incurren.
- Su grado de variabilidad.
  - Costos fijos. Son los costos que permanecen constantes en su magnitud dentro de un periodo determinado, independientemente de los cambios registrados en el volumen de operaciones realizadas.
  - Costos variables. Aquellos cuya magnitud cambia en razón directa del volumen de operaciones realizadas.
  - Costos semifijos, semivariables o mixtos. Los que tienen elementos tanto fijos como variables.

- El momento en que se determinan los costos.
  - Costos históricos. Son los que se determinan con posterioridad a la conclusión del periodo de costos.
  - Costos predeterminados o estimados. Se determinan con anterioridad a la conclusión del periodo de costos o durante el transcurso del mismo.

### 1.7.3. Contabilidad fiscal.

La contabilidad fiscal es la rama de la contabilidad que se encarga de controlar los registros y realizar los cálculos necesarios de todas aquellas operaciones relacionadas con el cumplimiento de las cargas impositivas que generan, por su actividad propia, todas las organizaciones económicas. Estos consisten desde realizar el registro de una simple operación de compra o venta, hasta el cálculo de pagos provisionales, declaración anual, cálculo de PTU, impuesto al activo, entre otras.

Dentro de la legislación mexicana, existen diversas disposiciones que hay que tomar en cuenta al momento de elaborar una estrategia en busca de nuevas soluciones para eficientar el desempeño de la organización. Cualquier cambio en los procedimientos, sistemas e implantación de nuevos proyectos, de manera subsecuente, implica una afección a los procedimientos fiscales.

La contabilidad administrativa o de gestión, debe contemplar la importancia de esta materia al momento de planificar la estrategia a seguir. Para ello es necesario que se auxilie de las herramientas que proporciona la contabilidad fiscal; una de estas herramientas es la planeación fiscal. La planeación fiscal proporciona los recursos necesarios para proyectar desempeño de la organización en materia de impuestos; esta consiste en programar, de acuerdo a la actividad de cada empresa, los pagos que como contribuyente deberán realizarse al Estado, en un periodo determinado y afectando en la menor medida posible el flujo de efectivo de la compañía y su operación en general.

Una herramienta indispensable es el conocimiento del derecho fiscal, como el conjunto de normas jurídicas objetivas, positivas, que pertenecen al derecho público-procesal, las cuales

regulan los actos tributarios entre estado y contribuyente. Por ello es necesario contar con los mejores elementos en esta materia, ya sea como un recurso propio de la compañía a como staff, trabajando de manera independiente, a través de despachos de asesoría.

A simple vista pareciera que el cumplimiento de las obligaciones fiscales solo afecta de forma corporativa y que las unidades de negocio independientes son ajenas a este tipo de tópicos, sin embargo, una organización trabaja de forma sistematizada y cada una de ellas es un eslabón más en la cadena de servicio y generación de valor de la compañía, por ello, al planear una estrategia, la alta dirección tiene que tomar en cuenta esta aseveración para evitar desviaciones en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Un ejemplo muy claro en la mayoría de las organizaciones es cuando la alta dirección se pregunta ¿qué hacer con los gastos no deducibles?, para efectos del ISR. Una forma efectiva de controlarlos es por medio del uso de precios de transferencia, de esta forma se penaliza al responsable de la unidad de negocios haciéndolo acreedor a cargos semanales o mensuales por la parte proporcional al monto total que los gastos no deducibles generaron durante un periodo. En capítulos posteriores se explicará más a fondo en que consiste este procedimiento, explicando cuales son sus ventajas y desventajas.

#### 1.7.4. Formas de articulación de la contabilidad financiera y de costos.

La contabilidad ha contemplado tradicionalmente el punto de vista financiero y patrimonial de la empresa. De este enfoque se ha deducido el desarrollo inicial de la contabilidad externa, cuyos objetivos primarios eran la administración del patrimonio y el cálculo del excedente empresarial. Más tarde la complejidad de los crecientes negocios, y sobre todo los grandes complejos industriales derivados del desarrollo de tecnologías avanzadas y la especialización del trabajo, exigieron nuevos instrumentos de medida y control para hacer más eficaz la gestión empresarial. Surge así la necesidad de establecer una planeación y presupuestación de la actividad económica de la empresa y adecuar la contabilidad como instrumento de control que mediante la comparación homogénea de las realizaciones y previsiones, pueda dar una información a corto plazo que sirva para corregir y compensar las desviaciones. Aparece

entonces el razonamiento económico en el centro cotidiano de la contabilidad interna que consiste en suministrar a la gerencia los datos necesarios para la buena marcha de la organización, para que se pueda saber en cada momento, y no a fin de año, cuando se cierra la contabilidad y en que medida ha sido eficaz la acción rectora. Y dado que la misión específica de cada empresario es la previsión de precios, costos y rendimientos, que es el contenido de su especial función, el plan de producción y ventas, el plan económico de la empresa es el término de comparación, la piedra del toque de la eficacia empresarial y por ende, el elemento de contraste de los resultados que la contabilidad tiene como misión registrar.

De esta forma aparecen totalmente diferenciados, tanto por sus objetivos, funciones y características, la contabilidad externa o financiera, por una parte, y la interna o industrial por otra, ampliando la visión dual de la actividad empresarial mediante un enfoque múltiple.

Precisamente es esta visión la que ha permitido el desarrollo de la contabilidad pluralista, como conjunto de subsistemas más perfeccionados de análisis de fenómenos. Mientras prevalezca el concepto de *patrimonio*, solo cabe un sistema de análisis: el monismo; cuando la contabilidad abandona la perspectiva patrimonial y dedica sus esfuerzos al análisis de otros fenómenos y transacciones, surge con fuerza lógica la idea del pluralismo como forma idónea de representar los sucesos de distinta índole en distintos cuerpos homogéneos o estados primarios, con nexos de enlace también homogéneos, materializados en la práctica como *cuentas de control*.

El monismo o pluralismo, la contabilidad clásica en contraste con lo actual, constituyen la problemática a analizar si se desea encaminar nuestros esfuerzos a algo positivo. Una vez que se han establecido dos ámbitos dentro de la contabilidad, conviene abordar la determinación de los mismos para pasar, posteriormente, al problema de estructuración del plan de cuentas y la coordinación entre ambos subsistemas contables. Siguiendo el conocido esquema contable de Schneider<sup>29</sup> (fig. 13), vemos como el ámbito externo contempla el tradicional ciclo:

---

<sup>29</sup> Mallo, C.; Kaplan, R.S.; Meljem, S.; Jiménez, C.. 2000. Contabilidad de Costos y Estratégica de Gestión. Ed Prentice Hall, Iberia. pp 27-28

## Dinero-Mercancía-Dinero

Desde un punto de vista patrimonial, medido en una escala de valor externa sustentada en una serie de relaciones jurídicas preestablecidas; es decir, las transacciones económicas que asienta la contabilidad financiera son ciertas y no necesitan de ninguna introducción o hipótesis ni supuestos para su interpretación. Se puede comprar y vender, bien o mal, pero una vez concertada la transacción, quedan concretadas todas las características de la operación. Sin embargo en el ámbito interno, representado por el rectángulo *ABCD*, existe un grado de incertidumbre mediante la inclusión de los costos correspondientes a cada portador a través de la serie de relaciones funcionales de sus consumos. Si los repartos convencionales que se establecen en los sistemas de costos no están basados en las causas que miden estas relaciones funcionales (*cost drivers*), es probable que los resultados aportados por la contabilidad interna sean totalmente arbitrarios. A parte de estas diferencias operativas, subyace siempre el problema de la desigualdad de los gastos y costos, ya que estos pueden incluir los costos implícitos, es decir, el sueldo del empresario y el costo de capital.

Es necesario mencionar que el ingreso y sus correspondientes alternativas (cantidades por precio de venta) constituyen también campo de observación y análisis de la contabilidad de costos; pero este análisis se realiza fuera de las cuentas y a través de los presupuestos y estadísticas de ventas. El ensamblaje contable final exige delimitar la conexión de la contabilidad interna y externa sin duplicar el registro de las ventas.

En este punto es donde es necesario enfatizar la cuestión fundamental de este sub-subcapítulo: cómo ha de estructurarse y funcionar el plan de cuentas para que los dos ámbitos contables cumplan con los objetivos preestablecidos.

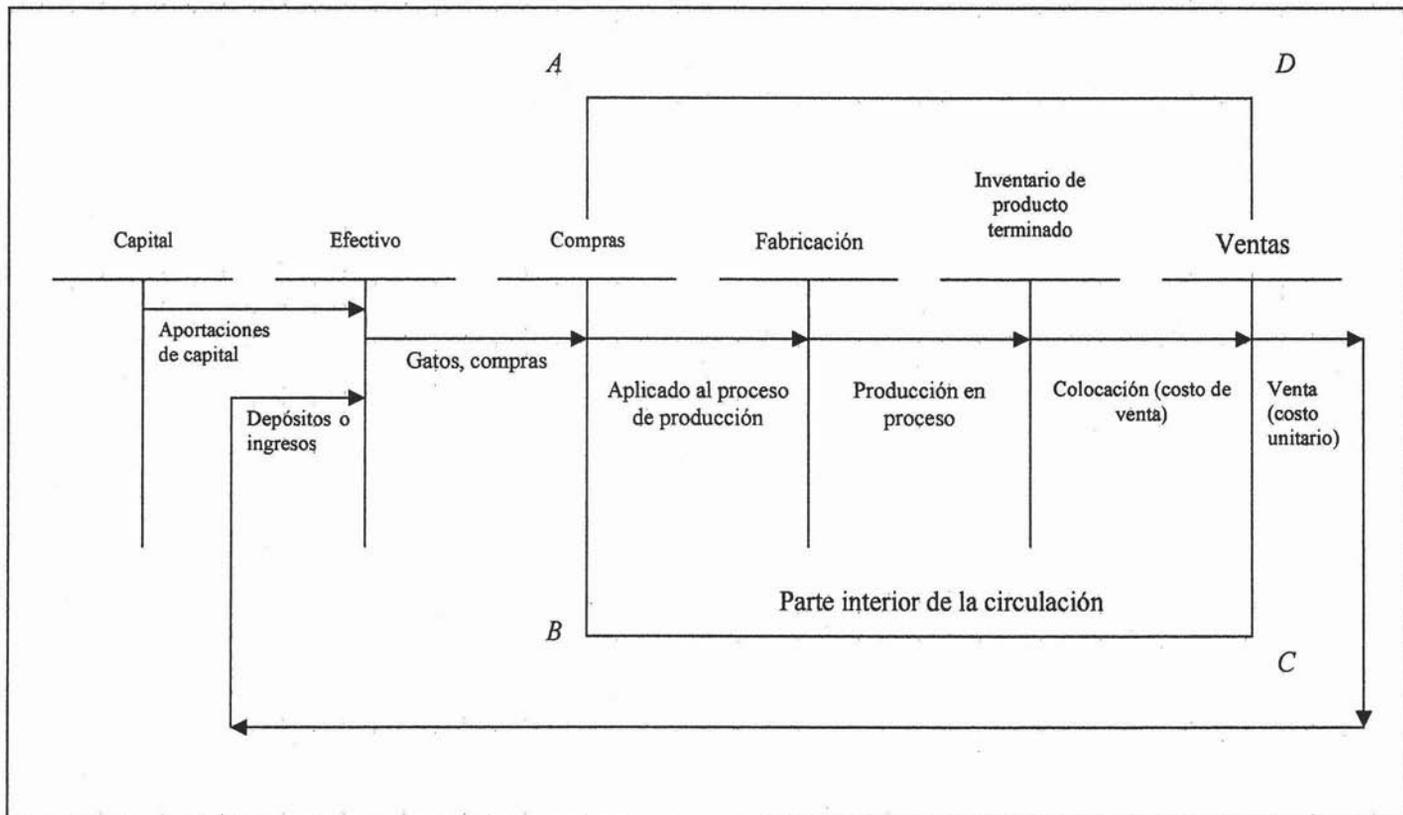


Figura 13. Esquema contable de Schneider.

Las formas de organización de ambas contabilidades que se han propugnado oscilan desde un marco de cuentas único con contabilización simultánea de las transacciones internas y externas, hasta una separación total de ambos ámbitos, sin mantener ninguna relación dando lugar a las cuatro clases de coordinación conocidas como monismo radical, monismo moderado, dualismo radical y dualismo moderado.

#### 1.7.4.1. Monismo radical.

El monismo radical propone la integración de todas las cuentas pertenecientes a los ámbitos externo e interno en un solo sistema, que funciona de manera sucesiva y que registra primero las transacciones que dan lugar a la actividad económico-financiera y posteriormente las transacciones internas del ciclo de explotación en sus tres etapas de clasificación, localización e imputación de costos, sirviendo para ambas contabilidades y de una forma simultánea el cálculo del resultado mediante la diferencia de los ingresos y costos del período. Esta forma de coordinación contable aporta una visión unitaria del ciclo financiero y económico, exigiendo una unidad de criterios contables.

#### 1.7.4.2. Monismo moderado.

El principal problema práctico del monismo radical consiste en la falta de operatividad que implica hacer interdependientes dos contabilidades, cuyo objetivo simplemente, frente al cálculo del resultado, es tan diferenciado como calcular el resultado general de la contabilidad comercial y obtener un resultado analítico en la industrial. La complicación práctica que representa para la contabilidad general la espera de los últimos traspasos, análisis y cuadros de contabilidad pormenorizada y analítica, llevó a la propuesta del sistema de coordinación conocido como monismo moderado, donde se mantiene la consideración unitaria de los ciclos financiero y económico de la riqueza, pero se descarga a la contabilidad general del costo analítico. La forma de actuar de este sistema consiste en llevar la contabilidad en una o pocas acumuladoras, realizando el desarrollo analítico fuera de la contabilidad en los documentos contables conocidos como estadísticas de costo, rendimientos, ventas y resultados, lo que aporta una mayor flexibilidad a los cálculos internos y externos.

#### 1.7.4.3. Dualismo radical.

El proceso real de disociación de los centros fabriles y comerciales, así como la explicación precisa de la diversidad de objetivos, funciones y características de la contabilidad externa e interna, llevo a postular el planteamiento de ruptura total entre el sistema de cuentas de ambas. La administración general llevaría la contabilidad externa en los edificios centrales de las grandes empresas y cada planta industrial incluiría, dentro de su sistema de administración y control, la contabilidad interna como un sistema más de gestión. La relación ente los dos ámbitos contables sería nula y el control del resultado interno, una vez que se ha homogeneizado la política de valorizaciones. Esta forma de dualismo, sin ninguna conexión entre ámbitos contables, presenta el gran inconveniente de la pérdida de la visión sistémica de la información contable, por lo que su puesta en práctica no es recomendable.

#### 1.7.4.4. Dualismo moderado.

La separación radical y completa de los ámbitos contables externo y externo hace perder la visión sistémica y global de la contabilidad, por lo que la mayoría de los planes dualistas de cuentas vigentes conocidos proponen un cierto grado de coordinación y control de ambas contabilidades. De este modo surge el dualismo moderado, que pretende establecer sistemas de enlace entre dos contabilidades con un doble objeto: primero, hacer coincidir, mediante sujetos oportunos, los ciclos contables financiero y económico, y segundo, establecer un control numérico mutuo entre ambas contabilidades.

Las maneras más usuales de plantear la conexión de las cuentas dependen sustancialmente de los procedimientos contables que se utilicen en la contabilidad interna, siendo los siguientes:

- Los hechos económicos internos se registran contabilizan según principios de contabilidad generalmente aceptados en una contabilidad general de explotación. La conexión entre la contabilidad externa e interna se logra por medio de una o más cuentas de transición, también llamadas cuentas puente.

- La contabilidad interna se lleva en relación con la contabilidad comercial, aunque separada de ella, como un cálculo de cierre a corto plazo. La relación entre ambas contabilidades se refleja:
  - Por medio de columnas marginales a la estadística de costos, en la que se indica la diferencia entre las cuentas de un mes y los movimientos del mismo para las clases de compras correspondientes en la contabilidad externa.
  - En la cuenta de materias primas y en la cuenta de ventas de la contabilidad interna, cargando o abonando a las cuentas del mismo nombre de la contabilidad comercial con los movimientos del mes registrados en las cuentas correspondientes de ésta.

El primer procedimiento no satisface las exigencias que han de ser tenidas en cuenta, de acuerdo con los puntos de vista antes expuestos y por consiguiente, ha de considerarse anticuado. La contabilidad interna precisa, con objeto de cumplir con las múltiples que ha de resolver, una flexibilidad que no se puede conseguir cuando se lleva como una contabilidad de explotación. A esto se añade que la utilización de cuentas puente requiere duplicar muchos asientos, lo que permite reconocer que este procedimiento es inadecuado.

Al aplicar el segundo método, se puede omitir todo el trabajo diario del registro de asientos. Este método es capaz de ofrecer, rápidamente y en visión conjunta, todos los datos necesarios para la contabilidad interna. El cierre a corto plazo, al final del mes, solo exige una agrupación de cantidades que, por una parte, se basa en anotaciones estadísticas sobre costos para el mes en cuestión y, por otra parte, en comprobaciones cuantitativas sobre las existencias y sus modificaciones, para lo cual esas cifras han de valorarse de acuerdo con el objetivo que su cálculo proponga.

Al ser Licenciado en Contaduría, prácticamente no es necesario hacer mención de los métodos contables utilizados por las compañías, pero a manera de recordatorio me pareció importante hacerlo, ya que para entender el modelo propuesto, es preponderante entender estos aspectos y

estar familiarizados con ellos, debido a que son los principales proveedores de información para su correcto funcionamiento y aunque se menciona que ningún método de registro es perfecto, la sistematización de los mismo permite que los contadores nos acerquemos más a la utopía y con el paso de lo años, estoy seguro que la actividad de registro de la información contable pasará al dominio de los generadores directos de la información y los sistemas computarizados, dejando al contador en calidad de asesor, interpretando la información obtenida y proponiendo mejoras y nuevas formas de administrar eficazmente los recursos.

#### 1.8. Fuentes de información para la determinación de precios de transferencia.

La implantación del modelo de determinación de precios de transferencia requiere, como se mencionó anteriormente, de una serie de entradas de información para su funcionamiento. A continuación se mencionan las más comunes.

##### 1.8.1. Presupuestos<sup>30</sup>.

Existen diversos tipos de presupuestos como el presupuesto tradicional, por áreas y niveles de responsabilidad, por programas y actividades, por objetivos específicos, base cero, etc.. Cada uno de ellos se elabora de acuerdo a los planes estratégicos de cada organización. Por las características de este trabajo trataré únicamente el presupuesto por áreas y niveles de responsabilidad, ya que es en esta forma de administración donde es posible calcular los precios de transferencia por regla general del procedimiento; además de que estos son una de las principales fuentes de información para su desarrollo.

A grandes rasgos, un presupuesto es la planeación de los ingresos, costos y gastos esperados durante un periodo y es basado principalmente en los objetivos y metas de la organización, dicho en otras palabras, es la proyección a futuro del resultado esperado por la alta dirección durante un ejercicio.

---

<sup>30</sup> Del Río González, Cristóbal. 2000. El Presupuesto. Ed. ECAFSA. D.F., México. pp. IV-3, IV-87.

El presupuesto por áreas y niveles de responsabilidad, es una técnica de planeación, dirección y control, sin dejar a un lado la previsión, coordinación y organización, respecto a la predeterminación de las cifras financieras, de condiciones de operación y de resultados, encaminados a cuantificar la responsabilidad de los encargados de las áreas y los niveles en que se divide la entidad.<sup>31</sup> En el siguiente capítulo describiré en que consiste y como funciona la contabilidad por áreas de responsabilidad.

Expresa el costo pronosticado de las funciones del empleado, evidencia los méritos de acción, su contribución por incrementar los ingresos, reducir los costos, aumentar la eficiencia, alcanzar o lograr los objetivos institucionales, departamentales o específicos.

Es una herramienta de la administración y contabilidad administrativa o de gestión, importante para la planeación, la toma de decisiones y el control.

El presupuesto por áreas y niveles de responsabilidad tiene las siguientes características:

- Motiva, pues permite que los empleados participen en la fijación de los objetivos del presupuesto de su área, haciéndolos reducir los costos, incrementar la productividad, los ingresos y corregir errores funcionales, alcanzando las metas finales de la organización.
- Ejerce control positivo así como comunicación entre los empleados.
- Identifica los ingresos y las erogaciones con las personas que los realizan, dando lugar al reconocimiento personal.
- Hace jueces de sus propias decisiones a quienes las toman, además de encausarlos en ese sentido.

---

<sup>31</sup> En el siguiente capítulo describiré en que consiste y como funciona la contabilidad por áreas de responsabilidad.

- Retroalimenta e informa acerca de la actuación de los encargados del área.
- Evita que los objetivos funcionales sean manipulados por los encargados.
- Consolida la estructura organizacional, delimitando la autoridad y responsabilidad, mas no organiza.
- Anticipa la información de actuación: periódica y oportuna.
- Mide y controla:
  - La efectividad de las utilidades.
  - La eficiencia de las ventas.
  - La productividad.
  - La eficiencia de cada departamento y su personal.
  - El tiempo perdido.
  - El material o productos desperdiciados.
  - El nivel de cooperación interdepartamental.
  - Los gastos innecesarios.

Los presupuestos se originan y controlan desde la administración y la responsabilidad directa de su elaboración recae generalmente sobre la contraloría de la organización, aunque no necesariamente. Los responsables de elaborar los presupuestos los gerentes de cada unidad de negocio o aquellos que conforme a las políticas de la organización tengan que hacerlo para desempeñar su actividad, los cuales serán presentados para su revisión y corrección, en su caso, con el responsable de controlar la labor de presupuesto de la organización, quién ya cuenta con el plan a seguir para el siguiente año y debe velar por que los presupuestos entregados no rebasen los objetivos o instrucciones establecidas.

Los presupuestos comúnmente se comienzan a elaborar durante el mes de septiembre y son entregados para su revisión en octubre o noviembre. Pueden incluirse las siguientes consideraciones para su cálculo (entre otras):

- Cifras obtenidas en el periodo anterior, proyectadas a un año.
- Metas de crecimiento y desarrollo del área.
- Objetivos organizacionales.
- Proyectos de mejora continua.
- Adquisición de nuevos equipos.
- Capacitación.
- Entrenamiento.
- Metas inflacionarias externas.
- Estadísticas de rendimiento.
- Razones financieras.

El responsable de la unidad de negocio o área de responsabilidad deberá contar con conocimientos general en finanzas para poder elaborar un presupuesto de manera efectiva, de lo contrario, es necesario que se apoye de las áreas especializadas en este tipo de cuestiones (contabilidad, presupuestos, finanzas), evitando desviaciones del objetivo organizacional. (fig. 14)

Para el cálculo de precios de transferencia, es indispensable contar con el presupuesto de la unidad de negocio, ya que este proporciona la información general de los recursos asignados por la organización y nos permite identificar a simple vista cuál es el área de actividad del centro de costos al reconocer sus gastos e ingresos esperados durante el periodo. En el capítulo cuarto se describe a mayor detalle de que forma se utilizará esta información para el cálculo de los precios de transferencia.

Presupuesto centro de costos 2460 Recursos Humanos 2003					
Concepto	Acumulado cc 2460	Capacitación cc 2461	Reclutamiento y selección cc 2462	Compensación variable cc 2464	Servicios a empleados cc 2465
Ingresos	2,565,000	540,000	320,000	150,000	1,555,000
Costos					
Utilidad Bruta	0	0	0	0	0
Gastos	2,655,000	559,000	329,000	198,000	1,569,000
EBITDA	(90,000)	(19,000)	(9,000)	(48,000)	(14,000)

Figura 14. Ejemplo de presupuesto del área de recursos humanos

### 1.8.2. Benchmarking<sup>32</sup>.

Es el proceso de comparar y medir las operaciones de una empresa, con las de un representante o competidor, el mejor de su clase, en la industria, mediante un convenio de compartir información, con el beneficio mutuo, estando en libertad de no enterar lo que se considere privado.

La diferencia entre análisis competitivo y Benchmarking, es que el primero es el que compara las características y el precio del producto, pero el segundo es más amplio, se refiere a los procesos fundamentales para elaborarlo, distribuirlo y apoyarlo, siendo una herramienta para auxiliar al establecimiento donde se aplican las mejoras.

Los puntos sobresalientes del Benchmarking son:

- Esta conectado con procesos y prácticas.
- Se realiza en organizaciones, pudiendo ser o no competidoras.
- Compara el proceso o la práctica de otra empresa.
- Es un medio de superación, al identificar cambios que requieren operaciones.
- La meta es descubrir los secretos del éxito y adoptarlos.

El Benchmarking es una herramienta útil para la alta dirección, ya que proporciona información comparativa de los procesos actuales con los de otras empresas, poniendo en perspectiva su efectividad real a nivel global, permitiendo así una toma de decisiones efectiva, delineando metas razonables, y elaborando la misión y visión de la compañía de forma objetiva.

El cálculo de precios de transferencia, al tomar en cuenta costos y procesos, nos permite, a través del Benchmarking, comparar los resultados de las áreas internas de la compañía con otras de su misma actividad en el mercado, obteniendo así un punto de referencia más en la toma de decisiones que ya no solo toma en cuenta una posible reducción de presupuesto de un

<sup>32</sup> Del Río González, Cristóbal. 2000.COSTOS III. Ed. ECAFSA. D.F., México. Pp. II-2, II-16.

área al intentar castigarla, sino que pone en riesgo su viabilidad al ser comparados sus resultados con áreas de otras compañías que se jactan de tener las mejores prácticas. Si la unidad de negocio arroja resultados desfavorables, la alta dirección deberá considerar si continua con el problema o comenzar a analizar otras opciones como lo es el outsourcing.

### 1.8.3. Sistemas de contabilidad de costos integrados<sup>33</sup>.

En la actualidad, el mundo de los negocios exige la ventaja de poder contar con la información oportuna, exacta y en tiempo real para la adecuada toma de decisiones. A pesar de esto, en muchas ocasiones, al depender solamente de los estados financieros, los administradores y ejecutivos de alto nivel no encuentran el suficiente detalle que necesitan para tomar decisiones bien fundamentadas. Los sistemas de costos integrados presentan grandes beneficios para enfrentar este problema; sin embargo, existen ciertos riesgos en la implementación de estos sistemas, que podrían ocasionar que dicha implantación resultara muy costosa y sin beneficios aprovechables.

Anteriormente, los administradores de empresas luchaban para conseguir información útil para la toma de decisiones relativas a la evaluación del desempeño, a la promoción de la eficiencia de la operación del negocio ( procesos) y al costeo de productos, servicios y clientes, entre otras razones, basados en los reportes generados por el sistema de información financiera. Además, para esto siempre requieren de información exacta, en tiempo real y en forma oportuna; sin embargo, las exigencias de los ejecutivos cada vez son mayores y no solo es necesario la información financiera, sino también aquellos indicadores no financieros que permitan conocer mejor la operación de su negocio, tales como el tiempo de ciclo, niveles de desperdicios y defectos, tasa de ocupación de los recursos, etc.

Hoy en día, los llamados ERP (Enterprise Resource Planning) o sistemas integrales, manejan más de un sistema de información, permitiendo disponer de información en línea y en tiempo real, maximizando los beneficios para los administradores de alto nivel, sin que los contadores

---

<sup>33</sup> Osorno M., Luis Felipe. 1999. "Sistemas de costos integrados: una alternativa en sistemas de información". Veritas, CCPM. 1º de junio. Año XLIII. Núm. 1534. D.F., México.

financieros pierdan la información periódica que necesitan para preparar sus reportes financieros.

Los ejecutivos de las empresas tienen necesidad de una gran cantidad de información administrativa, financiera y operativa; sin embargo, el nivel de detalle no se encuentra sólo en los estados financieros.

Los sistemas de información financiera acumulan los costos de los inventarios y de los productos vendidos en el estado de situación financiera y el estado de resultados, los cuales reflejan los resultados pero ofrecen poca información sobre las causas de esos resultados. Este nivel de detalle no ayuda a la alta dirección (ni a nadie en la compañía) en el entendimiento o mejora de las operaciones del negocio. Por esta razón, fueron desarrollados los sistemas de control operacional y los sistemas de costos ABC, para cubrir las deficiencias en los sistemas de información financiera.

Los sistemas de control operacional son aquellos que proporcionan retroalimentación económica sobre la eficiencia de los procesos y las unidades de negocio (información operacional), mientras que los sistemas de costos basados en actividades (ABC) generan información estratégica de costos sobre la economía inherente del negocio, ayudando a los administradores a entender la rentabilidad de los productos, servicios y clientes y a identificar las áreas de alto impacto para la mayoría del proceso.

Ambos sistemas definen los costos en forma diferente, por lo cual no pueden usar las mismas entradas de información, por lo tanto, la forma cómo pensamos sobre el costo de un recurso y la forma de medirlo no es definitivo, ya que estará representando un número diferente en ambos sistemas.

De esta manera, podemos ver que ambos sistemas son muy diferentes, y cada uno proporciona beneficios e información distintos. Sin embargo, integrando ambos sistemas con los vínculos adecuados, se pueden conseguir mayores beneficios que operando cada uno de ellos en forma

independiente. Los sistemas deben “hablarse” entre ellos intercambiando información sobre eficiencia, mejora operacional y el uso de la capacidad de los recursos.

Con ayuda de los presupuestos basados en actividades (ABB por sus siglas en ingles, Activity Based Budgeting), se puede determinar el abastecimiento y capacidad práctica de los recursos en periodos posteriores. La cantidad presupuestada y el gasto de estos recursos pueden volver a utilizarse en el sistema de control operacional, el cual mide el gasto contra el presupuesto.

El ABB da a los administradores más control sobre su estructura de costos sobre todo al poder transformar los llamados costos fijos en variables, transformando el pensamiento tradicional sobre el comportamiento del costo (fijo v.s. variable). En el caso de las estimaciones del tiempo requerido para desempeñar las actividades, estas estimaciones implican un estándar el cual puede ser probado en el sistema de control operacional contra la práctica real.

Para que el sistema ABC pueda ajustar sus tasas estándar del cost driver de cada actividad, el sistema de control operacional permite identificar cambios permanentes en lo siguiente:

- La capacidad de los recursos abastecidos.
- El costo de una hora de tiempo productivo de los recursos.
- El tiempo requerido para desempeñar una actividad.

Además, el sistema de control operacional permite:

- Medir diferentes escenarios de mejora continua de procesos, antes de que sean incorporados los cambios de dichas mejoras.
- Identificar cuellos de botella de los recursos
- Identificar la diferencia entre la capacidad estimada y la real.

El sistema de control operacional captura los gastos reales los cuáles serán reportados en los estados financieros.

El sistema ABC puede ser usado para calcular los costos estándar de los productos para determinar el costo de ventas y la valuación de los inventarios, pero para cumplir con los requisitos de las diferentes regulaciones (PCGA, LISR, etc.), los contadores financieros necesitan conciliar las discrepancias que existan con los reportes para la administración. Sin

embargo, los cambios deben hacerse al costo total de ventas y de los inventarios y no a los productos individuales.

Es así como el sistema de costos integrados sugiere un cambio importante en el énfasis de la contabilidad administrativa. Este cambio, donde el entendimiento interno de la economía del negocio está en un primer plano y los números externos son relevantes, pero secundarios, marca la importancia que la contabilidad administrativa o de gestión está tomando para poder contar con la información necesaria para la adecuada toma de decisiones. Ya que los sistemas de costos integrados presentan grandes beneficios, para aprovecharlos no basta que las empresas tengan la firme intención de lograr una implantación adecuada, también deben dedicar los recursos necesarios para conocer las características, beneficios y riesgos del manejo de los sistemas de control operacional y de costos ABC.

#### 1.8.4. Data warehousing<sup>34</sup>.

El acceso de manera oportuna y exacta a la información que se necesita para la administración de las operaciones diarias y para los planes estratégicos a largo plazo de una compañía, ha empezado a tener mayor importancia en el mercado global. Pero no siempre es fácil identificar y obtener la información requerida.

En años recientes, las compañías se han abocado a una serie de conceptos, con la intención de hacer más sencillo el acceso a los datos. Los conceptos claves incluyen centros de información, sistemas de soporte de decisiones y sistemas de información ejecutiva. Estos conceptos han sido implementados usando una variedad de herramientas y tecnologías de los sistemas *mainframe* de administración de archivos hasta bases de datos relacionales en plataformas cliente-servidor, plataformas web, hojas de cálculo en servidores de archivos y hasta en computadoras individuales.

El concepto de data warehousing tiene el objetivo de integrar lo mejor de los conceptos anteriores y desarrollar un nuevo concepto que nos lleve hacia el futuro, creando una

---

<sup>34</sup> López C., Carlos. "Data Warehousing: la nueva forma de acceder y usar información.". Contaduría Pública. 1º de octubre. Año 28. Núm. 326. D.F. México.

arquitectura basada en la necesidad de lo que antes se llamaba “Reporte Análisis” y ahora es llamado “Procesamiento Analítico en Línea” (OLAP, por sus siglas en inglés).

El reconocimiento de la necesidad de tener una arquitectura completa separada del tradicional marco de operación del “Procesamiento de Transacciones en Línea” (OLTP, por sus siglas en inglés), con el reporte de análisis de información creados como parte de la función de soporte y mantenimiento del sistema, es lo que hace al enfoque de Data Warehousing diferente y más efectivo que los esfuerzos realizados en el pasado para el reporte y análisis de información.

Conceptualmente, el enfoque de Data Warehousing crea un “espacio limpio” en el cual se obtiene y organiza información y conocimiento crítico del negocio.

Actualmente las compañías están combinando las técnicas y tecnología del concepto de Data Warehousing con los análisis clásicos de los negocios para modernizar y automatizar el proceso que soporta la toma de decisiones basadas en hechos, de la misma forma que la planeación de recursos de la empresa (ERP) ha transformado las capacidades del procesamiento de transacciones.

Desde la perspectiva de la administración, Data Warehousing implica la existencia de un programa de atención que una el desarrollo y la implementación a la estrategia del negocio y a la estrategia de tecnología de la empresa.

Desde la perspectiva de desarrollo, Data Warehousing implica una disciplina, una estructura y una organización que aseguren que la gente podrá acceder y aplicar la información del negocio de manera oportuna y sobre una base de conocer lo que se necesita.

Data Warehouseing en la escala de la empresa, es una de las más demandantes integraciones de sistemas y uno de los retos de integración del cambio que están enfrentado hoy en día. Existen varios componentes tecnológicos requeridos para su implementación, estos componentes generalmente son clasificados como generación de warehouse (obtener los datos de entrada), administración de los datos (almacenamiento de datos) y acceso a la información (obtener los datos de salida).

La generación de warehouse crea y administra el uso de herramientas para diseñar Data Warehousing. La administración de datos comprende poner en marcha la base de datos de usuarios múltiples, necesaria para el almacenamiento de datos. Las herramientas de acceso a la información ayudan al acceso de los usuarios y analiza los datos de este concepto.

Operacionalmente, puede permitir a las organizaciones gastar un tiempo significativamente menor y menores recursos en buscar, limpiar y acumular datos para elaborar reportes que reconstruyan una vista del pasado.

Un aspecto más importante aún, es que Data Warehousing provee un valor estratégico de negocios cuando le permite a la administración y a otros trabajadores que requieren información del negocio, tomar decisiones más rápidas y efectivas.

Existen dos enfoques principales para considerar la arquitectura general de Data Warehousing: el enfoque llamado Data Mart y el enfoque Data Warehouse; estos enfoques difieren significativamente en escala y complejidad.

El enfoque Data Mart es una versión en menor escala del enfoque Data Warehouse que se aboca a un área en particular. El enfoque Data Mart usualmente es diseñado para soportar los requerimientos únicos de negocios de un departamento en específico o de un proceso del negocio. Una compañía puede tener diversos Data Marts, cada uno dirigido a una parte especial de la compañía.

Existen principalmente dos tipos de Data Marts, que son:

- Data Mart dependiente. Contiene una serie de datos del enfoque Data Warehouse, el cual actúa como su fuente de autoridad. La información es alimentada desde un Data Warehouse central (llamado hub) a los Data Marts locales, lo cual significa que es una forma de acceder a la información y que comúnmente es llamado el modelo Hub and

Scope. Es básicamente un mecanismo de distribución de datos y como tal, está integrado al Data Warehouse general de la compañía.

- Data Mart independiente. Su información se deriva directamente de los sistemas de procesamiento de transacciones y opera de manera autónoma. Un Data Mart independiente opera sobre un sujeto o problema, y no puede ser fácilmente integrado con el Data Warehouse general de la compañía, particularmente si la entidad tiene Data Marts múltiples independientes.

El enfoque Enterprise Data Warehouse provee una visión de la empresa como un todo y concilia las perspectivas de varios departamentos en una sola perspectiva corporativa integrada. Esta estrategia es la más compleja por que el enfoque Enterprise Data Warehouse, generalmente es un enfoque para toda la compañía, y por ello requiere que se establezca una visión centralizada y estructurada de toda su información.

Un Enterprise Data Warehouse puede ser físico o virtual. El Data Warehouse físico es un almacén central donde toda la información es seleccionada después de que ha sido obtenida y transformada. El Data Warehouse virtual contiene indicadores dirigidos a la información que es almacenada en diversos Data Marts de las unidades de negocio, creando una visión lógica de toda la compañía.

El enfoque Enterprise Data Warehouse provee una visión consistente y entendible de la empresa, con los empleados del negocio, usando una terminología común y estándares de datos en la compañía. Cuando se unen, estas dos estrategias pueden representar etapas en la evolución de un Data Warehouse.

En la práctica, sólo algunas organizaciones empiezan implementando un enfoque Enterprise Data Warehouse debido a que el costo y el tiempo son prohibitivos. En vez de eso, una organización usualmente desarrolla una serie de Data Marts que sean compatibles entre sí, formando un Data Warehouse virtual.

#### 1.8.5. Sistemas contables.

Los sistemas contables son aquellos que se utilizan en las organizaciones para el registro de sus operaciones. Estos pueden ser muy variados y dependen de la estructura corporativa, los hay desde simples sistemas en plataformas MS-DOS, hasta aquellos de creación propia de la compañía y que forman parte de un gran sistema que se encarga de controlar todos los procesos y subsistemas en la organización, el Data Warehouse.

Para efectos del cálculo de precios de transferencia, es importante contar con esta herramienta y saber explotarla, ya que a partir de su base de datos y de los productos que genera, se puede facilitar e incluso automatizar la extracción de información necesaria para este fin.

Los datos que se obtienen de estos sistemas, son generalmente el dato de los activos asignados, pasivos generados, ingresos, costos y gastos reales de la unidad de negocio que son vitales para generar un punto de comparación entre lo presupuestado y los resultados reales obtenidos hasta cierto periodo. Por ello, es necesario analizar la capacidad del sistema contable utilizado, ya que de no contar con los requerimientos mínimos para la instauración del modelo financiero para la determinación de precios de transferencia, será muy difícil y quizá imposible que este pueda implantarse con éxito. En el punto 4.1 (Requisitos para la implantación), se analizarán cuales son los requerimientos mínimos para que la aplicación de este modelo funcione de acuerdo a lo esperado.

La realidad es que, de todas las fuentes de información antes descritas, el Data Warehousing es la panacea de este modelo, ya que si hablamos de implantarlo en una compañía que trabaje bajo este esquema, nuestra labor operativa se verá reducida considerablemente al grado de que solo será meramente administrativa, ya que, la obtención de la información, así como su explotación y entrega a los interesados se realizará por y a través de este sistema y todos los procesos de cálculo se efectuarán de manera automática al igual que la elaboración de reportes y análisis.

Desafortunadamente son muy pocas las compañías que se encuentran en este proceso o que ya lo están aplicando; solo los grandes corporativos tienen los suficientes recursos para soportar un proceso de tal magnitud.

A lo largo de este capítulo se mostraron los antecedentes generales necesarios para trabajar sobre un modelo financiero de determinación de precios de transferencia. A groso modo se analizaron cada uno de los conocimientos básicos que serán de gran ayuda para comprender el por qué de la necesidad de un proceso de este tipo y que resulta muy atractivo para la alta dirección al momento de requerir de información del desempeño de cada unidad de negocio, su contribución a la compañía y la evaluación de los resultados.

## **Capítulo 2. Contabilidad de costos por áreas de responsabilidad<sup>35</sup>.**

Una vez que se ha analizado el funcionamiento general de una organización y sus diversas interacciones internas y externas, es momento de hablar acerca del ámbito administrativo en el que se desarrollan los precios de transferencia, las áreas de responsabilidad. En el presente capítulo, analizaré la estructura general de la contabilidad de costos por áreas de responsabilidad y como funciona, siendo una herramienta útil para la alta dirección al momento de formular estrategias y monitorear el desempeño de la compañía de manera oportuna.

### **2.1. Departamentalización de los costos generales.**

Como ya he descrito antes, la contabilidad administrativa o de gestión, persigue el cálculo del costo de producción unitaria por grupos de productos o de forma global que se realiza en cada periodo, por medio del sistema de costeo por ordenes o por procesos. Sin embargo, la empresa es un órgano en movimiento cuyos objetivos de beneficio y supervivencia están establecidos y es función de la contabilidad de gestión controlarla analizando la capacidad de funcionamiento de los conjuntos de órganos de la empresa. La división de la empresa en centros de funcionamiento permite instaurar la delegación del mando y la toma de decisiones, así como su correspondiente nivel de responsabilidad. De esta forma, el organismo simple empresarial, mediante las adecuadas divisiones, se convierte en un organismo complejo y evolucionado.

Las etapas de la división en funciones y centros de costo de las empresas son:

- División de la empresa en fases y secciones que recojan la secuencia técnico-económico-organizativa de la gestión concreta de cada empresa.
- Afectación, distribución y liquidación de costos a las distintas secciones.

---

<sup>35</sup> Mallo, C.; Kaplan, R.S.; Meljem, S.; Jiménez, C.. 2000. Contabilidad de costos y estratégica de gestión. Prentice Hall Iberia. Madrid, España. Pp. 539-573

- Especificación de las unidades de obra que miden el rendimiento de cada centro y sirven para imputar los costos de la producción realizada.
- Cálculo periódico de la producción, costos, rendimientos y resultados de cada centro.

Las características esenciales de los centros de costos son la homogeneidad de medios y de producciones y ser núcleo de acumulación de costos y de descripción de responsabilidades. Estos son aspectos que se dan en las compañías medianas y grandes, cuyos niveles de producción y venta suelen superar la capacidad del empresario individual.

Cuando la empresa crece y supera el control del empresario individual, necesita instaurar una descentralización de decisiones y responsabilidades que inherentemente lleva a un control gerencial que reúne las potencias de las nuevas fuerzas, para que todas ellas se apliquen en la dirección adecuada del cumplimiento de los objetivos. De esta forma aparece la planificación, estandarización y el control de la actividad empresarial; los sistemas de costos históricos dan paso a los sistemas de costos estándar que funcionan basándose en un plan de acción y en las expectativas que deben satisfacer cada responsable y el conjunto de la organización.

La contabilidad por áreas de responsabilidad enfoca su información para demostrar las realizaciones conseguidas por los centros de decisión o unidades de negocio, con el objeto de revelar a los responsables y a la alta dirección las metas y fallos en la gestión. Los centros de costos tienen diversas versiones:

- Por departamentos: producción, inmobiliario, servicios, etc..
- Por líneas de productos: en electrodomésticos, línea blanca, audio, video, computación, etc..
- Por territorios: norte, sur, este, oeste.
- Por funciones: compras, producción, distribución, ventas.
- Por actividades: investigación, publicidad, fabricación.

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

Se pueden utilizar para su costeo, sistemas de costos históricos, basados en actividades, estimados y estándar, logrando inicialmente, con el sistema de costos generales departamentalizados, desglosar la cuota de gastos en varias cuotas departamentales, que cumplen con los principios de cálculo de división y diferenciación, concretando la relación determinista causal que liga el costo de los factores con el costo del producto.

En todo caso, el valor del modelo de costos que se implante depende en gran medida no solo de la estructura formal, sino de la estimación de las distribuciones, repartos y subrepartos entre los centros de costos, que deben reflejar en lo posible, la relación determinista entre el consumo de factores y el funcionamiento de las secciones para trasladar causalmente el costo de los consumos a través de la imputación.

## **2.2. Modelo orgánico de costos.**

### **2.2.1. Modelo orgánico.**

Los modelos de determinación de costos, al integrarse dentro del modelo integral de gestión de la empresa, amplían su campo de actuación, así como sus vinculaciones, en a una mayor actitud para contribuir con los fines generales de la empresa. En consecuencia, el modelo de costos comienza por analizar la estructura orgánica de la empresa, así como los procesos que realizan, tratando de conseguir la medición más exacta posible del costo de los productos fabricados y vendidos y de la actuación de los órganos gestores de la actividad empresarial.

Para llegar al logro de estos objetivos, la contabilidad de costos necesita asentarse en una organización previa de la actividad empresarial con tipificación de tareas y responsabilidades

por niveles, que permite medir los rendimientos y los consumos del proceso productivo, así como el cálculo del resultado interno derivado de los ingresos provenientes de las ventas del período.

La información que deriva de la contabilidad de costos orientada de esta forma, servirá en gran medida para la adopción de políticas de aprovisionamientos, de producción y de venta destinadas adaptarse continuamente a las cambiantes situaciones del entorno, con el fin de maximizar los objetivos empresariales.

El proceso de cálculo del sistema de costos industriales, en el modelo de full costing orgánico, se realiza a través de tres fases lógicas diferenciadas y sistematizadas como:

- Clasificación.
- Localización.
- Imputación.
- Periodificación.

De este modo, podemos decir que los costos consumidos por la obtención de los productos, más los costos correspondientes a aquellos bienes que se consumen en partes alícuotas e indivisibles, referidas al período en que se ha obtenido la producción o calculadas en base de la producción misma, constituyen el costo total de lo que se pretende calcular.

En la fase de **clasificación de los costos** se procede a la identificación de todos los bienes de costos que intervienen en el proceso productivo, abordando esta fase todos los problemas de medición, valorización y periodificación de los factores de costos, esto será la base para realizar correctamente las fases siguientes.

Una vez clasificados los costos, primero respecto a sus características o naturaleza y segundo respecto a su relación directa o indirecta con los productos, se procede a la fase de **localización**. En todo sistema de cálculo de costos, la fase de localización pretende encontrar un razonamiento integrado de causalidad para imputar los costos directos, que por su

naturaleza y características no tienen relaciones directas con los productos, en el costo de los portadores. Esta fase representa a su vez, la base fundamental para el cálculo del rendimiento por secciones, lo que unido a la información de costo, forma un instrumento básico para el control de la actividad industrial y sus resultados.

La fase de localización aporta una visión orgánica al sistema, entrelazando las funciones objetivas con las responsabilidades personales. Las unidades, centros o secciones de costos representan los órganos activos realizadores y decisores de la actividad económica empresarial, y en esta calidad deben considerarse como los únicos gestores capaces de maximizar el rendimiento y minimizar el costo, en orden al mayor cumplimiento de los fines empresariales.

La tercera fase, **imputación** de costos, hace referencia a uno de los fines primordiales de todo sistema de costos: el cálculo del costo de los portadores. Se entiende por portadores a aquellos elementos o bienes que tienen por objeto cumplir la función de acumular el valor de los productos que se fabrican, desde su proceso hasta la venta.

La imputación de los costos consiste en el cálculo del costo de los portadores elegidos, que servirá como uno de los principales criterios de valoración con que cuenta la política económica de la empresa.

La cuarta fase cobra una importancia fundamental en los criterios de **periodificación** de los costos, debido a que los productos están acumulando costos hasta el mismo momento en que se venden, aunque sólo sea el interés de la inversión que representan, pudiendo también utilizarse criterios de periodificación distintos de los utilizados para el cálculo del costo industrial, dando lugar, en este caso, a la utilización de dos o más métodos de valoración.

Para el cumplimiento de sus objetivos y el desarrollo correspondiente de las sucesivas fases del proceso de cálculo, la contabilidad de costos emplea las siguientes operaciones ya referenciadas que se resumen a continuación:

- Operación de afectación. Consiste en relacionar los costos directos con el costo de los portadores. Esta operación puede realizarse a través del costo de las secciones principales.
- Operación de distribución. Consiste en relacionar los costos indirectos con las fases o secciones que los consumen, ya sean principales o auxiliares.
- Operación de liquidación. Consiste en relacionar los costos de las prestaciones de las secciones auxiliares con los de las principales que los consumen, aunque sea a través de sucesivos repartos entre las mismas auxiliares o las diversas combinaciones que existan.
- Operación de imputación. Consiste en relacionar los costos de las secciones principales, a través de módulos objetivos (temporales, físicos o monetarios) con el costo de los portadores elegidos, que de esta forma integrarán en su costo los costos directos e indirectos.
- Operación de tasación periódica. Consiste en relacionar los ingresos de cada período con sus costos correspondientes, haciéndose por una parte, a través de la medición de los costos intrínsecos de los portadores vendidos, y por otra mediante la cuantificación de los costos adscritos al período y no incorporados al costo intrínseco de los portadores.

### 2.2.2. Costos por funciones.

Existe una versión modernizada de los modelos de costos orgánicos en la que se combina el análisis de las cargas operacionales y de estructura, reagrupados por funciones o actividades. Se parte del análisis de la variabilidad de los costos, considerando como costos industriales y comerciales directos que fluctúan proporcionalmente con el volumen de la actividad, y los costos directos estructurales, que son aquellos que se producen por poner la explotación en marcha al nivel de actividad requerido por las diversas funciones: producción, distribución,

administración, etc.. Los costos indirectos también se contemplan en sus componentes fijos y variables, a fin de poder dotar el análisis de cada función con la variante del examen del nivel de variabilidad y con la comparación de cobertura de los costos fijos en relación con el nivel normal de ocupación con que se han realizado las tarifas y recargos. Si las funciones corresponden a los centros de responsabilidad, puede establecerse un modelo de presupuestación integral que discrimine las variaciones en precio y las variaciones en volumen.

Cuando se realiza la división por funciones principales, se contemplan las tres grandes actividades operacionales básicas de toda empresa,

Compras→Producción→Ventas

Aunque en los modelos de costos de las empresas industriales se suele dar más relevancia y se desarrolla prolíficamente la función de producción, ya que el crecimiento integrado horizontal y vertical de la industria ha llevado a explotaciones donde el mayor número de trabajadores y la mayor cantidad de capitales comprometidos se encuentra en el ciclo industrial; sin embargo, cuando se trata de una compañía de servicios, la carga administrativa puede convertirse en un problema al tratar de asignar los costos de venta por servicio.

El Plan Contable Francés de 1982 propone una clasificación funcional de los centros de análisis que debe ser interpretada en su mayor o menor amplitud en relación con el tamaño de cada empresa concreta.

Los modelos de determinación de costos han evolucionado hacia versiones integrales de la gestión empresarial, considerando la influencia del mercado: clientes y competidores de la estructura orgánica de la empresa. De esta forma se trata de medir y controlar el costo y margen de los productos fabricados y vendidos y el nivel de actuación de los responsables de la actividad de las distintas funciones, estableciendo los cargos que las funciones auxiliares y reguladoras deben trasladar sobre las funciones operativas principales, las cuales acumulan los costos a través de la secuencia representada en la figura 1.

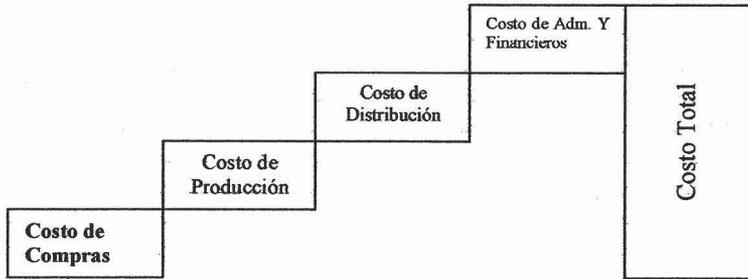


Figura 1. Clasificación acumulativa por funciones.

### 2.2.3. Costos controlables y no controlables.

El control eficaz de las organizaciones debe ser activo, es decir, debe ayudar a los ejecutores a conseguir sus objetivos. Cuando el control es pasivo o burocrático y solo se dedica a revelar los fallos, acaba produciendo un rechazo en toda la organización. Por esta razón, la dirección deberá poner el máximo cuidado en:

- Controlar y pedir explicaciones de las variantes relevantes.
- Adscribir las responsabilidades a quien tenga capacidad para influir en ellas.
- Organizar la gestión de forma que no queden tareas o responsabilidades sin adjudicar.
- Establecer un sistema de premios cuantitativos y cualitativos relacionado con los logros de objetivos que sea generalmente aceptado.

Cuando se quiere dar importancia al enfoque de costos por responsabilidad, debe realizarse una clasificación de los costos en relación con los que no son controlables directamente en cada periodo por cada responsable, ya que forman parte de la evaluación directa de su eficiencia en la utilización y explotación de los recursos productivos.

Con la instauración de modelos de costos controlables se logra que cada directivo se centre intensamente en su responsabilidad y que no se disperse en análisis más generales sobre los que no tiene influencia. La implantación de los sistemas de costos estándar conduce a unas especificaciones muy claras del nivel que deben alcanzar las variables para cada volumen de

producción, introduciendo sistemas científicos en la contabilidad de los costos y de los rendimientos de cada departamento.

Los costos controlables difieren del enfoque de costos directos y se encuentran muy relacionados con los rendimientos obtenidos, dependiendo muchas veces de los costos de los servicios auxiliares, como mantenimiento, aprovisionamiento, etc., que pueden obstaculizar los objetivos de los centros principales.

Para aliviar este problema, han aparecido últimamente propuestas de liquidar o subrepartir el costo de las secciones auxiliares o servicios sólo a efectos del cálculo del costo de los productos para evitar que se traspasen y solapen las responsabilidades, deslindando con claridad el cumplimiento del presupuesto en cantidades y precios por cada responsable de la unidad de negocio.

La distribución de gastos generales de producción entre los centros de responsabilidad, la elección de estándares de unidades de obra adecuados y el control continuo de la gestión, pueden llevar a una identificación de los consumos y una discriminación de las oportunidades y fallos de la organización que sirva para emprender el camino de la mejora de calidad y el costo que necesita toda empresa para sobrevivir en el mundo de la competencia, adscribiendo a cada nivel de responsabilidad la cantidad que le corresponde, como se muestra en el siguiente esquema:

Jefe de departamento de almacén		Director de fábrica de materiales		Director técnico		Comité de dirección	
Materiales	3,600	Fundición	10,000	Planta de metales	23,000	Producción	80,000
M O D	1,000	Planos	8,000	Química	45,000	Comercial	2,000
G G F	400	Almacén	5,000	Minas	12,000	Admón..	3,000
						Investigación	1,000
						Financiamiento	9,000
Totales	5,000		23,000		80,000		95,000

En los informes de cada departamento, es conveniente integrar las partidas controlables y no controlables, ya que estas sirven para identificar la visión global y participativa de la gestión. (Cédula. 1).

Concepto	Real	Presupuestado	Desviación	%
<b>Controlables</b>				
Materias primas	3,715	3,650	65	1.8%
Elemento y conjunto incorporados	190	180	10	5.6%
Suministros industriales y repuestos	310	330	-20	-6.1%
Costo de personal	990	950	40	4.2%
Energía	680	700	-20	-2.9%
Tiempo ocioso perdido	190	200	-10	-5.0%
<b>Total controlable</b>	<b>6,075</b>	<b>6,010</b>	<b>65</b>	<b>1.1%</b>
<b>Parcialmente controlable</b>				
Reparación y conservación	590	600	-10	-1.7%
Trabajos realizados por otras empresas	250	260	-10	-3.8%
<b>Responsabilidad total</b>	<b>6,915</b>	<b>6,870</b>	<b>45</b>	<b>0.7%</b>
<b>No controlables</b>				
Impuestos	80	80	0	0.0%
Seguros	110	100	10	10.0%
Amortizaciones	790	780	10	1.3%
Gastos generales imputados	1,120	1,100	20	1.8%

Cédula 1. Informe de costos y gastos por centro de costos.

En el proceso continuo de gestión racional que constituye la empresa, se tiende a convertir los costos no controlables en controlables mediante la instauración de mediciones adecuadas de las variables. Por ejemplo, si en una fábrica que tiene un contador único de energía, se puede instalar uno en cada sección para medir el consumo de energía, ésta pasa a ser, por una parte, distribuida de manera justa y por otro, controlable directamente. Este mismo proceso está en boga hoy en día para el control del uso del Internet, las fotocopias, y los servicios internos en general. No obstante, también puede pasar que el costo del control de ciertos gastos sea superior al gasto mismo, y entonces, no tiene objeto racional consumir energías en controlar factores de escasa importancia.

De manera general, la contabilidad analítica debe proporcionar todo tipo de elementos suficientes para facilitar la toma de decisiones.

Para atender estos objetivos, el sistema de contabilidad analítica de una empresa debe adaptarse exactamente a su estructura orgánica y a las actividades de explotación particulares que la empresa realice.

Si bien las disposiciones tanto de contabilidad analítica como de contabilidad general interesan a la empresa, su presentación es diferente. Las de contabilidad general son prácticamente uniformes; las de contabilidad analítica están constituidas por un abanico de soluciones entre las que la empresa debe elegir las combinaciones en función de sus particularidades. Para facilitar la elección, el abanico de soluciones se presenta en un cuadro general adaptable a todas las empresas; ellas son quienes conocen su dimensión, su dispersión geográfica, su estructura orgánica, su rama profesional y su grado de integración.

Este cuadro general es, por consiguiente, un sistema abierto, a partir del cual se procede a establecer un plan de contabilidad analítica que contenga las soluciones más apropiadas para responder a las necesidades de información que tienen los responsables de la empresa.

El Plan Contable Francés, está estructurado en 10 clases de cuentas, siendo las ocho primeras referentes al ámbito externo, el grupo 9 al ámbito interno o contabilidad analítica, quedando libre el grupo 0. Se utiliza el sistema clasificativo decimal y suelen mantenerse mayores analogías posibles entre el orden de las cuentas del ámbito interno y las del externo.

Para el análisis de los costos y de los productos de la contabilidad general, el grupo 9 comprende una serie de grupo de cuentas destinadas a:

- Calcular los costos.
- Seguir el movimiento de los stocks.
- Controlar y orientar el cálculo de los costos según la óptica de gestión.
- Clasificar los resultados.
- Permitir nexos.
- Calcular desviaciones.

90. Cuentas reflejas o espejo. Son las destinadas a llevar la contabilidad analítica independiente de la contabilidad general.

91. Reclasificación previa de las cargas y productos de la contabilidad general. Estas cuentas están destinadas a reclasificar los costos y los productos de la contabilidad general en un orden diferente al impuesto por ésta, tanto para obtener los valores significativos de la gestión de la empresa como para preparar el análisis ulterior. Según el Plan Contable Francés, los costos se definen por tres características.

- Campo de aplicación.
  - Por función económica.
  - Por medios de explotación.
  - Por actividad de explotación.
  - Por responsabilidad.
- Contenido.
  - Costo variable.
  - Costo directo.
  - Costos totales.
  - Costos totales económicos.
- Momento del cálculo.
  - Costos constatados (reales).
  - Costos preestablecidos (estándar).

92. Centros de análisis. Estas cuentas permiten dividir la empresa en un cierto número de divisiones contables correspondientes, generalmente en su organigrama o estructura. Las cuentas que se contemplan son:

- 920 Centros de administración.
- 921 Centros de financiamiento.
- 922 Centros de gestión de personal.
- 923 Centros de gestión de medios materiales.
- 924 Centros de prestaciones conexas.

- 925 Centros de aprovisionamiento.
- 926 Centros de estudios técnicos e investigación.
- 927 centros de producción.
- 928 centros de distribución
- 929 Otros costos a cubrir.

Estas secciones pueden ser desglosadas en las  $n$  fases, talleres o divisiones con que cuente la empresa.

93. Costos de los productos almacenados. Estas cuentas permiten a las empresas de producción o de transformación calcular el costo de los productos en sus diferentes estados de elaboración, incluido el estado de su entrada en almacén.

94. Existencias. Se destinan estas cuentas al registro del movimiento de las existencias, manteniendo el inventario permanentemente valorado. Aquí se plantean los problemas de valoración de las materias primas, de producción en proceso, de productos semiterminados y terminados que pueden ser resueltos a través de la aplicación de los diferentes criterios y métodos de costeo. Las cuentas que contempla son:

- 940 Mercancías.
- 941 Materias primas.
- 942 Otros aprovisionamientos.
- 943 Producción de bienes en proceso.
- 944 Producción de servicios en proceso.
- 945 Productos (intermedios, acabados).

95. Costos de los productos vendidos (costo de venta). Estas cuentas permiten a todas las empresas calcular el costo de los pedidos de clientes en sus diferentes estados de elaboración, incluida su fase de distribución.

96. Desviaciones sobre costos preestablecidos (costos estándar). Estas cuentas son utilizadas únicamente cuando se aplican métodos de costos preestablecidos o estándar. Las desviaciones

que analizan son las conocidas en cantidad y precio para las materias primas, mano de obra y para los costos industriales, que engloba los costos fijos y variables; se mantiene la desviación en cantidad o técnica y la desviación económica o en precio se divide en dos: desviación en capacidad y desviación en presupuesto.

97. Diferencias de tratamiento contable. Estas cuentas tienen por objeto controlar y orientar el cálculo de los costos, según la óptica de gestión adoptada:

- Incorporando en los cálculos ciertos datos no contenidos en la contabilidad general.
- Dirigiendo ciertos datos de contabilidad general hacia los centros de análisis, de costos o resultados.
- Desligando las diferencias entre ciertos datos contables reales y los datos preestablecidos correspondientes cuando estas diferencias no están integradas en un modelo más desarrollado o más generalizado de contabilización en costos estándar, que conduce a analizar todas las desviaciones en el grupo de cuentas 96, teniendo en su desarrollo las siguientes cuentas:

970 Diferencia de incorporación sobre materiales.

971 Diferencia de incorporación sobre amortizaciones y provisiones.

972 Diferencia de incorporación sobre elementos supletorios.

973 Diferencia de incorporación sobre otras cargas.

974 Diferencias reales de inventarios.

975 Diferencias sobre precios de cesión.

976 Diferencias sobre el nivel de actividad.

977 Diferencias sobre el nivel de incorporación sobre productos de explotación.

98. Resultados de la contabilidad analítica. Este grupo de cuentas tiene por finalidad clasificar los resultados según el análisis realizado del modelo de costos puesto en práctica.

99. Nexos internos. Estas cuentas se destinan a permitir los nexos entre las contabilidades analíticas autónomas llevadas por las distintas dependencias de una unidad central o integrar en una contabilidad general única la contabilidad de distintas sucursales.

### 2.3.2. Contabilidad de costos por secciones de Schneider.

El modelo de contabilidad de costos por secciones aporta a los modelos de costos por ordenes y por procesos retrospectivos y prospectivos, una visión integral de la actividad empresarial contemplada desde el ángulo de la actuación de las secciones, que en definitiva son las gestoras de la actividad económica.

En adelante, la trayectoria de los materiales a través de las secciones no ocupará el lugar central de la consideración, sino que serán las secciones, con sus unidades de negocio, las que aparezcan como las fuerzas propiamente impulsoras del proceso de producción. El propósito de la contabilidad, ahora, es determinar en qué grado las secciones han cumplido las funciones que les han sido asignadas por la dirección con relación a las cantidades, calidad y valor de los pedidos a tratar. Las secciones ya no son solo generadoras de costos, sino también generadores de rendimientos, es decir, lugares donde se originan gastos y se producen rendimientos. Según este punto de vista, la sección es considerada como fuente principal de resultado. Si se colocan las secciones en el centro de la contabilidad interna, ya no aparece el resultado como la suma de los resultados de las ordenes, sino como el resultado de las secciones (como expresión de su forma de trabajo). ¿Qué parte del resultado ha aportado cada sección al resultado total? Esta pregunta domina el cálculo del resultado interno. Tal contabilidad, orientada hacia las secciones, consideradas como portadoras de resultado, se denomina contabilidad por secciones.

### 2.4. Grado de autonomía de decisión y responsabilidad de las secciones.

Cuando la empresa es pequeña, el empresario realiza diferentes actividades y funciones, supervisa la gestión. Cuando la empresa crece, el propietario tiene que decidir si vivir completamente para ella o delegar atribuciones y responsabilidades. Es entonces cuando el éxito de la compañía depende en gran medida de la valía de las personas en las que se ha delegado.

El primer paso de la descentralización se da creando centros de costos o unidades de negocio bajo la supervisión de un responsable; estos centros de costos se han organizado tradicionalmente de acuerdo con la división funcional de la empresa en secciones de compras, producción, ventas, finanzas, etc.; pero también existe la tendencia a agrupar segmentos organizativos en torno a las líneas de productos, territorios, etc., dando lugar a un centro de responsabilidad que puede definirse como el segmento de la organización que depende de la autoridad concreta de un directivo.

Existe varias clases de centros de responsabilidad, relacionados con el grado y extensión de autonomía de decisión sobre los centros de costos, los ingresos y los resultados. El grado de autonomía oscila entre algún tipo de autoridad para tomar decisiones supervisadas por la dirección, hasta una autorización completa para decidir el programa de producción y fijar precio de venta.

El equilibrio de la descentralización consiste en hacer convergentes los beneficios proporcionados por el interés, conocimientos y experiencia que se tiene de cada segmento organizativo que permita multiplicar la creatividad empresarial y compatibilizar un sistema de congruencia de objetivos global.

La descentralización tiene diversos grados y formas siendo dos sus principales problemas fundamentales: 1º. Cómo medir el rendimiento de las diversas unidades de negocio. 2º Cómo calcular la fijación de precios de transferencia para las transacciones intercentros. Para abordar el primer problema, se calculan y aprueban las tasas de rendimiento esperado por cada división. Para valorar las prestaciones realizadas entre los centros, se calculan y aceptan precios de transferencia basados en el precio de mercado o en su costo de producción.

#### 2.4.1. Clases de centros.

Si la actividad de la empresa atiende a conductas racionales, su división jerárquica funcional está sujeta a las mismas restricciones. Cuando una unidad de negocio responde a los principios de organización racional desde el punto de vista técnico y económico, y por tanto, representa

de forma adecuada un nudo homogéneo de la trama circulatoria de los procesos empresariales, encontrándose bajo el mando de una persona responsable, se convierte, a efectos de la contabilidad administrativa, en un centro de responsabilidad, que debe dar cuenta ante la alta dirección de sus costos y rendimientos; los centros de responsabilidad pueden ser divididos en centros de costos, centros de ingreso, centros de beneficio y centros de inversión.

*Centros de costos.* Es una unidad de negocio que agrupa una o varias funciones de producción, que en el proceso de captación, cálculo y acumulación de costos sirve como nudo de distribución de los costos indirectos, los cuales son trasladados al costo de los productos y servicios a través de la clarificación de la relación funcional que les une con el consumo de factores.

*Centros de ingresos.* Es una variante específica de la idea de centro de responsabilidad, donde los *inputs* o costos, son medidos en términos económicos a través de un presupuesto negociado que puede contener una autorización de costos en términos fijos o variables, siendo los ingresos u *outputs* la principal responsabilidad del centro. La responsabilidad se mide tanto en los ingresos que generan como en los costos que realiza. Si el centro tiene relación directa con el exterior, los ingresos pueden medirse a través de los precios de venta. En caso contrario, se acepta una valorización resultante de la producción cedida a otros centros a través de precios de transferencia negociados. Si existen precios de mercado similares, siempre es conveniente utilizar éstos como precio de transferencia. El objetivo de esta clase de centros consiste en maximizar el beneficio.

*Centro de inversión.* Cuando la autonomía y la responsabilidad del director de un centro llegan hasta poder proponer y programar inversiones necesarias, se convierte en un centro de inversión, en el cual el dirigente responde no solo de los costos, ingresos y beneficios, sino también de la rentabilidad de los activos que están a su disposición, uniéndose su actividad por un porcentaje de la rentabilidad que debe conseguir sobre la inversión comprometida bajo su mando.

Los centros de inversión suelen existir sólo en las grandes empresas, que a través de inversiones financieras, van incluyendo en su conglomerado nuevas empresas de sectores diversos que cuentan con sus propios directivos y que a través de la nueva delegación de la autoridad del grupo, asumen la responsabilidad sobre las actividades industriales, comerciales y de servicios, así como de sus resultados.

Como pudimos ver a lo largo de este capítulo, en la actualidad la alta dirección cuenta con diversas herramientas para hacerse llegar de información suficiente para una efectiva toma de decisiones o la corrección del curso de la compañía y la planificación de los resultados esperados en el futuro. Los modelos que se explicaron de forma muy breve, nos muestran algunas de las formas más comunes que existen en estos días, que sin ser las más novedosas, han probado que su aplicación puede resultar de mucha ayuda en la consecución de los objetivos de información de la compañía. No obstante, la ejecución de estos procedimientos no implica que se tengan que seguirse al pie de la letra, son simples modelos que funcionan como una guía para el Licenciado en Contaduría al momento de proponer soluciones a requerimientos de información por parte de la alta dirección, por lo cual, será trabajo del Licenciado en Contaduría adaptar estos modelos a la constitución orgánica de la compañía.

Un ejemplo muy claro de ello el Plan Contable Francés, que propone un esquema de separación de costos a través de utilización de cuentas espejo, reflejando los efectos de la contabilidad general hacia unidades previamente separadas en función de la estructura organización y de los generadores de costo, proponiendo al mismo tiempo una estructura contable alterna que permite reconocer y analizar con mayor facilidad los costos de cada compañía. Este modelo resulta ser muy interesante en la práctica, que sin lugar a dudas, su aplicación en el mercado mexicano ha hecho necesario que se adapte tanto a los lineamientos que nos dictan los principios de contabilidad generalmente aceptados como a la legislación que rige la actividad tributaria de las organizaciones. Sin embargo, al ser este tipo de prácticas contables común en compañías de servicio, como las telecomunicaciones (además de algunas otras), y ser el modelo financiero de determinación de precios de transferencia, tema principal de este trabajo de tesis, ejemplificado en una de las áreas de una empresa de este tipo, me

pareció importante incluirlo en este documento como parte del conocimiento que antecede al tercer capítulo “Precios de transferencia”.

Así como el esquema general de la contabilidad de costos por áreas de responsabilidad, la contabilidad de costos por secciones propuesta por Schneider, forma parte fundamental en el desarrollo de este modelo financiero, ya que este propone que cada unidad de negocio debe de analizarse de forma sistémica, es decir, como parte del todo que compone cada organización, siendo los centros de costos no solo generadores de una erogación para la compañía, sino que deben contribuir con su crecimiento, originando, a través de su actividad, un ingreso, ya sea interno o externo. Es esta aseveración el fundamento clave del modelo financiero para la determinación de precios de transferencia. Como se explicará en capítulos posteriores, la contabilidad de costos por secciones permite que cada gerente, director o responsable de un centro de costos, se visualice como hombre de negocios y no solo como un empleado, preocupándose en mayor medida de los recursos que le son asignados y en los ingresos que genera, contribuyendo así con el desarrollo de la organización.

### Capítulo 3. Precios de transferencia.

La fijación de precios de transferencia se ha convertido en uno de los elementos más importantes, y algunas veces más controvertidos, en la medición del desempeño. La transferencia interna de bienes o servicios puede tener un impacto en forma positiva o negativa sobre las medidas del desempeño utilizadas por los centros de responsabilidad, de igual manera que la transferencia interna de bienes y servicios. Debe ser obvio que surja algún conflicto en la organización, entre los gerentes y directores de los centros de responsabilidad, por que el cliente interno desea el precio de transferencia más bajo posible mientras que el proveedor interno, el precio de transferencia más alto posible<sup>36</sup>.

¿Qué precio de transferencia debe determinarse de modo que los centros de costo clientes y proveedores dentro de lo mejor de sus intereses y al mismo tiempo los mejores intereses de toda la compañía?. Esta es una gran interrogante, que en este capítulo resolveré, mostrando en primera instancia el concepto de precios de transferencia, aspectos generales acerca del mismo y los métodos más comunes para su fijación.

#### 3.1. Concepto.

Un precio de transferencia es el precio que se carga a un segmento de la organización (unidad de negocio, departamento o subdivisión) por un producto o servicio que proporciona a otro segmento de la misma. En un sentido fundamental, toda asignación de costos de una unidad de negocio a otra es una forma de fijación de precios de transferencia. Por ejemplo, la asignación de los costos de un departamento de servicios a los departamentos de producción es básicamente una forma de fijación de precios de transferencia<sup>37</sup>.

---

<sup>36</sup> Polimeni, Ralph S.; Fabozzi, Frank J.; Adelberg, Artur H; Kole, Michael A..1996. Contabilidad de Costos. McGraw Hill. México. pp. 825

<sup>37</sup> Horngren, Charles T.; Foster, George.1991. Contabilidad de costos: un enfoque gerencial. Prentice Hall Hispanoamericana. México. Pp. 954

### 3.2. Aspectos generales.

Las clases de productos tienen una gran importancia para la fijación de precios de transferencia, según la mayor o menor posibilidad de adquirirlos libremente en el mercado. De este criterio se desprenden tres clases:

- Los productos transferibles entre centros de utilidad son aquellos que es poco probable que se puedan comprar o vender fuera de la empresa, ya que razones tales como el control de calidad, la preservación del secreto y la diferencia de una marca comercial, exigen fabricarlos en la empresa sin considerar las posibles ventajas económicas del abastecimiento de un mercado libre; a estos productos se les conoce como **productos estratégicos**.
- La segunda clase de productos son los que se producen en la empresa, y que sin ser estratégicos también se producen en el mercado libre. En este supuesto, la decisión de la empresa de abastecerse en el exterior implica la mengua de la utilización de sus instalaciones, y, por tanto, un encarecimiento de sus costos a corto plazo, afectando a nuevas decisiones de inversión. Estos productos se les conoce como **alternativos**.
- La tercera clase de productos son aquellos cuya alternativa de adquisición o venta en el mercado libre no produce un incremento alternativo de costos a la empresa, y la decisión sobre su adquisición interna o externa puede ser tomada a corto plazo de forma libre; se denominan **productos libres**.

Los servicios en general que facilitan las unidades centrales a los centros de responsabilidad suelen tener menos entidad económica, y en consecuencia las decisiones sobre la organización de estos servicios, así como la fijación de precios, acarreará menor riesgo que los precios de transferencia de mercancías. Los centros productores de servicios pueden ser tratados según se consideren por su importancia como un centro de costos o como un centro de utilidad.

La clasificación respecto al grado de independencia de actuación de los centros de utilidad para escoger a sus proveedores y clientes, en función de los precios internos o externos que maximicen la función de utilidad de los responsables, constituye el núcleo central del problema de la descentralización. Si los centros de beneficios pueden actuar con máxima independencia, el papel de la administración central se minimiza y los precios se forman en el mercado, actuando cada centro de utilidad como una unidad autónoma que pretende la consecución de sus objetivos preestablecidos. La independencia de los centros de utilidad neutraliza las ventajas dependientes de la integración y concentración empresarial, manteniendo únicamente los beneficios de escala de las divisiones que sean capaces de alcanzar niveles de salida superiores a los correspondientes a la empresa centralizada. Estos posibles crecimientos desiguales de los centros de utilidad respecto a la dimensión que tomarían en una empresa centralizada corresponden a decisiones de mediano y largo plazo, pero entrañan un aumento de los riesgos financieros que deben tenerse en cuenta para cuantificar los beneficios marginales de la descentralización<sup>38</sup>.

### 3.3. Métodos generales para la fijación de precios de transferencia.

La elección de un método de fijación de precios de transferencia para un centro de costos está limitada, por necesidad, al costo. Como consecuencia, cualquier ineficiencia del centro de costos proveedor se transfiere al centro de costos cliente.

El método de precios de transferencia utilizado, debe ser el más benéfico para la compañía. Los tres criterios interrelacionados que deben utilizarse para la fijación de los precios de transferencia son los siguientes<sup>39</sup>:

- Congruencia de metas. El precio de transferencia que se determine debe ser un indicativo para que los centros de responsabilidad, tanto clientes como proveedores,

---

<sup>38</sup> Mallo, C.; Kaplan, R.S.; Meljem, S.; Jiménez, C.. 2000. Contabilidad de costos y estratégica de gestión. Prentice Hall Iberia. Madrid, España. pp. 565-567.

<sup>39</sup> Polimeni, Ralph S.; Fabozzi, Frank J.; Adelberg, Artur H; Kole, Michael A.. 1996. Contabilidad de Costos. McGraw Hill. México. pp. 826-827.

emprendan cualquier acción que favorezca sus intereses y, al mismo tiempo, los de toda la compañía.

- Motivación. Dado que la motivación es un fenómeno difícil de definir, que “impulsa” a los individuos en el logro de sus metas, el precio de transferencia no debe intervenir con el proceso en que el gerente del centro de responsabilidad cliente, se esfuerza en forma racional por minimizar sus costos, y el gerente del centro de responsabilidad proveedor, se esfuerza por maximizar su rendimiento.
- Autonomía. En una compañía descentralizada, los gerentes de los centros de responsabilidad clientes y proveedores, no deben ser coaccionados por la alta dirección en la toma de una transferencia interna. En cambio, cada gerente de centro de responsabilidad debe ser libre de satisfacer sus propias necesidades tanto internas como externas al mejor precio posible.

¿Existe una regla única para la fijación de precios de transferencia que lleve a decisiones económicas óptimas?. La respuesta es negativa, porque se tienen que tomar en cuenta, en forma simultánea los tres criterios anteriores.

La siguiente regla general ha demostrado ser un primer paso útil en la fijación de precios de transferencia<sup>40</sup>:

- El precio de transferencia mínimo debe ser:
  - Los costos que implican desembolsos unitarios incurridos hasta el punto de transferencia, más
  - Los costos de oportunidad unitarios de la empresa en conjunto.

En este contexto, el término de costos que implican desembolsos, representa los flujos de salida de efectivo, que están relacionados en forma directa con la producción y la transferencia

---

<sup>40</sup> Horngren, Charles T.; Foster, George 1991. Contabilidad de costos: un enfoque gerencial. Prentice Hall Hispanoamericana. México. pp. 965

de los bienes y servicios. Estos flujos de efectivo se tienen que realizar, por necesidad, en un momento determinado, pero la acción de producción y transferencia dará como resultado algunos flujos de salida de efectivo a los que se les denominará costos que implican desembolsos.

Aquí se definen los costos de oportunidad como la contribución máxima que pierde la empresa en conjunto si los productos o servicios se transfieren internamente. Los costos de oportunidad pueden ser, en algunos casos, márgenes de contribución perdidos, o incluso ingresos netos perdidos provenientes de la venta de instalaciones en el mercado externo.

### 3.3.1. Precios de transferencia basados en el mercado.

Cuando el mercado interno es perfectamente competitivo y cuando las interdependencias de las unidades de negocio son mínimas, el transferir los productos a precios de mercado por lo general conduce a decisiones óptimas. Estas son las pautas<sup>41</sup>:

- Se debe usar un precio de mercado o un precio de mercado negociado.
- El proveedor debe tener la opción de vender interna o externamente.
- Se debe contar con un procedimiento de arbitraje par resolver disputas.

Cuando los precios de mercado son relevantes para tomar decisiones económicas, y si los costos de mantener un sistema así son justificables, estos también son relevantes para la conservación de la autonomía de la unidad de negocio y el mantenimiento del esfuerzo general.

En la mayor parte de los casos se espera que las compras se realicen en forma interna, si los productos de la división proveedora son iguales, o más atractivos que lo de los proveedores externos en cuanto a calidad y precio. Con frecuencia la unidad de negocio cliente obtiene beneficios tales como mejor calidad, seguridad en el abastecimiento y entregas confiables. En resumen, si la participación de mercado de una compañía no tiene efecto sobre el precio, por

---

<sup>41</sup> Ídem. pp. 959.

lo regular los precios de mercado establecen la cifra máxima para la fijación de precios de transferencia.

### 3.3.2. Precios de transferencia basados en el costo.

Cuando la fijación de precios de transferencia basados en el mercado no son viables para la compañía o el centro de responsabilidad debido a su inexistencia o por que simplemente los beneficios de su uso son superados por los costos de su obtención, una opción para su determinación es basarse en los costos en que incurren las unidades de negocio para la producción de bienes o servicios. Estos pueden calcularse de acuerdo a las diversas formas existentes de costeo, ya sea a través de costos estándar, costos directos o costos basados en actividades. En función de los objetivos de la unidad de negocio y respetando los criterios de fijación de precios de transferencia antes mencionados, será responsabilidad del gerente del centro de costos decidir cual de estos métodos el más congruente con los fines de la compañía y con los propios.

### 3.3.3. Precios negociados.

En algunos casos las unidades de negocio de una empresa tienen libertad para negociar entre ellas el precio de transferencia. En estas negociaciones se puede usar información sobre costos y precios de mercado, pero no existe obligación alguna de que el precio de transferencia seleccionado tenga relación específica con la información del costo o del precio de transferencia. Por lo general un precio negociado brinda a los gerentes un mayor control de los rendimientos. Los partidarios de este método de fijación de precios de transferencia sostienen que los administradores involucrados cuentan con la mejor información de los que ganará o perderá la compañía al producir y transferir el producto, de manera que la negociación abierta permite que los administradores tomen decisiones óptimas. Sin embargo, el criterio de autonomía puede violarse si existen controversias, en cuyo caso la alta dirección tendrá que intervenir, a través de las unidades encargadas de este proceso.

### **3.4. Políticas de fijación de precios de transferencia.**

Para que la fijación de precios de transferencia cumpla con el éxito esperado, su ejecución tendrá que estar respaldada por políticas internas que regulen las interrelaciones entre unidades de negocio clientes y proveedoras, esto evitará que se incurra en violaciones a los criterios de fijación de precios de transferencia. Tales políticas deberán elaborarse estos criterios, incluyendo lineamientos que sancionen su incumplimiento. De esta forma se creará un sentimiento de credibilidad hacia el proceso, permitiendo el control efectivo del mismo y evitando desviaciones. En el siguiente capítulo se profundizará más en este tema mostrando algunas recomendaciones para su elaboración y en el caso práctico se presentará un ejemplo que clarificará esta idea.

En general, podría decirse que la independencia absoluta de decisión de compra y venta por parte de las unidades de negocio de una empresa descentralizada no existe en la práctica (aunque esta puede utilizarse como método de negociación), ya que es improbable que la alta dirección permita que se adquieran en el exterior productos o servicios que puedan obtenerse en las propias instalaciones; sería un desperdicio de recursos y finalmente acarrearía una pérdida para la organización. La independencia total solo puede darse en el caso de que las transacciones que se realicen entre los centros de responsabilidad sean escasas y cuando existan mercados competitivos de los productos. En caso contrario, el costo de la descentralización puede ser muy superior a su rendimiento.

La situación más común en las empresas descentralizadas es aquella en la que el grado de independencia de los centros es restringido, tanto por la política global de optimización de recursos como por las negociaciones prioritarias de los centros internos clientes y proveedores. El objetivo, bajo estas restricciones de libertad de elección del proveedor y el cliente, se centra en encontrar niveles de precios de transferencia semejante al que se alcanzaría en condiciones de libertad de mercado.

En definitiva, la decisión global sobre los precios de transferencia entre las unidades de negocio relativos a los diversos productos y servicios dependerá sustancialmente de los

objetivos perseguidos por la dirección. El mejor sistema de precios de transferencia es aquel que es compatible con el grado de independencia de los responsables para el logro de sus objetivos con la optimización global de la empresa.

## **Capítulo 4. Implantación del modelo financiero de determinación de precios de transferencia.**

Una vez que se ha analizado la información general necesaria para poder entender el proceso de determinación de precios de transferencia, en este capítulo analizaré dentro de que marco de trabajo es posible aplicar este proceso, cuales son los pasos que se tienen que realizar en primera instancia para iniciar con la implementación, los métodos que se pueden aplicar para el costeo de productos. Propondré una estructura dentro del organigrama de la compañía para controlar la implantación y post implantación. Además, una vez que se ha obtenido la información que arroja este procedimiento, de que forma se puede medir el desempeño de los responsables de las unidades de negocio. La norma ISO, que se fundamenta principalmente en el marco de la filosofía de la calidad y la interacción entre cliente proveedor, es una herramienta que nos guía hacia la mejora continua y evita desviaciones en la consecución de los objetivos, siendo una pieza importante que permitirá al Licenciado en Contaduría implementar exitosamente el modelo propuesto.

### **4.1. Especificaciones de implantación.**

Al tratar de implantar cualquier proceso dentro de alguna compañía, es necesario que tomemos en cuenta muchas variantes, algunas controlables y otras no, y que coloquemos en perspectiva cuales serán finalmente los resultados que esperamos con la ejecución de esta nueva forma de trabajo, que situaciones serán las de más impacto para la organización y si es viable su aplicación o el costo superará el beneficio esperado.

La fijación de precios de transferencia, como se mencionó en el capítulo anterior, suele ser uno de los más controversiales temas dentro de cada empresa. La razón de que se presenten conflictos de este tipo dentro de una organización descentralizada, es debido a que cada unidad de negocio funciona como un ente independiente, es decir, la organización completa es el cúmulo de pequeñas células organizacionales que cumplen una función específica que les permitirá alcanzar, en conjunto, un objetivo común; al funcionar como unidades independientes, cuentan con recursos asignados por la alta dirección para su funcionamiento y

es meta de cada administrador aprovecharlos al máximo, produciendo ahorros a la compañía sin afectar su desempeño.

A continuación, describiré cuales son las variables que se deben considerar antes de implementar la fijación de precios de transferencia:

1. La organización debe funcionar bajo el esquema de contabilidad de costos por áreas de responsabilidad. Es obvio que si intentamos implementar este proceso en una organización lineal, definitivamente no va a funcionar debido a que la estructura no se presta para tal fin. Sin embargo, sin importar el tamaño de una organización, haciendo algunas adaptaciones al modelo, es posible aplicar los precios de transferencia aún en organizaciones con cuatro divisiones básicas como los son recursos humanos, ventas, producción, finanzas y administración; aún en éstas simples cuatro unidades, desde el punto de vista sistémico, cuentan con entradas, procesos de producción de bienes o servicios, y salidas, así como clientes y proveedores internos y externos.

2. Compromiso de la alta dirección. Al realizar el Licenciado en Contaduría una labor de consultor, proponiendo una nueva forma de trabajo, implementando o modificando antiguos procedimientos, se debe vender el proyecto a la alta dirección y convencerlos de los beneficios que generará su aplicación. Como consultores en uso de nuestras facultades éticas, debemos valorar -antes de realizar cualquier estudio, análisis, cálculos, presupuestos y presentaciones- la capacidad de compromiso, no solo de la alta dirección sino también de los mandos medios y niveles siguientes, es decir, que tan fuerte es la resistencia al cambio por parte de toda la organización, sobre todo viniendo de la dirección, y si esta está abierta a la instauración de nuevas tecnologías y procesos que le permitan mayor competitividad en el mercado. Esto se puede realizar a través de encuestas informales con personal de otras áreas, colegas del ramo, información de los medios, etc. Si bien es cierto que, como promulgan algunos autores de cultura organizacional, “El cambio comienza y se realiza a través de nosotros mismos” y que debemos buscar no adaptarnos al cambio sino promoverlo, de alguna manera debemos de establecer cual será el alcance de las modificaciones que estamos proponiendo, y en virtud de que la propuesta de mejorar el funcionamiento de la empresa es de carácter financiero y no de

mejorar la cultura organizacional, es totalmente imposible, en la teoría y en la práctica, implantar exitosamente este modelo y cualquier otro, si las condiciones culturales no son las adecuadas para este fin. Hago mención que el Licenciado en Contaduría pública deberá estar en el total uso de sus facultades éticas, por que es común que en algunas compañías se instauren nuevos procedimientos o modelos que se encuentran en boga o por que es la “moda”, solo por el hecho de que tendrán algún reconocimiento ante la alta dirección, a nivel compañía, ante la competencia, o a nivel mercado, dejando a un lado el verdadero espíritu de estas mejoras; se visualizan los premios, los bonos y la imagen, cuando lo verdaderamente importante es el proceso en sí, y las remuneraciones o recompensas dependerán del funcionamiento del mismo. Será trabajo del Licenciado en Contaduría definir cuales son sus expectativas dentro de la organización y el alcance de sus objetivos tanto profesionales como personales.

3. Resuelto este paradigma, se procede a realizar un estudio económico de la organización. Para ello se requiere de: estados financieros por unidad de negocio, si se cuenta con ellos, o simplemente del estado de resultados y estado de situación financiera del último periodo, el presupuesto del año en curso por unidad de negocio, organigrama general de la compañía, catálogo de centros de costos y un listado de la misión, visión y valores de la organización; en algunos casos es necesario realizar comparativos con periodos anteriores, pero esto dependerá del alcance que el Licenciado en Contaduría quiera dar al estudio. El análisis de los estados financieros se puede realizar por medio del uso de razones financieras o, si cotiza en bolsa, el press release, que permitirá tener una visión general del comportamiento financiero de la compañía. Con el organigrama y el catálogo de centros de costos podremos conocer la estructura general de la empresa. El presupuesto nos presenta cuales son los objetivos económicos de la organización durante el periodo y la misión, visión y valores nos da a conocer cuales son sus intenciones a largo plazo. Este sondeo es suficiente para enmarcar, en primera instancia, el esfuerzo económico de la organización y su funcionamiento en general, aunque no se deben descartar otras fuentes que pudieran complementarla.

4. Una vez analizada esta información, se debe contemplar la infraestructura de la empresa, es decir, las habilidades internas de comunicación y administración de datos; de que forma la

compañía interactúa en sus distintos niveles y cuales son las estructuras que permiten el flujo de información dentro de la organización. Los puntos clave en este momento son:

- Medios de comunicación interna. La comunicación dentro de una organización es la parte medular de su operación misma, si no existen los canales correctos para difundir a los diferentes niveles las decisiones tomadas por la alta dirección, proyectos como este jamás funcionarán de forma adecuada. En este punto es necesario analizar de cómo se comunican los nuevos procedimientos y las políticas dentro de la empresa, esto nos facilitará la formación del plan de trabajo y la presentación para su venta del proyecto. Los canales ideales de comunicación deberán ser electrónicos, ya que estos agilizan el flujo de información, logrando así que los diferentes niveles estén enterados de los cambios por venir. Sin embargo, si la compañía no cuenta con estos recursos, se pueden utilizar los que existan en ese momento, siempre y cuando sean efectivos, además, es posible idear alternativas que de alguna forma involucren a toda la organización en el proceso.
- Sistemas de administración de datos. Como mencioné, este modelo puede aplicarse en cualquier compañía que opere bajo el esquema de áreas de responsabilidad, pero, dependiendo del tamaño de la organización, en la misma medida será los recursos que destine a nuevas tecnologías y que satisfagan sus necesidades de flujo de información. En el capítulo 1 se analizaron las fuentes de información para la determinación de precios de transferencia, dentro de estos se encuentra el data warehousing como principal fuente de datos y es, para efectos de este modelo, el sistema de almacenamiento por excelencia que permite la obtención inmediata de datos y al mismo tiempo retroalimenta al data warehousing con la información obtenida y facilita su difusión a los interesados. No en todas las compañías se trabaja bajo estas circunstancias; debido a la escasez de recursos y el potencial tecnológico de las organizaciones en nuestro país, solo los grandes corporativos y compañías del ramo informático cuentan con ello; pero no es una limitante considerable a corto plazo y se pueden encontrar soluciones alternativas, que tal vez dejen un poco a un lado el concepto de oportunidad, pero que finalmente

arrojarán información útil para la toma de decisiones. En estos casos, una red de compartidos sería suficiente y en un caso muy extremo, hablando de compañías pequeñas, con un sistema de contabilidad con la posibilidad de importar y exportar datos se cumpliría con el cometido.

5. Sistema de contabilidad. En este punto sobra decir que los registros contables deberán realizarse conforme a principios de contabilidad generalmente aceptados y alineados a las políticas internas de la empresa, por los que me limitaré a describir las cualidades mínimas necesarias con que debe contar el sistema de contabilidad de la compañía. Cualquier organización que opere bajo los principios de administración por áreas de responsabilidad, por necesidad, tiene que contar con un sistema de contabilidad que soporte un proceso de tal magnitud, es decir, debe tener la capacidad de poder realizar el registro de los costos y gastos por unidad de negocio y emitir reportes con tal desglose, que una vez contando con los datos generados por la aplicación del modelo en cuestión permita la preparación de estados de resultados por centro de costo. Al mismo tiempo, debe tener la función de poder piramidar dicha información a los centros de costos del cual dependen, de acuerdo a la estructura de la compañía, dicho en otras palabras, acumular los costos y gastos generados por todas las unidades de negocio pertenecientes a un área en particular. En la medida que el número de áreas de responsabilidad sea mayor, se incrementa la necesidad de contar con un sistema que cumpla con estas características, de lo contrario, tendrán que desarrollarse aplicaciones alternativas que podrían incrementar considerablemente el costo del proyecto. La mayoría de los sistemas que se encuentran en el mercado cuentan con aplicaciones de este tipo, sin embargo, existen algunos no tan comerciales que no satisfacen este requerimiento, estos por lo general son utilizados por compañías cuya organización administrativa no es muy compleja.

6. Presupuestos. Los presupuestos, generalmente, se encuentran ligados a la contabilidad y en ocasiones forman parte integral de los sistemas de registro; algunas compañías cuentan con sistemas alternos que se encargan de comprometer e incurrir las erogaciones efectuadas por cada unidad de negocio, realizando las cargas respectivas al sistema de registro contable. Sea cual fuere la forma de control presupuestal de cada organización, es necesario contar con ella para realizar, de manera oportuna, el cálculo de los precios de transferencia y que estos

sistemas sean compatibles con los sistemas contables y cuenten con la capacidad de generar los mismos reportes. Además de ser una herramienta indispensable para la fijación de precios de transferencia, también nos sirven como punto de referencia para comparar los resultados reales contra los esperados; tal comparación deberá revelarse dentro del estado de resultados generado por el sistema contable.

Desde un punto de vista general, estos son las especificaciones fundamentales para que este modelo funcione, aunque dependerá de las características de cada organización el número de variables que puedan presentarse y que el Licenciado en Contaduría tendrá que resolver, en base a su experiencia y creatividad, adaptando este modelo al tipo de empresa que se desee aplicar. Para efectos del caso práctico, este se planteará bajo un ambiente de flujo de datos en data warehousing, ya que la tropicalización de este modelo a cualquier compañía que no cuente con este sistema de administración de datos, implicaría el desarrollo de un nuevo proyecto y tendrían que considerarse todas las variables posibles para su elaboración.

#### **4.2. Análisis y detección de productos.**

Terminada la labor de investigación, el análisis de la estructura, las características de la empresa y que se tiene asegurado el apoyo sólido y continuo de la alta dirección, es posible proceder a la parte de planeación del proceso. Esta consiste, en primera instancia, en el análisis y detección de productos. Si la compañía cuenta con un sistema de administración de calidad, este proceso resultará de lo más sencillo para el Licenciado en Contaduría, ya que uno de los requisitos indispensables de este sistema es la documentación de los procesos internos de la compañía en pro de la plena satisfacción del cliente. De no ser así, el modelo que propongo incluye la utilización de estos principios que mejoran en forma sustancial la capacidad de control de dicho modelo. Pero esto lo trataré en temas posteriores.

El ambiente interno, dentro de una organización que trabaja por áreas de responsabilidad, consiste en un intercambio continuo de productos que finalmente convergen en la consecución del objetivo general, el cual debe estar enfocado a la colocación de un producto final en el mercado y la satisfacción del cliente. Entiéndase a un producto como el conjunto de

actividades enfocadas a beneficiar a otros, cubriendo sus necesidades o intereses y que finalmente se transforman en un bien o un servicio. En este sentido debe considerarse, al tratar de identificar un producto, cada división o área dentro de una compañía, como un ente independiente que cuenta con recursos propios que administra de manera autónoma para la consecución de un objetivo final.

Para este fin, existe una técnica conocida como sistograma, que resulta muy funcional para la detección de productos generados por un área u organización. Un sistograma es la representación gráfica de un sistema, que cuenta con entradas, procesos de transformación y salidas, y se desglosa de la siguiente manera (fig. 1):

- Área. En primer lugar se identifica el área sobre la cual se va a realizar el análisis.
- Proveedores. Son todos aquellos entes económicos, dentro y fuera de la organización, que nos proveen de los insumos necesarios (bienes o servicios) para cumplir con el propósito general de la unidad de negocio y estos se clasifican en internos y externos.
- Insumos. En esta parte se listan todos aquellos recursos que se utilizan para producción del bien o servicio y que son entregados por los proveedores.
- Proceso central. El proceso central, es el propósito principal del área, es decir, para que fue creada y cual es su principal función.
- Procesos clave. Son todos aquellos procedimientos que se efectúan para la consecución del proceso central y que sin ellos no sería posible realizarla.
- Procesos de apoyo. Estos son procesos que soportan a los procesos clave pero que en determinado momento podrían omitirse y no tienen efecto significativo en la consecución del objetivo final.

<b>Sistograma</b>		CLAVE:
		REVISIÓN:
		Vigente desde: 01/Julio/2001
Elaboró:	Revisó:	Autorizó:

<b>Area</b>	
<b>Proveedores</b> <u>Internos:</u> <u>Externos:</u>	<b>Insumos</b>
Proceso central	
Procesos Clave	
Procesos de apoyo	
<b>Clientes</b> <u>Internos:</u> <u>Externos:</u>	<b>Productos /Servicios</b>
Integrantes del proceso	
Puesto	Area

Figura 1. Formato de presentación de sistograma.

- Clientes. Son aquellos entes económicos, dentro y fuera de la organización, que reciben el producto final y se clasifican en internos y externos.
- Productos. Son los bienes o servicios generados por los procesos de transformación propias de la unidad de negocio.
- Integrantes del proceso. Son las personas o empleados que intervienen directamente en el proceso o que son responsables del mismo.

A través de este procedimiento, podemos identificar y documentar con facilidad los productos finales elaborados por los diferentes niveles de responsabilidad, ya que en definitiva, cada una de ellas cumple una función sistémica dentro de la compañía, por lo tanto puede ser catalogada de esta forma, ayudándonos a identificar las diversas cadenas de servicio existentes y localizar el número de productos internos con los que se comercia en la organización.

La detección de la totalidad de productos dentro de una organización de gran tamaño resulta ser muy desgastante y puede en ocasiones convertirse en un verdadero obstáculo en la fijación de precios de transferencia, ya que a pesar de que los propósitos de cada unidad de negocio se encuentran alineados a los objetivos generales de la compañía, sus procesos de transformación suelen ser totalmente distintos, tomando en cuenta que la fijación no sólo se realiza en áreas de producción de bienes sino también en áreas de servicio, lo cual supera la capacidad cognitiva del Licenciado en Contaduría, aún y con toda la experiencia y conocimientos acumulados a lo largo de su carrera, es imposible entender con exactitud la mayoría de los procesos de cada unidad de negocio. Por lo tanto debemos de reconocer que los verdaderos dueños del proceso son los que tienen la facultad de poder realizar esta tarea con la mayor veracidad posible, consecuentemente ellos son los que deben hacer este trabajo, haciéndose necesario contar con su apoyo total en la consecución de este fin.

El Licenciado en Contaduría debe fungir solo como facilitador de este proceso, coordinado todos los esfuerzos y controlando sus resultados, insistiendo de manera tajante en la finalidad de este proceso.

Un esfuerzo superior se requerirá al momento de realizar el cálculo de los precios de transferencia, por lo cual, será necesario capacitar al personal asignado en cómo realizar este trabajo, definiendo responsabilidades y requerimientos mínimos. Más adelante explicaré cuál es la estructura organizacional que se encargará de controlar este proceso.

#### **4.3. Métodos aplicables para el costeo de productos.**

Una vez detectados los productos, se procederá a su costeo. Este deberá realizarse de acuerdo al tipo de actividad y a las necesidades de cada unidad de negocio, tomando en cuenta sus propósitos, eligiendo el método de costeo con la mayor objetividad posible. A que me refiero con esto, pues bien, como se mencionó en capítulos anteriores, una de las desventajas de los precios de transferencia es que al costear los productos de cada unidad de negocio, se corre el riesgo de trasladar los costos de la improductividad o ineficiencias que se pudieran generar durante los procesos de transformación de cada centro, lo cual nos lleva a destacar una de las ventajas de este modelo, podemos detectarlas. El Licenciado en Contaduría, en virtud de la aplicación de este procedimiento, tendrá que resolver este problema, haciendo uso de su criterio y buscando la mejor solución en conveniencia de los clientes de la unidad de negocio y de la propia organización, sin perjudicar al área en cuestión. Dichas ineficiencias pueden ser ocasionadas por diversos factores que en algunos casos nos son imputables directamente a la unidad de negocio. Al formar parte del engranaje empresarial, así como el área es proveedor, al mismo tiempo también es cliente, por lo tanto, recibe insumos de otros centros de responsabilidad que pueden ser quizá, una de las causas de la ineficiencia que traslada a sus propios clientes. Esto castiga finalmente el rendimiento de la compañía, mostrando otra de las ventajas de este modelo, ya que a través del mapeo de los servicios, es posible detectar en que momento la cadena de valor comienza a encarecerse, generando información útil en la toma de decisiones. Al igual que la automatización de procesos dentro de la compañía, el realizar un

estudio de este tipo, requiere un análisis alternativo que implica la planeación de un proyecto distinto al que estoy proponiendo y únicamente haré referencia de ello.

En este punto analizaré los métodos más comunes de costeo, sin embargo, la aplicación de este modelo no está supeditada únicamente al uso de estas técnicas, por lo que, de acuerdo a las necesidades de cada organización, el Licenciado en Contaduría tendrá que decidir cuál de los métodos existentes será el más efectivo en el cálculo de los precios de transferencia.

#### 4.3.1. Costos estándar<sup>42</sup>.

El sistema de costos estándar es una técnica que se ubica en las etapas de planeación, coordinación y control del proceso administrativo. El término estándar, se refiere al mejor método, la mejor condición o el mejor conjunto de detalles que se pueden idear en un momento determinado, tomando en cuenta todas las variables; es decir, el estándar, constituye la medida bajo la cual un producto o la operación de un proceso debe realizarse con el grado óptimo de eficiencia.

##### 4.3.1.1. Concepto de costos estándar.

Los costos estándar son los costos predeterminados que, de acuerdo con los objetivos organizacionales, deben costar un producto o la operación de un proceso durante un periodo, sobre la base de condiciones de eficiencia, condiciones económicas, y otros factores propios de su operación.

##### 4.3.1.2. Beneficios de los costos estándar.

Los beneficios obtenidos por la implantación y utilización adecuada de un sistema de costos estándar son entre otros:

- Contar con información oportuna e incluso anticipada de los costos de producción.

---

<sup>42</sup> García Colín, Juan. 1996. Contabilidad de costos. McGraw Hill. México. Pp. 155

- Los costos estándar implican planeación científica en la empresa. Para implantarlos, se requiere de la planeación previa de la producción, la cual considera que producto se hará, cómo, dónde, cuándo y cuánto, sin más variaciones que aquellas que resulten previamente justificadas.
- Lleva consigo la necesidad de practicar un estudio previo de la secuencia de las operaciones, la cronología, el balance y la tasa de producción, en el cual con frecuencia se descubren ineficiencias.
- Facilitan la formulación de presupuestos y el control de los mismos.
- Facilitan la planeación inteligente de las operaciones futuras, como producción de nuevos artículos, eliminación de otros, automatización de procesos, etc.
- Son una herramienta indispensable en el control interno.
- Representan un punto de referencia indispensable contra los resultados esperados.
- Repercute en la reducción de costos, que repercute directamente en el beneficio general de la compañía y finalmente del consumidor.
- En general es útil para la dirección de la empresa respecto a la información que proporciona, mejorando significativamente la toma de decisiones.

#### 4.3.1.3. Determinación de los costos estándar.

Los costos estándar se determinan con la participación de varias áreas como son: diseño, ingeniería de producto, ventas, producción, compras, costos, etc. El área de costos se encarga de coordinar la información proveniente de las áreas involucradas y se responsabiliza de su presentación en estados financieros y reportes adicionales. En relación al tamaño de la compañía, el área de costos se responsabilizará de la información que se genere, ya que es

común que en grandes empresas, cada área (producción, fábricas, compras, etc.) se encarga de calcular sus propios costos y se responsabiliza por ellos, siendo al área de costos la que acumula esta información para su presentación en estados financieros. Si la empresa es pequeña, la responsabilidad recae sobre el área de costos. Sin embargo, esto dependerá de las políticas que se fijen en cada organización.

Para determinar el costo estándar de materia prima se debe considerar el estándar en precio y en cantidad. Las diferentes materias primas y las cantidades requeridas para producir una unidad se determinan a través de estudios de ingeniería, tomando en cuenta el tipo de material, la calidad y el rendimiento, así como las mermas y desperdicios normales, entre otras.

Los estándares de precio son los precios unitarios a los cuales cada una de las materias primas se debe comprar en periodos futuros, considerando la cantidad y calidad deseada y la oportunidad del producto.

Para determinar el costo de la mano de obra directa, también se considera el estándar de cantidad y de precio. El estándar de la mano de obra se determina por la cantidad de horas-hombre de mano de obra directa que se utilizarán en cada una de las fases de producción de la unidad terminada. Posteriormente se establecen los estándares de tiempo, bajo los cuales los trabajadores deben ejecutar las tareas asignadas para producir la unidad.

Los estándares de precio son los costos hora-hombre de mano de obra directa que se espera prevalezcan durante un periodo.

Los cargos indirectos incluyen el costo de la materia prima indirecta, la mano de obra indirecta, erogaciones fabriles, depreciaciones de equipo, etc., los cuales pueden ser fijos y variables. Para determinar el costo estándar de los cargos indirectos por unidad se debe considerar:

- La capacidad de producción en condiciones normales de trabajo. El nivel de capacidad productiva, que puede expresarse en diferentes valores dependiendo de las condiciones de operación y las intenciones que se tengan.

- El presupuesto flexible de cargos indirectos, fijos y variables. Es el resumen de costos estimados en que se deberá incurrir a diversos niveles de actividad de producción.
- La cuota estándar de cargos indirectos. Puede ser expresada en horas-hombre de mano de obra directa, horas máquina o unidades producidas y se determina dividiendo el presupuesto flexible de cargos indirectos entre el nivel de producción seleccionado para el periodo de costos (Cédula. 1).

### Presupuesto de cargos indirectos del 1 al 31 de agosto de 199X

#### Capacidad medida en horas hombre de mano de obra directa

Nivel de producción	cu	4,000
<i>Costos fijos</i>		
Sueldos y salarios indirectos	*	31,000.00
Depreciaciones fabriles	*	7,500.00
Renta	*	5,000.00
Otros	*	1,500.00
Total de costos fijos	*	<u>45,000.00</u>
<i>Costos variables</i> (Presupuesto flexible de cargos indirectos)		
Materia prima indirecta	1.00	4,000.00
Sueldos y salarios indirectos	3.80	15,200.00
Otros costos variables	1.70	6,800.00
	6.50	<u>26,000.00</u>
Total de cargos indirectos presupuestados		<u>71,000.00</u>
Cuota fija por hh		11.25
Cuota variable por hh		6.50
Cuota estándar		<u>17.75</u>
Total de cargos indirectos presupuestados		<u>71,000.00</u>

#### Cédula I. Presupuesto de cargos indirectos.

Los conceptos de niveles de capacidad y de presupuestos flexibles son básicos para la estructura y operación de un sistema de costos estándar. En muchos casos, la capacidad total es superior a la capacidad que en realidad se utiliza de acuerdo con las necesidades de

producción. El comparar la actuación contra un nivel de producción que de antemano se conoce que es demasiado alto, carece de significado. Por esta razón, se utiliza la capacidad normal, y se define en términos de la actual demanda del mercado ajustada por la actual capacidad productiva de la compañía y sus diversos niveles.

Los presupuestos flexibles son utilizados para elaborar informes de control de costos y para determinar las tasas estándar de gastos de fabricación fijos. Cuando se desee evaluar la actuación mediante el empleo de informes derivados de un sistema de costos estándar, será necesario que los administradores consideren los aspectos de motivación a los empleados y cambio de comportamiento, además de los procedimientos técnicos de análisis de costos. Los costos estándar elaborados con metas realmente alcanzables reflejan mejor estas consideraciones.

Los sistemas de contabilidad de costos estándar involucran varios procedimientos que difieren de los sistemas tradicionales de contabilidad de costos. Son las cuentas de almacén de materias primas, producción en proceso, almacén de productos terminados y costos de ventas las afectadas por el sistema de contabilidad de costos estándar. Los asientos de diario respecto a las actividades de producción se deben de modificar para reconocer las cuentas de variaciones al momento de registrar las transacciones concernientes al material, la mano de obra y los gastos de fabricación. Este procedimiento requiere que sólo los costos estándar de producción fluyan a través de las cuentas de inventarios.

#### 4.3.1.4. Variaciones.

Las diferencias que resultan entre la comparación de los costos estándar y costos reales, se denominan variaciones o desviaciones. Una variación desfavorable se designa mediante el símbolo *D*. Si los costos reales fueran inferiores a los costos estándar, la variación sería favorable y se representaría mediante el símbolo *F*.

Un sistema de costos estándar ayuda a la dirección a realizar comparaciones periódicas con el fin de conocer por cuánto se desviaron los costos reales de los estándares y dónde se

produjeron las variaciones. Lo importante no es solo determinar las variaciones, sino conocer por que se dieron y corregir oportunamente las fallas o defectos observados.

Las variaciones se pueden clasificar por su origen en:

- Variaciones en materia prima directa.
- Variaciones en mano de obra directa.
- Variaciones en cargos indirectos.

Las variaciones en mano de obra directa y materia prima directa se pueden dividir en (Cédula 2):

- Variación en cantidad (eficiencia).
- Variación en precio.

#### Análisis de variaciones

##### Materia prima directa

	Real	Estándar	Variación	Observación
Cantidad kgs.	2,215.00	2,205.00	(10.00)	D
Precio	3.00	2.80	(0.20)	D
<b>Total</b>	<b>6,645.00</b>	<b>6,174.00</b>	<b>(471.00)</b>	<b>D</b>

##### Mano de obra directa

	Real	Estándar	Variación	
Cantidad hrs.	2,170.00	2,205.00	35.00	F
Precio	2.12	2.10	(0.02)	D
<b>Total</b>	<b>4,600.40</b>	<b>4,630.50</b>	<b>30.10</b>	<b>F</b>

Cédula 2. Variación en materia prima y mano de obra directa.

Al igual que en los cargos directos, las variaciones de los cargos indirectos se determinan a través de la diferencia entre lo real contra lo estándar, sin embargo, el análisis suele ser diferente. Los cargos indirectos se forman con varios conceptos de costos fijos y costos variables, como materia prima indirecta, mano de obra indirecta, etc. Los niveles de producción cambian de acuerdo con las fluctuaciones de la demanda que se tenga, por lo cual

la comparación de los cargos indirectos reales y presupuestados debe ser en el mismo nivel de actividad para una correcta evaluación del desempeño.

Cuando se utilizan las horas-hombre estándar de mano de obra directa como medida de capacidad, el presupuesto flexible representa el importe de los cargos indirectos que debieron haberse aplicado a las unidades procesadas durante el periodo de costos.

El análisis de variaciones se puede hacer de la siguiente forma (Cédula 3 y 3a):

- Determinar las variaciones en:
  - Presupuesto.
  - Capacidad.
- Determinar las variaciones en:
  - Presupuesto.
  - Capacidad.
  - Cantidad (eficiencia).

Gastos indirectos

*Presupuestado*

Producción presupuestada	280.00
Hrs Hombre por unidad	7.00
Hrs hombre totales	1,960.00
Cto * Hr de CI pres	2.00
Total de CI pres	3,920.00

*Real*

Producción real	315.00
Hrs Hombre por unidad	7.00
Hrs hombre totales	2,205.00
Cto * Hr de CI pres	2.00
Total de CI reales	4,410.00

CI del periodo	4,725.00
Variación	(315.00)
Hrs hombre reales	2,170.00

Cédula 3. Variación de cargos indirectos real contra presupuestado.

Varias cuentas		(1)	Almacén de materias primas		Producción en proceso		
			Costos reales	Costos reales	Costos reales	Costos Estándar	
		(2)	e) Inventario inicial	Materias primas directas	(3)	3) Materias primas consumidas	Costo de la producción terminada (10)
		(7)	1) Recepción de materiales	Materias primas indirectas consumidas	(4)	5) Mano de obra directa aplicada	Costo del inventario final (11)
		(8)	s) Inventario final			9) Aplicación de cargos indirectos	Variación desfavorable en materia prima (12)
						13) Variación favorable en mano de obra	Variación desfavorable en cargos indirectos (14)

Almacén de artículos terminados			Costo de ventas		Pérdidas y ganancias		
Costos estándar	Costos Estándar		Costos estándar	Costos Estándar			
10) Costo de la producción terminada	Costo de los artículos vendidos	(15)	15) Costo de los artículos vendidos	Cancelación por traspaso a la cuenta de PYG	(16)	16) Costo de los artículos vendidos	Variación favorable en mano de obra (18)
e) Inventario final						17) Variación desfavorable en materia prima	
						19) Variación desfavorable en cargos indirectos	

Mano de obra			Inventario de producción en proceso		Variación de materia prima		
Costos reales	Costos reales						
2) Sueldos y salarios devengados fabriles	Mano de obra directa aplicada	(5)	11) Costo del inventario final			12) Variación desfavorable	Cancelación por traspaso a la cuenta de PyG (17)
	Mano de obra indirecta aplicada	(6)	e) Inventario final				

Cargos indirectos			Variación de mano de obra		Variación de cargos indirectos		
Costos reales	Costos reales						
4) Materias primas indirectas consumidas	Aplicación de cargos indirectos	(9)	18) Cancelación por traspaso a la cuenta de PYG	Variación favorable	(13)	14) Variación desfavorable	Cancelación por traspaso a la cuenta de PyG (19)
6) Mano de obra indirecta aplicada							
7) Diversas erogaciones							
8) Depreciaciones fabriles.							

Cuadro 1. Mecánica contable de un sistema de costos estándar<sup>43</sup>.

<sup>43</sup> García Colín, Juan. 1996. Contabilidad de costos. McGraw Hill. México. p. 177

#### 4.3.2. Costeo directo.

El costeo directo, también conocido como costeo variable o costeo marginal, es otro de los métodos que comúnmente se utilizan al costear un producto o un servicio. En este tema se analizarán los puntos más importantes acerca de este procedimiento y en que circunstancias es posible aplicarlo para el cálculo de precios de transferencia.

##### 4.3.2.1. Concepto de costeo directo.

El costeo directo es un método basado en el análisis de los costos de producción y operación, clasificándolos en costos fijos y variables, proporcionando información suficiente y relevante a la alta dirección, indispensable en el proceso de planeación de cada organización<sup>44</sup>. Es un enfoque de la contabilidad de costos de producción que descansa primordialmente en el análisis de comportamiento de costos y en su contribución para determinar las utilidades. Conforme al costeo directo, los gastos fijos de fabricación se contabilizan como gastos propios del periodo contable. Los costos unitarios de producción sólo incluyen costos por concepto de materiales directos, mano de obra directa y gastos de fabricación variables<sup>45</sup>.

##### 4.3.2.2. Características del costeo directo <sup>46</sup>

- Todos los costos de producción y operación de la empresa se clasifican en dos grupos principales: costos fijos y costos variables.
- Los elementos que integran los costos de producción son solamente los costos variables de producción; es decir, materia prima directa, mano de obra directa y solo los cargos indirectos son variables. Los cargos indirectos fijos se excluyen y se contabilizan como costos del periodo que afectan los resultados del mismo.

---

<sup>44</sup> Ídem. pp. 198.

<sup>45</sup> R. Anderson, Henry; H. Rainborn, Mitchell. 1996. Conceptos básicos de contabilidad de costos. Compañía editorial continental. D.F., México. pp. 395

<sup>46</sup> García Colín, Juan. 1996. Contabilidad de costos. McGraw Hill. México. pp. 198 -199.

- Permite una planeación efectiva de las operaciones futuras. Puede suministrar presupuestos confiables de los costos fijos y costos variables.
- En el estado de resultados, las utilidades están en función del volumen de ventas. La dirección de la empresa puede comprender mejor el efecto que los costos del periodo tienen sobre las utilidades, mejorando la toma de decisiones.
- Permite establecer cual es la combinación óptima de precios y volumen de operación de los productos que deja la mayor retribución sobre la inversión, considerando la ley de la oferta y la demanda.
- Permite a la alta dirección efectuar un mayor control de las fuentes que generadoras de ingresos, además de facilitar la administración por excepción.

Las principales desventajas del costeo directo son:

- La separación de los costos fijos y variables no es exacta.
- La valuación de los inventarios de producción en proceso y de artículos terminados es inferior al costeo absorbente y en consecuencia el capital de trabajo es menor.
- El estado de resultados no refleja la pérdida ocasionada por la capacidad fabril no usada.
- En las industrias de temporada o cíclicas, se falsea la apreciación de las utilidades periódicas, sin embargo, al cerrarse el ciclo, esta desventaja desaparece.

#### 4.3.2.4. Costeo directo y costeo absorbente.

Las diferencias entre estos dos métodos de costeo se centran en el tratamiento contable de los cargos indirectos fijos. El costeo absorbente considera que todos los cargos indirectos, ya sean

fijos o variables, son parte del costo de producción y debe incluirse en el cálculo del costo unitario del producto. El costeo directo excluye los cargos indirectos fijos y solamente considera los cargos indirectos variables como parte del costo de producción (Cuadro 2.).

Concepto	Costeo directo	Costeo absorbente
Costo de producción	Lo integra la materia prima directa, la mano de obra directa y los cargos indirectos variables solamente.	Lo integra la materia prima directa, la mano de obra directa y los cargos indirectos, sin importar si estos últimos son fijos o variables.
Costos unitarios de producción	No se ven afectados por los diferentes volúmenes de producción que se tengan. Los costos unitarios permanecen constantes ya que se representan realmente las erogaciones necesarias para producir una unidad, independientemente del volumen de producción.	Se ven afectados por los diferentes volúmenes de producción que se tengan, por tanto, los costos unitarios resultan inversamente proporcionales a dichos volúmenes.
Cargos indirectos fijos	No se capitalizan, sino que se consideran costos del período, se llevan al estado de resultados inmediata e íntegramente en el período en que se incurren.	Se capitalizan, ya que forman parte del costo de producción y se llevan al estado de resultados mediate y paulatinamente, es decir, cuando y a medida que los productos elaborados se venden, afectando el renglón costo de ventas.
Inventarios	La valuación de producción en proceso y artículos terminados involucra, dentro de éstos, exclusivamente los costos de producción.	La valuación de producción en proceso y artículos terminados, involucra, dentro del valor de estos, los costos fijos y costos variables de producción.
Inventarios	Las fluctuaciones registradas en el nivel de inventarios no afectan los resultados de cada período, los resultados están condicionados a los volúmenes de las ventas mismas.	Las fluctuaciones registradas en el nivel de inventarios afectan los resultados en cada período y reflejan tendencias inversas a los volúmenes de venta.
Utilidad de operación	Se determina de la siguiente manera: Ventas - (Costos variables de: producción, venta) = Contribución marginal - (Costos fijos de: producción, venta y administración) = Utilidad de operación.	Se determina de la siguiente manera: Ventas - Costo de ventas = Utilidad bruta - (gastos de operación, gastos de administración y gastos de venta) = Utilidad de operación.
Control	El control de costos se facilita.	El control de costos se dificulta.
Planeación estratégica	Se simplifica.	Se hace más compleja.
Toma de decisiones	Se simplifica.	Se hace más compleja.

Cuadro 2. Comparación entre costeo directo y costeo absorbente<sup>48</sup>.

Las siguientes generalizaciones son aplicables para llevar a cabo un análisis comparativo entre el costeo directo y el costeo absorbente:

<sup>48</sup> Ibidem. p. 202.

- Cuando el volumen de ventas sea igual al volumen de producción en el periodo de costos, las utilidades en ambos métodos serán iguales.
- Cuando el volumen de producción sea mayor que el volumen de ventas en el periodo de costos, la utilidad en el costeo absorbente será mayor.
- Cuando el volumen de ventas sea superior al volumen de producción en el periodo de costos, la utilidad en el costeo absorbente será menor.
- Las utilidades conforme al método de costeo directo dependerán del volumen de ventas, no del volumen de producción.
- Las utilidades conforme al método de costeo absorbente podrán modificarse si se cambia el volumen de producción.

Es evidente que cualquiera de estos métodos de costeo parecen ser complicados e inaplicables en la práctica, sin embargo, en mi experiencia al calcular precios de transferencia, resultan factibles para la operación de ciertas áreas, ya que debido a su actividad (limpieza, mantenimiento de edificios, archivo, etc.) resulta en ocasiones inoperante determinar el costo de sus productos sobre una base científica o de acuerdo a la clasificación de su actividad, esto debido al tamaño del área o por que sus costos son relativamente pequeños en comparación con otros departamentos y no es necesario invertir recursos para el cálculo del precio a transferir, por lo que el costeo absorbente o el costeo directo resultan ser una opción positiva de cálculo.

#### 4.3.3. Costos A.B.C. (costeo basado en actividades).

Los métodos denominados Activity Based Costing (ABC) se han desarrollado para facilitar la asignación de los costos indirectos de los recursos de apoyo a las actividades, procesos, productos, servicios y clientes. En este punto estudiaré de manera elemental como es posible utilizar este método para la determinación de precios de transferencia y explicaré como este

puede resultar muy útil para generar información relacionada con el costo de los procesos que intervienen en la elaboración de un producto o servicio.

#### 4.3.3.1. Definición de costos ABC.

Como sus siglas en inglés lo indican ABC (Activity Based Costing), este método de costeo se basa principalmente en el costeo de las actividades de apoyo relacionadas con la producción de un bien o un servicio. Su objetivo no es distribuir los costos comunes entre los productos, sino medir y luego establecer un precio de los recursos utilizados por las actividades que apoyan la producción y entrega de bienes y servicios a los clientes<sup>49</sup>.

#### 4.3.3.2. Principios de costeo ABC.

Este método intenta, en primer lugar, identificar las actividades prestadas por los recursos organizativos de apoyo. Luego sigue la pista de los gastos derivados de los recursos de apoyo hasta las actividades, finalizando con la obtención del costo total de cada una de las actividades de apoyo. En una etapa siguiente, el ABC rastrea los costos de las actividades hasta los productos mediante la identificación de un *cost driver*, para cada actividad, calculando la proporción que corresponde al cost driver de la actividad y utilizando esta proporción para dirigir los costos de la actividad a los productos.

El ABC reconoce que algunos recursos desempeñan trabajos tales como preparación de la maquinaria, programación de órdenes de producción, inspección de productos, mejora de productos y movimiento de materiales. Estas son actividades de apoyo. No intervienen directamente en el proceso físico de convertir las materias primas en productos intermedios y terminados. En las organizaciones de servicios, que carecen de materiales directos y de mano de obra directa de fácil asignación, casi todas las actividades pueden considerarse de apoyo: las relaciones con los clientes y previsión de servicios existentes, así como la prestación de

---

<sup>49</sup> Mallo, C.; Kaplan, R.S.; Meljem, S.; Jiménez, C.. 2000. Contabilidad de costos y estratégica de gestión. Prentice Hall Iberia. Madrid, España. pp. 359-360.

servicios primarios a los clientes (una llamada telefónica, un tratamiento médico o un vuelo en línea aérea).<sup>50</sup>

#### 4.3.3.3. Ventajas y desventajas del costeo ABC.

El método de “Costos Basado en Actividades” mide el costo y desempeño de las actividades, fundamentado en el uso de recursos, así como organizando las relaciones de los responsables de los centros de costos, de las diferentes actividades.

Con la anterior concepción, los beneficios son:<sup>51</sup>

- Claramente visualizar los logros sobre los costos de los productos y descubrir las fallas en las asignaciones de recursos, por tanto, de costos.
- Precisar de valuar o no las actividades.
- La información confiable para soportar decisiones estratégicas.
- Alienta el trabajo en equipo en las áreas de producción y contabilidad.
- Identifica y precisa los costos de cada actividad.
- Para lograr el punto anterior, se necesita una revisión de estructura, en cuanto a áreas de responsabilidad, de la organización.

Las desventajas que se generan al aplicar este método se pueden visualizar como obstáculos al implementar el ABC, y se presentan como sigue:

- La falta de compromiso por parte de la alta dirección, puede restar credibilidad al proyecto.

---

<sup>50</sup> Ídem.

<sup>51</sup> Del Río González, Cristóbal. 2000. COSTOS III. ECAFSA. D.F., México. pp. II-32, 33

- Esto dificulta el proceso de análisis y detección de actividades con cada uno de los responsables de los centros de costos.
- En la mayoría de los casos se detectan generadores de costos que no agregan valor a las actividades de producción de bienes o servicios y que generalmente están vinculados con tiempos muertos, maquinaria obsoleta u otros. Esto puede ocasionar conflictos con los responsables de los centros de costos al momento de presentar esta información a la alta dirección.
- Si no se cuenta con la planeación adecuada y si la importancia relativa se aplica de manera ineficiente, el costo administrativo puede resultar elevado.

#### 4.3.3.4. Determinación de los costos ABC.

A diferencia de los métodos de costeo anteriores, en el costeo ABC es necesario contar con la participación integral de cada uno de los responsables de centros de costos. Es un proceso que involucra a todos aquellos que participan de manera directa o indirecta en la producción de un bien o servicio y desglosa a detalle (por actividad) cada uno de estos procesos. En primera instancia los pasos a seguir para lograr el ABC son:<sup>52</sup>

- Analizar e identificar las actividades de apoyo a la fabricación, que aportan los departamentos de servicio (a los productivos y generales) denominados departamentos indirectos.
- Formar grupos de costos homogéneos (costos de cada grupo, referido a una actividad) valuando las actividades separadamente.
- Localizar los cost drivers que mejor apliquen al origen y la variación de los gastos de referencia.

---

<sup>52</sup> Idem. pp. II-36, 37

- Obtener el costo unitario de proveer cada actividad al proceso de fabricación, dividiendo el costo total de cada actividad entre el número de unidades de actividad consumidas del cost driver identificado.
- Identificar el total de cost drivers consumidos por cada producto.
- Aplicar los gastos indirectos de fabricación a los artículos elaborados, multiplicando el costo unitario de proveer cada actividad, por el número de cost drivers ocupados por cada producto.

Antes de continuar, es necesario precisar los siguientes conceptos (fig.2):

- Actividad. Es el trabajo desempeñado dentro de una organización.
- Actividad atribuible. Característica de la actividad en forma individual (tiempo, esfuerzo, resultado, cumplimiento).
- Actividad del grupo de costos (pool de costos). Aglutinamiento de todos los costos que se asocian a una actividad.
- Lista de actividad. Mención de las mismas y su asociación con los costos de los recursos consumidos o utilizados en un producto o servicio.
- Actividades adicionales valuadas. Son aquellas lo suficientemente importantes para contribuir al valor del costo unitario.

#### AREAS FUNCIONALES



Figura 2. Áreas funcionales de la empresa.<sup>53</sup>

<sup>53</sup> Ibidem. pp. II-33

#### 4.3.3.4.1. Definición del objeto de costo.

La utilización de este método de costeo para la determinación de precios de transferencia, requiere de definir, en primera instancia, las dimensiones de costo y rentabilidad que debe proporcionar el proceso.

Esta definición dependerá del alcance que se quiera dar al proceso y las características de operación de la empresa. Algunos objetos de costos pueden ser:

- Productos y línea de productos.
- Clientes o segmentos de clientes
- Canal de distribución o ruta.
- Zona, región y país.
- Combinaciones entre los puntos antes citados.

Para estas dimensiones se deben establecer jerarquías. Estas jerarquías deben limitarse en base a su representatividad tomando como importancia principal, el mostrar adecuadamente las dimensiones que representen el 80%, y a un nivel agregado el 20% restante.

La definición de objetos de costo y rentabilidad es fundamental para la utilización del ABC, ya que establece las dimensiones de información que debe proporcionar.

#### 4.3.3.4.2. Definición de actividades.

Para la definición de actividades es necesario considerar los siguientes aspectos:

- Utilizar el enfoque de la cadena de valor para definir las actividades de la unidad de negocio; es común encontrar que se definen las actividades de cada centro de costos o departamento con un enfoque funcional y esto es un error, por que las actividades del negocio cruzan las áreas funcionales.

- Para efectos de lograr una adecuada precisión en el costeo de actividades, es suficiente llegar al tercer nivel en la definición de actividades:

NIVEL	ACTIVIDAD
1	Proceso de negocio: Comercializar
2	Subproceso: Vender
3	Tarea: Levantar pedidos
4	Paso: Capturar datos de cliente
5	Acción: Capturar número de cliente.

Todas estas representan actividades en la empresa pero a un diferente nivel. Sólo para casos de reingeniería de procesos es necesario bajar al tercer nivel.

- El nivel de detalle también debe ser justificado con base en el costo de las actividades; es común encontrar que el 80% de los costos se encuentran en el 20% de las actividades, por lo que sólo para este 20% de actividades se justificaría llegar a un mayor nivel de profundidad en la definición de actividades y para el 80% de las actividades que representan el 20% de los costos no tiene caso bajar a más del 3er. nivel.
- Una actividad definida siempre debe tener un resultado tangible y cuantificable.
- Una regla general es que una actividad debe ser algo en lo que alguien invierte al menos 5% de su tiempo.
- Un modelo ABC para una división de negocios tiene de 50 a 250 actividades en promedio.
- Un modelo solo debe incluir aquellas actividades que las mismas divisiones encuentren interesantes y relevantes y tratando de agrupar a todas las demás.

Es frecuente que en los proyectos ABC se quieran definir las actividades de todos los procesos al máximo nivel de detalle, sin embargo, esto es un error por que sólo agrega complejidad al modelo y no genera ningún beneficio.

Si el alcance de la utilización de este método es mayor al costeo de productos y se está pensando en contar con información para la toma de decisiones relativas a la reducción de costos y mejoramiento de los procesos, la definición de actividades deberá incluir aspectos tales como:

- Tipo de valor agregado a la actividad.
- Si se considera para la valuación de inventarios.
- Capacidad disponible de la actividad.

#### 4.3.3.4.3. Definición de los cost drivers.

Para la selección de los cost drivers se deben de tener en cuenta las siguientes consideraciones:

- Un driver debe ser información disponible y cuantificable por objeto de costo.
- Una actividad debe tener sólo un driver.
- Es importante definir entre driver de recurso (número de personal asignado por actividad) y driver de actividad (número de ordenes de venta procesadas).
- Normalmente los sistemas de las áreas operativas proporcionan información que puede ser utilizada como driver de actividad.
- Los cost drivers también pueden ser utilizados para evaluar el desempeño de las áreas operativas de la empresa.

#### 4.3.3.4.4. Recomendaciones para su utilización.

Las principales recomendaciones para la utilización del costeo basado en actividades son:

- Deben existir expectativas realistas sobre los resultados del método ABC, ya que este proporciona información muy valiosa para la toma de decisiones, pero los beneficios se obtienen siempre y cuando se lleven a cabo acciones correctivas.
- La administración funcional y de procesos debe aceptar y usar la información de costos nueva para apoyar las decisiones y controlar reducir costos.
- Un escenario de negocio es claro basado en información de costos ABC, la administración debe estar dispuesta a tomar decisiones duras para reducir costos o aumentar utilidades al eliminar actividades, productos, servicios, clientes y canales de venta y distribución.
- Los sistemas ABC deben estar integrados en los procesos fundamentales de la empresa, tales como: evaluación del desempeño y remuneración de todo el personal, y otros sistemas de la organización.
- Los gerentes deben empezar a ver la organización como una serie de procesos integrados y administrar las actividades inherentes al proceso. Usar ABC como la base de la Administración Basada en Actividades.
- ABC debe estar integrado con los procesos de reingeniería para identificar el valor dentro de la organización.
- El involucramiento de la alta dirección y la gerencia es necesario, no solo al inicio, sino también a lo largo de todo el ciclo de vida del proyecto para lograr una adecuada implantación.

Al determinar precios de transferencia es indispensable contar con el conocimiento y la experiencia de los métodos de costeo más comunes. De acuerdo con el profesor Cristóbal del Río, existen cinco métodos: el costeo tradicional, costeo variable, el ABC, el costo del ciclo de vida de los productos y el costeo integral conjunto; para efectos del modelo de determinación de precios de transferencia, preferí utilizar solo los tres primeros, debido a que son los tradicionales y que se apegan de manera más efectiva a la naturaleza de este modelo. Cabe destacar que esta propuesta se enfoca a la distribución equitativa de los cargos indirectos a las áreas de producción, es decir, trasladar el gasto real generado por las áreas administrativas (recursos humanos, administración y finanzas, compras, etc.) o rojas a las áreas productivas (fábricas, distribución, ventas, etc.) o verdes, permitiendo la identificación de unidades de negocio estratégicas dentro de la compañía, asignando de manera justa los costos y gastos correspondientes, eliminando las áreas rojas y dando paso a las amarillas. Por ello, al visualizar cada unidad de negocio o centro de costos como un ente independiente, es posible identificar la gran gama de bienes y servicios que se generan internamente en cada organización y dentro de su propia individualidad, además de la inmensa cantidad de procesos que involucran su desempeño, por lo que pueden existir centros de costo en los que sea necesario, por su importancia dentro de la compañía y el tamaño de su presupuesto, realizar un estudio tan detallado y efectivo para la toma de decisiones como lo es el ABC, pero por otro lado, habrá centros de costos que no requieran de tal esfuerzo y para lo cual podemos utilizar el costeo directo o el costeo tradicional.

El tratamiento contable dentro del modelo es distinto debido al volumen de productos generados internamente por una organización. Pueden existir centros de responsabilidad que por su tamaño elaboran tres o cuatro productos, pero también existen áreas como recursos humanos o contraloría que pueden generar más de 150 productos cada una, por mencionar un ejemplo. TV Azteca cuenta con más de 1500 productos internos distribuidos en las 550 unidades de negocio con que cuenta, Elektra tiene más de 4000 productos y UNEFON más de 700, sin contar aquellos productos que se realizan bajo condiciones especiales. Con tales volúmenes se hace necesaria una simplificación de los procesos, obligando a reducir los registros contables realizados para tal efecto, por lo que, las cuentas contables se reducen para

este fin. Esto no quiere decir que los procedimientos de cálculo y análisis de variaciones no se lleven a cabo, este tipo de controles se conservan pero de manera no tan complicada.

#### **4.4. Estructura de implantación.**

Una vez estudiados los tres primeros pasos para la determinación de precios de transferencia, es momento de analizar de que forma estructurar los equipos de trabajo necesarios para el desempeño eficaz del modelo a tratar. Es importante enfatizar que el tamaño de los equipos de trabajo dependerá en gran medida de varios factores como son el número de estructuras internas dentro de cada organización, el alcance de cada proyecto, las necesidades de cada empresa, recursos, etc. Esta parte la dividiré en dos etapas, la primera, que será la etapa de implantación, y la segunda que será la encargada de controlar el proceso de determinación de precios de transferencia, generación de reportes y análisis de resultados.

Cuando la alta dirección y las gerencias operativas han definido el enfoque y alcance del proyecto, se deben organizar los equipos de trabajo, capacitar al personal involucrado, y en caso de que el modelo sea sistematizado, realizar las pruebas e implantarlo.

Para el adecuado desarrollo del proyecto, se requiere contar con la participación de los individuos y definir los roles que se describen a continuación.<sup>54</sup>

- **Comité directivo.** Formado por los directores a cargo de los procesos incluidos en el alcance, así como los directores a cargo de los procesos conexos, su rol consistirá en proporcionar la dirección estratégica al proyecto, revisar el estatus y aprobar los resultados en cada fase del mismo. Para asegurar el compromiso con el proyecto es fundamental que este grupo comunique al personal la importancia de esta iniciativa en la compañía y que asegure la disponibilidad del personal requerido para su desarrollo.

---

<sup>54</sup> García H., Miguel Angel. "¿Cómo implantar exitosamente un sistema de costeo basado en actividades (ABC) en su empresa?". Veritas, CCPM. 1º de abril. Año XLII. Núm. 1532. D.F. México.

- Administrador del proyecto. Para este puesto se requiere un individuo de nivel gerencial que sea reconocido y respetado en la empresa, su rol consistirá en llevar el liderazgo del proyecto, planeando las actividades, controlando los resultados y llevando a cabo un programa de difusión del proyecto.
- Dueños de los procesos. Este grupo deberá estar formado por los gerentes a cargo de los procesos incluidos en el alcance, su participación consistirá en asistir a los cursos básicos del modelo financiero de determinación de precios de transferencia para manejar los conceptos, conocer los métodos de costeo, validar los productos y servicios, clientes y proveedores, precios de transferencia, reportes; asimismo, será responsable de proporcionar apoyo en la implantación, promoviendo el uso del nuevo proceso.
- Equipo de trabajo. Este grupo será el principal equipo de trabajo del proyecto, formado por los representantes de los procesos involucrados y los del área de costos. Es recomendable que estos representantes tengan al menos un nivel de jefe de departamento, para contar con un equipo que conozca las operaciones, con un nivel de decisión adecuado y que sean reconocido y respetado en la empresa. Además del personal operativo y de finanzas, es importante reunir en este equipo una adecuada mezcla de habilidades y conocimientos, tales como sistemas informáticos, manejo de comunicaciones, administración de proyectos, administración del cambio y trabajo en equipo. Es común encontrar que en proyectos de carácter financiero administrativo, se forman equipos solo con el personal del área de finanzas y no se involucra adecuadamente al personal de las áreas operativas, con esto no se aprovecha el amplio conocimiento de las operaciones de la empresa que tiene el personal de las estas áreas y se provoca resistencia a la adopción del procedimiento en cuestión. Una vez integrado el equipo de trabajo, deberá ser capacitado en el uso de los conceptos elementales del modelo financiero de determinación de precios de transferencia y posteriormente desarrollar un análisis de los productos de cada unidad de negocio y su importancia relativa dentro del proyecto para definir el método de costeo a utilizar; además de analizar la información proveída por el modelo y apoyar en la implantación.

- Capacitación y entrenamiento en el uso modelo financiero de determinación de precios de transferencia. Para una adecuada capacitación y entrenamiento, se deben realizar sesiones a los grupos de trabajo involucrados en el proyecto que cubran los siguientes aspectos:
  - Teoría sobre el modelo financiero de determinación de precios de transferencia.
  - Información que se obtiene y como utilizarla.
  - Cómo identificar productos, insumos, clientes y proveedores.
  - Cómo costear los productos que se generen por cada unidad de negocio.
  - En su caso, entrenamiento en el uso del software diseñado.
  - El proceso de implantación del modelo.

Los dos primeros temas deben ser talleres para todos los grupos involucrados, es decir, a los directores, gerentes y el equipo de trabajo; los temas siguientes serán para el equipo de trabajo.

- Análisis e importancia relativa de los costos de los productos. Antes de comenzar con la implantación del modelo, es fundamental realizar un análisis de los costos de los procesos involucrados, para entender cuales son los centros de costos más significativos. Se debe incluir un análisis de Pareto para identificar donde se encuentra el 80% de los costos. Este servirá para entender la estructura de costos de las operaciones de la empresa, y con esto tener bases para focalizar el diseño de la estructura de trabajo para la el uso del modelo de determinación de precios de transferencia.

En segundo lugar, si los recursos lo permiten y el proyecto se vendió exitosamente, es posible crear un área que se encargue específicamente de los precios de transferencia internos. Esta área deberá funcionar como un centro de responsabilidad independiente, es decir, como una unidad de negocio, que al igual que otras áreas, deberá generar productos, ya sean bienes o servicios, a unidades de negocio clientes y con la autonomía suficiente para tomar decisiones

por sí misma y manejar sus recursos conforme a los objetivos del modelo convengan. Su función principal será, entre otras:

- Asesorar a las unidades de negocio que así lo requieran en la detección de productos, insumos, clientes y proveedores.
- Asesorar a las unidades de negocio en el cálculo de precios de transferencia.
- Generar los reportes solicitados por la alta dirección referentes a los resultados arrojados por los precios de transferencia.
- Generar políticas para regular las interacciones entre clientes y proveedores.
- Mediar las negociaciones de precios de transferencia entre clientes y proveedores.
- Administrar los sistemas desarrollados para el modelo financiero de determinación de precios de transferencia.
- Analizar los resultados obtenidos por el modelo de determinación de precios de transferencia y comunicarlos por los canales respectivos a los interesados.
- Detectar irregularidades o desviaciones en proceso de cobro y pago de precios de transferencia y proponer soluciones que agreguen valor al modelo.

El equipo de trabajo que deberá encargarse de regular el proceso de determinación de precios de transferencia, a pesar de contar con autonomía suficiente para desenvolverse de acuerdo con sus objetivos, tendrá que apoyarse en otras áreas para el desempeño efectivo de sus funciones. Algunas de estas áreas son: sistemas, contraloría, finanzas, etc.

La estructura de este equipo de trabajo deberá estar conformada por individuos que hayan participado en el proceso de implantación y su actividad deberá de estar enfocada al 100% al control de este modelo. Los roles de esta estructura podrían ser los siguientes:

- Gerente de precios de transferencia. Su proceso central será el de administrar el proceso precios de transferencia. Es responsable de que la información que se presenta a la alta dirección cumple con los estándares mínimos requeridos, comunicar por los medios apropiados los resultados obtenidos a los responsables de cada unidad de negocio, apoyar en la negociación de precios de transferencia, elaborar políticas relacionadas con el intercambio de productos entre unidades de negocio, planificar el desarrollo del área, promover nuevos procesos y vender el proyecto a unidades de negocio aún no incorporadas.
- Jefe de precios de transferencia. Su proceso central será supervisar el calculo de los precios de transferencia, asesorar a los responsables de las unidades de negocio en su determinación, supervisar los resultados y su presentación a la alta dirección, capacitación el uso del modelo de determinación de precios de transferencia, controlar los avances de la aplicación del modelo de determinación precios de transferencia, apoyo en la negociación de los precios de transferencia, apoyo en la venta del proyecto a unidades de negocio aún no incorporadas y proponer nuevos procesos que mejoren el desempeño del área.
- Supervisor de precios de transferencia. Su proceso central es el de acumular la información generada por los cobros y pagos entre unidades de negocio y prepararla para su presentación a la alta dirección y responsables de cada centro de costos, apoyo en la capacitación para el uso del modelo de determinación de precios de transferencia, asesoría en la determinación de precios de transferencia, apoyo en la elaboración de políticas y mejora continua del proceso.
- Analista de precios de transferencia. Su proceso central es el de apoyar a los tres niveles anteriores en todo lo referente al proceso de determinación de precios de

transferencia. En este caso sugieren al menos dos personas que se encarguen de desempeñar este rol, debido a que el volumen de información puede ser muy numeroso.

Es de vital importancia que al momento de implantar el modelo se definan coherentemente los roles que cada individuo desempeñara dentro de este proceso, además de asignar a cada quién la responsabilidad y autoridad suficiente que le permita llevarlo a cabo exitosamente. Cada una de las estructuras descritas anteriormente están sujetas a ser modificables en la medida que se adapten a las necesidades de cada organización, pero sin dejar a un lado el fin que persigue el modelo.

#### **4.5. Medición del desempeño y remuneración a ejecutivos.**

Todas las organizaciones, independientemente de su naturaleza, tamaño o estructura operacional interna, se preocupan por la medición del desempeño. En una con utilidades, los inversionistas y acreedores a largo plazo, miden el desempeño de la alta dirección mediante el uso de razones aplicadas a los estados financieros como el rendimiento sobre la inversión, rotación de inventarios, rotación de cuentas por pagar, rendimiento sobre activos, etc., particularmente en los grandes corporativos, es necesario desarrollar una base sólida para medir el desempeño de las unidades de negocio de toda la compañía, puesto que son responsables de su rendimiento global.

El modelo financiero para la determinación de precios de transferencia es una herramienta que genera información relevante para la medición del desempeño de cada unidad de negocio; en este punto analizaré de que forma es posible hacerlo y como evaluar a los responsables de ello.

##### **4.5.1. Bases de comparación<sup>55</sup>.**

Los resultados operacionales de un centro de responsabilidad por sí mismos son inadecuados para evaluar su desempeño. Como regla general aplicable a los tres tipos de centros de

---

<sup>55</sup> Polimeni, Ralph S.; Fabozzi, Frank J.; Adelberg, Artur H; Kole, Michael A. 1996. Contabilidad de Costos. McGraw Hill. México. pp. 752-753

responsabilidad, sólo un análisis comparativo puede suministrar a la alta dirección la información necesaria para evaluar la actuación de un centro de responsabilidad y sus responsables.

En la práctica se utilizan tres bases de comparación por parte de las compañías como un medio para evaluarla:

- Los resultados operacionales del periodo anterior podrían compararse con los del presente para evaluar el desempeño entre periodos.
- Los resultados operacionales del periodo actual de un centro de responsabilidad podrían compararse con los del periodo actual de otro centro de responsabilidad similar en la misma compañía para evaluar el desempeño ínter compañías.
- Los resultados operacionales del periodo actual de un centro de responsabilidad podrían compararse con los del periodo actual de otro centro de responsabilidad similar en una compañía competitiva (benchmarking), siempre que los datos estén disponibles, a fin de evaluar su desempeño.

#### 4.5.2. Evaluación del desempeño del centro de costos<sup>56</sup>.

Un centro de costos es un segmento de una organización descentralizada al que se le asigna el control sobre el incurrimento de los costos. En consecuencia, la evaluación del desempeño de un centro de costos se basa en una comparación de costos y gastos presupuestados contra costos y gastos reales.

Para implementar la estrategia de análisis de variaciones debe usarse un sistema de presupuesto flexible. Al comienzo del periodo, todos los costos controlados por el gerente de una unidad de negocio deben estimarse a diversos niveles de actividad, incluida la actividad normal. Este presupuesto es fundamental para la planeación inicial de múltiples actividades

---

<sup>56</sup> Idem. Pp. 754-758.

del centro de costos. Esto también suministrará una medida de dirección continua a través del periodo a la luz de las cambiantes circunstancias.

Al final del periodo, los costos reales se conocerán al nivel de actividad real logrado y tendrán que compararse con los costos del presupuesto al mismo nivel de actividad. En consecuencia, tendrá que elaborarse un presupuesto ex post, con la finalidad de contar con un punto de control.

Cualquier diferencia constituye una variación del desempeño esperado del centro de costos y debe someterse a procedimientos apropiados de investigación. Las variaciones desfavorables no implican necesariamente que un gerente se haya desempeñado en un nivel no satisfactorio. Solo con una investigación a fondo es posible identificar la causa exacta de la variación, revelará responsables y discrepancias entre lo presupuestado y lo real.

#### 4.5.3. Evaluación del desempeño del centro de ingresos.

A diferencia de un centro netamente de costos, el centro de ingresos, además de incluir un presupuesto de egresos, también incluye un presupuesto de ingresos, es decir que su objetivo no esta solo en hacer más eficientes los recursos con que cuenta sino igualmente tiene que maximizar sus ingresos. Dicho de este manera, la evaluación del centro de ingresos no debe de hacerse únicamente sobre las variaciones favorables o desfavorables de sus costos, sino que de igual forma deberá de hacerse sobre los ingresos que obtiene por su operación, lo que quiere decir que será necesario elaborar un presupuesto ex post de los ingresos al final de cada periodo de evaluación, para comparar los ingresos reales contra los presupuestados.

En este punto es necesario establecer una diferencia entre los ingresos externos y los ingresos obtenidos por precios de transferencia internos, comparándolos con los objetivos de cada unidad de negocio. Por su característica, los centros de ingresos, son una de las partes más fundamentales dentro de cada organización, debido a que a partir de ellos inicia la operación completa de la compañía, es uno de los puntos estratégicos que requieren de mayor atención y cuidado. Debido a la naturaleza del modelo financiero de determinación de precios de

transferencia, es posible que los centros de ingresos, además de generar ingresos externos, también los generen internos. Sin embargo, los externos, por regla, siempre superarán a los internos, por lo tanto, la manera de evaluar los resultados de los centros de ingresos, además de realizar las comparaciones pertinentes contra presupuesto, ya sea de ingresos o de egresos, deberá de contener una comparación contra las metas esperadas dentro de la organización. El desempeño de un gerente de un centro de ingresos se evalúa con base en el resultado de su operación, el cual se calcula deduciendo los costos de los ingresos.

#### 4.5.4. Evaluación del desempeño del centro de inversión<sup>57</sup>.

Un centro de inversión es un segmento de una organización descentralizada al que se le asigna control sobre la generación de ingresos, el incumplimiento de los costos y la adquisición de los activos del centro de inversión. Algunas veces, los centros de inversión se consideran casos especiales de los centros de ingresos. El gerente de un centro de inversión tiene la autoridad para tomar decisiones por el nivel de activos fijos (circulante y fijo) empleados en el centro de inversión. Por consiguiente, la evaluación del desempeño de un centro de inversión debe basarse en comparación del rendimiento sobre la inversión presupuestado o el ingreso residual con el rendimiento real sobre la inversión o el ingreso residual. El rendimiento sobre la inversión se calcula dividiendo la utilidad del centro de inversión entre sus activos, expresándolo de la siguiente forma:

$$RSI = \text{Utilidad} / \text{Activos asignados}$$

El ingreso residual se calcula multiplicando primero los activos controlados por el centro de inversión por la tasa de retorno mínima deseada por la compañía y restando el resultado de la utilidad del centro de inversión. El ingreso residual se expresaría como:

$$IR = \text{Utilidad} - (\text{activos} * \text{tasa de retorno requerida de la compañía})$$

---

<sup>57</sup> Ibidem. Pp. 766-776.

Una gran cantidad de factores debe tenerse en cuenta para lograr el desarrollo de un efectivo programa de medición del desempeño. No hay una sola respuesta para todas las compañías. Las industrias manufactureras diferirán de las empresas de servicios, como bancos o compañías de seguros, y los almacenes minoristas diferirán de las empresas de servicio público o entidades gubernamentales. Incluso habrá diferencias dentro de la misma industria. El modelo financiero de determinación de precios de transferencia es una respuesta efectiva para la medición del desempeño de las unidades de negocio que conforman una organización, sin embargo, es importante enfatizar que debido a la gran variedad de industrias y modelos administrativos, será necesario tropicalizar este modelo a la actividad de cada organización.

Ya sea para evaluar el desempeño de un centro de ingresos, centro de costos o centro de inversión, indistintamente se utilizarán los resultados generados por cada unidad de negocio, los cuales estarán en función del plan general de la compañía y de los objetivos individuales de cada centro, ya sea de ingresos, costos o inversión. Su desempeño será evaluado conforme a los resultados esperados y será tarea de cada gerente o responsable de la unidad de negocio el tomar las decisiones óptimas que lo lleven a conseguir esos resultados.

El modelo financiero para la determinación de precios de transferencia, presenta las condiciones necesarias para que en determinado momento las diferencias existentes entre cada tipo de unidad de negocio se reduzcan al mínimo. En el caso de los centros de costo, la teoría del modelo nos indica que, al contar con recursos para producir un bien o un servicio, invariablemente existirá un cliente que reciba los beneficios generados por esta unidad de negocio, por tanto, esto implicara que su costo sea asignado o transferido a otra unidad que a su vez tomará esto como un recurso más para producir un bien o un servicio que será asignado a otra, enriqueciendo así la cadena de valor de la organización y quedando el centro de costos, en lenguaje coloquial, “tablas”, es decir que, al transferir sus recursos a otra área a través de un producto cuyo precio es fijado conforme a sus insumos (recursos humanos, materiales, gastos indirectos, etc.), la diferencia de sus ingresos contra sus egresos deberá arrojar un resultado de cero. En la práctica es difícil que esta situación se presente, debido a los diferentes variables que alteran el entorno de las unidades de negocio algunas de ellas pueden ser los métodos de fijación de precios de transferencia, al cálculo de los presupuestos, cambios en el plan general

de la compañía, entorno económico interno y externo, etc., por lo que es importante fijar criterios de evaluación tomando en cuenta estas variables, aplicando eficientemente la importancia relativa de cada una de ellas.

Así las cosas, un centro de inversión o un centro de ingresos, deberá ser evaluado tomando en cuenta la totalidad de sus ingresos y gastos, incluyendo aquellos que hayan sido generados por productos adquiridos de proveedores internos, ya que, así como todas las unidades de negocio dentro de la organización, deben ser visualizados como entes independientes que funcionan con recursos propios los cuales es obligación suya, explotar al máximo para la consecución de sus objetivos y metas. Acotando lo anterior, destaco la importancia de utilizar criterios de fijación de precios de transferencia que se adecuen a las necesidades de cada unidad de negocio y que reflejen el costo real de cada producto, sean negociados o basados en cálculos científicos, tendrán que ser justos para evitar cualquier efecto inflacionario o de cualquier índole que genere resultados erróneos en detrimento del resultado de las unidades de negocio y del resultado general esperado por el modelo financiero de determinación de precios de transferencia y de la organización.

#### 4.5.5. Remuneración a ejecutivos<sup>58</sup>.

La fijación de precios de transferencia afecta las utilidades de los segmentos, por lo que afecta las medidas del desempeño de las unidades de negocio. Utilizando el criterio de costo beneficio y los criterios motivacionales de congruencia de congruencia y esfuerzo, la alta administración selecciona unidades de negocio, medidas de desempeño y recompensas. Los incentivos se definen como las recompensas formales e informales basadas en el desempeño que mejoran los esfuerzos de los administradores por alcanzar las metas organizacionales y las propias. A su vez, las medidas su desempeño pueden afectar las recompensas de los administradores.

---

<sup>58</sup> Horngren, Charles T.; Sundem, Gary L.; Selto, Frank H.. 1994. Contabilidad administrativa. Prentice Hall Hispanoamericana. México. pp. 382-384.

La investigación sobre las recompensas ha generado un principio básico: los administradores tienden a enfocar sus esfuerzos en las áreas donde se mide el desempeño y donde este afecta sus recompensas. Si las medidas del desempeño son más objetivas, mayor será la probabilidad de que el administrador se esfuerce. Por tanto, las medidas contables, que proporcionan evaluaciones relativamente objetivas, son importantes. Además, si los individuos creen que no hay ninguna conexión entre su comportamiento y la medición de su desempeño, ellos no encontrarán la manera de cambiarlo para afectar sus recompensas.

La selección de recompensas claramente pertenece a un sistema general de control administrativo. Las recompensas pueden ser tanto monetarias como no monetarias. Algunos ejemplos incluyen aumentos salariales, bonos, ascensos, elogios, capacitación, autosatisfacción, oficinas elegantes y comedores privados. Sin embargo, el diseño de un sistema de recompensas corresponde sobre todo a la alta dirección, que con frecuencia recibe consejos de muchas fuentes, además de los contadores.

Es deseable vincular las recompensas con el desempeño, pero con frecuencia, el desempeño de un administrador no se puede medir de manera directa. Por ejemplo, los resultados de una unidad de negocio se pueden medir con facilidad, pero quizá no sea el mismo caso para medir el efecto de un administrador sobre tales resultados. Lo ideal es que las recompensas deberían basarse en el desempeño gerencial, pero en la práctica, las recompensas por lo regular dependen de los resultados financieros de la unidad de negocio del administrador. El desempeño gerencial y los resultados de la unidad de negocio ciertamente están relacionados entre sí, pero existen factores fuera del control del administrador que también afectan los resultados. Entre mayor sea la influencia que tienen los factores incontrolables sobre los resultados de la unidad de negocio, mayor será la cantidad que se presenten al usar los resultados para representar el desempeño del administrador.

Los economistas describen la selección formal de medidas del desempeño y recompensas como teoría de la agencia. Para que la alta dirección contrate a un administrador, ambos necesitan estar de acuerdo con un contrato laboral que especifique una medida del desempeño y la manera en que esta afectará las recompensas. Por ejemplo, un gerente podría recibir un

bono del 15% de su salario si su unidad de negocio alcanza los resultados planeados. De acuerdo con la teoría de la agencia, los contratos laborales especificarán intercambios entre tres factores:

- Incentivos: conforme la recompensa del administrador dependa más de una medida del desempeño, mayor será el incentivo que tendrá el administrador para realizar acciones que maximicen tal medida. La alta dirección debe definir la medida del desempeño para promover la congruencia y sustentar una recompensa suficiente en ésta para lograr el esfuerzo gerencial.
- Riesgo: entre mayor sea la fuerza ejercida por los factores incontrolables sobre la recompensa del administrador, mayor será su riesgo. Las personas por lo general evitan los riesgos, de manera que se les debe pagar más a los administradores si se espera que tomen un riesgo mayor. Crear incentivos vinculando las recompensas a los resultados de la unidad de negocio, que por lo general es deseable, tiene el efecto secundario adverso de imponerles riesgos a los administradores.
- Costo de medir el desempeño: el intercambio entre incentivos y riesgos no es necesario si el desempeño de un administrador se puede medir de manera perfecta. ¿Por qué?, por que entonces se le podría pagar una cantidad fija a un administrador si tiene el desempeño esperado, y nada si no. El desempeño es algo que el administrador puede controlar por completo, y la observación del nivel de desempeño es todo lo que se necesita para determinar la remuneración que se gana. Pero la medición directa del desempeño de un administrador por lo general es cara y en ocasiones, nada factible. Los resultados de las unidades de negocio tienen una disponibilidad más inmediata. El criterio costo beneficio por lo regular indica que la medición perfecta del desempeño de un administrador no vale lo que cuesta.

No hay que olvidar que el éxito de una unidad de negocio no depende únicamente de las habilidades gerenciales de un administrador, sino que también están involucrados en ello sus integrantes, por tanto, el administrador tendrá que evaluar a su personal al mismo tiempo que

él es evaluado y de igual forma, si los resultados de la unidad de negocio son los esperados, se tendrá que recompensar de igual manera el desempeño de los integrantes de la misma, de lo contrario, se perdería la congruencia de metas, creando incertidumbre y un sentimiento de inconformidad que de ninguna manera es saludable para la unidad de negocio y la organización.

#### 4.5.6. Medidas no financieras del desempeño<sup>59</sup>.

Mientras que las medidas contables tales como el RSI y la utilidad residual capturan aspectos importantes del desempeño, cada una de ellas tiene sus limitaciones. Por ejemplo, estas medidas no reflejan aspectos no financieros tales como el servicio al cliente, la calidad del producto, el tiempo de ciclo, la productividad y el historial de seguridad de las plantas industriales.

El control de calidad es el esfuerzo para asegurar que los productos y servicios tengan un desempeño que cumpla con los requerimientos implícitos y explícitos del cliente. Las organizaciones en todo el mundo han adoptado programas formales de administración de calidad. También se ha vuelto evidente que las mejoras en calidad conducen a un menor tiempo de ciclo, mayor productividad y menores accidentes industriales. Debido a que estos factores estén íntimamente relacionados, no es una coincidencia que todos los tipos de organizaciones estén preocupadas por ellos. Estas son submetas clave que conducen a la rentabilidad a largo plazo para las compañías privadas.

Una clave para mejorar la calidad es la reducción del tiempo de ciclo. El tiempo de ciclo, o tiempo de producción, es el tiempo que se lleva para completar un producto, o cualquiera de los componentes de un producto. Es una medida resumida de la eficiencia y la efectividad de la producción, y un factor importante de costos. Un tiempo de ciclo bajo significa la conclusión rápida de un producto sin defectos. La reducción del tiempo de ciclo requiere

---

<sup>59</sup> Horngren, Charles T.; Foster, George. Contabilidad de costos: un enfoque gerencial. 1991. Prentice Hall Hispanoamericana. México. p. 1010.  
Horngren, Charles T.; Sundem, Gary L.; Selto, Frank H... 1994. Contabilidad administrativa. Prentice Hall Hispanoamericana. México. p. 434.

procesos que operan sin problemas y alta calidad, y crea también una mayor flexibilidad y reacciones más rápidas a las necesidades del cliente. Conforme se va reduciendo el tiempo de ciclo, los problemas en la calidad se vuelven evidentes a lo largo del proceso y deben solucionarse si es que se quiere mejorar la calidad. La reducción de tiempo de ciclo también resulta en una entrega más rápida de los productos a los clientes, un plus que es valorado por ellos.

La productividad es una medida de los productos entre los insumos. Entre menor sea la cantidad de insumos necesarios para fabricar un producto, la compañía será más productiva. El reto de seleccionar medidas de productividad es que el administrador puede ser capaz de mejorar una sola medida para no dañar el desempeño en otro lugar de la organización. Es poco probable que el uso de una sola medida de productividad resulte en mejoras globales en el desempeño. Al igual que antes, la selección de controles administrativos requiere balancear intercambios que puedan ser realizados por empleados para mejorar sus evaluaciones de desempeño. Muchas organizaciones enfocan el control administrativo sobre actividades más fundamentales, como el control de calidad y el servicio, y usan las medidas de productividad para vigilar los beneficios de las mejoras alcanzadas en tales actividades.

Además de tomar en cuenta estos factores para evaluar el desempeño de una unidad de negocio, es importante realizar evaluaciones continuas del elemento más importante dentro de la cadena de valor y que esta representado por el número de individuos que la integran. Resulta difícil para ciertas organizaciones evaluar el capital humano, algunas de ellas lo realizan de forma informal, que de ninguna manera es recomendable, y otras, como parte del sistema general de control administrativo, utilizan estructuras bien definidas que les permiten realizar evaluaciones constantes del desempeño de sus integrantes, recopilando así información no financiera del desempeño, valiosa en la toma de decisiones para la alta dirección.

#### 4.6. Gestión de calidad<sup>60</sup>.

La filosofía de calidad, en nuestro país, es un concepto joven que comienza a desarrollarse y al cual no muchos contadores, administradores o profesionales en general están familiarizados. Se conoce muy poco sobre ello y la visión que proporciona aún no se asimila en la gran mayoría de las empresas, no solo en nuestro país, sino e gran parte de América Latina, prueba de ello, es la reciente certificación en ISO 9000 del área de Administración y Finanzas en TV Azteca, como la primera en otorgarse a un área de este tipo en América Latina. Su desconocimiento se debe en gran parte a las características culturales que envuelven no solo a las organizaciones, sino al país en general. Pero eso no quiere decir que el cambio hacia esta forma de pensamiento, revolucionaria para nosotros, no pueda ser aplicada en cualquier aspecto del ámbito organizacional.

Si bien, este tipo de cambios pueden requerir hasta cierto punto una reingeniería total al desear implementarla en una organización, y que modificaciones a la forma de trabajo conforme a la filosofía de calidad pueden tardar años, no es imperante para que estos se puedan realizar a partir de pequeñas entidades dentro de una organización. Puede hacerse desde un área con dos trabajadores, hasta unidades de negocio con cientos de profesionales. Con esta primicia, a partir de la utilización de fundamentos básicos de administración de calidad, el modelo financiero de determinación de precios de transferencia, permite al Licenciado en Contaduría eficientar el proceso de implementación y administración, promoviendo el cambio a partir de su uso, y si la organización se encuentra ya en un proceso de esta magnitud, adaptarse con un margen mínimo de dificultad, alcanzando con mayor facilidad el éxito en el uso y aplicación de este modelo.

En esta parte del trabajo de tesis, analizaré algunos puntos que si bien no reflejan la totalidad de un proceso tan complejo como lo es la administración de calidad, permitirán al Licenciado en Contaduría entenderlo y poder trabajar con él, abriendo la brecha a nuevas formas de trabajo, colocándolo en una posición aceptable del mercado que es cada vez más competitivo.

---

<sup>60</sup> KPMG. 2001. Requerimientos de ISO 9001-2001. KPMG. D.F., México.  
Material didáctico. Diplomado en Calidad Total. 2000. Instituto Tecnológico de Estudios Superiores Monterrey. México, D.F.

#### 4.6.1. Conceptos básicos de la Calidad.

Cada “guru” de la calidad la conceptualiza de manera distinta pero en un solo sentido. Deming (Eduards W.) la define como “superar las necesidades y expectativas del consumidor a lo largo de la vida del producto”, Juran (Joseph M.) de forma muy simple como “adecuación al uso”, Crosby (Philip B.) como “cumplimiento de los requisitos del cliente” y para Ishikawa (Kaoru) la calidad es “diseñar, manufacturar y mantener productos económicos, útiles y siempre satisfactorios para el consumidor”. Para la norma ISO, la calidad es “en conjunto de características de un elemento, que le confieren la aptitud para satisfacer las necesidades implícitas y explícitas del cliente”. De esto, podemos reconocer que aquello que persigue cada organización, en términos de calidad, es elaborar un producto, que puede ser un bien o un servicio, que contenga todas las características solicitadas por el cliente y en adición a ello las que se dan por hecho como la entrega en tiempo y forma, mejora continua, etc.

En adición a este concepto, a continuación describo algunos conceptos que se derivan de La Calidad:

- Administración de calidad. Conjunto de actividades de la función general de administración que determina la política de calidad, los objetivos, las responsabilidades, y la implantación por medios tales como planeación de calidad, el aseguramiento de calidad, el control de calidad y el mejoramiento de calidad, dentro del marco del sistema de calidad.
- Políticas de calidad. Directrices y objetivos generales de una organización, concernientes a la calidad, los cuales son formalmente expresados por la alta dirección.
- Planeación de la calidad. Actividades que determinan los objetivos y requisitos de la calidad, así como los requisitos para la implantación de los elementos del sistema de calidad.

- Control de calidad. Técnicas y actividades de carácter operacional, utilizadas para cumplir los requisitos para la calidad.
- Aseguramiento de calidad. Conjunto de actividades planeadas y sistemáticas implantadas dentro del sistema de calidad, y demostradas según se requiera para proporcionar confianza adecuada de que un elemento cumplirá los requisitos comprometidos por el cliente.
- Mejoramiento de calidad. Acciones tomadas en toda la organización para incrementar la efectividad y la eficiencia de las actividades y los procesos, a fin de promover beneficios adicionales, tanto para la organización como para sus clientes.
- Sistema de calidad. Sistema que integra la estructura organizacional, los procedimientos, los procesos y los recursos necesarios para implantar la administración de la calidad.
- Calidad total. Enfoque administrativo de una organización, entrado en la calidad, basada en la participación de todos sus miembros, la mejora continua y orientada al éxito a largo plazo a través de la satisfacción del cliente y en beneficio de todos los miembros de la organización y de la sociedad, teniendo como características:
  - Cualquier actividad o cambio encuentra su origen en la satisfacción del cliente.
  - Se trabaja con un enfoque preventivo.
  - Se da el mejoramiento constante en forma integral.
  - Los procesos se mejoran en forma ordenada.
  - La planeación, aseguramiento, control y mejoramiento continuo se aplica a cada operación.
  - Se apoya en diversas herramientas y disciplinas de estudio para investigación, evaluación, análisis, experimentación, optimización, etc.
  - Involucra a todos los integrantes de todos los niveles de la organización.
  - Es una filosofía y un proceso, no un programa.

- Parte de los niveles directivos.

La calidad es resultado de dos importantes conceptos: la productividad y la competitividad. La productividad es producir más productos de calidad, mejorando continuamente los procesos para maximizar el aprovechamiento de los recursos y eliminar todo lo que no agrega valor.

$$\text{Productividad} = \text{Salidas} / \text{Entradas}$$

El nivel de productividad esta en función del manejo y aprovechamiento de los recursos, por lo que la forma de mejorarla es asegurando la calidad de los insumos del proceso. Es un asunto de eliminación del desperdicio.

La organización como sistema produce el desperdicio, por lo tanto para incrementarla hay que trabajar en la mejora del sistema.

Por otro lado, la competitividad es la aptitud de cada organización para diseñar, producir y comercializar bienes o servicios cuyas características de calidad integren un paquete más atractivo para el cliente que el de los competidores. Ser competitivo significa enfrentarnos con otras personas que hacen lo mismo que nosotros, y lograr ante ellos la preferencia de los clientes. Esto es posible si logramos reunir atributos y ventajas que los competidores no cubren.

El mercado determina quien es o no competente, de acuerdo a la capacidad que demuestran para satisfacer sus necesidades y expectativas. Evalúa el nivel de los siguientes factores:

- Necesidad del producto.
- Expectativa oculta.
- Relación valor costo.

#### 4.6.2. Norma ISO.

La norma ISO 9000 es parte de una serie de normas formuladas por una organización internacional que se encarga de la estandarización de los procesos de producción de cada ente perteneciente a este grupo. Es un conjunto de normas que permite establecer un modelo estándar de bienes y servicios producidos en el mercado, y seguirlo paso a paso es la prerrogativa para asegurar su calidad. Existe la errónea interpretación de que la norma es únicamente aplicable a empresas de tipo manufacturero, sin embargo, en los últimos años se ha venido aplicando en nuestro país, y en muchos otros, en organizaciones de carácter netamente administrativo, como lo son departamentos de atención a contribuyentes (tránsito, tesorería, etc.) y áreas de la industria cuyo fin económico no es el de producir un bien sino un servicio (mensajería, aseguradoras, transporte, etc.). A pesar de la fuerza que este fenómeno administrativo esta causando en nuestro país, aún son muy pocas las empresas (dentro de todo el universo) que aplican este conocimiento a sus procesos productivos.

Los lineamientos que marca la norma ISO 9000 pueden ser aplicados, con sus respectivas adecuaciones, a cualquier proceso de producción o rama de la industria que se conozca; su carácter general le permite adecuarse a los diversos tipos o sistemas de producción y su perfil global la hace cada día un punto de referencia considerable al tratar de adquirir productos en el mercado. Cualquier organización que se encuentre certificada por esta asociación internacional de normas de estandarización, asegura una compra fiable que cumple con los requerimientos mínimos propuestos por ella y los clientes.

En México, existe un organismo gubernamental que se encarga de trasladar estos conceptos al ambiente nacional y es conocido como la Norma Oficial Mexicana. La tropicalización realizada por la NOM aduce prácticamente a todos los lineamientos propuestos por ISO, por lo que en este trabajo solo haré referencia a la norma internacional.

La norma ISO esta dividida de acuerdo al tipo de industria o aplicación que se desee realizar, dependiendo de las características de cada organización, de las cuales podemos describir las siguientes:

- ISO 9000. Norma sobre la gestión de la calidad y aseguramiento de la calidad: lineamientos para la selección y uso.
- ISO 9001. Sistemas de calidad, modelo de aseguramiento en el diseño, desarrollo, producción, instalación y servicio.
- ISO 9002. Sistema de calidad modelo para el aseguramiento en la producción y en la instalación.
- ISO 9003. Sistema de calidad modelo para el aseguramiento en la inspección y pruebas finales.
- ISO 9004. Gestión de calidad y elementos del sistema de calidad. Lineamientos.

La norma ISO 9001:2000 incluye ocho puntos en los cuales describe de manera objetiva los términos sobre los cuales una organización debe desempeñarse para poder ser certificada. Los primeros tres puntos se refieren al alcance, normatividad de referencia, términos y definiciones; los puntos 4,5,6,7 y 8, son los más representativos de la norma y se describen de la siguiente forma:

- Sistemas de administración de calidad. En esta parte se relacionan cuales deben ser los requerimientos generales de un sistema de administración de calidad, destacando la importancia de documentar todos los procesos descritos por la organización, generando evidencia que compruebe la ejecución de la norma.
- Responsabilidad de la dirección. Al ser este un proceso de carácter administrativo, la alta dirección debe contar con la absoluta responsabilidad del sistema de administración de calidad. Desde la planeación hasta la implementación, ejecución y control, la alta dirección debe adquirir un compromiso con el sistema, el cual deberá estar enfocado en su totalidad hacia el cliente, además de ser el ente encargado de

generar la política de calidad, realizar los planes necesarios para la aplicación de los nuevos procedimientos, comunicar las decisiones tomadas y realizar un análisis de los resultados obtenidos por el uso del sistema.

- **Administración de recursos humanos.** Un punto muy importante en esta norma, y que en anteriores ediciones se tomaba solo como uno más, es el recurso humano, que a mi juicio resulta un elemento clave para el éxito de cualquier acción. La norma destaca en este punto la importancia de contar con personal calificado con los conocimientos y habilidades necesarias para desempeñar su trabajo de manera que no afecte la calidad del producto final, en sus diferentes procesos. La organización debe contar con procedimientos de selección, evaluación, entrenamiento y capacitación del personal a su cargo, además de proveer a los mismos con todos los recursos suficientes para laborar bajo condiciones óptimas en un ambiente laboral que permita al trabajador desempeñarse de manera eficaz y eficiente.
- **Elaboración del producto.** La organización debe de realizar la planeación de la elaboración del producto en base a los requisitos del cliente. Dentro de la planeación deben tomarse en cuenta los diversos procesos que la elaboración de un producto requiere, desde la obtención de materia prima, el diseño y desarrollo de nuevos procesos y productos, la producción, hasta la entrega del producto. Debe contar también con procesos que le permitan medir la calidad del producto, tanto en su producción como su entrega.
- **Medición, análisis y mejora.** A través del monitoreo del producto en todas sus fases, la organización debe contar con fuentes de retroalimentación que evidencien que efectivamente se está llevando a cabo un control sobre la producción y sobre los resultados que arrojan los análisis durante la elaboración y entrega del producto, mostrando de esta forma acciones correctivas sobre productos no conformes y realizando mejoras tanto a los procesos como a los bienes y servicios, generando así, un alto grado de satisfacción en el consumidor final.

#### 4.6.2.1. Enfoque de proceso.

Para que una organización funcione de forma efectiva, esta debe identificar y administrar un sin número de actividades interrelacionadas. Una actividad utilizando recursos, y administrada de tal forma que permita la transformación de “entradas” en “salidas”, puede ser considerada como un proceso. Con frecuencia, la salida de un proceso se convierte directamente en la entrada de otro.

La aplicación de un sistema de administración de procesos dentro de una organización, junto con la identificación e interacciones de estos, puede ser conocido como enfoque de procesos.

Una ventaja del enfoque de proceso es el control continuo que este ofrece sobre la unión entre procesos individuales dentro del sistema de administración de procesos, así como su combinación e interacción. Cuando se utiliza dentro de cualquier sistema administrativo, dicho enfoque enfatiza la importancia de:

- Comprender y cumplir con los requerimientos.
- La necesidad de considerar los procesos en términos de valor agregado.
- Obtener resultados de la efectividad y desempeño de los procesos.
- La mejora continua de los procesos basado en medición objetiva.

Uno de los fundamentos básicos de la norma ISO esta enfocado en la identificación de procesos y sus diversas interacciones y esto es precisamente lo que es necesario realizar al determinar precios de transferencia dentro de una organización. Si se visualiza a la empresa y sus múltiples divisiones desde un enfoque sistémico, identificando entradas, procesos de transformación y salidas, es posible crear un esquema de mapeo de productos internos que en su conjunto desembocan en un producto final, que es el que se entrega al consumidor externo o cliente. De esta manera, la labor de identificación de productos internos puede resultar más prolífica en términos de los resultados esperados del modelo financiero de determinación de precios de transferencia (Fig. 3).

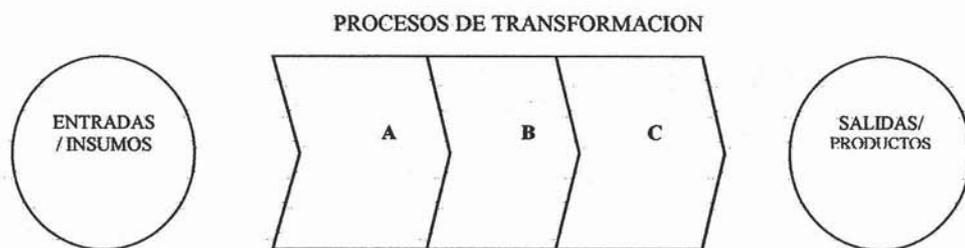


Figura 3. Representación clásica de un sistema.

Haciendo uso de esta perspectiva, el Licenciado en Contaduría contará con una herramienta más que le ayudará a mejorar la eficiencia en la implantación del modelo.

#### 4.6.2.2. Documentación.

Otro de los requerimientos que especifica la norma ISO, es la documentación. Cada decisión que se tome, cada acción llevada a cabo y prácticamente por cualquier actividad que involucre recursos (humanos y materiales) en pro de la elaboración de algún producto, debe de contar con evidencia de que así se realizó, de lo contrario es imposible comprobar que se están llevando a cabo acciones en ese sentido, provocando un descontrol total, creando un ambiente de incertidumbre y falta de credibilidad. Aunque pueda parecer exagerado y hasta en ocasiones burocrático, “todo” debe ser documentado utilizando los medios apropiados, desde los acuerdos que se tomen con la alta dirección para la ejecución del proyecto, el análisis de las características de cada unidad de negocio, la identificación de productos, etc., hasta la negociación de precios de transferencia, los respectivos cobros y pagos entre cada centro, etc.

Una vez más, dependiendo de las características de cada organización y de los medios de comunicación con que cuente, el modelo financiero para la determinación de precios de transferencia deberá de ser adaptado de acuerdo a ellos por el Licenciado en Contaduría (MFDPT). En mi experiencia, el documentar y crear evidencia de todas las actividades que conlleva el hacer uso del modelo, es uno de los puntos clave para su éxito.

Hay que tomar en cuenta que este proceso (MFDPT) requiere de la participación de un equipo de trabajo que involucra prácticamente a toda la organización y que el número de decisiones y acuerdos tomados puede exceder la capacidad de cualquier persona para recordarlos con exactitud, por lo que es necesario contar con registros que evidencien estos acuerdos y que comprueben que en realidad la aplicación del modelo esta funcionando como se esperaba, situación por la cual, reitero, cualquier actividad efectuada dentro del ámbito del modelo financiero de determinación de precios de transferencia, en la cual se eroguen recursos, tanto humanos como materiales, deberá ser documentada a través de los medios pertinentes, ya sea por medio de minutas, políticas, contratos, ordenes de servicio, correo electrónico, correo convencional, reportes financieros, boletas de entrega de producto, de producto no conforme o cualquiera de los medios que utilice la organización, y que cuente con la respectiva validación de cada uno de los involucrados.

La documentación completa del proceso tal vez sea la parte más complicada y engorrosa, y de las que requiere mayor análisis y planeación en cuanto a la aplicación del modelo financiero de determinación de precios de transferencia se refiere, sin embargo, es indispensable llevarla a cabo, de lo contrario será imposible alcanzar el objetivo deseado. Pero no todo son malas noticias, si la organización cuenta con los medios suficientes, hablando en términos de sistematización, no resultará tan complicado como parece.

Hasta ahora, a lo largo de estos cuatro capítulos, he estudiado prácticamente toda la estructura, tanto logística como teórica, que compone el modelo financiero para la determinación de precios de transferencia y el Licenciado en Contaduría cuenta las herramientas para poder diseñar su plan de trabajo para la aplicación de modelo en la compañía que así lo requiera. Pero aún falta un punto de apoyo más para concluir este trabajo de tesis y es la presentación de los resultados que finalmente generará el modelo desde el primer mes de su funcionamiento. En el siguiente capítulo, para concluir, analizaré la presentación de la información obtenida y su presentación tanto a directivos como responsables de las unidades de negocio, proponiendo algunos formatos y una vez generados los datos suficientes, de qué forma deberán presentarse los resultados en estados financieros y cuál será su contabilización.

## **Capítulo 5. Presentación y análisis de resultados.**

Una vez que inician los cobros y pagos entre unidades de negocio, se generan datos que afectan el resultado final de cada una de ellas. Dichos datos se acumulan contablemente en el estado de resultados de los centros en forma individual, al igual que lo hiciera cualquier ingreso, costo o gasto de manera general. Es cuando se hace necesario estudiar de que forma se acumulan estos datos y cual será el parámetro de análisis para los resultados marcados al final de cada periodo sobre las unidades de negocio correspondientes y cómo el Licenciado en Contaduría deberá de interpretar esta información y comunicarla a los interesados. En este sentido a lo largo de este capítulo analizaré estos temas, además de analizar de que forma se presentará esta información en los informes internos de la entidad y cuál deberá ser su repercusión sobre los mismos; en adición a ello, propondré algunos formatos para su presentación a la alta dirección y responsables de cada unidad de negocio.

### **5.1. Estado de resultados por unidad de negocio.**

Antes de entrar de lleno con la preparación de los estados financieros por unidad de negocio, es necesario analizar la procedencia de los datos para alimentar estos reportes. Como lo he descrito durante el desarrollo de este trabajo de tesis, los precios de transferencia tienen la función de trasladar el costo o gasto incurrido en la elaboración de un producto generado por una determinada unidad de negocio (que bajo los términos del modelo financiero para la determinación de precios de transferencia es conocida como unidad de negocio proveedora), el cual funge como un insumo para otra unidad de negocio (unidad de negocio cliente), que a su vez incurrirá en costos y gastos para la generación de un producto propio de su actividad y así sucesivamente, enriqueciendo con este proceso la cadena de valor que consecuentemente finalizará con el producto o productos correspondientes al giro principal de la organización (Fig. 1). Este proceso inicia con un proveedor central y finaliza con un cliente que recibe el total de las erogaciones incurridas para la elaboración del producto final; aunque en estricta teoría todos los centros de responsabilidad son clientes y al mismo tiempo proveedores.

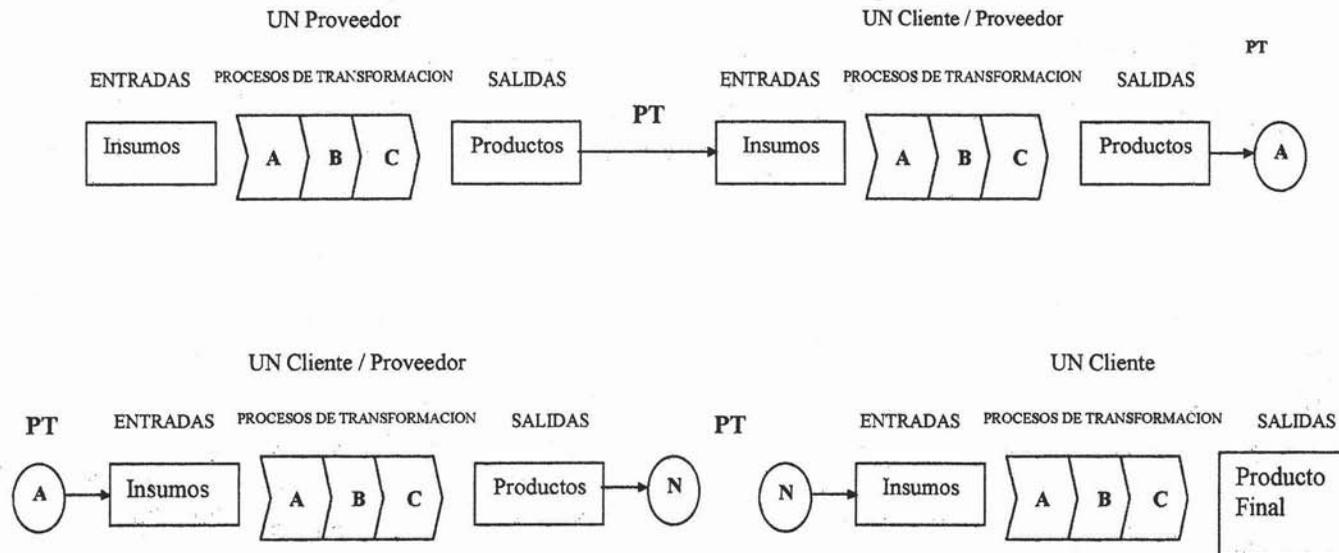


Figura 1. Red de actividad general de transferencia de precios.

Al funcionar la organización dentro de un esquema de contabilidad por áreas de responsabilidad, los costos y gastos se asignan por unidad de negocio o centro de responsabilidad en base a un presupuesto previo, y sus respectivas erogaciones incurridas son registradas contablemente en decremento de los recursos asignados, razón por la cual es posible elaborar un reporte con dichas erogaciones por periodo.

El estado de resultados es un estado financiero básico que presenta información relevante acerca de las operaciones desarrolladas por una entidad durante un periodo determinado<sup>61</sup> y uno de sus objetivos es evaluar el desempeño de una empresa. Sus principales elementos son: ingresos, costos, gastos, ganancias, pérdidas, utilidad neta y pérdida neta<sup>62</sup>. Uno de los enfoques del modelo financiero para la determinación de precios de transferencia está dirigido a los resultados obtenidos por cada unidad de negocio, por tanto, las cuentas contables que se creen para este fin tendrán el mismo tratamiento de las cuentas de resultados. A través de la contabilidad por áreas de responsabilidad, es posible desglosar el total de estos componentes por unidad de negocio, haciendo uso de los respectivos registros contables, dando paso a un mayor detalle de la información útil en la toma de decisiones y planeación por la alta dirección, y sus interesados.

Antes de aplicar los precios de transferencia a las unidades de negocio, se da por entendido que ya se cuenta con este tipo de información, es decir, reportes similares a estados de resultados por unidad de negocio, donde se tienen identificados aquellos centros de responsabilidad que solo presentan costos y gastos (UN rojas), y aquellas que por su naturaleza, al realizar los registros contables, se responsabilizan de los ingresos de la compañía (UN verdes) y que por tanto “generan” una ganancia, es decir que sus egresos son menores a sus ingresos. Al utilizar el modelo financiero para la determinación de precios de transferencia esta visión cambia radicalmente.

Los registros elaborados para tal propósito no requieren de mayor análisis, sin embargo, una vez en funcionamiento el modelo, es necesario instaurar un esquema contable que refleje sus

---

<sup>61</sup> IMCP. 2004. Principios de contabilidad generalmente aceptados. IMCP, D.F. México. Boletín B-3.

<sup>62</sup> Ídem.

efectos. En términos generales, los servicios internos representan una entrada o una salida de recursos respectivamente para la unidad de negocio, con la primicia de que no se realizará un flujo de efectivo directo para su adquisición o venta, dicho de otra forma, solo se efectuarán cobros y pagos “virtuales” durante un período determinado. Por tanto, las cuentas contables creadas para el registro de las operaciones propias del modelo tendrán que ser virtuales.

El primer paso para la generación de estados financieros, es crear un esquema contable sobre el cual recaerán los registros realizados durante un periodo que afecten la actividad financiera de la organización y ordenarlos de tal forma que arrojen información útil para la toma de decisiones y que cumpla con los requerimientos mínimos establecidos por los principios de contabilidad generalmente aceptados, la legislación vigente y las necesidades propias de información de la compañía. En el capítulo 2 estudié de los esquemas más comunes utilizados para organizar y controlar la estructura contable de las compañías, en este sentido, a continuación describiré una propuesta de cuentas contables que tendrán que integrarse al catálogo de cuentas de la compañía.

Tomando en cuenta que cada organización cuenta con una estructura distinta aplicada al cumplimiento de sus propias necesidades, omitiré la nomenclatura propuesta por el plan francés de contabilidad, sin embargo, lo que a continuación analizaré no deja a un lado sus principios.

Uno de los requerimientos principales para el funcionamiento del modelo financiero para la determinación de precios de transferencia es que la organización debe operar bajo el esquema de contabilidad por áreas de responsabilidad y de que sus sistemas contables cuenten con la capacidad de realizar sus registros por unidad de negocio, esto con la finalidad de emitir reportes que desglosen su actividad financiera en las distintas divisiones que en su conjunto forman la organización. Dando por asentado esto, la estructura contable del modelo financiero para la determinación de precios de transferencia se divide en dos tipos de cuentas: de balance y resultados.

Las cuentas de balance son las siguientes:

- **Cientes Internos:**
  - Se carga: de las cuentas por cobrar generadas por la operación de venta entre la UN de negocio proveedor y la UN de cliente.
  - Se abona: por los pagos efectuados por la UN cliente a la UN proveedor.
  - Naturaleza: deudora.
  
- **Proveedores Internos:**
  - Se carga: de los pagos efectuados por la UN cliente a la UN proveedor.
  - Se abona: de las cuentas por pagar generadas por la operación de compra entre la UN cliente y la UN proveedor.
  - Naturaleza: acreedora.

Las cuentas de resultados son:

- **Ingresos Internos:**
  - Se carga: al cierre del periodo o del ejercicio, según sea el caso, por el saldo, el cual se abona a la cuenta de Resultado del MFDPT.
  - Se abona: por los ingresos internos generados durante el periodo por la UN.
  - Naturaleza: acreedora.
  
- **Egresos Internos:**
  - Se carga: de las erogaciones internas realizadas por la UN durante el periodo. Dependiendo de su origen dichas erogaciones se clasifican como costo o gasto.
  - Se abona: al cierre del periodo o ejercicio, según sea el caso, por el saldo, el cual se carga a la cuenta de Resultado del MFDPT.
  - Naturaleza: deudora.

- Resultado del MFDPT (Modelo Financiero para la Determinación de Precios de Transferencia).
  - Se carga: del saldo de la cuenta de Egresos Internos.
  - Se abona: del saldo de la cuenta de Ingresos Internos.
  - Naturaleza: indistinta.

Las cuentas de balance por propia naturaleza son estáticas, es decir, muestran en términos monetarios la historia financiera de la compañía a lo largo de su existencia. En el caso del modelo que a través de este documento propongo, su tratamiento es distinto. La función de las cuentas dentro del modelo es casi imperceptible, prácticamente están destinadas a servir como puente para los registros de las cuentas de resultados y cumplir con la partida doble. El registro contra estas cuentas podría omitirse, pero en ciertas circunstancias resulta confuso o difícil de entender por parte de los usuarios cuando se prescinde de este. En defensa de la permanencia de estas dos cuentas puedo decir que tienen una función de control, proporcionando un punto de referencia más para evaluar el funcionamiento del modelo aquí descrito. Una vez sistematizado el proceso, no resulta difícil el realizar el registro completo y será decisión del Licenciado en Contaduría omitirlo o conservarlo por simple costumbre. Acotando lo anterior, es importante señalar que el saldo de estas dos cuentas (Clientes y Proveedores internos) deberá ser siempre de cero.

Las cuentas de resultados del modelo financiero para la determinación de precios de transferencia tienden a ser más complicadas. Desde el hecho que sus saldos dependen del esquema contable con que cuente la organización y de su propia estructura.. Todo contador esta familiarizado con el hecho de que toda cuenta de mayor puede subdividirse en subcuentas y sub subcuentas, pues bien, esta no es la excepción. Anteriormente describí cuales son las cuentas mínimas necesarias para el funcionamiento del modelo, en orden de realizar un control efectivo de los resultados obtenidos por su aplicación las cuentas dentro del catálogo de la compañía quedarían como sigue:

- Resultado del MFDPT, cuenta de mayor.
  - Ingresos internos, subcuenta.
  - Egresos internos, subcuenta.

La razón de esta clasificación es muy simple, individualmente, las cuentas de egresos e ingresos muestran los movimientos efectuados para cada rubro. La cuenta de Resultado del MFDPT acumula el efecto de estos dos rubros mostrando un dato vital para el control del modelo, el saldo; éste es muy importante, ya que desde su naturaleza, acreedora o deudora, podemos descifrar que tipo de unidad de negocio se está analizando, por ello anteriormente definí a la cuenta como de naturaleza indistinta, ya que su saldo depende del tipo de operación del centro de responsabilidad.

La cuenta de Resultado del MFDPT no debe confundirse con la cuenta de resultados que generan los sistemas contables para determinar la pérdida o utilidad de la compañía durante un periodo, su función es independiente de esta.

Debido a su carácter virtual, las cuentas aquí presentadas y sus respectivos saldos son útiles durante el periodo contable. Cualquier saldo al cierre del ejercicio debe cancelarse y ninguna de estas cuentas deberá tener efecto sobre los resultados oficiales de la compañía, sin embargo, los datos deben conservarse para evaluaciones futuras.

La elaboración del estado de resultados por unidad de negocio no difiere en mucho de la elaboración de un estado de resultados común, la diferencia radica principalmente en el cuerpo y los rubros que lo componen. Un estado de resultados generado de acuerdo a PCGA se presentaría de la siguiente forma<sup>63</sup>:

---

<sup>63</sup> Ibidem. Boletín B-3.

**COMPAÑÍA XYZ, S.A. DE C.V.**  
**ESTADO DE RESULTADOS**  
 Por el año que termina el 31 de Diciembre de 200X

Ventas	\$	0
Menos:		
Descuentos sobre ventas	\$	0
Devoluciones y Rebajas sobre ventas	0	0
<b>Ventas Netas</b>	<b>\$</b>	<b>0</b>
<b>Costo de lo vendido</b>		<b>0</b>
Utilidad Bruta	\$	0
<b>Gastos de Operación:</b>		
Gastos de venta	\$	0
Gastos de administración	0	0
<b>Utilidad de Operación</b>	<b>\$</b>	<b>0</b>
Otros ingresos		0
	\$	0
Otros gastos		
Costo integral de financiamiento		0
Utilidad por operaciones continuas antes de ISR y PTU	\$	0
<b>ISR y PTU sobre la utilidad anterior:</b>		
ISR	\$	0
PTU	0	0
Utilidad por operaciones continuas	\$	0
Ganancias por operaciones discontinuas (netas ISR y PTU)		0
Utilidad después de operaciones discontinuadas y antes de partidas extraordinarias	\$	0
<b>Partidas extraordinarias (netas de ISR y PTU)</b>		<b>0</b>
Utilidad después de partidas extraordinarias	\$	0
Efecto al inicio del ejercicio por cambios en principios de contabilidad (neto ISR y PTU)		0
<b>Utilidad neta</b>	<b>\$</b>	<b>0</b>

Notas:

El estado de resultados para las unidades de negocio pueden presentarse como sigue:

**CENTRO DE COSTOS 00XXXX (TÍTULO DE LA UNIDAD DE NEGOCIO)**  
**ESTADO DE RESULTADOS**

Por el año que termina el DÍA de MES de AÑO

Resultados: Propios/Piramidados

Ventas		
Al público en general	\$	0
Ingresos Internos		0
		<hr/>
<b>Ventas Netas</b>		<b>\$ 0</b>
<b>Costo de lo vendido</b>		<b>0</b>
Costo externo	\$	0
Costo Interno		0
		<hr/>
Utilidad Bruta		<b>\$ 0</b>
<b>Gastos de Operación:</b>		
Gastos de venta	\$	0
Gastos de administración		0
Gastos Internos		0
		<hr/>
Utilidad de Operación		<b>\$ 0</b>
Otros ingresos		0
		<hr/>
		<b>\$ 0</b>
Otros gastos		
Costo integral de financiamiento		0
		<hr/>
Utilidad por operaciones continuas antes de ISR y PTU		<b>\$ 0</b>
<b>ISR y PTU sobre la utilidad anterior:</b>		
ISR	\$	0
PTU		0
		<hr/>
Utilidad por operaciones continuas		<b>\$ 0</b>
Ganancias por operaciones discontinuas (netas ISR y PTU)		0
		<hr/>
Utilidad después de operaciones discontinuadas y antes de partidas extraordinarias		<b>\$ 0</b>
<b>Partidas extraordinarias (netas de ISR y PTU)</b>		<b>0</b>
		<hr/>
Utilidad después de partidas extraordinarias		<b>\$ 0</b>
Efecto al inicio del ejercicio por cambios en principios de contabilidad (neto ISR y PTU)		0
		<hr/>
Utilidad neta		<b><u>\$ 0</u></b>

Notas:

Es indudable que el reporte es prácticamente el mismo, se agregan los datos de ingreso, costo y gasto interno obtenidos del modelo financiero para la determinación de precios de transferencia y se eliminan los descuentos, devoluciones y rebajas sobre ventas ya que el

objetivo no es vender más sino ser más eficientes. Se presenta en dos versiones, la que incluye los resultados propios de la unidad de negocio, y si dentro de la estructura organizacional tiene centros de responsabilidad que le reportan, la piramidada o acumulada, que incluye los datos propios más los generados por sus dependientes.

La naturaleza de estos reportes es netamente informativa y su carácter es totalmente interno, mostrando el comportamiento financiero de cada unidad de negocio, siendo una herramienta más para la toma de decisiones que refleja el grado de eficiencia en cuanto a la utilización de los recursos asignados se refiere, y no sustituye la información oficial generada en conjunto por las áreas destinadas para este fin. Este reporte puede ser modificado en la medida que la alta dirección y los responsables de cada centro de responsabilidad lo requieran, obviamente respetando las características de fondo que implican su presentación.

Es evidente que las cuentas contables para los registros no incluyen el tratamiento tradicional que se le da a través de la contabilidad de costos. Por ejemplo, no figuran las cuentas de producción en proceso, inventario de producto terminado ni el desglose de los elementos del costo (MP, MO y GF). La razón de ello es de tipo logístico y se menciona en el capítulo 4. Las variaciones que se presenten sobre los precios de transferencia deberán registrarse sobre las cuentas así destinadas, respetando la naturaleza de las mismas.

## **5.2. Interpretación de resultados.**

Los centros de responsabilidad o unidades de negocio se dividen en tres tipos: inversión, ingresos y costo. Estos son los más comunes, aunque cada compañía puede tener su propia clasificación. Para efectos del modelo financiero para la determinación de precios de transferencia, adicionalmente a las categorizaciones con que cuenta cada organización, clasificaré a las unidades de negocio en tres grandes grupos:

- Unidades de negocio verdes. Son todas aquellas que perciben ingresos de fuentes externas; regularmente estas representan la fuerza de ventas de cada organización y se encargan de administrar el proceso de colocación del producto, origen de la compañía,

en el mercado. Los resultados de estos centros de responsabilidad, por regla, deberán contar siempre con saldos positivos, es decir, siempre generarán una utilidad.

- Unidades de negocio amarillas. Representan la tendencia de la compañía al utilizar el modelo financiero para la determinación de precios de transferencia. Son aquellas que transfieren su costo de operación en su totalidad, es decir, que sus egresos son comparables a sus ingresos y por tanto fueron eficientes. Su operación es interna y reciben insumos tanto de proveedores dentro de la compañía, así como externos, realizando sus respectivos procesos de transformación y generando un nuevo producto. La tendencia del resultado final de las unidades de negocio amarillas es a cero.
- Unidades de negocio rojas. Aquellas que por su naturaleza no transfieren ningún costo de operación y su resultado será siempre negativo. Suelen ser áreas estratégicas dentro de la compañía cuya forma de trabajo puede ser en ocasiones errática y difícil de predecir; contienen partidas presupuestales especiales. Las áreas que pueden caer en este supuesto podrían ser la presidencia de la compañía, áreas de investigación y desarrollo, fundaciones altruistas, etcétera.

Es importante definir estos tres tipos de unidades de negocio debido a que gracias a esta clasificación es posible anticipar cuál será el resultado de cada una de ellas e identificar posibles desviaciones en el uso del modelo.

Los controles establecidos para este fin son elementales. Estos pueden ser desde políticas, contratos cliente proveedor o cualquier otro que se designe para tal efecto. Existen ciertas reglas que forman parte del modelo financiero de determinación de precios de transferencia, las cuales tendrán que respetarse y que a continuación se describen:

- El uso del modelo no debe contribuir de ninguna manera a generar un efecto inflacionario dentro de la organización. El modelo que propongo, genera un ambiente de mercado y libre competencia dentro de la organización, pero la ley de la oferta y la demanda no aplica dentro este ambiente. La medición del desempeño se mide

conforme a la eficiencia en la utilización de los recursos asignados a cada unidad de negocio y las metas establecidas para este fin, lo que nos lleva a la siguiente regla.

- Los precios de transferencia negociados entre cliente proveedor no deberán exceder el costo de la elaboración del producto. Dicho en otras palabras, los precios de transferencia negociados tendrán como límite el costo unitario de los productos elaborados por el proveedor y podrán negociarse por debajo del límite antes descrito. El costo está determinado por erogaciones internas y externas.
- Los precios de transferencia calculados a precio de mercado tendrán el mismo tratamiento, utilizándose si y solo si no excede el costo de elaboración.
- Las unidades de negocio, al fijar precios de transferencia, tendrán prohibido incluir margen de utilidad sobre el costo unitario de sus productos. Esto será posible únicamente cuando:
  - Se coloquen productos fuera del mercado interno de la compañía.
  - Existan productos que sean de consumo propio de la unidad de negocio. La estructura organizacional de cada compañía está compuesta de tal forma que puede haber productos que además de ofrecerlos a las áreas que integran el mercado interno de la organización, también se consumen dentro de la unidad de negocio a la que pertenecen, en estos casos el costo unitario de estos productos deberá incluir el costo de los productos de consumo propio o interno. Tomemos como ejemplo un área de recursos humanos que elabora 100 productos, de los cuales 15 son de consumo propio y 85 de ellos están destinados al mercado interno; el costo unitario de los productos es de \$10.00 por tanto, si se “venden” de esta forma, la unidad de negocio trasladará su costo eficientemente, sin embargo, el área a la que pertenece absorberá el costo de los 15 productos de consumo interno. Para evitar esto, será necesario dividir el costo de producción únicamente entre los 85 productos que se ofrecen al mercado interno de la compañía ( $\$1000.00/85$ ) sin trasladar los 15 productos a

las unidades de negocio “hermanas”, siendo su costo unitario de \$11.76 y recuperando de esta manera su costo.

Si hay unidades de negocio que intercambian productos entre sí, el costo generado por esta operación no podrá regresarse a través del precio de transferencia, aunque si podrá hacerse contra otras unidades de negocio, de lo contrario esto podría generar una espiral inflacionaria que acarrearía dificultades de carácter económico afectando directamente el desempeño del modelo financiero para la determinación de precios de transferencia.

Dado lo anterior, el Licenciado en Contaduría tendrá que estar pendiente de que estas reglas se cumplan, ya que como esta, pueden presentarse distintas variantes que deberán ser objeto de análisis e investigación en pro del correcto funcionamiento del modelo sin olvidar que el ámbito de competencia estará en función de la colocación de los productos y demostrar a través de sus resultados que el presupuesto asignado fue suficiente para su operación durante el periodo.

La perfección del “cero absoluto” en la utilización del modelo es prácticamente imposible; se considera que la meta ha sido alcanzada cuando la desviación del plan, positiva o negativa, no es relativamente importante. La desviación adquiere importancia cuando sobrepasa los límites de la relatividad, esto se debe a las distintas variantes internas y externas que intervienen en el desenvolvimiento económico financiero de la organización, los cuales no son ninguna novedad y en ocasiones no resultan tan agradables como se quisiera. Este tipo de variantes, pueden ocasionar recortes en el presupuesto que generalmente atacan a las áreas más endeble de la compañía y de las cuales, según ciertas ideas poco convencionales, resulta fácil prescindir de ellas. Una de estas áreas esta representada por el recurso humano, que a mi juicio es el más importante de cualquier organización. Los recortes a presupuesto siempre son tema de controversia y hasta de miedo para los que hemos trabajado en compañías que realizan esta práctica. Uno de los beneficios de utilizar el modelo financiero de determinación de precios de transferencia es el de que se genera evidencia del grado de aprovechamiento de los recursos a través de los resultados obtenidos y su impacto en el flujo operacional de la organización.

Durante la utilización de esta práctica administrativa ocurre un fenómeno interesante en algunas áreas, la carga de trabajo. Esta ha estado presente en las organizaciones tal vez desde sus propios orígenes; no es extraño el escuchar en conversaciones de amigos y familiares la mención de esta frase. Esto conmina al análisis en términos del modelo propuesto.

Existen tres supuestos generales que pueden presentarse en base a los resultados obtenidos por cada centro de responsabilidad:

- Cero. Se presenta en unidades de negocio amarillas e indica que la meta en función a el aprovechamiento de los recursos ha sido alcanzada. En algunos casos puede involucrar a áreas rojas y verdes.
- Pérdida. Por regla se presenta en unidades de negocio rojas. Sin embargo, no se excluye de los otros tipos de unidades de negocio, en este caso indica que el plan de costos y gastos excedió al volumen de productos colocados en el mercado (interno y externo) y por tanto los egresos fueron mayores a los ingresos, ergo, hubo ineficiencia.
- Utilidad. Por regla debe presentarse en unidades de negocio verdes. Puede presentarse en unidades de negocio rojas cuando colocan en el mercado externo productos extraordinarios que generan un ingreso de tal magnitud que producen una utilidad. En unidades de negocio amarillas se genera cuando se colocan productos en el mercado externo que incluyen margen de utilidad o cuando el número de productos colocados en el mercado interno excedieron el plan.

Esto último indica que la unidad de negocio opero bajo un alto grado de eficiencia aprovechando al máximo sus recursos. Por otro lado puede ser evidencia de una carga de trabajo superior a su capacidad. Cada centro de responsabilidad trabaja bajo ciertos horarios y tiene una determinada cantidad de recursos, materiales y humanos, cuando los horarios se alargan más allá de lo regular y los recursos se exprimen al máximo se presenta esta situación. Esto es síntoma de falta de planeación que aplica tanto en la asignación de recursos como en

las capacidades administrativas del responsable de la unidad de negocio. Es este sentido, la alta dirección tendrá que analizar el escenario y tomar decisiones al respecto.

Cuando una unidad de negocio alcanza sus metas o supera las expectativas, la alta dirección deberá tomar en cuenta que no funcionará de la misma forma si son mermados sus recursos y tendrá que enfocarse sobre aquellas que cuenten con historial negativo y que no les sea posible demostrar la razón de sus resultados.

Aunque el resultado en unidades monetarias es un indicador universal de eficiencia, hay que recordar que se están examinando datos dentro de un ámbito interno y que analizado desde un punto de vista sistémico, cada unidad de negocio forma parte de una gran cadena de valor, por lo que no solo hay que fiarse de esta información, haciéndose necesario estudiar el proceso para contar con más datos que permita una toma de decisiones justa y fundamentada.

### **5.3. Uso de razones financieras.**

Además de los análisis convencionales, los inversionistas y acreedores utilizan razones calculadas a partir de los estados financieros. Estas pueden tener distintas vertientes y aplicaciones, cada una de ellas arroja información que se traduce en una perspectiva más digerible para sus usuarios. Su cálculo se realiza a partir de sencillas operaciones aritméticas, las cuales pueden involucrar prácticamente cualquier rubro de los estados financieros, en función a las necesidades de cada organización.

La evaluación de una razón financiera requiere una comparación. Hay tres tipos de comparaciones<sup>64</sup>:

- Comparaciones en serie a lo largo del tiempo. Comparación de las razones financieras con sus propias razones históricas.

---

<sup>64</sup> Horngren, Charles T.; Sundem, Gary L.; Selto, Frank H... 1994. Contabilidad administrativa. Prentice Hall Hispanoamericana. México. pp. 813-814

- Puntos de referencia. Reglas prácticas generales que especifican los niveles adecuados de las razones financieras.
- Comparaciones cruzadas. Comparación de razones financieras de una compañía con las razones de otras compañías o con los promedios de la industria.

En orden de complementar el análisis de los datos obtenidos a través del uso del modelo financiero para la determinación de precios de transferencia, he desarrollado algunas razones, basadas en las más comunes, que serán una herramienta más para la interpretación de los resultados generados por las unidades de negocio, y las cuales se presentan como sigue:

- $1 - (\text{Egresos UN} / \text{Presupuesto UN})$ . Mide el porcentaje de eficiencia obtenido comparando el plan contra el resultado real. La tendencia debe ser a cero, por arriba de él se entiende que fue eficiente y viceversa.
- $(\text{Ingresos UN} / \text{Egresos UN}) - 1$ . Calcula la tasa de aprovechamiento de los recursos. Es generalmente usada en unidades de negocio verdes, aunque puede ser aplicada para los otros dos supuestos.
- $\text{Ingresos UN} / \text{Ingresos totales}$ . Muestra el porcentaje de contribución de la unidad de negocio en la obtención de los ingresos generados por el modelo.
- $\text{Egresos UN} / \text{Egresos totales}$ . Indica la tasa de participación de la unidad de negocio en las erogaciones totales de la compañía.
- $\text{Presupuesto UN} / \text{Presupuesto maestro}$ . Indica la tasa de participación de la unidad de negocio en el presupuesto general de la compañía.
- $\text{Utilidad o pérdida UN} / \text{Presupuesto maestro}$ . Calcula la tasa de representación del resultado de la unidad de negocio contra el presupuesto general de la organización.
- $\text{Utilidad o pérdida UN} / \text{Egresos totales}$ . Calcula la tasa de representación del resultado de la unidad de negocio contra las erogaciones totales de la organización.

- 1-(Egresos totales/Presupuesto maestro). Indica la tasa de eficiencia general de la organización.

Las razones que aquí propongo pueden ser corregidas y aumentadas en relación a las propias necesidades de cada compañía; los criterios y políticas de evaluación tendrán que ser establecidos en conjunto con la alta dirección y de acuerdo al tipo de unidad de negocio que se trate (roja, verde o amarilla).

La importancia relativa juega un papel muy importante en la interpretación de los resultados de cada unidad de negocio, sobre todo cuando se presentan variaciones o desviaciones las cuales es necesario analizar y explicar a sus respectivos interesados. Esto puede crear un cierto conflicto ya que para algunos la variación en alguna partida puede ser representativa, sin embargo, comparándola con otra tal vez no lo sea, por lo que no se hace indispensable utilizar recursos para su investigación. En atención a este dilema, los PCGA nos proporcionan una orientación que resulta de mucha ayuda para resolver tal disyuntiva. La Comisión de Principios de Contabilidad la desglosa en dos vertientes, las cuales cito a continuación<sup>65</sup>:

- En atención al monto de la partida.
  1. Aparentemente es posible definir la significación de una partida en el contexto general de la información financiera atendiendo simplemente a su monto. Esto no es necesariamente cierto si se toma en cuenta que una misma partida puede ser importante en el contexto de una empresa pequeña y no tener importancia relativa en el marco de una empresa de gran magnitud. De lo anterior se deduce que una partida sólo es importante en relación a otros conceptos.
  2. Tomando en cuenta lo anterior, resulta fundamental escoger las bases adecuadas para llevar a cabo las evaluaciones correspondientes. Al respecto se considera que las siguientes consideraciones ayudarán a definir tales criterios:

---

<sup>65</sup> IMCP. 2004. Principios de contabilidad generalmente aceptados. IMCP. D.F., México. Boletín A-6.

- a. La proporción que guarde la partida en los estados financieros en conjunto o bien en el total del rubro del que forma parte o debería formar parte.
  - b. La proporción que guarda una partida con otras partidas relacionadas.
  - c. La proporción que guarda la partida con el monto correspondiente a años anteriores y la cantidad que se estima representará en años futuros.
  - d. El efecto acumulado en los estados financieros de aquellas partidas que individualmente no representan una proporción sustancial.
  - e. Existen partidas que conforme a las reglas de revelación suficiente deben presentarse separadamente; o bien en forma compensada. La evaluación de la importancia relativa en estos casos debe hacerse considerando las partidas en forma separada o compensada, según sea el caso, para evitar errores de apreciación.
3. Existen parámetros que en la práctica corriente de los negocios se usan frecuentemente para distinguir y evaluar la importancia que tienen ciertos eventos u operaciones de las empresas. Atendiendo a estas prácticas la Comisión de Principios de Contabilidad quiere señalar, a manera de orientación, que dependiendo de las circunstancias, siempre y cuando se tomen las bases adecuadas de comparación, las partidas menores del 5% podría ser consideradas como no importantes; del 5% y hasta el 10% algunas podrían considerarse importantes y otras no; y por último arriba del 10% generalmente podrían tener un impacto significativo en la información financiera.
- En atención a la naturaleza de la partida. Además de las consideraciones derivadas por cuanto al monto de las partidas, su naturaleza representa un elemento adicional de juicio para determinar su grado de importancia relativa. En tal virtud, habría que tomar en cuenta las siguientes consideraciones:

1. Si se trata de una situación de carácter extraordinario.
2. Si se influye sensiblemente en la determinación de los resultados del ejercicio.
3. Si esta sujeta a un hecho futuro o condición.
4. Si no afecta cuantitativamente por el momento, pero en el futuro pudiera afectar.
5. Si su origen obedece a leyes, reglamentos o disposiciones oficiales o contractuales.
6. Si se trata de operaciones con empresas subsidiarias, afiliadas y asociadas.

La interpretación de la información se hace más efectiva cuando contamos con todas las herramientas y criterios de juicio apropiados para tal misión. No hay que olvidar que esta fase del modelo es vital, sobretodo por que a partir de ella podemos decir que la mayor parte del objetivo se ha cumplido y comenzamos a visualizar el comportamiento del modelo financiero para la determinación de precios de transferencia sobre las unidades de negocio ya no como un plan, sino como una realidad, convirtiéndose poco a poco en un cúmulo de información que genera material indispensable para la toma de decisiones, planeación y mejora continua.

#### **5.4. Reportes a la alta dirección.**

Finalmente, la comunicación de los reportes hacia la alta dirección y sus diversos interesados, representa la culminación del modelo financiero para la determinación de precios de transferencia. Como se ha expresado antes, el reporte principal es el estado de resultados por unidad de negocio, sin embargo, para efectos de análisis, la presentación de la información puede requerir del desarrollo de un número ilimitado de informes solicitados por los directivos.

Cada compañía cuenta con distintos métodos y prácticas de reporte, por lo que los datos generados por el modelo planteado en este trabajo tendrán que adaptarse a los formatos ya existentes. El verdadero efecto del modelo se presenta en reportes que desglosan sus resultados por unidad de negocio y que parten de lo general a lo particular, es decir, desglosando el resultado general de la organización en sus áreas más representativas, de acuerdo a la estructura ya establecida. La cédula 1 es una muestra de ello.

En este informe se puede observar, de forma simplificada, el resultado general de la compañía desglosado en cada una de las unidades de negocio principales. Este reporte puede utilizarse en forma descendente, es decir, a partir de las unidades de negocio “padre”, desglosar el resultado por cada uno de sus dependientes (Cédula 2).

## Resultado por Unidad de Negocio

Del 1° al 31 de enero del 2004.

(millones de pesos)

Concepto	Total	Administración y finanzas	Producción	Ventas	Presidencia
Ingresos					
Externos	153.11	0.12	0.01	152.88	0.10
Internos	147.19	47.56	99.63		
	<u>300.30</u>	<u>47.68</u>	<u>99.64</u>	<u>152.88</u>	<u>0.10</u>
Costos					
Externos	69.65	-	69.65	-	-
Internos	99.63			99.63	
	<u>169.28</u>	<u>-</u>	<u>69.65</u>	<u>99.63</u>	<u>-</u>
Resultado bruto	<u>131.02</u>	<u>47.68</u>	<u>29.99</u>	<u>53.25</u>	<u>0.10</u>
Gastos					
Externos	49.10	47.56	0.02	0.99	0.53
Internos	47.56	-	29.96	13.32	4.28
	<u>96.66</u>	<u>47.56</u>	<u>29.98</u>	<u>14.31</u>	<u>4.81</u>
EBITDA	<u><b>34.36</b></u>	<u><b>0.12</b></u>	<u><b>0.01</b></u>	<u><b>38.94</b></u>	<u><b>(4.71)</b></u>

Cédula 1. Resultado general por unidad de negocio.

**Administración y Finanzas**  
**Resultado por Unidad de Negocio**  
**Del 1° al 31 de enero del 2004**  
(millones de pesos)

Concepto	Total	Recursos Humanos	Contraloría	Relación con inversionistas	Tesorería
Ingresos					
Externos	0.12	-	-	0.08	0.04
Internos	47.56	9.30	17.40	4.90	15.95
	47.68	9.30	17.40	4.99	15.99
Costos					
Externos	-	-	-	-	-
Internos	-	-	-	-	-
	-	-	-	-	-
Resultado bruto	47.68	9.30	17.40	4.99	15.99
Gastos					
Externos	47.56	9.30	17.40	4.90	15.95
Internos	-	-	-	-	-
	47.56	9.30	17.40	4.90	15.95
EBITDA	<b>0.12</b>	-	-	<b>0.08</b>	<b>0.04</b>

Cédula 2. Resultado por unidad de negocio.

Sucesivamente, cada uno de estos reportes puede presentarse al detalle que los interesados requieran, y en la misma medida, los rubros pueden ser desglosados en sus componentes. A partir de estos reportes, pueden realizarse diversas modificaciones como:

- Columnas de porcentaje.
- Comparativos contra periodos anteriores.
- Comparativos contra presupuesto.
- Desviación contra el plan.
- Notas.

y en general cualquiera que enriquezca la información y permita un análisis eficiente.

Los ingresos y egresos generados durante un periodo por el uso del modelo financiero para la determinación de precios de transferencia se presentan de la siguiente forma (Cédula 3):

**Ingresos y Egresos por Unidad de Negocio**  
**Del 1° al 31 de enero del 2004**  
(millones de pesos)  
MFDPT

Proveedor	Cliente			
	Presidencia	Ventas	Producción	Total
Administración y finanzas	4.28	13.32	29.96	47.56
Producción		99.63		99.63
<b>Total</b>	<b>4.28</b>	<b>112.95</b>	<b>29.96</b>	<b>147.19</b>

Cédula 3. Ingresos y Egresos por UN.

A partir de este reporte pueden generarse la mayor parte de los informes solicitados por los administradores de cada unidad de negocio. Estos se dividen en dos tipos, los ingresos obtenidos en forma individual por cada unidad de negocio y los egresos generados del periodo (Cédulas 4 y 5).

Dirección general de administración y finanzas  
**Sistemas**  
 Ingresos del mes de enero del 2004

INGRESOS DEL MES UN PROVEEDOR	DESCRIPCION	UN CLIENTE			Total general
		PRESIDENCIA	PRODUCCION	VENTAS	
<b>002020 SISTEMAS DE INFORMACION</b>	Análisis y desarrollo de portales de internet		51,584		51,584
	Desarrollo de sistemas	51,987			51,987
	Implementación de sistemas	45,864			45,864
	Operación, mantenimiento y soporte de sistemas			46,228	46,228
<b>Total</b>		<b>97,851</b>	<b>51,584</b>	<b>46,228</b>	<b>195,663</b>
<b>002430 SISTEMAS EN PRODUCCION</b>	Capacitación			63,648	63,648
	Capacitación a directores generales		432,783		432,783
	PC Propiedad de sistemas			25,004	25,004
	PC Propiedad del usuario		16,375		16,375
	Renta de equipo de cómputo	32,805			32,805
	Renta de Impresoras			3,510	3,510
	PC extensión de arrendamiento	20,196			20,196
	PC arrendamiento 3 meses		25,326		25,326
<b>Total</b>		<b>53,001</b>	<b>474,484</b>	<b>92,162</b>	<b>619,647</b>
<b>002431 REDES DE COMPUTO Y TELECOMUNIC.</b>	Costo por cuenta de correo			4,441	4,441
	Infosel financiero	128,736			128,736
	Internet		5,600		5,600
	Renta de equipo telefónico analógico (Panasonic)	6,345			6,345
	Renta de equipo telefónico Digital (Harris)		9,581		9,581
	Servicio línea para fax	4,278			4,278
	Teléfono Lucent			7,668	7,668
<b>Total</b>		<b>139,359</b>	<b>15,181</b>	<b>12,109</b>	<b>166,649</b>
<b>002432 SOPORTE TECNICO</b>	Renta de equipo de cómputo		35,478		35,478
	Renta de Impresoras			3,915	3,915
<b>Total</b>			<b>35,478</b>	<b>3,915</b>	<b>39,393</b>
<b>Total general</b>		<b>290,211</b>	<b>576,727</b>	<b>154,414</b>	<b>1,021,352</b>

Cédula 4. Ingresos por unidad de negocio.

**PRESIDENCIA**

Cobros internos del mes de enero del 2004

UN PROVEEDOR	DESCRIPCION	UN CLIENTE				Total general
		COORDINACION DE ASESORES PRESIDENCIA	DIR. ADMON. DE CONTENIDOS Y PROYECTOS	DIR. ESTRATEGIA ECONOMICA	ASESORIA Y COMUNICACION ESTRATEGICA	
<b>PLANEACION DE INMUEBLES</b>						
	Diseño mobiliario	55				55
	Estudios de ingeniería especializada				2,106	2,106
	Mantenimiento de edificios				4,910	4,910
	Mantenimiento de mobiliario		981			981
	Obra nueva		83			83
	Proyectos y cotización			102		102
	Remodelación			996		996
<b>Total</b>		<b>55</b>	<b>1,064</b>	<b>1,098</b>	<b>7,016</b>	<b>9,233</b>
<b>RECURSOS HUMANOS</b>						
	Administración de practicantes (periodo semestral)				18,200	18,200
	Administración de practicantes (periodo trimestral)		3,092			3,092
	Aplicación de exámenes psicométricos			4,476		4,476
	Conmutador			21,570		21,570
	Contratación de Personal				5,112	5,112
	Credencial de Contratista		400			400
	Credencial de Eventual		43			43
	Check ups para ejecutivos		318			318
	Movimientos de personal				554	554
	Recepción		19,746			19,746
	Renta Auditorio (Hasta 40 personas)	190				190
	Renta Aula 5 (Hasta 25 personas)			110		110
	Renta Aula 8, especial para cómputo (Hasta 10 personas)	142				142
	Renta de cañón			500		500
	Renta de lap top		90			90
	Renta de pizarrón electrónico	1,800				1,800
	Renta de proyector de acetatos	25				25
	Renta de rotafolios				30	30
	Servicio médico				2,314	2,314
	Uniformes secretariales		474			474
<b>Total</b>		<b>2,167</b>	<b>24,163</b>	<b>26,656</b>	<b>26,210</b>	<b>79,186</b>
<b>Total general</b>		<b>2,212</b>	<b>25,227</b>	<b>27,754</b>	<b>33,226</b>	<b>88,419</b>

Cédula 5. Egresos por unidad de negocio

Como puede apreciarse, la cédula 4 incluye el total de ingresos generados por el área de sistemas, que le reporta a la unidad de negocio padre Administración y Finanzas, desglosando por cada uno de sus componentes, así como cuales fueron los clientes que recibieron el cobro y los productos colocados. Sobre este mismo formato puede presentarse en escala descendente o incluir a todas las unidades de negocio, el detalle depende de las necesidades de información.

En la cédula 5 se muestran los cobros a la Presidencia y sus respectivos dependientes. Aquí solo aparece el dato de dos de sus proveedores: Recursos Humanos y Planeación de Inmuebles, que pertenecen al área de Administración y Finanzas de la compañía.

En general estos son los reportes más comunes a utilizar cuando el modelo financiero para la determinación de precios de transferencia se encuentra en funcionamiento. La variedad puede ser innumerable y es directamente proporcional a los requerimientos de información de cada responsable de las múltiples divisiones existentes en la organización, conocidas en este modelo como unidades de negocio. Vale la pena mencionar que cuando el volumen de información es muy elevado, es conveniente tener conocimiento en el uso de tablas dinámicas y un conocimiento, si no es posible de experto, al menos avanzado de EXCEL y en general de sistemas como BUSINESS OBJECT u otros sistemas de extracción de información, esto reduce considerablemente los tiempos en el procesamiento de datos y en la generación de este tipo de reportes, además de que los formatos que ofrecen resultan atractivos al usuario.

Para concluir este capítulo quiero destacar que aquí es donde el Licenciado en Contaduría tendrá que haber asimilado toda la información contenida en los capítulos anteriores para poder diseñar un sistema de trabajo que le permita adaptar este modelo a la organización donde desee implementarlo, es donde la teoría se convierte en la práctica, cuidando que dichas modificaciones no lo aparten del verdadero sentido del modelo que en este documento describo. Como mencioné anteriormente, los ajustes deberán ser de forma no de fondo. Hasta este punto, el Licenciado en Contaduría cuenta ya con todas las herramientas para poder implantar esta práctica administrativa con éxito, aunque no hay que olvidar que nadie esta

exento de ser víctima de la Ley de Murphy, por lo que dependerá de su habilidad, experiencia y conocimientos para resolver los inconvenientes que se manifiesten durante este proceso.

#### 5.5. Quince pasos para la implementación de Modelo Financiero para la Determinación de Precios de Transferencia.

Con lo descrito en este documento se tienen las herramientas suficientes para poder determinar precios de transferencia haciendo uso del modelo en cuestión. Resumiendo este proceso, lo concentraré en una serie de pasos que a continuación se describen:

1. Antes de vender el proyecto, realizar un análisis de la estructura general de la compañía, tomando en cuenta tanto su aspecto económico así como el organizacional.
2. Hecho esto, se convence a la alta dirección de la viabilidad del MFDPT y cuáles serían las ventajas y desventajas de su aplicación. Si no se cuenta con el apoyo de la dirección, será imposible continuar con este proceso.
3. Se reúne un grupo de trabajo conforme de acuerdo a lo descrito el capítulo 4 de este documento.
4. Se identifican las áreas que requieren de más impacto en cuanto a consumo de presupuesto se refiere, sin embargo, siempre es recomendable iniciar con áreas pequeñas en orden de adquirir experiencia y crear un conocimiento que permita incrementar el grado de dificultad para su aplicación en áreas de mayor envergadura.
5. A partir de esto debe crearse un plan de trabajo que incluya la capacitación al personal designado para participar en la aplicación del MFDPT.
6. A través de la aplicación de sistigramas se realiza la identificación de proveedores, clientes insumos y productos.

7. Una vez que se ha identificado los productos, se inicia con el costeo, aplicando cualquiera de los métodos descritos en este documento de acuerdo con las características propias de cada unidad de negocio.
8. Identificados y costeados los productos, se procede a la negociación de los cobros con los respectivos responsables de cada unidad de negocio. Dichas negociaciones deben estar debidamente soportadas con los contratos Cliente-Proveedor.
9. Se deben realizar los cambios respectivos tanto en el sistema contable de la compañía como en el presupuestal. Obviamente durante el ejercicio de implantación los productos que se identifiquen y costeen no fungirán como una partida presupuesta, pero en orden de crear aceptación sobre los cobros realizados, tales productos deberán ser incluidos en ejercicios posteriores dentro del presupuesto de cada unidad de negocio. En consecuencia se agregarán dentro del costo de los productos al momento de actualizar los cálculos.
10. Cuando se cuenta con la infraestructura suficiente, se procede a realizar los cobros.
11. Debe establecerse un estándar de reportes que cumpla con las necesidades tanto de la dirección como de los usuarios del MFDPT.
12. Hecho esto, se presenta la información respectiva ante junta de consejo (en las fechas previamente establecidas), donde estos tomarán las decisiones respectivas de acuerdo al funcionamiento de sus negocios.
13. Se efectúa la retroalimentación, realizándose los cambios necesarios en la forma de trabajo de cada unidad de negocio.
14. Se revisa constantemente el proceso y se realizan los ajustes requeridos.
15. Se inicia la etapa de control.

A grandes rasgos estas son las actividades a realizar durante la aplicación de Modelo Financiero para la determinación de Precios de Transferencia. A lo largo de este proceso el conocimiento y la experiencia se irán incrementando en beneficio de la aplicación del modelo y de sus usuarios, y este se adaptará cada vez más a las necesidades de la organización.

Aunque sus resultados son inmediatos, su aplicación es a mediano plazo y el efecto se notará realmente cuando todas las unidades de negocio se encuentren bajo este esquema y en experiencia propia, esto podría ser dos o tres años después de su implantación. Por ello no deben crearse falsas expectativas, ya que como mencione anteriormente, influyen muchos factores que pueden ayudar o retrasar el proceso, uno de ellos es el factor cultural. La resistencia al cambio es el cáncer de este tipo de proyectos, ya que a muchos les cuesta trabajo adaptarse a las nuevas formas de trabajo y sin rayar en lo exagerado los altos mandos son los primeros en mostrar esta actitud.

Siendo fiel a los lineamientos del Modelo Financiero para la Determinación de Precios de Transferencia, respetando el fin que persigue, el Licenciado en Contaduría podrá superar los obstáculos que se le presenten haciendo posible conseguir los objetivos y metas que con la utilización de este modelo espera.

## **Caso Práctico: “Modelo financiero para la determinación de precios de transferencia y su aplicación en Televisión IMECA, S.A. de C.V.”**

### **Antecedentes de la Empresa.**

#### **Entorno Externo**

Televisión IMECA, es uno de los dos principales productores de programación en español en el mundo. Opera dos redes de televisión nacionales, Imeca 14 e Imeca 15, a través de 315 estaciones propias que transmiten a lo largo de la República Mexicana. Las filiales de TV Imeca incluyen Imeca América, la cadena de mayor crecimiento en Estados Unidos; y Nadita.com, portal de Internet para personas de habla hispana que viven en América del Norte.

Adicionalmente, TV Imeca opera Imeca Internacional que abarca 13 países en Centro y Sudamérica.

Hoy en día, TV Imeca es una de las empresas televisoras más eficientes del mundo. TV Imeca invierte más de US\$250 millones en nuevas producciones cada año, lo que resulta en más de 8,000 horas de programación original. Se cuenta con una participación de audiencia comercial del 40% en México y exporta su programación más popular a más de 100 países. Además, entre otros logros importantes, cubre el 78% de la población hispana de los Estados Unidos a través de Imeca América.

#### **Resultados del Primer Trimestre**

Las ventas netas crecieron 8% alcanzando un récord histórico de Ps.\$1,539 millones (US\$138 millones), a partir de Ps.\$1,422 millones (US\$127 millones) en el mismo periodo de 2003. Los costos y gastos totales crecieron 8% a Ps.938 millones (US\$84 millones), a partir de Ps.865 millones (US\$78 millones) en el mismo trimestre del año previo. Como resultado, la compañía

reportó EBITDA<sup>66</sup> de Ps.601 millones (US\$54 millones), 8% superior a Ps.557.2 millones (US\$50 millones) del primer trimestre de 2003, y un récord de los últimos seis años. La utilidad neta del trimestre fue Ps.183 millones (US\$16 millones), 136% superior a Ps.78 millones (US\$7 millones) en el mismo periodo de 2003

Los ingresos netos del primer trimestre incluyen ventas de Imeca América—la cadena de televisión propiedad de la compañía enfocada en el mercado hispano de EUA—por Ps.65 millones (US\$6 millones), comparado con Ps.3 millones (US\$0.3 millones) en el mismo periodo de 2003. Los ingresos de Imeca América se componen de Ps.38 millones (US\$3 millones) de ventas de la estación de Los Angeles, KAZA-TV, y Ps.27 millones (US\$2 millones) de ventas de la cadena.

Durante el trimestre, TV Imeca también reportó ventas de programación al extranjero por Ps.36 millones (US\$3 millones), comparado con Ps.42 millones (US\$4 millones) del primer trimestre del año anterior. Las exportaciones del trimestre fueron generadas principalmente por las novelas *Mirada de Hombre el Regreso*, vendida principalmente en Centroamérica, y *La Hija del Carnicero* vendida en Europa y en América Latina.

Durante el primer trimestre, TV Imeca reportó ventas de contenido y publicidad a Nadita.com por Ps.70 millones (US\$6 millones), y Ps.32 millones (US\$3 millones) por ventas de publicidad a Uneflon. En el primer trimestre de 2003, las ventas a Nadita.com y a Uneflon fueron Ps.38 millones (US\$3 millones) y Ps.29 millones (US\$3 millones), respectivamente. En cumplimiento con los términos del contrato de publicidad entre Uneflon y TV Imeca, durante el primer trimestre Uneflon efectuó un pago en efectivo a la compañía por Ps.35 millones (US\$3 millones) por publicidad adquirida en el trimestre previo. Durante el trimestre, las ventas por intercambio fueron Ps.52 millones (US\$5 millones), comparado con Ps.24 millones (US\$2 millones) en el mismo periodo del año previo. El ajuste por inflación de anticipos de anunciantes fue de Ps.51 millones (US\$5 millones), comparado con Ps.34 millones (US\$3 millones) del primer trimestre de 2003.

---

<sup>66</sup> EBITDA. Earnings Before Income Taxes, Depreciation and Amortization (Utilidad Antes de ISR, Depreciación y Amortización).

### **Costos y Gastos**

El incremento de 8% en costos y gastos en el primer trimestre resultó del efecto combinado de un aumento de 12% en costos de producción, programación y transmisión, a Ps.665 millones (US\$60 millones), a partir de Ps.593 millones (US\$53 millones) en igual periodo del año anterior, así como de gastos de ventas y administración constantes por Ps.273 millones (US\$24 millones).

Congruente con los mayores esfuerzos de producción, TV Imeca incrementó el número total de horas de programación producida internamente durante el trimestre a 2,093, a partir de 1,960 en el mismo periodo del año previo. Los gastos de ventas y administración constantes en TV Imeca reflejan control de gastos de personal, de viajes, de servicios y operativos, a pesar de mayores operaciones domésticas e internacionales.

### **EBITDA y Utilidad Neta**

El incremento de 8% en ventas netas en el trimestre combinado con un crecimiento de 8% en costos y gastos totales generó EBITDA de Ps.601 millones (US\$54 millones), 8% mayor que Ps.557 millones (US\$50 millones) en el mismo trimestre del año previo. La utilidad neta del primer trimestre se incrementó 136% a Ps.183 millones (US\$16 millones), comparada con Ps.78 millones (US\$7 millones) para el mismo periodo de 2003. El crecimiento fue influenciado primordialmente por una ganancia cambiaria de Ps.23 millones (US\$2 millones), a partir de una apreciación del peso frente al dólar de 1% durante el trimestre, comparado con una pérdida cambiaria de Ps.96 millones (US\$9 millones), resultado de una depreciación del peso de 3% en el mismo periodo de 2003. Durante el trimestre, la compañía registró otros gastos por Ps.102 millones (US\$9 millones), comparado con Ps.85 millones (US\$8 millones) del mismo trimestre de 2003. Los otros gastos del trimestre fueron compuestos principalmente por Ps.35 millones (US\$ 3 millones) de donaciones, Ps.36 millones (US\$3 millones) de asesorías, Ps.26 millones (US\$2 millones) de reconocimiento del 50% de la pérdida neta de Nadita.com en los estados financieros de TV Imeca, y Ps.5 millones (US\$0 millones) del

efecto neto del reconocimiento de las ganancias de Emperadores, el equipo de fútbol de la compañía, y otros

gastos. La pérdida monetaria fue Ps.44 millones (US\$4 millones), comparada con una pérdida de Ps.14 millones (US\$1 millón) para el mismo periodo de 2003. El incremento en pérdida monetaria se explica por un aumento en la posición activa monetaria neta de la compañía.

### **Generación y Usos de Efectivo**

En cumplimiento con el calendario del plan de usos de efectivo de la compañía, durante el trimestre TV Imeca amortizó por completo su bono de US\$125 millones, con vencimiento el 15 de febrero de 2004. El pago se compuso de US\$60 millones de la posición de efectivo de TV Imeca y US\$65 millones de financiamiento no garantizado obtenido de instituciones financieras, en términos de mercado.

El 15 de abril, la asamblea de accionistas de la compañía aprobó distribuciones en efectivo por US\$55 millones para ser pagadas durante 2004. Un pago de US\$33 millones está programado para el 13 de mayo, y otro de aproximadamente US\$22 millones para el 11 de noviembre.

### **Deuda de la Compañía**

Al 31 de marzo de 2004, la deuda total de la compañía fue de Ps.6,056 millones (US\$543 millones). La posición de efectivo de TV Imeca fue de Ps.1,975 millones (US\$177 millones), resultando en deuda neta de Ps.4,081 millones (US\$366 millones). La razón de deuda total a EBITDA de los últimos doce meses (UDM EBITDA) fue 1.7 veces, y deuda neta a EBITDA fue 1.2 veces. La razón de UDM EBITDA a gasto financiero neto fue 6.1 veces.

El modelo de negocios de TV Imeca se enfoca en la generación de flujo de efectivo. Esto se logra mediante la combinación estratégica de los siguientes factores: programación internamente producida de alta calidad, la cual representa más del 70% de la programación en horario estelar; una administración eficiente de costos y gastos para mantener un alto nivel de rentabilidad operativa; estaciones locales propias y operadas por la empresa que ofrecen planes de publicidad local, y una selección estratégica de programación en línea con la

demanda publicitaria. Con todos los elementos anteriores, en conjunción con las inversiones de Imeca Music, Emperadores Culiacán y Nadita.com dan como resultado un exitoso modelo de negocios que genera flujos significativos<sup>67</sup>.

### **Entorno Interno.**

Al prepararse la información que se presenta ante la junta de consejo se toman el total de los costos y gastos incurridos a la fecha por cada una de las unidades de negocio y sus respectivas piramidaciones, esto de acuerdo al presupuesto asignado respectivamente. Sin embargo, cuando de análisis de la información se trata (como se puede observar en la primer figura), el resultado por UN (unidad de negocio) va desde utilidades muy elevadas hasta pérdidas descomunales. A primera vista se puede decir que prácticamente todas las áreas son generadoras de costo por lo tanto presentan pérdida (siendo Administración y Finanzas la que arroja la pérdida mayor) y que Ventas es la única unidad de negocio rentable.

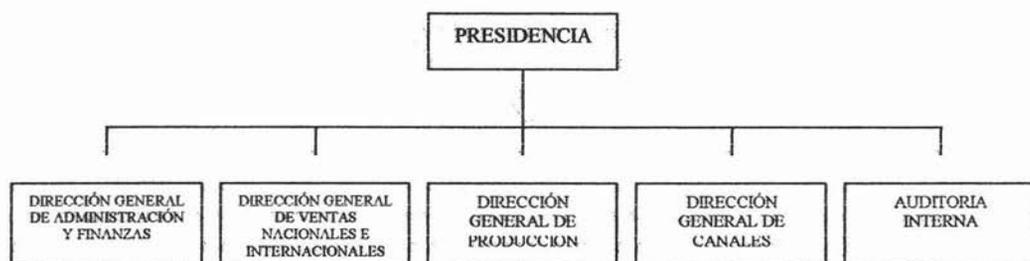
Es verdad que los resultados pueden evaluarse comparándolos con los resultados esperados, es decir, contra los costos y gastos presupuestados por UN; ello solo nos indica qué tan eficientes son en función de su presupuesto, pero no muestra ningún indicador acerca del aprovechamiento de los recursos ni si estos se utilizan para crear los bienes o servicios que cada UN requiere para su correcto funcionamiento.

Una organización es un cúmulo de procesos que unidos forman un gran sistema productivo, finalizando con un bien o un servicio que eventualmente se colocará en el mercado para su comercialización, Televisión Imeca no es la excepción. Para ello, al realizar el presupuesto anual, TV Imeca se basa en los objetivos a cumplir, proyectando las metas a alcanzar por cada uno de sus integrantes. Para el área de Ventas su objetivo es colocar determinado número de productos en el mercado a través de sus diversos puntos de venta; para Producción, tener listos en tiempo y forma el número de productos ofrecidos por el área de Ventas; para Administración y Finanzas, proveer de recursos a las distintas unidades de negocio para que puedan desempeñar efectivamente su función, etcétera.

---

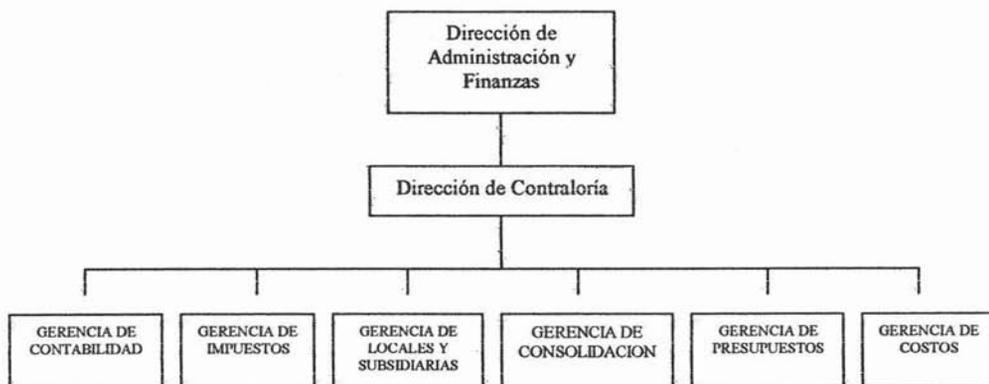
<sup>67</sup>Press Release TV Azteca. 1er Trimestre 2004. <http://www.tvazteca.com.mx>, 16 de agosto 2004.

Televisión Imeca, es una empresa cuyos fundamentos administrativos están basados en la gestión por áreas de responsabilidad. Actualmente cuenta con cinco áreas principales y una presidencia, que es el órgano donde se toman las decisiones más importantes (Cuadro. 1) De cada una de estas unidades de negocio (UN) dependen otras que en conjunto forman la estructura organizacional de la empresa, formando así un total de 1604 unidades de negocio.



Cuadro 1. Organigrama general de Televisión Imeca.

El registro de las operaciones contables se realiza a través del sistema INFLOFIN. Este se lleva a cabo en el área de Administración y Finanzas, a través de su área de Contraloría que se encuentra dividida de la siguiente forma:



Cuadro 2. Organigrama Dirección de Contraloría.

Esta área se encarga de controlar la operación que se genera en la compañía, transformándola en información útil para las distintas unidades de negocio que la integran.

En el área de contabilidad se efectúan los registros de las operaciones de flujo de efectivo, cuentas por pagar, cuentas por cobrar, activo fijo, operaciones con partes relacionadas, comprobación de gastos y nómina. Aquí se preparan los estados financieros de las cuatro compañías más importantes del grupo: Red Imeca Internacional, Televisión Imeca, TV Imeca y Grupo TV Imeca. Los registros se realizan con los documentos fuente que proporcionan las diversas áreas en el sistema antes mencionado y a partir de ello se preparan los estados financieros que se entregan a área de Consolidación para realizar una primera evaluación e integrarlos a los estados financieros consolidados.

En la gerencia de Impuestos se controlan todas las obligaciones fiscales del grupo, basándose en los datos proporcionados por el área contable. Una vez realizado el cálculo de los impuestos se envía el monto a Tesorería para que se programe su pago.

La gerencia de Locales y Subsidiarias tiene una función muy similar a la del área contable, la diferencia radica en que los registros se efectúan con las compañías de menor tamaño del grupo, además de controlar las operaciones de cada una de las repetidoras y asociadas que se encuentran alrededor de la república.

En Consolidación se recibe la información generada por Contabilidad y Locales y Subsidiarias, se prepara un informe consolidado que finalmente se presenta a la alta dirección. Además de ello se encarga de proporcionar la información a la Bolsa de Valores y de dar seguimiento a los informes de Auditoría Financiera preparados por los auditores externos.

Presupuestos es el área que se encarga de controlar los recursos monetarios asignados a cada unidad de negocio, teniendo como base los objetivos generales de la compañía por el periodo en curso. El control se efectúa a través de un sistema de creación propia, es decir, desarrollado por la propia compañía, cuyo nombre es SICOP. En resumen el procedimiento es el siguiente: cuando una unidad de negocio "X" requiere de ejercer su presupuesto tiene que, en primera

instancia, verificar que cuente con el presupuesto suficiente, enseguida, a través del sistema, ingresar la solicitud para comprometer el monto sobre el cual desea hacer el pago. Una vez realizado este procedimiento, Tesorería programa su pago correspondiente. Realizado el pago, el monto comprometido se incurre, descargándolo de su presupuesto. El registro contable de estos movimientos se hace en automático al sistema contable, asignando en cada caso el monto a la cuenta y centro de costos correspondiente.

El área de costos se encarga de determinar los costos generados por las diversas producciones o programas, incluyendo “propios” y “comprados”. Aquí también se controlan los resultados obtenidos por los concursos por teléfono.

Toda esta información se almacena en un banco de datos único (Datawarehouse), a partir del cual, cualquier usuario autorizado puede hacer uso de ella.

Los principales medios de comunicación dentro de la compañía son el correo electrónico y la Intranet. A través de ellos se comunican diversos tipos de información, desde memorandums de la alta dirección, eventos especiales, nombramientos, nuevas políticas, objetivos alcanzados, archivos de trabajo, minutas, etc. Su uso administrativo es muy eficiente y práctico que actualmente está desplazando a los comunicados en papel. Solo aquellos que se encuentran en las producciones, que no cuentan con acceso a un equipo de cómputo, se comunican de manera verbal, telefónica o en papel.

Durante el presente año (2004) la alta dirección espera alcanzar una utilidad neta de \$1,734.0 millones de pesos, lo cual representa un incremento del 9.3% comparado con los resultados obtenidos en el 2003 (Cédula 1) Al 31 de junio del 2004 la utilidad neta es de 627 millones de pesos, que representa el 36% de la meta esperada, sin embargo, durante el segundo semestre del 2004 se espera repuntar estas cifras debido a que existen eventos pendientes como las olimpiadas de Atenas 2004, cuyos ingresos aproximados superan los 330 millones de pesos (de acuerdo a contratos de publicidad ya firmados), y durante el último trimestre del 2004 se prevé un crecimiento en las ventas de 150 millones de pesos, alcanzando de esta manera el objetivo económico para este año (Cédula 2).

**TV IMECA, S.A. DE C.V. Y SUBSIDIARIAS****Presupuesto Maestro 2004 vs resultado 2003**

(Millones de pesos )

	2003	PPTO 2004	Variación	%
<b>Ventas</b>	<b>7,281.1</b>	<b>7,387.2</b>	<b>106.1</b>	<b>1.5%</b>
Costos de Programación, Producción y Transmisión.	2,854.3	2,793.0	-61.3	-2.1%
Gastos de Venta y Administración	1,050.8	1,096.3	45.6	4.3%
<b>Costos y Gastos Totales</b>	<b>3,905.1</b>	<b>3,889.3</b>	<b>-15.7</b>	<b>-0.4%</b>
<b>UAIIDA (EBITDA)</b>	<b>3,376.1</b>	<b>3,497.9</b>	<b>121.8</b>	<b>3.6%</b>
Depreciación y Amortización	369.4	402.6	33.1	9.0%
<b>Utilidad Operativa</b>	<b>3,006.6</b>	<b>3,095.3</b>	<b>88.7</b>	<b>2.9%</b>
Otros Gastos Netos	198.1	307.6	109.6	55.3%
<b>Costo Integral de Financiamiento</b>				
Intereses Pagados	767.0	736.0	(31.0)	-4.0%
Otros Gastos Financieros	52.1	64.3	12.1	23.3%
Intereses Ganados	(204.8)	(196.8)	8.0	-3.9%
Ganancia (Pérdida) en Cambios (\$ Neto)	191.3	(12.0)	(203.3)	-106.3%
Ganancia (Pérdida) en Posición Monetaria	31.3	176.7	145.4	464.1%
<b>Total Costo Integral de Financiamiento</b>	<b>836.9</b>	<b>768.2</b>	<b>-68.7</b>	<b>-8.2%</b>
<b>Utilidad antes de Impuestos</b>	<b>1,971.7</b>	<b>2,019.5</b>	<b>47.8</b>	<b>2.4%</b>
Provisiones para:				
ISR	236.2	241.9	5.7	2.4%
Beneficios Fiscales Diferidos	158.1	161.9	3.8	2.4%
<b>Utilidad (Pérdida) Antes de Partidas Extraordinarias</b>	<b>1,577.4</b>	<b>1,615.7</b>	<b>38.3</b>	<b>2.4%</b>
Ganancia (Pérdida) Partidas Extraordinarias	0.0	0.0		
<b>Utilidad Neta</b>	<b>1,577.4</b>	<b>1,615.7</b>	<b>38.3</b>	<b>2.4%</b>

Cédula 1. Presupuesto 2004 vs. Resultado 2003

**TV IMECA, S.A. DE C.V. Y SUBSIDIARIAS**

Estado consolidado de resultados por UN

Del 1° de enero al 31 de marzo del 2004

(Millones de pesos de poder adquisitivo del 31 de Marzo 2004)\*\*

	Mar-04	Presidencia	Administración y Finanzas	Producción	Canales	Ventas	Auditoria Interna
<b>Ventas</b>	<b>1,539.0</b>					<b>1,539.0</b>	
Costos de Programación, Producción y Transmisión.	665.0			399.0	266.0		
Gastos de Venta y Administración	273.0	13.7	150.2	21.8	10.9	68.3	8.2
<b>Costos y Gastos Totales</b>	<b>938.0</b>	<b>13.7</b>	<b>150.2</b>	<b>420.8</b>	<b>276.9</b>	<b>68.3</b>	<b>8.2</b>
<b>UAIIDA (EBITDA)</b>	<b>601.0</b>	<b>-13.7</b>	<b>-150.2</b>	<b>-420.8</b>	<b>-276.9</b>	<b>1,470.8</b>	<b>-8.2</b>
Depreciación y Amortización	97.0		97.0				
<b>Utilidad Operativa</b>	<b>504.0</b>	<b>-13.7</b>	<b>-247.2</b>	<b>-420.8</b>	<b>-276.9</b>	<b>1,470.8</b>	<b>-8.2</b>
Otros Gastos Netos	102.0	56.1	45.9				
<b>Costo Integral de Financiamiento</b>							
Intereses Pagados	184.0		184.0				
Otros Gastos Financieros	16.0	1.6	14.4				
Intereses Ganados	-49.0	-4.9	-44.1				
(Ganancia) Pérdida en Cambios (\$ Neto)	-23.0		-23.0				
(Ganancia) Pérdida en Posición Monetaria	44.0		44.0				
<b>Total Costo Integral de Financiamiento</b>	<b>172.0</b>	<b>-3.3</b>	<b>175.3</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>

Cédula 2. Estado de resultados por Unidad de negocio.

### **Definición del Problema.**

Actualmente la alta dirección de TV Imeca solo evalúa sus resultados de forma consolidada y mide el desempeño las áreas que la componen comparando sus costos y gastos incurridos contra lo presupuestado, sin embargo no cuenta con indicadores que le permitan tomar decisiones acerca del aprovechamiento de los recursos en forma individual; cada unidad de negocio encamina su operación a alcanzar las metas establecidas por el presupuesto que le es asignado por la alta dirección. Esto ha provocado ciertos vicios que desvirtúan la utilización de los presupuestos, propiciando un ambiente de tipo burocrático-gubernamental en el que los responsables de cada unidad de negocio ejercen su presupuesto aún cuando no lo necesiten, careciendo de una conciencia del ahorro y eficiencia, repercutiendo así en el resultado general de la organización.

Debido a ello, la alta dirección ha decidido implementar el Modelo Financiero para la Determinación de Precios de Transferencia, como una herramienta que ayudará a solucionar este problema.

### **Desarrollo del Problema**

Cada UN tiene una misión específica y la cumple de manera sistematizada, es decir, necesitan de recursos que son proporcionados por un proveedor, realizan distintos procesos de transformación que finalmente arrojan un producto que será entregado a un cliente o clientes específicos, formando parte así de la cadena productiva de la organización. Como tal entonces, al mismo tiempo que es proveedor, también lo es cliente. En este sentido se puede concluir que, como su nombre lo indica, cada Unidad de Negocio funge como una pequeña organización dentro de la compañía que tiene un fin predeterminado, y uno de ellos es el de aprovechar los recursos asignados para la producción de un bien o un servicio que cumpla con las expectativas de cada uno de sus clientes, satisfaciendo así una necesidad interna de la compañía. En términos económicos, ¿cómo se efectúa una medición de tal magnitud?. Si bien es cierto que a cada unidad de negocio se le asignan recursos monetarios para su desempeño, también le son asignados recursos materiales proporcionados por otras unidades de negocio,

quienes realizan un gasto proveniente de sus propios recursos para elaborar un producto el cual es indispensable para que el siguiente eslabón en la cadena productiva cumpla su labor, por tanto, cuando se presentan los resultados como se observan en la figura 1, pareciera ser que cada unidad de negocio trabajara en forma independiente sin hacer uso de los recursos que las demás áreas producen, en consecuencia las cifras presentadas no son equitativas, para ello es necesario que se realice una distribución de los recursos generados por cada UN. El modelo financiero para la determinación de precios de transferencia soluciona este problema al identificar clientes, proveedores y productos, asignándoles a estos un costo (precio) que será transferido de una unidad de negocio a otra generando un ambiente de mercado interno y distribuyendo los costos y gastos generados por cada UN en función de sus propios requerimientos, dando como resultado el verdadero costo de cada uno de los procesos productivos dentro de la cadena de valor de la organización.

La primer área sobre la cuál se aplicará el modelo será Recursos Humanos. Su estructura esta compuesta de la siguiente forma:



Es bien sabido que los recursos humanos son trascendentales para la existencia de cualquier grupo social; de ello depende el manejo y funcionamiento de los demás recursos.

Como área de Recursos Humanos en TV Imeca, su objetivo es el de conseguir y conservar un grupo humano de trabajo cuyas características vayan de acuerdo a los objetivos organizacionales, a través de programas adecuados de reclutamiento, selección, capacitación y desarrollo.

Sus funciones se dividen de acuerdo a su estructura como a continuación se describe:

- Dirección de Recursos Humanos (CC 002476) Aquí se toman las decisiones más importantes para la organización en materia de recursos humanos. En ella se concentra tanto el aspecto financiero del área, así como los programas de capacitación, entrenamiento, selección, compensaciones y administración en general, que guiarán a la organización a un mejor aprovechamiento de este recurso.
- Administración de Recursos Humanos (CC 002492). Está área se encarga de la toda la actividad operativa, es decir, es un área de apoyo para la dirección, donde se administran los recursos propios, se asignan presupuestos y se toman decisiones de carácter operacional. Dentro de la estructura funge como un facilitador para las demás áreas, proporcionando a cada una los recursos necesarios para su funcionamiento, sin embargo, cumple también con funciones propias de la administración de recursos humanos, es el órgano intermedio entre las demás áreas y la dirección ya que en términos económicos aquí es dónde se acumulan los gastos que se incurren en toda el área con excepción de la dirección que acumula la totalidad de los costos.
- Comedor (CC 002443). La función de esta área es la de administrar la operación del servicio de comedor de la compañía.

- Jefatura de servicios de Recursos Humanos (CC 002441). Dentro de la compañía existen diversos servicios que se prestan a los empleados como préstamos personales, venta de productos de desecho, descuentos vía nómina y trámites en general inherentes a la actividad propia de la administración del personal. Además se encarga de la organización de las actividades deportivas de la organización. Se administra también el servicio médico y el servicio de recepcionistas.
- Compensaciones (CC 002493) En TV Imeca los logros obtenidos por sus empleados son compensados a través de una práctica conocida como compensación variable que consiste en una remuneración equiparable a las metas alcanzadas durante un periodo por cada uno de sus empleados, desde ejecutivos hasta trabajadores de primer nivel. El cálculo de las compensaciones y la administración y control de los logros obtenidos son responsabilidad de esta área.
- Capacitación (CC 002494) Toda la actividad educativa de la organización es controlada en esta área, desde la capacitación, la inducción, el entrenamiento, hasta el desarrollo de programas académicos dentro y fuera de la organización son administrados en esta unidad de negocio.
- Administración de personal (CC 002497) Aquí se efectúa la contratación, selección, promociones, transferencias, ascensos, contratos colectivos de trabajo, relación con sindicatos, inventario de recursos humanos, rotación, etc. Una de sus actividades específicas es la de la organización de las festividades que involucran a toda la compañía como la fiesta de fin de año, el 30 de abril, el día de las madres, el día de la secretaria, al aniversario de la compañía, el 12 de diciembre, etc.

Los resultados obtenidos por cada una de estas áreas son reportados a la gerencia de la unidad de negocio donde son procesadas para finalmente presentarse a la dirección quien evaluará sus resultados y tomará decisiones en ese sentido. Como es posible observar a través de esta breve descripción la administración del recurso humano está encaminada al cumplimiento de

distintas actividades que en su conjunto llevarán a la organización a alcanzar una gestión efectiva del recurso humano.

La aplicación del modelo financiero para la determinación de precios de transferencia se llevará a cabo en esta área, sin embargo, debido al volumen de información que su aplicación requiere y para efectos de este caso práctico, se aplicará únicamente el área de Comedor con centro de costos 002493. En términos de resultados se presentará de que forma el área de recurso humanos distribuye su costo a las otras unidades de negocio y como se comportaría el resultado de las demás unidades de negocio si efectuarán este mismo procedimiento.

El propósito de esta área, como se describió con anterioridad, es el de administrar el servicio de comedor que se ofrece a los trabajadores dentro de la empresa. Su funcionamiento es muy simple: la contratación de ARAMAX, empresa dedicada a la preparación de alimentos, que incluye cocineros, empleados de mostrador, lavado de utensilios y materia prima. Por este servicio la empresa paga una cuota mensual que va en función del número de los platillos servidos. El pago de este servicio se realiza en forma bipartita, es decir, una parte la paga el empleado y la otra es subsidiada por la empresa en una proporción del 50/50, los ingresos obtenidos por este concepto, se cargan como Otros Productos al centro de costos de la Administración General, sin embargo, Recursos Humanos absorbe el costo total de la factura.

El servicio se presta de Lunes a Domingo, de 8:00 a.m. a 10:00 a.m. para el desayuno, de 1:30 p.m. a 5:00 p.m. para la comida y de 7:00 p.m. para la cena.

El costo por alimento es de \$22.32 pesos, \$11.16 lo paga la compañía y 11.16 lo paga el empleado. Las políticas de cobro son las siguientes:

1. El empleado paga el costo de \$11.16 pesos por su primer alimento en el día, sin importar si es desayuno, comida o cena.
2. El cobro se realizará vía nómina en la quincena siguiente en que ocurrió el consumo.
3. Para el caso del consumo de becarios, semanalmente se distribuirán boletos en las ventanillas de atención de Recursos Humanos sin costo alguno para estos.

4. Los usuarios que no sean empleados de la compañía deberán adquirir boletos con un costo de \$22.32 pesos, los cuales podrán ser comprados los días Martes y Jueves en los horarios de servicio.

En este caso el cobro se efectúa vía sistema de creación propia de la compañía que consiste en gafetes con dispositivos magnéticos que identifican a cada empleado como tal, estos pasan por un lector que realiza el cargo automático a la base de datos en nómina para su posterior descuento.

El registro contable de esta operación se realiza de la siguiente forma:

Caso 1. Pago del servicio de comedor por el mes de enero.

60211-0035-002443 COMEDOR	577,097.52
21022-0012-002443 ARAMAX	577,097.52

En el primer asiento, los primeros dos grupos de cuentas representa la cuenta de gastos y el número de partida, el último grupo representa el centro de costos al cuál será cargado este importe que a su vez se incurrirá en el presupuesto del área. El segundo asiento representa el registro del pasivo que posteriormente será pagado por Tesorería. El costo total de la factura es absorbido por el centro de costos 002443 Comedor.

Caso 2. Un alimento del empleado al día.

21013-0071-002411 SUELDOS Y SALARIOS POR PAGAR	11.16
71011-0012-002003 OTROS INGRESOS	11.16

En este caso el costo del alimento se disminuye del total a pagar del empleado, los dos primeros grupos de cuentas en el primer asiento representan la cuenta por pagar y el último grupo representa el centro de costos del área de contabilidad. En el segundo asiento los dos

primeros grupos de cuentas representan el ingreso que es adjudicado al área de administración y finanzas con centro de costos 002003. No hay flujo de efectivo.

Caso 3. Consumo de becarios.

No existe registro contable debido a que el total del costo es absorbido por el CC 002443 del comedor. Al costo del consumo se agrega únicamente el costo de la impresión del boleto el cual de igual forma es absorbido por el CC 002443.

Caso 5. Consumo de visitantes.

1101-0034-002003 CAJA	22.32	
7101-0012-002003 OTROS INGRESOS		22.32

Los usuarios que no cuentan con gafete de la compañía pagan el costo del boleto que posteriormente es depositado en la caja de la compañía y los ingresos son adjudicados a la dirección de administración y finanzas.

Para el 2004 el área tiene presupuestado erogar \$8,758,408 pesos, los cuales se distribuyen entre sueldos, gastos administrativos y el servicio de comedor. Al 31 de marzo su gasto total asciende a \$2,186,748 pesos (Cédula 3)

El área de comedor tiene el objetivo específico de prestar el servicio de elaboración de alimentos con limpieza, puntualidad y amabilidad, proporcionando los espacios necesarios para este fin, contando con el personal capacita para la prestación del servicio.

Una vez identificada el área sobre la cual se aplicará el modelo en cuestión, se procede a la determinación del producto o productos que elabora el área, para ello es recomendable la utilización del Sistegram, que simboliza el primer paso en la aplicación del modelo.

**COMEDOR CC 002443**

Comparativo contra presupuesto del 01/01/04 al 31/03/04

	<b>Incurrido</b>	<b>PPTO 2004</b>	<b>Por Incurrir</b>
<b>Gastos de Venta y Administración</b>			
Sueldos	156,000	624,000	468,000
Prima vacacional	39,000	156,000	117,000
Aguinaldo	13,000	52,000	39,000
Compensaciones	23,400	93,600	70,200
Bonos	46,800	187,200	140,400
Impuesto sobre nóminas	3,120	12,480	9,360
SAR	5,042	20,166	15,125
Infonavit	12,604	50,416	37,812
Seguro Social	63,020	252,080	189,060
Vales de Despensa	31,200	124,800	93,600
Fondo de ahorro	20,280	81,120	60,840
Capacitación	26,026	115,520	89,494
Papelería	5,000	20,000	15,000
Servicio de Comedor	1,731,290	6,925,158	5,193,869
Seguro de Vida	2,122	8,488	6,365
Gastos Médicos Mayores	8,845	35,381	26,536
<b>Costos y Gastos Totales</b>	<b>2,186,748</b>	<b>8,758,408</b>	<b>6,571,660</b>
<b>UAIDA (EBITDA)</b>	<b>- 2,186,748</b>	<b>- 8,758,408</b>	<b>- 6,571,660</b>
<b>Utilidad Neta</b>	<b>- 2,186,748</b>	<b>- 8,758,408</b>	<b>- 7,647,570</b>

Cédula 3. Presupuesto contra gasto real al 31 de marzo del 2004.

Es importante señalar que el periodo ideal para la aplicación del modelo financiero para la determinación de precios de transferencia es al inicio del periodo contable de la compañía y para esto, es indispensable que se cuente ya con todos los precios de transferencia determinados para cada área o unidad de negocio. Sin embargo, es posible iniciar con periodos intermedios, como es el caso, y las áreas de aplicación pueden considerarse como pilotos de su utilización. En estas circunstancias puede ser saludable para el modelo ya que la reacción de los administradores de cada unidad de negocio al percatarse que existen otras que realizan

cobros por sus productos, es la de aplicarlo inmediatamente debido a que comienza a fomentarse la competencia, situación que impulsa el éxito del modelo.

El Sistegramma es un formulario que representa en forma gráfica el funcionamiento de una unidad de negocio. El llenado debe ser hecho por el administrador de la unidad de negocio y sus respectivos dependientes, ya que solo ellos conocen a la perfección la operación de su área (Cuadro. 3)

Este sistegramma nos indica cuales son los productos finales del Comedor, los cuales son, el servicio de alimentos y la venta de boletos para los usuarios externos a la organización. Aquí podemos observar quienes son los clientes del área y sus proveedores, por tanto sabemos a quién le tenemos que cobrar o pagar en determinado momento.

Estos serán los productos a costear, para lo cual es necesario determinar las partes que compondrán el costo real del servicio, es decir, los elementos del costo. El primer paso para costear estos productos es obtener toda la información posible; a continuación se presentan los datos obtenidos por el área del comedor:

- Capacidad de servicio del comedor: 310,250<sup>68</sup> alimentos anuales.
- Costo por alimento \$22.32 pesos (Costo ARAMAX)
- Presupuesto del CC 002443 Comedor para el 2004: \$ 8,758,408 pesos.
- Boleto para becarios: 35,405 anuales.
- Boleto para personal externo: 54,020 anuales.
- Consumo del CC 002443: 780 anuales.

Si se tomara en cuenta únicamente el costo de la factura de ARAMAX, de acuerdo a los datos anteriores, el Comedor debería transferir a sus clientes \$6,298,075 pesos, que da como resultado un remanente de \$2,460,333 pesos, que en términos financieros sería un indicador de ineficiencia por parte de esta unidad negocio; sin embargo, como esta descrito en el sistegramma, para prestar este servicio no solo se paga a ARAMAX, sino que requiere

<sup>68</sup> Capacidad media obtenida durante el año 2003.

Televisión IMECA, S.A. de C.V.	Sistegrma		CLAVE: 002443
			REVISIÓN: <b>ADMINISTRADOR</b>
			Vigente desde: 01/ABRIL/2004
Elaboró: Jefe de comedor	Revisó: Gerente de RH	Autorizó: Gerente de Precios de Transferencia	

Area COMEDOR	
Proveedores <u>Internos:</u> Administración y Finanzas <u>Externos:</u> ARAMAX Imprenta	Insumos  Presupuesto  Servicio de elaboración de alimentos
Proceso central Preparación de alimentos	
Procesos Clave Administración del presupuesto para la obtención de los recursos necesarios para la prestación del servicio de alimentos	
Procesos de apoyo Utilización del sistema de accesos, elaboración de estadísticas de comidas consumidas durante la semana, programas de auditorías de higiene en la preparación de alimentos e instalaciones, encuestas de satisfacción de empleados por el servicio de alimentos.	
Clientes <u>Internos:</u>  Todas las áreas de TV/Imeca. <u>Externos:</u> Visitantes Becarios Trabajadores eventuales (outsourcing, honorarios)	Productos/Servicios Servicio de alimentos Venta de boletos
Integrantes del proceso	
Puesto	Area
Jefe de servicio de comedor	Comedor TV/Imeca
Supervisor de servicio de comedor	Comedor TV/Imeca
Analista de servicio de comedor	Comedor TV/Imeca

Cuadro 3. Sistegrma Comedor TVI.

realizar erogaciones adicionales para cumplir con su objetivo, como la administración del mismo y la aplicación de los métodos de control, por lo que en primera instancia el cálculo del precio inicial es incorrecto.

Dado lo anterior, el segundo paso será determinar el costo real por alimento. Si lo que se desea es transferir el costo total del área del comedor, es necesario incluir los gastos de administración, buscando finalmente, en un escenario ideal, transferir a otras unidades de negocio de acuerdo a su consumo, los recursos totales utilizados para generar este servicio.

Aunque el producto principal es el servicio de alimentos, este a su vez se divide en tres productos cuya diferenciación esta en el cliente final y en los gastos que se incurren para generarlo:

- Comida para Empleados.
- Comida para Becarios.
- Comida para personal externo.

El costo unitario para cada uno de estos productos se presenta en la cédula 4.

De tal forma que el costo por alimento para empleados es de \$28.20 pesos y para personal externo y becarios es de \$28.30, este incremento se debe a que al costo adicional se agregan \$.10 centavos del costo de impresión de los boletos.

El retorno estimado con los costos determinados sería:

**Retorno estimado por cobro de  
servicio de comedor 2004  
COMEDOR TV IMECA CC 002443**

Clave	Servicio	Costo Unitario	Unidades Estimadas	Retorno
REH001	Comedor Empleados	28.20	220,435	6,216,267
REH002	Comedor Becarios	28.30	35,405	1,001,962
REH003	Comedor Externos	28.30	54,020	1,528,766
<b>Total</b>			<b>309,470</b>	<b>8,746,995</b>

**COSTO ESTANDAR DE ALIMENTOS  
PARA 2004  
COMEDOR TV IMECA CC 002443**

		IMPORTE
Nivel de producción	cu	310,250
<i>Costos administrativos</i>		
Sueldos y salarios	*	624,000
Prima vacacional	*	156,000
Aguinaldo	*	52,000
Compensaciones	*	93,600
Bonos	*	187,200
Impuesto sobre nóminas	*	12,480
SAR	*	20,166
Infonavit	*	50,416
Seguro Social	*	252,080
Vales de Despensa	*	124,800
Fondo de ahorro	*	81,120
Capacitación	*	115,520
Papelería	*	11,058
Seguro de Vida	*	8,486
Gastos Médicos Mayores	*	35,381
Total de costos administrativos	*	<u>1,824,307</u>
<i>Costo ARAMAX</i>		
Alimentos	22.32	6,925,158
Sueldos y salarios indirectos	-	-
Otros costos	-	-
	22.32	<u>6,925,158</u>
Total por recuperar		<u>8,749,466</u>
Cuota estándar por administración		5.88
Cuota por alimento ARAMAX		<u>22.32</u>
Cuota estándar		<u>28.20</u>
Costo impresión por boleto		<u>0.10</u>
Cuota por alimento para externos y becarios		<u>28.30</u>
Boletos impresos		89,425
Costo impresión de boletos		<u>8,943</u>
Total presupuesto del CC 002443		<u>8,758,408</u>

Cédula 4. Costo estándar de alimentos 2004

Como puede observarse existe una diferencia de \$11,413.00 pesos, esto se debe a que en el caso del servicio REH001 se descuentan 390 unidades <sup>69</sup> que representan el consumo del centro de costos 002443 que en este caso es el proveedor, esto de acuerdo a lo explicado en el capítulo 5 en cuanto a las reglas para la determinación de los precios de transferencia. Para solucionar este problema, específicamente en este caso, la diferencia será absorbida por el servicio REH003 ya que es de carácter externo y es posible incluir un pequeño margen de utilidad que compense el costo del consumo propio, además de crear un “colchón” en caso de posibles variaciones negativas que repercutan directamente en el resultado de la unidad de negocio.

**Retorno estimado por cobro de  
servicio de comedor 2004  
COMEDOR TVI CC 002443**

Clave	Servicio	Costo Unitario	Unidades Estimadas	Retorno
REH001	Comedor Empleados	28.20	220,435	6,216,267
REH002	Comedor Becarios	28.30	35,405	1,001,962
REH003	Comedor Externos	30.00	54,020	1,620,600
<b>Total</b>			<b>309,860</b>	<b>8,838,829</b>

El costo del servicio REH003 será de \$30.00 pesos, que sigue siendo un precio competitivo contra el valor de mercado y arroja un resultado \$1,620,600.00 pesos si se venden 54,020 boletos.

Existen tres tipos generales de determinación de precios de transferencia: negociados, al costo y de mercado. En este caso el precio determinado esta realizado al costo, sin embargo de acuerdo a las necesidades de cada organización es posible realizarlo de las formas anteriormente descritas. Es cierto que de hacerlo al precio de mercado el costo es mucho mayor ya que este oscila entre los \$40.00 y \$75.00 pesos (Vips, California, Wings y Sanborns) sin contar el costo de transportación y propinas. Un precio negociado no es conveniente en

<sup>69</sup> Dado que el servicio REH001 esta subsidiado en una proporción del 50 % se considera como estimado de cobros 390 de 780

estas circunstancias ya que es notable la diferencia contra el valor de mercado, la negociación puede presentarse al momento del pago.

Para efectos de identificación y almacenamiento de datos es necesario asignarle una clave a cada uno de los servicios la cual puede ser como sigue:

- REH001 Comedor Empleados.
- REH002 Comedor Becarios.
- REH003 Comedor Externos.

Hecho lo anterior, ya sé esta en posibilidades de realizar el cobro. Sin embargo para este fin, es necesario informar o en su caso negociar el cobro con los distintos usuarios.

Al ser el REH001 un producto subsidiado, en primer lugar debe informarse a los empleados del nuevo costo. La parte subsidiada, que anteriormente la absorbía el comedor, ahora será cargada a los centros de costos de cada empleado, por lo que se debe negociar con los responsables de cada unidad de negocio el importe y la forma de cobro. Debido a que el costo está calculado tomando como base un ejercicio completo es necesario definir que se hará con los costos ya incurridos durante el primer trimestre; es aquí donde entra el poder de negociación del Licenciado en Contaduría Pública responsable del proyecto. En propia experiencia, dado que en ocasiones el costo no es tan significativo, hay administradores que no le dan tanta importancia a ello y desean que el cobro se realice inmediatamente, sin embargo, por cuestiones de presentación, hay otros que lo prefieren diferido o que de plano no aceptan el cobro. Si el cálculo del costo es transparente y se presenta la información suficiente, no debe haber problema alguno.

Para evitar desvíos en la información y posibles controversias, lo ideal es establecer contratos que evidencien los acuerdos obtenidos y estipulen las condiciones en que se entregará el bien o servicio (Cuadro.4)

TELEVISIÓN IMECA, S.A. DE C.V.	Contrato de contraprestación de bienes y servicios		CLAVE: REH001
			REVISIÓN: 15/04/04
			Vigente desde: 30/04/2004
Elaboró: Jefe de Comedor		Revisó: Gerente de RH	Autorizó: Director de RH

### 1.0 PROPOSITO.

Establecer los lineamientos para el préstamo del servicio de comedor entre CC 002443 y el CC 002411

### 2.0 ALCANCE.

Este contrato es aplicable al CC 002443 y el CC 002411

### 3.0 RESPONSABILIDADES.

Centro de Costos	Responsabilidades
002443	Prestar el servicio del comedor en las condiciones que aquí se señalen.
002411	Aceptar los cobros realizados durante los períodos establecidos en este documento.

### 4.0 DEFINICIONES.

Concepto	Definición
Proveedor	Centro de costos que entrega el bien o presta el servicio.
Ciente	Centro de costos que recibe el bien o el servicio.

### 5.0 REFERENCIAS.

- Política de precios de transferencia.

### 6.0 PROVEEDOR

	Descripción
1.	Tendrá la obligación de prestar el servicio de comedor en las condiciones mínimas de limpieza y calidad y cuando así lo desee el cliente dentro de los horarios preestablecidos.
2.	En caso de que el cliente lo requiera, el proveedor proporcionará el detalle de los cobros realizados durante el periodo y el detalle del calculo del precio de transferencia, proporcionando la evidencia necesaria y suficiente.
3.	Si existiera algún cambio en la cuota de cobro, este tendrá que informarlo por los medios pertinentes en tiempo y forma, en caso contrario el cobro será rechazado.

TELEVISIÓN IMECA, S.A. DE C.V.	Contrato de contraprestación de bienes y servicios		CLAVE: REH001
			REVISIÓN: 15/04/04
			Vigente desde: 30/04/2004
Elaboró: Jefe de Comedor		Revisó: Gerente de RH	Autorizó: Director de RH

#### 7.0 CLIENTE.

	Descripción
1.	Aceptará los cobros establecidos por el proveedor siempre y cuando estos sean justificados.
2.	Si el servicio no contara con las especificaciones mínimas de calidad podrá rechazar el cobro.
3.	En caso de ser necesario, informará al responsable de precios de transferencia de cualquier anomalía detectada en el cobro de los servicios consumidos.

#### 8.0 CLAUSULAS

1. El costo del alimento por empleados es de \$14.10 pesos y de \$28.30 pesos para becarios.
2. Los cobros serán efectuados durante el primer día hábil de la semana posterior a la que corresponde el cobro y afectarán directamente el resultado de la unidad de negocio.
3. El responsable de precios de transferencia procesará esta información y la presentará ante la junta de consejo los días martes.
4. Si fuera necesaria alguna corrección esta se presentará en la semana siguiente a la que se efectuó el cobro.
5. En caso de que la corrección solicitada no se llevara a cabo, el cliente podrá acudir con el responsable de precios de transferencia para que este de seguimiento a ello.
6. El responsable de precios de transferencia fungirá como mediador en caso de controversia entre cliente y proveedor.

\_\_\_\_\_  
FIRMA CLIENTE

\_\_\_\_\_  
FIRMA CLIENTE

\_\_\_\_\_  
FIRMA RESPONSABLE DE  
PRECIOS DE TRANSFERENCIA

Cuadro 4. Contrato Cliente Proveedor

Los contratos pueden ser individuales o colectivos, es decir, pueden negociarse en grupos de unidades de negocios como un área completa (Ventas, Contraloría, Jurídico, etc.) o con unidades de negocio específicas como Contabilidad, Tesorería o Soporte Técnico.

Como líder de proyecto e intermediario entre clientes y proveedores internos el Licenciado en Contaduría Pública deberá establecer lineamientos y normas que regulen la interacción entre ellos por lo que deberán diseñarse políticas de acuerdo a las características de cada unidad de negocio y productos que elaboren.

Para este efecto es indispensable que se elaboren de la manera más precisa posible para evitar desviaciones en la utilización del modelo y que en adición a ello, ayuden a controlar el proceso de implantación y aplicación. El Licenciado en Contaduría puede apoyarse en las áreas que cumplen con este objetivo dentro de la organización. Los lineamientos mínimos a seguir en TV Imeca son los siguientes:

1. El modelo financiero para la determinación de precios de transferencia (MFDPT) tiene como objetivo promover un esquema de intercambio de bienes y servicios dentro de la organización, creando un ámbito de competencia dentro de la organización y proporcionando al mismo tiempo información acerca del aprovechamiento de los recursos de cada unidad de negocio y su contribución al resultado general de la compañía.
2. La aplicación del MFDPT por ninguna circunstancia debe generar un efecto inflacionario dentro de la compañía, es decir que los precios de transferencia no deben incluir margen de utilidad.
3. Cuando los precios de transferencia sean negociados estos deberán ser por debajo del costo real de los productos ofrecidos, por lo que el centro de costos proveedor absorberá el resultado de esta operación.

4. Si el precio de transferencia se determina a valor de mercado, este no deberá rebasar el límite del costo real determinado por la compañía.
5. El cálculo de los precios de transferencia y los cobros realizados a partir de estos, es responsabilidad de la unidad de negocio proveedora.
6. Todo cálculo de precios de transferencia debe ser revisado y autorizado por el administrador del MFDPT de la compañía.
7. Si el proveedor no realiza el cobro de los productos en los periodos establecidos en el contrato Cliente Proveedor podrá realizarlos previa negociación con el cliente.
8. El administrador del MFDPT de la compañía tiene la obligación de acumular la información generada por los centros de costos de manera semanal y presentarla ante la Junta de Consejo.
9. El administrador del MFDPT tendrá listos los estados de resultados por unidad de negocio a más tardar el 2° día hábil después del cierre contable de la compañía.
10. De así requerirlo, los usuarios del MFDPT podrán solicitar al administrador del MFDPT de la compañía la información presentada ante la Junta de Consejo.
11. Es responsabilidad del administrador de la unidad de negocio revisar periódicamente su estado de resultados y los cobros que le han sido efectuados.
12. El administrador del MFDPT fungirá como mediador en la negociación de los contratos Cliente Proveedor, por lo que ningún contrato será válido si no cuenta con la firma del mismo.
13. El administrador del MFDPT será el responsable de actualizar las políticas y mantener informados a los respectivos usuarios de los cambios que se generen.

14. Cuando las controversias generadas entre gerentes de las respectivas unidades de negocio no puedan ser resueltas a través de la negociación entre partes, será responsabilidad de la junta de consejo decidir la responsabilidad de los cargos en cuestión.

Este es un ejemplo de las prerrogativas mínimas que debe incluir un plan de regulación de procedimientos, pueden aumentarse o disminuirse, según sea la necesidad de cada compañía.

Determinado el producto, su costo, los contratos Cliente Proveedor y las políticas regulatorias del proyecto, se procede al cobro.

Se conocen hasta ahora los productos del comedor de TV Imeca, además del procedimiento de cobro para los alimentos a empleados, sin embargo, es necesario crear un procedimiento para la transferencia de los subsidios, el cual no se realizaba. En el ejemplo del caso práctico se definieron tres: comidas para empleados, comidas para becarios y comidas para externos. Los cobros se registrarán en el sistema contable de la compañía, el cual al efectuar la captura de los gastos incurridos permite su registro por centro de costos. Además de ello, a través del mismo sistema (INFLOFIN) es posible generar un reporte que contenga las características de un estado de resultados, esto se hace a través de un módulo conocido como reporteador. Su operación es muy sencilla y similar al uso del Excel; para crear un estado de resultados hay que seguir los siguiente pasos:

- Cargar el sistema con los centros de costos de la compañía y sus respectivas piramidaciones o dependencias.
- Dar de alta en el catálogo de cuentas de la compañía las cuentas correspondientes a la utilización del MFDPT.
- Generar en el reporteador del sistema una fórmula que acumule el resultado de las cuentas de ingresos, costos y gastos.

- De igual manera por fórmula, generar el resultado con las operaciones básicas de un estado de resultados.

Es recomendable asesorarse en el administrador del sistema, ya sea interno o externo, cuidando siempre que el reporte arroje los resultados que se esperan. La mayoría de los sistemas que existen en el mercado tienen estas características; algunos de estos sistemas además del INFLOFIN son COI, CONTPAQ y CON2000.

En este ejemplo, las cuentas propuestas por el MFDPT quedarán como sigue dentro del catálogo de cuentas de la TV Imeca:

Cuentas de situación financiera.

11011- CLIENTES

11011-9999- CLIENTES INTERNOS

21022- PROVEEDORES

21022-9999-PROVEEDORES INTERNOS

Cuentas de Resultados.

8- OTROS PRODUCTOS Y GASTOS

89999- RESULTADO DEL MFDPT

89999-0001- INGRESOS INTERNOS

89999-0002- EGRESOS INTERNOS

Al elaborar los reportes de resultados por unidad de negocio estas cuentas deberán ser incluidas en la fórmula respectiva.

El sistema de acceso al comedor proporciona los datos de consumo de comidas por parte de los empleados. Utilizando como base esta información asignamos a cada uno el costo correspondiente que es de \$14.10 pesos que serán contabilizados posteriormente en el sistema contable (Cédula. 5)

En Junta de Consejo se acordó que los cobros no efectuados durante el primer trimestre se realicen en abril, a excepción de la parte que corresponde al pago por los empleados y el cobro a externos, ya que la nueva tarifa no será retroactiva para estos, únicamente la parte subsidiada se cobrará de esta forma.

Los registros deben hacerse por centro de costo para que de esta manera afecten el resultado de la unidad de negocio de manera individual. En primer lugar se registrará el subsidio de los alimentos a empleados consumidos; cada uno de ellos debe registrarse como sigue:

-1-

89999-0002-002010 EGRESOS INTERNOS	958.80	
21022-9999-002443 PROVEEDORES INTERNOS		958.80

-2-

11011-9999-002010 CLIENTES INTERNOS	958.80	
89999-0001-002443 INGRESOS INTERNOS		958.80

-3-

21022-9999-002443 PROVEEDORES INTERNOS	958.80	
11011-9999-002010 CLIENTES INTERNOS		958.80

## Comedor TV-IMECA

Alimentos consumidos en la semana del 5 al 11 de abril del 2004

Número de empleado	Centro de costos	Descripción	Consumo	Costo unitario	Total
000298	001210	CENTRO DE FORMACION ACTORAL	2	14.10	28.20
000325	001220	GER. TALENTO ARTISTICO	9	14.10	126.90
000352	001230	GRUPO PROMOTORA EMPRESARIAL	10	14.10	141.00
000379	001240	SISTEMA DE PROMOCION ARTISTICA (SPA)	6	14.10	84.60
000406	001250	IMAGEN Y ESTILO	7	14.10	98.70
000433	001370	DIR. ENTRETENIMIENTO Y ESPECIALES	8	14.10	112.80
000460	001371	PAGO JURIDICO	9	14.10	126.90
000487	001372	INGRESOS VESTUARIO	10	14.10	141.00
000514	001373	PILOTOS ENTRETENIMIENTO	11	14.10	155.10
000541	001374	ESPECIALES ENTRETENIMIENTO	11	14.10	155.10
000568	001375	DIRECCION DE NUEVOS FORMATOS	12	14.10	169.20
000595	001730	DIR. IMECA MUSIC	13	14.10	183.30
000622	001731	DIR. IMECA RECORDS (COSTO)	13	14.10	183.30
000649	001732	INGRESOS IMECA RECORDS	14	14.10	197.40
000676	002100	ESTUDIOS AJUSCO	15	14.10	211.50
000703	002121	SERVICIOS TECNICOS INTERNOS	15	14.10	211.50
000730	002122	SERVICIOS TECNICOS EXTERNOS	16	14.10	226.60
000757	002123	MICROONDAS Y FLY AWAY	17	14.10	239.70
000784	002124	UNIDADES MOVILES Y UCR	18	14.10	253.80
000811	002125	SISTEMAS PORTATILES	18	14.10	253.80
000838	002126	TRANSPORTES Y PLANTAS	19	14.10	267.90
000865	002127	AUDIO	20	14.10	282.00
000892	002128	GERENCIA DE EDICION Y POSTPRODUCCION	20	14.10	282.00
000919	002129	EDICION Y POSTPRODUCCION	21	14.10	296.10
000946	002130	POSTPRODUCCION	22	14.10	310.20
000973	002132	CENTRAL Y MULTIFORMATOS	22	14.10	310.20
001000	002133	PROTOOLS	23	14.10	324.30
001027	002134	EDICION CENTRAL Y PARABOLA Y NOTICIAS	24	14.10	338.40
001054	002445	SERVICIOS GENERALES	25	14.10	352.50
001081	002480	GER ADMON. DE LA PRODUCCION	25	14.10	352.50
001108	002700	ADQUISICIONES	26	14.10	366.60
001135	002911	GRAFICOS	27	14.10	380.70
001162	003500	DIR. INFORMACION Y ESTRATEGIA	27	14.10	380.70
001189	003501	JEFE ANALISIS PROY. ESP.-NOTICIAS	28	14.10	394.80
001216	003502	ENCUESTAS TVA	29	14.10	408.90
001243	003504	JEFE ANALISIS DE RAITING	29	14.10	408.90
001270	003505	ANALISIS DE PROGRAMACION	30	14.10	423.00
001297	003000	DIRECCION ADJUNTA A VENTAS	31	14.10	437.10
001324	003010	TV IMECA EL SALVADOR	32	14.10	451.20
001351	003020	INFORMACION FINANCIERA Y PROYECTO PROS	32	14.10	451.20
001378	003021	PROYECTO PROS	33	14.10	465.30
001405	003022	RIESGOS COMPARTIDOS	34	14.10	479.40
001432	003050	DIRECCION DE VENTAS TV NACIONALES III	34	14.10	479.40
001459	003110	VENTAS	35	14.10	493.50
001486	003240	DIRECCION DE VENTAS GOBIERNO	36	14.10	507.60
001513	003310	GER VENTAS	36	14.10	507.60
001540	003325	DIRECCION DE VENTAS TV NACIONALES V	37	14.10	521.70
001567	003340	DIRECCION DE VENTAS TV NACIONALES IV	38	14.10	535.80
001594	003706	VENTAS GRUPO SALSA	38	14.10	535.80
001621	005000	DG DE VENTAS, LOCALES Y OTROS NEGOCIOS	39	14.10	549.90
001648	007120	GER VENTAS	40	14.10	564.00
001675	007121	SORTEO TEC	41	14.10	578.10
001702	007140	VENTAS	41	14.10	578.10
<b>Total</b>			<b>1228</b>		<b>17,314.80</b>

Cédula 5. Reporte de consumos por centro de costos.

Como se mencionó anteriormente es esta compañía el último grupo de cuentas representa el centro de costos que absorbe el resultado de la operación. En el primer asiento se registra la cuenta por pagar del centro de costos 002010 ANALISIS DE PROCESOS que durante el primer trimestre los empleados dependientes de este consumieron 68 comidas a un costo de \$14.10 pesos dando un total de \$958.00 pesos. El segundo asiento representa la cuenta por cobrar que se genera derivado de esta operación, donde el centro de costos proveedor 002443 Comedor TV Imeca recibe el ingreso. Dado que en este caso los pagos por este servicio no son diferidos, se cancela la cuenta por cobrar y por pagar en el tercer asiento.

Las comidas para becarios son subsidiadas en su totalidad por la compañía, sin embargo dicho subsidio era absorbido por el Comedor. Con la aplicación del MFDPT el registro contable se realiza como sigue:

-1-

89999-0002-002010 EGRESOS INTERNOS	311.30	
21022-9999-002443 PROVEEDORES INTERNOS		311.30

-2-

11011-9999-002010 CLIENTES INTERNOS	311.30	
89999-0001-002443 INGRESOS INTERNOS		311.30

-3-

21022-9999-002443 PROVEEDORES INTERNOS	311.30	
11011-9999-002010 CLIENTES INTERNOS		311.30

Durante el primer trimestre del 2004 los becarios del centro de costos 002010 ANALISIS DE PROCESOS recibieron 11 boletos para el consumo de alimentos en el Comedor TV Imeca, al costo de \$28.30 cada uno, estos importaron \$311.00 pesos. El registro es exactamente el

mismo solo que debido a la variación en el costo de los productos y el número de comidas consumidas las cantidades son diferentes.

Por la venta de boletos a personal externo a la compañía durante el primer trimestre del 2004 el registro contable es el siguiente:

-1-

7101-0012-002003 OTROS INGRESOS	326,541.60
7101-0012-002443 OTROS INGRESOS	326,541.60

Durante el periodo antes mencionado se vendieron 14,630 boletos a un costo de \$22.32 pesos por cada uno, sin embargo, de acuerdo al cálculo hecho en este caso práctico el costo real por alimento para personal externo es de \$30.00 cada uno, por lo que existe una diferencia de \$112,358.40 pesos. Debido a que la venta de estos boletos podría decirse que es al público en general, no se lleva un control de ello más que de manera estadística, tal diferencia será absorbida por el Comedor. Un caso similar es el de los ingresos obtenidos por el cobro de la parte no subsidiada a empleados, estos sólo pagaron \$11.16 pesos durante el primer trimestre por un consumo de 54,107 que importaron \$603,834.12 pesos, ingresos que se asignaron al centro de costos 002003 DIRECCION GENERAL DE OPERACIÓN, ADMINISTRACIÓN Y FINANZAS. El registro contable para corregir esta asignación es el siguiente:

-1-

71011-0012-002003 OTROS INGRESOS	603,834.12
71011-0012-002443 OTROS INGRESOS	603,834.12

Los registros anteriores, a excepción de los dos últimos, deben efectuarse por cada una de las unidades de negocio que consumieron recursos del Comedor de manera individual.

Durante el primer trimestre del 2004 se consumieron 77,567 comidas distribuidas de la siguiente forma:

Distribución de alimentos por Unidad de Negocio.

	Presidencia	Administración y Finanzas	Producción	Canales	Ventas	Auditoría Interna	Total
BECARIOS	795	3,532	2,208	1,766	442	88	8,830
EMPLEADOS	4,870	21,643	13,527	10,821	2,705	541	54,107
	<b>5,664</b>	<b>25,175</b>	<b>15,734</b>	<b>12,587</b>	<b>3,147</b>	<b>629</b>	<b>62,937</b>
EXTERNOS							14,630
							<b><u>77,567</u></b>

Los consumos los realizaron empleados de 457 centros de costos distintos, por lo que por razones prácticas no presento el registro por cada uno de ellos.

En servicios de este tipo los volúmenes de información resultan ser demasiado extensos y realizar el registro de cada uno de ellos de forma manual puede resultar muy laborioso, por lo que se hace necesario recurrir a formas de registro alternas. Estas dependerán del tipo de sistema contable que se utilice, algunos de los ya mencionados cuentan con la opción de realizar registros a partir de una base de datos, ya sea desde Excel o realizando conversiones a los códigos del programa de contabilidad utilizado. El sistema INFLOFIN de TV Imeca, realiza la extracción de estos datos de cada uno de los sistemas que lo afectan, además de contar con la posibilidad de “cargar” pólizas a partir de archivos de Excel, respetando obviamente ciertos lineamientos requeridos para su lectura. Sin importar la forma que se capturen los datos en el sistema contable, la información debe contener las características mencionadas en este caso práctico para los fines que el MFDPT persigue.

El siguiente paso es la presentación de la información generada por la aplicación de los primeros lineamientos del modelo aquí propuesto. Las formas pueden ser muy variadas y dependerán de los requerimientos internos de cada organización. Los principales reportes que se desprenden de la aplicación del MFDPT son:

- Estado de resultados por Unidad de negocio (propios y piramidados). Este contiene el dato de los ingresos, costos, gastos y resultado durante un periodo determina de las

operaciones realizadas (Internas y Externas) por la unidad de negocio, en el caso de los propios. El acumulado de su resultado y el de sus dependientes dentro de la estructura organizacional, cuando son piramidados.

- Reporte de ingresos y egresos por unidad de negocio. Este incluye los cobros y pagos realizados durante un periodo por unidad de negocio. Se presentan los resultados en número haciendo referencia a la unidad de negocio proveedora y cliente.
- Reporte de ingresos por unidad de negocio. Presenta en forma individual los ingresos de cierta unidad de negocio por cada uno de los productos vendidos.
- Reporte de egresos por unidad de negocio. Presenta en forma individual los egresos de cierta unidad de negocio por cada uno de los productos consumidos.

Los últimos tres reportes se obtienen a partir de una base de datos creada por el administrador del MFDPT, para este fin pueden utilizarse sistemas como el Microsoft Access, Bussines Object o el propio Excel, tomando en cuenta sus respectivas limitaciones. Los datos mínimos recomendables para la base de datos son:

1. Clave de producto. Es la clave asignada por el administrador del MFDPT a los productos elaborados por la unidad de negocio.
2. Centro de costos cliente. Es el centro de costos de la unidad de negocio que recibe el bien o el servicio.
3. Descripción del producto. Es el nombre del producto ofrecido.
4. Proveedor. Nombre genérico asignado por el administrador del MFDPT al proveedor del producto.
5. Producto. Nombre del producto.

6. Costo unitario. Es el costo por unidad del producto ofrecido.
7. Consumo. Es la cantidad de producto consumida por el cliente.
8. Consumo total. Es el total en unidades monetarias del consumo por periodo.
9. Centro de costos proveedor. Es el número de centro de costos que provee el bien o servicio.
10. Unidad de negocio cliente. Es la dirección a la que pertenece el centro de costos cliente.
11. Unidad de negocio proveedor. Es la dirección a la que pertenece el centro de costos proveedor.

El orden de las columnas no importa, ya que se trata de una base de datos. Cuando la extracción de datos se hace a través de tablas dinámicas de Excel o cualquier otro programa, es posible acomodarlos de la manera más conveniente para efectos de presentación de resultados. El número de columnas puede variar según sean las necesidades de información y la creatividad del Licenciado en Contaduría.

**CENTRO DE COSTOS 002443 COMEDOR TVI****ESTADO DE RESULTADOS**Del 1° de enero del 2004 al 31 de Marzo del 2004

Resultados: Propios

Ventas			
Al público en general	\$	930,376	
Ingresos Internos	\$	1,012,791	\$ 1,943,166
<b>Ventas Netas</b>			<b>\$ 1,943,166</b>
<b>Costo de lo vendido</b>			<b>\$ 1,731,290</b>
Costo externo	\$	1,731,290	
Costo Interno	\$	0	\$ 1,731,290
<b>Utilidad Bruta</b>			<b>\$ 211,877</b>
<b>Gastos de Operación:</b>			
Gastos de venta	\$	0	
Gastos de administración	\$	455,459	
Gastos Internos	\$	4,154	\$ 459,633
<b>Utilidad de Operación</b>			<b>\$ (247,756)</b>
Otros ingresos			\$ 0
			\$ 0
Otros gastos			
Costo integral de financiamiento			\$ 0
Utilidad por operaciones continuas antes de ISR y PTU			\$ (247,756)
<b>ISR y PTU sobre la utilidad anterior:</b>			
ISR	\$	0	
PTU	\$	0	\$ 0
Utilidad por operaciones continuas			\$ (247,756)
Ganancias por operaciones discontinuas (netas ISR y PTU)			\$ 0
Utilidad después de operaciones discontinuadas y antes de partidas extraordinarias			\$ (247,756)
<b>Partidas extraordinarias (netas de ISR y PTU)</b>			<b>\$ 0</b>
Utilidad después de partidas extraordinarias			\$ (247,756)
Efecto al inicio del ejercicio por cambios en principios de contabilidad (neto ISR y PTU)			\$ 0
<b>Utilidad neta</b>			<b>\$ (247,756)</b>

Notas: La pérdida del período es resultado de los cobros no realizados a empleados y la variación en el costo de las ventas externas.

El anterior es el Estado de Resultados del centro de costos 002443 Comedor TVI que arroja una pérdida de \$247,756 pesos, la cual es generada por las diferencias en el costo inicial de los alimentos. La pérdida es absorbida por este centro de costos y es recomendable analizar la variación de lo real contra lo estimado, para ello es necesario preparar matrices como a las que a continuación se presentan:

### Variación en resultado 1Q

2004

COMEDOR TVI CC 002443

Producto	REH001
Unidades	54,107
CU Estándar	28.20
Total Estándar	1,525,810
CU Subsidio 1Q	14.10
Total Subsidio	762,905
CU Empleado 1Q	11.16
Total cobro a empleados	603,831
Total cobro 1Q	1,366,736
Variación real vs estándar	<b>159,074</b>

Producto	REH003
Unidades	14,630
CU Estándar	30.00
Total Estándar	438,900
CU 1Q	22.32
Total cobro 1Q	326,542
Variación real vs estándar	<b>112,358</b>
Total variación	<b>271,432</b>

Como es posible apreciar, en esta matriz se muestra la variación en precio de los productos REH001 y REH002; en este ejemplo se complica debido a que en el producto REH001 se realizaron diversos cálculos a distintos precios sobre lo vendido, esta situación es muy especial y solo debe presentarse en casos como este en donde no se hace retroactivo el cobro a los respectivos usuarios.

**Conciliación entre resultado real y  
Estándar 1Q  
COMEDOR TVI CC 002443**

	Resultado real 1Q	<b>(247,756)</b>
(+)	Variación en precio 1Q	271,432
(+)	Consumo CC 002443	4,174
(-)	Exceso en PPTO (Capacitación)	2,854
(-)	Exceso por redondeo	126
	Resultado Estándar	<b>24,871</b>

La matriz anterior es una conciliación entre el resultado real y el esperado. En este caso, además de la variación en precio, hay otros conceptos que provocan la variación contra lo esperado; estos conceptos son:

- El consumo propio del centro de costos, es decir, el consumo efectuado por los usuarios pertenecientes a este centro de costos. Este en realidad no tiene efecto sobre la unidad de negocio ya que representa un ingreso y un egreso por la misma cantidad.
- El exceso en capacitación representa una variación entre lo que se tenía presupuestado gastar durante el primer trimestre y lo realmente incurrido. Esta situación debe tender a equilibrarse en el transcurso del ejercicio, llegando a ser comparable lo real contra lo presupuestado.
- El exceso por redondeo se debe a que por razones prácticas el cálculo de los cobros se realizó sin decimales provocando esta pequeña diferencia, la cual no es representativa comparada con el resultado final. Esta situación puede presentarse en cálculos

posteriores, sin embargo, hay que poner especial atención en su impacto sobre los resultados finales.

- El resultado estándar se obtuvo de la diferencia entre los ingresos estimados en base a los costos establecidos para cada producto (\$2,189,728) y el costo estimado sobre el número de productos vendidos (\$2,214,599)

**Retorno estimado por cobro de servicio de comedor 1Q**

**COMEDOR TVI CC 002443**

Clave	Servicio	Costo Unitario	Unidades Estimadas	Retorno
REH001	Comedor Empleados	28.20	54,107	1,525,810
REH002	Comedor Becarios	28.30	8,830	249,889
REH003	Comedor Externos	30.00	14,630	438,900
<b>Total</b>			<b>77,567</b>	<b>2,214,599</b>

**Costo estimado por número de unidades vendidas 1Q**

**COMEDOR TVI CC 002443**

Clave	Servicio	Costo Unitario	Unidades Estimadas	Total
REH001	Comedor Empleados	28.20	54,107	1,525,810
REH002	Comedor Becarios	28.30	8,830	249,889
REH003	Comedor Externos	28.30	14,630	414,029
<b>Total</b>			<b>77,567</b>	<b>2,189,728</b>

Resultado estándar	<b>24,871</b>
--------------------	---------------

Comparando el resultado actual contra el resultado antes de la aplicación del modelo la diferencia es notable, ya que al 31 de marzo el resultado era de \$2,186,748 pesos de pérdida, aplicando las correcciones a los registros contables y la utilización del modelo, se redujo en \$1,938,992 pesos.

Hecho lo anterior, es se procede a preparar la información que se presentará ante la alta dirección en junta de consejo. A continuación se presentas estos reportes seguidos de las recomendaciones necesarias para su elaboración.

La cédula 6 presenta los ingresos obtenidos por el área de Administración y Finanzas que fueron de \$1,012,791 pesos. Al mismo tiempo tuvo egresos por \$405,122 pesos por consumo de productos internos. De igual forma el reporte muestra los egresos de las unidades de negocio que integran a TV Imeca por productos consumidos.

En la cédula 7 se presenta un reporte con características similares al anterior, solo que en este se desglosa el consumo por producto.

Estos son los reportes que se presentan en junta de consejo para efectos de evaluación por los respectivos responsables o directores. Pueden desglosarse por centro de costos o por unidades de negocios específicas. Esto es posible haciendo uso de la base de datos preparada previamente y utilizando tablas dinámicas de Excel. Conforme más áreas se integren al MFDPT el volumen de información irá creciendo y se hará más evidente su efecto. En el caso de TV Imeca la información es analizada de manera semanal por los directores que integran la junta de consejo. Los responsables de cada centro de costos lo hacen de manera mensual después del cierre contable a través de su estado de resultados.

El resultado del comedor se acumula a la Dirección de Recursos Humanos, junto con el resultado de los centros de costos “hermanos” de esta unidad de negocio como se presenta en la cédula 8. En este reporte se incluyen la totalidad de gastos incurridos al 31 de marzo del 2004, adicionalmente a ello es posible observar el efecto de los ingresos generados tanto por la venta de boletos a personal externo como el cobro del subsidio a las demás unidades de negocio. Podemos decir que estamos en presencia de un estado de resultados del área de Recursos Humanos, gracias a la aplicación del MFDPT y los cambios en los registros contables. Aunque este estado de resultados no genera todavía la información suficiente para efectuar un análisis completo del comportamiento financiero de la unidad de negocio, sí representa un inicio en la aplicación del modelo.

**TV IMECA**

REPORTE DE INGRESOS Y EGRESOS POR UNIDAD DE NEGOCIO  
DEL 1° DE ENERO AL 31 DE MARZO DEL 2004

CONSUMO TOTAL		UN CLIENTE EGRESOS					
UN PROVEEDOR INGRESOS	ADMINISTRACION Y FINANZAS	AUDITORIA	CANALES	PRESIDENCIA	PRODUCCION	VENTAS	Total general
ADMINISTRACION Y FINANZAS	405,122	10,119	202,554	91,144	253,196	50,656	1,012,791
Total general	405,122	10,119	202,554	91,144	253,196	50,656	1,012,791

Cédula 6. Ingresos y egresos por unidad de negocio

**TV IMECA**

REPORTE DE INGRESOS Y EGRESOS POR UNIDAD DE NEGOCIO  
DEL 1° DE ENERO AL 31 DE MARZO DEL 2004

CONSUMO TOTAL		UN CLIENTE EGRESOS						
UN PROVEEDOR INGRESOS	PRODUCTO	ADMINISTRACION Y FINANZAS	AUDITORIA	CANALES	PRESIDENCIA	PRODUCCION	VENTAS	Total general
ADMINISTRACION Y FINANZAS								
	Comedor becarios	99,956	2,490	49,978	22,484	62,472	12,509	249,889
	Comedor empleados	305,166	7,628	152,576	68,660	190,724	38,148	762,902
Total	ADMINISTRACION Y FINANZAS	405,122	10,119	202,554	91,144	253,196	50,656	1,012,791
Total general		405,122	10,119	202,554	91,144	253,196	50,656	1,012,791

Cédula 7. Ingresos y Egresos por servicio.

Los rubros más significativos son los ingresos y los gastos internos, que antes de la aplicación del modelo no se tenían contemplados. Un dato importante dentro de este reporte es el efecto neto de la operación interna que resulta de la diferencia entre los ingresos y los egresos dando un total de \$970,330 pesos. Este cifra representa el monto real recuperado durante el período.

La Dirección de Recursos Humanos reporta a la Dirección General de Administración y Finanzas, que a su vez acumula el resultado de otras unidades de negocio que dependen de esta dirección, las cuales se muestran en la cédula 9<sup>70</sup>. Una vez más refleja el resultado acumulado de Administración y Finanzas, dónde continua apareciendo el efecto de la aplicación del modelo.

Para este tipo de reportes no es práctico desglosar rubro por rubro como es el caso de la cédula 8; su presentación ahora se simplifica, mostrando únicamente los totales de la operación tanto interna como externa y las cifras en millones de pesos, facilitando el análisis por parte de los interesados.

---

<sup>70</sup> La descripción para los centros de costo de la cédula 9 es la siguiente:

002003 DIRECCIÓN GENERAL DE ADMINISTRACION Y FINANZAS  
002020 SISTEMAS DE INFORMACIÓN  
002300 DIRECCIÓN DE RELACIONES CON INVERSIONISTAS  
002401 FINANZAS  
002410 CONTRALORÍA  
002424 DIR. PROYECTOS, ABASTECIMIENTOS Y RECURSOS MATERIALES  
002460 DIR. JURÍDICO  
002470 GER TESORERIA  
002471 DIR ADMINISTRACIÓN  
002476 DIRECCIÓN DE RECURSOS HUMANOS  
002800 DIR. DISTRIBUCIÓN DE SEÑAL

## Dirección de Recursos Humanos

Resultado por UN 01/01/04/ al 31/01/04

	002476 Total Recursos Humanos	Dirección de RH	Comedor	Jefatura de servicios de RH	Administración de RH	Compensaciones	Capacitación
<b>INGRESOS</b>	<b>1,943,166</b>		<b>1,943,166</b>				
Público en general	930,376		930,376				
Internos	1,012,791		1,012,791				
<b>Gastos de Venta y Administración</b>							
Sueldos	2,052,000	666,000	156,000	504,000	258,000	156,000	156,000
Prima vacacional	513,000	166,500	39,000	126,000	64,500	39,000	39,000
Aguinaldo	171,000	55,500	13,000	42,000	21,500	13,000	13,000
Compensaciones	307,800	99,900	23,400	75,600	38,700	23,400	23,400
Bonos	615,600	199,800	46,800	151,200	77,400	46,800	46,800
Impuesto sobre nóminas	41,040	13,320	3,120	10,080	5,160	3,120	3,120
SAR	66,317	21,524	5,042	16,288	8,338	5,042	5,042
Infonavit	165,791	53,809	12,604	40,721	20,845	12,604	12,604
Seguro Social	628,957	269,047	63,020	203,603	104,226	63,020	63,020
Vales de Despensa	410,400	133,200	31,200	100,800	51,600	31,200	31,200
Fondo de ahorro	266,760	86,580	20,280	65,520	33,540	20,280	20,280
Reclutamiento y Selección	119,183						
Capacitación	342,342	111,111	26,026	84,084	43,043	26,026	26,026
Papelaría	25,000	2,500	5,000	3,750	3,750	2,500	3,750
Desarrollo de sistemas	266,853	266,853					
Mejoras instalaciones	65,000	65,000					
Deportes	301,711			301,711			
Servicio de Comedor	1,731,290		1,731,290				
Servicio Médico	18,422			18,422			
Seguro de Vida	27,907	9,058	2,122	8,854	3,509	2,122	2,122
Uniformes	51,351			51,351			
Gastos Médicos Mayores	116,348	37,762	8,845	28,577	14,829	8,845	8,845
Checkup Gerentes y Directores	6,250	3,750			2,500		
Revista de Personal	14,977			14,977			
Festividades							
Vales de Gasolina	19,500	6,500			13,000		
Gastos de colocación	13,750						
Gastos Internos	38,724	5,532	4,174	6,890	5,532	5,532	5,532
<b>Costos y Gastos Totales</b>	<b>8,597,274</b>	<b>2,273,247</b>	<b>2,190,922</b>	<b>1,852,429</b>	<b>769,771</b>	<b>458,491</b>	<b>459,741</b>
<b>UAIDA (EBITDA)</b>	<b>- 6,654,108</b>	<b>- 2,273,247</b>	<b>- 247,756</b>	<b>- 1,852,429</b>	<b>- 769,771</b>	<b>- 458,491</b>	<b>- 459,741</b>
<b>Utilidad Neta</b>	<b>- 6,654,108</b>	<b>- 2,273,247</b>	<b>- 247,756</b>	<b>- 1,852,429</b>	<b>- 769,771</b>	<b>- 458,491</b>	<b>- 459,741</b>

Cédula 8. Resultado Recursos Humanos 1Q

## Dirección General de Administración y Finanzas

Resultado por UN del 01/01/04 al 31/03/04

(Millones de pesos )	TOTAL	002003	002410	002800	002401	002020	002460	002424	002476	002300	002470
<b>INGRESOS</b>	1.94								1.94		
Externos	0.93								0.93		
Internos	1.01								1.01		
<b>Costos de Programación, Producción y Transmisión.</b>											
<b>Gastos de Venta y Administración</b>	150.56	7.55	38.36	13.55	9.77	30.12	16.57	6.36	8.60	5.41	14.27
Internos	0.41	0.04	0.07	0.03	0.01	0.09	0.05	0.06	0.04	0.01	0.01
Externos	150.15	7.51	38.29	13.51	9.76	30.03	16.52	6.31	8.56	5.41	14.26
<b>Costos y Gastos Totales</b>	150.56	7.55	38.36	13.55	9.77	30.12	16.57	6.36	8.60	5.41	14.27
<b>UAIIDA (EBITDA)</b>	(148.61)	(7.55)	(38.36)	(13.55)	(9.77)	(30.12)	(16.57)	(6.36)	(6.65)	(5.41)	(14.27)
Depreciación y Amortización	97.00		97.00								
<b>Utilidad Operativa</b>	(245.61)	(7.55)	(135.36)	(13.55)	(9.77)	(30.12)	(16.57)	(6.36)	(6.65)	(5.41)	(14.27)
Otros Gastos Netos	46.83	19.29			9.18		6.89	2.30		0.92	8.26
<b>Costo Integral de Financiamiento</b>											
Intereses Pagados	184.00										184.00
Otros Gastos Financieros	14.40										14.40
Intereses Ganados	(44.10)										(44.10)
Ganancia ( Pérdida) en Cambios (\$ Neto)	(23.00)										(23.00)
Ganancia (Pérdida) en Posición Monetaria	44.00										44.00
<b>Total Costo Integral de Financiamiento</b>	175.30	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	175.30
<b>Utilidad antes de Impuestos</b>	(487.74)	(26.84)	(135.36)	(13.55)	(18.95)	(30.12)	(23.45)	(6.66)	(6.65)	(6.33)	(197.83)
Provisiones para:											
ISR											0.00
Beneficios Fiscales Diferidos											0.00
<b>Utilidad (Pérdida) Antes de Partidas Extraordinarias</b>	(487.74)	(26.84)	(135.36)	(13.55)	(18.95)	(30.12)	(23.45)	(6.66)	(6.65)	(6.33)	(197.83)
Ganancia (Pérdida) Partidas Extraordinarias											
<b>Utilidad Neta</b>	(487.74)	(26.84)	(135.36)	(13.55)	(18.95)	(30.12)	(23.45)	(6.66)	(6.65)	(6.33)	(197.83)

Cédula 9. Resultado Dirección General de Administración y Finanzas 1Q

**TV IMECA, S.A. DE C.V. Y SUBSIDIARIAS**

Estado consolidado de resultados por UN

Del 1° de enero al 31 de marzo del 2004

(Millones de pesos de poder adquisitivo del 31 de Marzo 2004)\*\*

	TOTAL	Presidencia	Administración y Finanzas	Producción	Canales	Ventas	Auditoría interna
<b>INGRESOS</b>	<b>1,540.94</b>			<b>1.94</b>		<b>1,539.00</b>	
Externos	1,539.93			0.93		1,539.00	
Internos	1.01			1.01			
<b>Costos de Programación, Producción y Transmisión.</b>	<b>665.00</b>				<b>399.00</b>	<b>266.00</b>	
<b>Gastos de Venta y Administración</b>	<b>274.01</b>	<b>13.74</b>	<b>150.56</b>	<b>22.09</b>	<b>11.12</b>	<b>68.30</b>	<b>8.20</b>
Internos	1.01	0.09	0.41	0.25	0.20	0.05	0.01
Externos	273.00	13.65	150.15	21.84	10.92	68.25	8.19
<b>Costos y Gastos Totales</b>	<b>939.01</b>	<b>13.74</b>	<b>150.56</b>	<b>421.09</b>	<b>277.12</b>	<b>68.30</b>	<b>8.20</b>
<b>UAIIDA (EBITDA)</b>	<b>601.93</b>	<b>(13.74)</b>	<b>(148.61)</b>	<b>(421.09)</b>	<b>(277.12)</b>	<b>1,470.70</b>	<b>(8.20)</b>
Depreciación y Amortización	97.00		97.00				
<b>Utilidad Operativa</b>	<b>504.93</b>	<b>(13.74)</b>	<b>(245.61)</b>	<b>(421.09)</b>	<b>(277.12)</b>	<b>1,470.70</b>	<b>(8.20)</b>
Otros Gastos Netos	102.93	56.10	46.83				
<b>Costo Integral de Financiamiento</b>							
Intereses Pagados	184.00		184.00				
Otros Gastos Financieros	16.00	1.60	14.40				
Intereses Ganados	(49.00)	(4.90)	(44.10)				
(Ganancia) Pérdida en Cambios (\$ Neto)	(23.00)		(23.00)				
(Ganancia) Pérdida en Posición Monetaria	44.00		44.00				
<b>Total Costo Integral de Financiamiento</b>	<b>172.00</b>	<b>(3.30)</b>	<b>175.30</b>	<b>0.00</b>	<b>0.00</b>	<b>0.00</b>	<b>0.00</b>
<b>Utilidad antes de impuestos</b>	<b>230.00</b>	<b>(68.54)</b>	<b>(467.74)</b>	<b>(421.09)</b>	<b>(277.12)</b>	<b>1,470.70</b>	<b>(8.20)</b>

Cédula 10. Resultado TV Imeca 1Q

El monto neto de la operación interna que se aprecia en el Estado de Resultados de Administración y Finanzas es de \$605,162 pesos en números redondos, que representa el 0.4% del gasto real realizado durante el primer trimestre del 2004. Esta por demás decir que es una cifra poco alentadora; sin embargo esto destaca la importancia de aplicar el modelo en cada una de las áreas que integran la unidad de negocio; mientras el nivel en que se presenta la información se incrementa se percibe en mayor medida la necesidad de aplicar el MFDPT.

Finalmente la cédula 10 muestra el Estado de Resultados de la compañía desglosando la actividad de las unidades de negocio de primer nivel, es decir las que representan los centros de negocio principales de la compañía y donde puede apreciarse su actividad financiera. A diferencia de los reportes utilizados antes de aplicar el modelo en cuestión, aquí es posible observar el efecto de su utilización en las cifras generales de la compañía, el cual debe ser nulo, es decir, que la suma de los ingresos generados por todas las unidades de negocio debe ser exactamente igual a la suma de sus egresos. En este caso la regla se cumplió ya que los cobros y pagos ascendieron a \$1.01 millones de pesos, creando un equilibrio que debe ser la tendencia en la utilización del MFDPT.

Para realizar la piramidación de estos reportes, es decir, los acumulados de los dependientes de cada unidad de negocio, es importante contar con los catálogos de centros de costos actualizados. En TV Imeca se cuenta con sistema especializado cuya única función es la de controlar la vida operativa de cada centro de costos, es decir desde su creación hasta su eliminación, sus respectivas dependencias, etc. Esto es necesario para realizar la elaboración efectiva de los reportes y evitar discrepancias con los responsables de cada unidad de negocio.

Con lo anterior se finaliza la primera etapa en la implantación del Modelo Financiero para la Determinación de Precios de Transferencia en el centro de costos 002443 Comedor TVI, para mostrar un efecto más perceptible se aplicará de igual forma en el 2° trimestre del 2004.

Durante el 2º trimestre el consumo de alimentos se comporto de la siguiente forma:

Distribución de alimentos por Unidad de Negocio 2Q

	Presidencia	Administración y Finanzas	Producción	Canales	Ventas	Auditoría Interna	Total
BECARIOS	803	3,568	2,230	1,784	446	89	8,921
EMPLEADOS	4,920	21,866	13,666	10,933	2,733	547	54,664
	<b>5,723</b>	<b>25,434</b>	<b>15,896</b>	<b>12,717</b>	<b>3,179</b>	<b>636</b>	<b>63,585</b>
EXTERNOS							<b>14,781</b>
							<b>78,366</b>

En este trimestre se realizaron los cobros respectivos conforme a los cálculos predeterminados, así como los registros contables de conformidad con lo estipulado en el MFDPT, por lo que será posible apreciar el efecto financiero sobre los resultados obtenidos en el 2º trimestre del año en curso. En la siguiente página se presenta el Estado de Resultados a Junio del 2004 con los datos obtenidos a partir de la aplicación del MFDPT.

Este primer reporte difiere del hecho en el primer trimestre, en la presentación por columnas de los resultados por trimestre. Lo que se puede apreciar en primera instancia es que a diferencia del primer cuarto (1Q) en el 2º ya no se genera una pérdida, al contrario, el CC 002443 obtuvo una utilidad de \$43,142 pesos, dando un total acumulado a junio del 2004 de \$204,614 pesos de pérdida. El resultado neto de la operación interna es de \$1,019,011 pesos, que es consecuencia de la aplicación del modelo. A continuación el análisis de este resultado.

**Retorno estimado por cobro de servicio de comedor 2Q**  
**COMEDOR TVI CC 002443**

Clave	Servicio	Costo Unitario	Unidades Estimadas	Retorno
REH001	Comedor Empleados	28.20	54,664	1,541,528
REH002	Comedor Becarios	28.30	8,921	252,463
REH003	Comedor Externos	30.00	14,781	443,421
	<b>Total</b>		<b>78,366</b>	<b>2,237,413</b>

**CENTRO DE COSTOS 002443 COMEDOR TVI**  
**ESTADO DE RESULTADOS**  
**Del 1º de Enero al 30 de Junio del 2004**  
**Resultados: Propios**

Ventas		1Q	2Q	Total
Al público en general	\$ 2,144,561	930,376	1,214,185	
Ingresos Internos	\$ 2,036,018	1,012,791	1,023,227	\$ 4,180,579
<b>Ventas Netas</b>		<b>1,943,166</b>	<b>2,237,413</b>	<b>\$ 4,180,579</b>
<b>Costo de lo vendido</b>		<b>1,731,290</b>	<b>1,749,124</b>	<b>\$ 3,480,414</b>
Costo externo	\$ 3,480,414	1,731,290	1,749,124	
Costo Interno	\$ 0	0	0	\$ 3,480,414
Utilidad Bruta		211,877	488,288	\$ 700,165
<b>Gastos de Operación:</b>		<b>459,633</b>	<b>445,146</b>	
Gastos de venta	\$ 0	0	0	
Gastos de administración	\$ 896,389	455,459	440,931	
Gastos Internos	\$ 8,390	4,174	4,216	\$ 904,779
<b>Utilidad de Operación</b>		<b>(247,756)</b>	<b>43,142</b>	<b>\$ (204,614)</b>
Otros ingresos				\$ 0
				\$ 0
Otros gastos				
Costo integral de financiamiento		0	0	\$ 0
Utilidad por operaciones continuas antes de ISR y PTU		(247,756)	43,142	\$ (204,614)
<b>ISR y PTU sobre la utilidad anterior:</b>				
ISR	\$ 0	0	0	
PTU	\$ 0	0	0	\$ 0
Utilidad por operaciones continuas		(247,756)	43,142	\$ (204,614)
Ganancias por operaciones discontinuas (netas ISR y PTU)		0	0	\$ 0
Utilidad después de operaciones discontinuadas y antes de partidas extraordinarias		(247,756)	43,142	\$ (204,614)
<b>Partidas extraordinarias (netas de ISR y PTU)</b>		<b>0</b>	<b>0</b>	<b>\$ 0</b>
Utilidad después de partidas extraordinarias		(247,756)	43,142	\$ (204,614)
Efecto al inicio del ejercicio por cambios en principios de contabilidad (neto ISR y PTU)		0	0	\$ 0
<b>Utilidad neta</b>		<b>\$ (247,756)</b>	<b>\$ 43,142</b>	<b>\$ (204,614)</b>

Notas: La pérdida del período es resultado de los cobros no realizados a empleados y ventas externas por la variación en el costo de los alimentos durante le primer trimestre

Lo estimado por ingresos conforme al número de unidades vendidas es el mismo reflejado en el estado de resultados por lo que en este sentido no existe variación por analizar.

**Costo estimado por número de unidades vendidas 2Q**  
**COMEDOR TVI CC 002443**

Clave	Servicio	Costo Unitario	Unidades Estimadas	Retorno
REH001	Comedor Empleados	28.20	54,664	1,541,601
REH002	Comedor Becarios	28.30	8,921	252,475
REH003	Comedor Externos	28.30	14,781	418,314
<b>Total</b>			<b>78,366</b>	<b>2,212,390</b>

En el caso del costo estimado por el número de unidades vendidas (incluyendo gastos administrativos) existe una variación contra lo real de \$18,120 pesos. Tal variación es ocasionada por una desviación en el número de unidades consumidas durante el 2° trimestre; el análisis se presenta en la siguiente matriz.

**Análisis de variación 2Q**  
**COMEDOR TVI CC 002443**

Clave	Servicio	Costo Unitario	Estimado por trimestre		Real 2° Trimestre		Variación
			Unidades Estimadas	Retorno	Unidades Reales	Retorno	
REH001	Comedor Empleados	28.20	55,206	1,556,890	54,664	1,541,601	(15,289)
REH002	Comedor Becarios	28.30	8,851	250,502	8,921	252,475	1,973
REH003	Comedor Externos	28.30	13,505	382,210	14,781	418,314	36,104
<b>Total</b>			<b>77,563</b>	<b>2,189,602</b>	<b>78,366</b>	<b>2,212,390</b>	<b>22,788</b>

En este primer análisis se detecta la variación entre el costo de las unidades estimadas por trimestre y el costo estimado de las unidades reales vendidas por producto, que da un total de \$22,788 pesos de variación, con lo que se explica la diferencia entre lo estimado y lo real en términos de los costos estándar establecidos.

Sin embargo aún existe una diferencia entre lo verdaderamente incurrido que cuyo análisis es el siguiente:

**Conciliación entre costo Real y Estándar  
2Q  
COMEDOR TVI CC 002443**

	Costo estimado sobre 78,366 unidades	<b>2,212,390</b>
(-)	Variación PPTO vs Real en uds	22,788
(-)	Eficiencia en gasto (Capacitación) <sup>71</sup>	17,382
(+)	Exceso en volumen de uds vendidas <sup>72</sup>	17,835
	<b>PPTO incurrido durante el 2Q</b>	<b>2,190,055</b>

Interpretando el análisis de la variación anterior, se concluye que durante el 2° trimestre se obtuvo una variación favorable de \$22,335 pesos, que es un indicador de eficiencia en el aprovechamiento de los recursos incurridos en este trimestre.

Los reportes para junta de consejo son similares a los preparados para el primer trimestre. En el caso del efecto interno, como se observa en la cédula 12, se muestran los cobros realizados a cada una de las unidades de negocio por trimestre.

La cédula 13 muestra los cobros efectuados por producto. La presentación de estos reportes se efectúa de manera horizontal debido a que en la columna de UN PROVEEDOR, deberán presentarse los resultados de las unidades de negocio que eventualmente se integren al uso de esta herramienta.

<sup>71</sup> Ver cédula 11.

<sup>72</sup> Ídem.

**COMEDOR CC 002443**

Comparativo contra PPTO del 01/01/04/ al 30/06/04.

	Incurrido	1Q	2Q	PPTO 2004	Por incurrir
Gastos de Venta y Administración					
Sueldos	312,000	156,000	156,000	624,000	312,000
Prima vacacional	78,000	39,000	39,000	156,000	78,000
Aguinaldo	26,000	13,000	13,000	52,000	26,000
Compensaciones	46,800	23,400	23,400	93,600	46,800
Bonos	93,600	46,800	46,800	187,200	93,600
Impuesto sobre nóminas	6,240	3,120	3,120	12,480	6,240
SAR	10,083	5,042	5,042	20,166	10,083
Infonavit	25,208	12,604	12,604	50,416	25,208
Seguro Social	126,040	63,020	63,020	252,080	126,040
Vales de Despensa	62,400	31,200	31,200	124,800	62,400
Fondo de ahorro	40,560	20,280	20,280	81,120	40,560
Capacitación	37,524	26,026	11,498	115,520	77,996
Papelería	10,000	5,000	5,000	20,000	10,000
Servicio de Comedor	3,480,414	1,731,290	1,749,124	6,925,158	3,444,744
Seguro de Vida	4,243	2,122	2,122	8,486	4,243
Gastos Médicos Mayores	17,690	8,845	8,845	35,381	17,690
<b>Costos y Gastos Totales</b>	<b>4,376,803</b>	<b>2,186,748</b>	<b>2,190,055</b>	<b>8,758,408</b>	<b>4,381,605</b>
<b>UAIIDA (EBITDA)</b>	<b>- 4,376,803</b>	<b>- 2,186,748</b>	<b>- 2,190,055</b>	<b>- 8,758,408</b>	<b>- 4,381,605</b>
<b>Utilidad Neta</b>	<b>- 4,376,803</b>	<b>- 2,186,748</b>	<b>- 2,190,055</b>	<b>- 8,758,408</b>	<b>- 7,647,570</b>

Cédula 11. Comparativo presupuesto vs incurrido.

REPORTE DE INGRESOS Y EGRESOS POR UNIDAD DE NEGOCIO  
DEL 1° DE ENERO AL 30 DE JUNIO DEL 2004

CONSUMO TOTAL		UN CLIENTE EGRESOS						
UN PROVEEDOR INGRESOS	TRIMESTRE	ADMINISTRACION Y FINANZAS	AUDITORIA	CANALES	PRESIDENCIA	PRODUCCION	VENTAS	Total general
<b>ADMINISTRACION Y FINANZAS</b>								
	1Q	405,122	10,119	202,554	91,144	253,196	50,656	1,012,791
	2Q	409,285	10,231	204,643	92,097	255,800	51,172	1,023,227
<b>Total ADMINISTRACION Y FINANZAS</b>		<b>814,407</b>	<b>20,350</b>	<b>407,196</b>	<b>183,241</b>	<b>508,996</b>	<b>101,828</b>	<b>2,036,018</b>
<b>Total general</b>		<b>814,407</b>	<b>20,350</b>	<b>407,196</b>	<b>183,241</b>	<b>508,996</b>	<b>101,828</b>	<b>2,036,018</b>

Cédula 12. Ingresos y Egresos por unidad de negocio

TV IMECA

REPORTE DE INGRESOS Y EGRESOS POR UNIDAD DE NEGOCIO  
DEL 1° DE ENERO AL 30 DE JUNIO DEL 2004

CONSUMO TOTAL		UN CLIENTE EGRESOS							
UN PROVEEDOR INGRESOS	TRIMESTRE	PRODUCTO	ADMINISTRACION Y FINANZAS	AUDITORIA	CANALES	PRESIDENCIA	PRODUCCION	VENTAS	Total general
<b>ADMINISTRACION Y FINANZAS</b>									
	<b>1Q</b>								
		Comedor becarios	99,956	2,490	49,978	22,484	62,472	12,509	249,889
		Comedor empleados	305,166	7,828	152,576	68,660	190,724	38,148	762,902
	<b>Total 1Q</b>		<b>405,122</b>	<b>10,119</b>	<b>202,554</b>	<b>91,144</b>	<b>253,196</b>	<b>50,656</b>	<b>1,012,791</b>
	<b>2Q</b>								
		Comedor becarios	100,974	2,519	50,487	22,725	63,109	12,649	252,463
		Comedor empleados	308,311	7,713	154,155	69,372	192,691	38,523	770,764
	<b>Total 2Q</b>		<b>409,285</b>	<b>10,231</b>	<b>204,643</b>	<b>92,097</b>	<b>255,800</b>	<b>51,172</b>	<b>1,023,227</b>
<b>Total ADMINISTRACION Y FINANZAS</b>			<b>814,407</b>	<b>20,350</b>	<b>407,196</b>	<b>183,241</b>	<b>508,996</b>	<b>101,828</b>	<b>2,036,018</b>
<b>Total general</b>			<b>814,407</b>	<b>20,350</b>	<b>407,196</b>	<b>183,241</b>	<b>508,996</b>	<b>101,828</b>	<b>2,036,018</b>

Cédula 13. Ingresos y Egresos por unidad de negocio por producto

De los reportes anteriores se concluye que durante el primer semestre del ejercicio en curso el área de Administración y Finanzas tiene un resultado neto de \$1,221,611 pesos, únicamente con los ingresos obtenidos por la unidad de negocio 002443 Comedor TVI. Con la integración de más áreas a este proceso, los ingresos deberán de aumentar considerablemente.

Es en este momento cuando el interés de los directores sobre los cobros efectuados a sus respectivas unidades de negocio comienza a incrementarse. Es común que lleguen a solicitar el detalle de ellos, lo cual hace necesario que se este preparado con las herramientas necesarias para poder responder a las necesidades de información, las cuales pueden tener muchas vertientes. El uso de reportadores como el Microsoft Access, Business Object o las tablas dinámicas de Excel, se vuelve indispensable en este sentido.

Si el Director de Producción desea saber los cobros que se realizaron por cada una de las unidades de negocio que le reportan el reporte, sería necesario preparar un reporte como el que se muestra en la cédula 14.

Continuando con los reportes del modelo, enseguida se muestran en las cédulas 15, 16 y 17, que representan la escala de resultados por nivel dentro de la estructura de TV Imeca. De igual forma que el primer trimestre, mientras mayor es el nivel, el efecto del modelo se va perdiendo debido a que sólo se esta aplicando en una sola unidad de negocio dentro de la compañía, sin embargo es posible visualizar su percepción por la de las demás unidades de negocio.

# TV IMECA

REPORTE DE EGRESOS POR UNIDAD DE NEGOCIO  
DEL 1° DE ENERO AL 30 DE JUNIO DEL 2004

UN CLIENTE NIVEL 1	PRODUCCION
UN PROVEEDOR NIVEL 1	ADMINISTRACION Y FINANZAS

CONSUMO TOTAL		TRIMESTRE			
UN PROVEEDOR NIVEL 2	PRODUCTO	UN CLIENTE NIVEL 2	1Q	2Q	Total general
<b>RECURSOS HUMANOS</b>					
<b>Comedor becarios</b>					
	CANAL 14		8,858	8,915	17,772
	CANAL 15		15,339	15,763	31,102
	DEPORTES		1,047	1,104	2,151
	DIRECCION GENERAL		3,382	3,339	6,721
	ENTRETENIMIENTO		2,462	2,434	4,896
	IMECA MUSIC		1,613	1,613	3,226
	NOTICIAS		10,273	10,584	20,857
	SERVICIOS A LA PRODUCCION		11,546	11,546	23,093
	SERVICIOS GENERALES		283	283	566
	TELENOVELAS		7,669	7,528	15,197
	<b>Total Comedor becarios</b>		<b>62,472</b>	<b>63,109</b>	<b>125,581</b>
<b>Comedor empleados</b>					
	CANAL 14		27,410	27,890	55,300
	CANAL 15		47,602	48,250	95,852
	DEPORTES		3,215	3,229	6,444
	DIRECCION GENERAL		9,264	9,221	18,485
	ENTRETENIMIENTO		7,276	7,374	14,650
	IMECA MUSIC		4,822	4,822	9,644
	NOTICIAS		32,402	32,924	65,325
	SERVICIOS A LA PRODUCCION		34,679	34,912	69,591
	SERVICIOS GENERALES		804	818	1,622
	TELENOVELAS		23,251	23,251	46,502
	<b>Total Comedor empleados</b>		<b>190,724</b>	<b>192,691</b>	<b>383,414</b>
<b>Total RECURSOS HUMANOS</b>			<b>253,196</b>	<b>255,800</b>	<b>508,996</b>
<b>Total general</b>			<b>253,196</b>	<b>255,800</b>	<b>508,996</b>

Cédula 14. Egresos por cobros internos Producción

**Dirección de Recursos Humanos**

Resultado por UN del 01/01/04 al 30/06/04

	002476 Total Recursos Humanos	Dirección de RH	Comedor	Jefatura de servicios de RH	Administración de RH	Compensaciones	Capacitación
<b>INGRESOS</b>	<b>4,180,579</b>		<b>4,180,579</b>				
Público en general	2,144,561		2,144,561				
Internos	2,036,018		2,036,018				
<b>Gastos de Venta y Administración</b>							
Sueldos	4,104,000	1,332,000	312,000	1,008,000	516,000	312,000	312,000
Prima vacacional	1,026,000	333,000	78,000	252,000	129,000	78,000	78,000
Aginaldo	342,000	111,000	28,000	84,000	43,000	28,000	28,000
Compensaciones	615,600	199,800	46,800	151,200	77,400	46,800	46,800
Bonos	1,231,200	399,600	93,600	302,400	154,800	93,600	93,600
Impuesto sobre nóminas	82,080	26,840	6,240	20,160	10,320	6,240	6,240
SAR	132,633	43,048	10,083	32,577	16,676	10,083	10,083
Infonavit	331,583	107,619	25,208	81,441	41,690	25,208	25,208
Seguro Social	1,657,913	538,095	126,040	407,207	208,451	126,040	126,040
Vales de Despensa	820,800	266,400	62,400	201,600	103,200	62,400	62,400
Fondo de ahorro	533,520	173,160	40,560	131,040	67,080	40,560	40,560
Reclutamiento y Selección	455,116						
Capacitación	710,350	236,341	37,524	178,852	91,555	55,359	55,359
Papelería	50,000	5,000	10,000	7,500	7,500	5,000	7,500
Desarrollo de sistemas	450,000	450,000					
Mejoras instalaciones	130,000	130,000					
Deportes	410,400			410,400			
Servicio de Comedor	3,480,414		3,480,414				
Servicio Médico	36,845			36,845			
Seguro de Vida	55,814	18,115	4,243	13,709	7,018	4,243	4,243
Uniformes	218,455			218,455			
Gastos Médicos Mayores	232,697	75,524	17,690	57,154	29,257	17,690	17,690
Checkup Gerentes y Directores	12,500	7,500			5,000		
Revista de Personal	127,432			127,432			
Festividades							
Vales de Gasolina	39,000	13,000			26,000		
Gastos de colocación	27,500						
Gastos internos	77,886	11,135	8,390	13,851	11,135	11,135	11,135
<b>Costos y Gastos Totales</b>	<b>17,391,738</b>	<b>4,476,976</b>	<b>4,385,193</b>	<b>3,735,823</b>	<b>1,545,082</b>	<b>920,359</b>	<b>922,859</b>
<b>UAIDA (EBITDA)</b>	<b>- 13,211,159</b>	<b>- 4,476,976</b>	<b>- 204,614</b>	<b>- 3,735,823</b>	<b>- 1,545,082</b>	<b>- 920,359</b>	<b>- 922,859</b>
<b>Utilidad Neta</b>	<b>- 13,211,159</b>	<b>- 4,476,976</b>	<b>- 204,614</b>	<b>- 3,735,823</b>	<b>- 1,545,082</b>	<b>- 920,359</b>	<b>- 922,859</b>

Cédula 15. Estado de resultados de la Dirección de Recursos Humanos

## Dirección General de Administración y Finanzas

Resultado por UN al 01/01/04 al 30/06/04

(Millones de pesos )

	TOTAL	002003	002410	002800	002401	002020	002460	002424	002476	002300	002470
<b>INGRESOS</b>	4.18								4.18		
Externos	2.14								2.14		
Internos	2.04								2.04		
<b>Costos de Programación, Producción y Transmisión.</b>											
<b>Gastos de Venta y Administración</b>	295.06	14.80	75.18	26.55	19.15	59.03	32.47	12.47	17.39	10.60	27.42
Internos	0.81	0.09	0.15	0.07	0.02	0.18	0.10	0.11	0.08	0.01	0.01
Externos	294.25	14.71	75.03	26.48	19.13	58.85	32.37	12.36	17.31	10.59	27.41
<b>Costos y Gastos Totales</b>	295.06	14.80	75.18	26.55	19.15	59.03	32.47	12.47	17.39	10.60	27.42
<b>UAIIDA (EBITDA)</b>	(290.88)	(14.80)	(75.18)	(26.55)	(19.15)	(59.03)	(32.47)	(12.47)	(13.21)	(10.60)	(27.42)
Depreciación y Amortización	202.00		202.00								
<b>Utilidad Operativa</b>	(492.88)	(14.80)	(277.18)	(26.55)	(19.15)	(59.03)	(32.47)	(12.47)	(13.21)	(10.60)	(27.42)
Otros Gastos Netos	106.09	43.72			20.79		15.59	5.20		2.08	18.71
<b>Costo Integral de Financiamiento</b>											
Intereses Pagados	368.00										368.00
Otros Gastos Financieros	27.90										27.90
Intereses Ganados	(82.80)										(82.80)
Ganancia (Pérdida) en Cambios (\$ Neto)	9.00										9.00
Ganancia (Pérdida) en Posición Monetaria	51.00										51.00
<b>Total Costo Integral de Financiamiento</b>	373.10	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	373.10
<b>Utilidad antes de Impuestos</b>	(972.08)	(58.53)	(277.18)	(26.55)	(39.94)	(59.03)	(48.06)	(17.67)	(13.21)	(12.68)	(419.23)
Provisiones para:											
ISR											
Beneficios Fiscales Diferidos											
<b>Utilidad (Pérdida) Antes de Partidas Extraordinarias</b>	(972.08)	(58.53)	(277.18)	(26.55)	(39.94)	(59.03)	(48.06)	(17.67)	(13.21)	(12.68)	(419.23)
Ganancia (Pérdida) Partidas Extraordinarias											
<b>Utilidad Neta</b>	(972.08)	(58.53)	(277.18)	(26.55)	(39.94)	(59.03)	(48.06)	(17.67)	(13.21)	(12.68)	(419.23)

Cédula 16. Estado de resultados de la Dirección General de Administración y Finanzas.

**TV IMECA, S.A. DE C.V. Y SUBSIDIARIAS**

Estado consolidado de resultados por UN

Del 1° de Enero al 30 de Junio del 2004

(Millones de pesos de poder adquisitivo del 30 de Junio 2004)\*\*

	TOTAL	Presidencia	Administración y Finanzas	Producción	Canales	Ventas	Auditoría Interna
<b>INGRESOS</b>	<b>3,516.18</b>		<b>4.18</b>			<b>3,512.00</b>	
Externos	3,514.14		2.14			3,512.00	
Internos	2.04		2.04				
<b>Costos de Programación, Producción y Transmisión.</b>	<b>1,445.00</b>			<b>867.00</b>	<b>578.00</b>		
<b>Gastos de Venta y Administración</b>	<b>537.04</b>	<b>26.93</b>	<b>295.06</b>	<b>43.31</b>	<b>21.81</b>	<b>133.85</b>	<b>16.07</b>
Internos	2.04	0.18	0.81	0.51	0.41	0.10	0.02
Externos	535.00	26.75	294.25	42.80	21.40	133.75	16.05
<b>Costos y Gastos Totales</b>	<b>1,982.04</b>	<b>26.93</b>	<b>295.06</b>	<b>910.31</b>	<b>599.81</b>	<b>133.85</b>	<b>16.07</b>
<b>UAIIDA (EBITDA)</b>	<b>1,534.14</b>	<b>(26.93)</b>	<b>(290.88)</b>	<b>(910.31)</b>	<b>(599.81)</b>	<b>3,378.15</b>	<b>(16.07)</b>
Depreciación y Amortización	202.00		202.00				
<b>Utilidad Operativa</b>	<b>1,332.14</b>	<b>(26.93)</b>	<b>(492.88)</b>	<b>(910.31)</b>	<b>(599.81)</b>	<b>3,378.15</b>	<b>(16.07)</b>
Otros Gastos Netos	233.14	127.05	106.09				
<b>Costo Integral de Financiamiento</b>							
Intereses Pagados	368.00		368.00				
Otros Gastos Financieros	31.00	3.10	27.90				
Intereses Ganados	(92.00)	(9.20)	(82.80)				
(Ganancia) Pérdida en Cambios (\$ Neto)	9.00		9.00				
(Ganancia) Pérdida en Posición Monetaria	51.00		51.00				
<b>Total Costo Integral de Financiamiento</b>	<b>367.00</b>	<b>(6.10)</b>	<b>373.10</b>	<b>0.00</b>	<b>0.00</b>	<b>0.00</b>	<b>0.00</b>
<b>Utilidad antes de Impuestos</b>	<b>732.00</b>	<b>(147.88)</b>	<b>(972.08)</b>	<b>(910.31)</b>	<b>(599.81)</b>	<b>3,378.15</b>	<b>(16.07)</b>

Cédula 17. Estado consolidado de resultados TV Imeca.

## ANÁLISIS DE RESULTADOS

A estas alturas de la aplicación del MFDPT, ya se cuenta con los datos suficientes para efectuar un análisis sobre el comportamiento financiero del CC 002443 Comedor, situación con la cuál se termina el ciclo de aplicación del modelo en cuestión para esta área.

Para comenzar, lo primero es clasificarlo dentro de los supuestos del MFDPT. En este caso esta unidad de negocio, es considerada como amarilla, por lo que su tendencia al resultado debe ser de cero. Se realiza esta clasificación debido a que su ámbito de mercado esta destinado al interno, es decir, su función principal es la de prestar un servicio al personal de la compañía. Solo uno de sus productos esta destinado a usuarios externos, sin embargo, no lucra con esta actividad.

Hecho esto, es posible pronosticar su resultado y analizar su tendencia. Clasificándose como unidad de negocio amarilla cuya actividad no esta destinada al lucro, su resultado al final de cada periodo debe ser muy cercano a cero o por arriba de él, es decir, con una variación positiva en su resultado, el cual dependerá de cómo se comporte su servicio al público en general (REH003)

En este sentido, el análisis se realizará en primera instancia por sus resultados totales y después de manera separada (por productos internos y externos), permitiéndonos evaluar su comportamiento.

Para estos efectos, el análisis aplicando las razones financieras propuestas por el MFDPT para la unidad de negocio Comedor TVI durante el 2º trimestre del año en curso es el siguiente:

- 1-(Egresos UN/Presupuesto UN).

$$1-(2,194,271/2,189,602)=(0.21)\%$$

La interpretación es que durante el 2º trimestre el CC002443 excedió su presupuesto en .21%.

- (Ingresos UN/Egresos UN)-1.

$$(2,237,413/2,194,271)-1= 1.97\%$$

Los ingresos superaron a los egresos en 1.97%, que representa una variación positiva en cuanto al resultado esperado.

- Ingresos UN/Ingresos totales.

$$(2,237,413/1,975,237,413)= 0.11\%$$

Los ingresos del CC 002443 representan un 0.11% de la totalidad de los ingresos obtenidos por TV Imeca. No son representativos pero este porcentaje se irá incrementando en la misma medida que más unidades de negocio se agreguen al proceso; si toda el área de administración y finanzas se encontrara bajo los lineamientos del MFDPT el porcentaje de participación en los ingresos sobre los ingresos obtenidos por TV Imeca, este debería ser comparable contra su participación en el gasto.

- Egresos UN/ Egresos totales.

$$(2,194,271/1,493,237,413)= 0.15\%$$

Los egresos representan un 0.15% de la totalidad de las erogaciones de TV Imeca.

- Presupuesto UN/Presupuesto maestro.

$$(2,189,602/1,394,116,625)= 0.16\%$$

El presupuesto del 2º trimestre del 2004 representa un 0.16% del presupuesto general de la organización.

- Utilidad o pérdida UN/Egresos totales.

$$(43,142/1,493,237,413)= 0.003\%$$

Su resultado representa del gasto total un 0.003%

La utilización de las razones financieras nos brinda un panorama general de los resultados obtenidos por el Comedor TVI. No tiene representatividad en los resultados generales de la compañía, sin embargo, si se presta a la comparación, situación que antes de aplicar el modelo no era posible. Evidentemente no hay impacto dentro de los resultados generales, esto es debido a los parámetros de comparación con que se hicieron los cálculos, pero comparando sus resultados con los de las unidades de negocio “hermanas” (como puede observarse en el estado de resultados de la dirección de Recursos Humanos) la situación es distinta.

Individualmente podemos evaluar a la unidad negocio 002443 Comedor TVI como sigue:

- Durante el 2° trimestre tuvo una recuperación neta de \$1,019,011 pesos (que representa un 47% de los gastos totales) proveniente de la aplicación del MFDPT y producto de la colocación de los servicios REH001 y REH002, distribuidos como sigue:

## TV IMECA

### REPORTE DE INGRESOS DEL 01/01/04 AL 30/06/04 COMEDOR TVI

CONSUMO TOTAL CC Proveedor	PRODUCTO	TRIMESTRE	
		2Q	Total general
002443			
	Comedor becarios	252,463	252,463
	Comedor empleados	770,764	770,764
<b>Total 002443</b>		<b>1,023,227</b>	<b>1,023,227</b>
<b>Total general</b>		<b>1,023,227</b>	<b>1,023,227</b>

- Las ventas al público en general fueron de \$ 1,214,185 que están compuestas por \$770,764 pesos de cobro a empleados y \$443,421 pesos de ventas al personal externo.

- Los costos totales fueron de \$1,749,124 pesos, resultado de un consumo de 78,366 alimentos.
- Los cargos indirectos fueron de \$445,146 pesos, incluyendo \$4,216 pesos de consumo interno.
- Lo anterior arroja una variación positiva de \$43,142 pesos, proveniente de una disminución en el uso de los recursos asignados y un aumento en el volumen de ventas estándar.

Concluyendo el análisis la unidad de negocio 002442 Comedor TVI durante el segundo trimestre (primero aplicando en la totalidad de sus procesos el MFDPT) utilizó de manera efectiva sus recursos optimizándolos y rebasando en un 1.97% las expectativas de resultado, haciendo notable la aplicación del modelo.

Solo queda un cabo suelto, ¿qué hacer con la variación positiva generada?. Si en este momento se cerrara el ejercicio, esta variación influiría en términos del costo por alimento, dicho de otra forma, cada producto debería disminuir su costo en aproximadamente un 2%, que sin ser aún significativo, representa ya una ventaja. Obviamente esta será la tendencia, mientras la competitividad generada por la aplicación del modelo favorece la disminución de los costos.

Con esto último finaliza la aplicación del Modelo Financiero para la Determinación de Precios de Transferencia en el Comedor TVI durante la primera mitad del ejercicio 2004. a continuación presentaré algunas consideraciones generales adicionales a esto, además de efectuar la conclusión final de este trabajo de tesis.

## Ventajas y Desventajas.

Como fue posible observar, aplicando el MFDPT es más tangible el comportamiento financiero de las células que componen a la organización. Este genera ciertas ventajas contra otras organizaciones que no se encuentran bajo este esquema:

- Crea una visión de negocio para los administradores o responsables de cada unidad. Esto es gracias a que con la utilización del MFDPT el responsable de la unidad de negocio debe actuar como un empresario y no como un empleado, debiéndose ocupar en mayor medida por el uso de sus recursos y su aplicación en la creación de valor, contribuyendo así al objetivo económico de la organización.
- Se genera un ambiente de competencia y mercado en la organización. Esto es debido a que a pesar de que podría decirse que algunas unidades de negocio tienen monopolizados sus productos dentro de la organización, ahora saben que ese no es factor para su permanencia dentro de ella, es decir, al saber sus clientes internos el costo de los productos que están adquiriendo, estos en determinado momento podrían optar por adquirirlos fuera de la compañía, si estos no satisfacen sus necesidades.
- Al crearse un registro de los productos que se ofrecen en el mercado interno, es posible mapearlos y detectar alguna duplicidad. Esto es, que si algún centro de costos elabora productos que otra unidad de negocio tiene como actividad principal, este no está creando valor, encareciendo el proceso general de la compañía, por lo que tendrá que eliminarlo como uno de sus productos, utilizando esos recursos en la elaboración de productos propios de su actividad o en su defecto eliminarlos.
- Detección de áreas ociosas. Esto es que si alguna área que con anterioridad se mantenía de un presupuesto fijo y era evaluada sobre la eficiencia de su aplicación, ahora tendrá que colocar sus productos en el mercado interno, de lo contrario, podría verse en peligro de desaparecer, lo cual no será sencillo debido a que cada responsable de

unidad de negocio estará muy pendiente de la utilización de sus recursos y se negará a adquirir aquellos que no agreguen valor a su proceso.

- Fomenta la calidad de los productos. Al estar consciente cada responsable de unidad de negocio que la adquisición de productos que no cuenten con los requerimientos mínimos de calidad y por tanto no satisfagan sus necesidades, pueda afectar en forma negativa su propio rendimiento esto le acarrearía consecuencias graves con sus propios clientes, volviéndose una necesidad primaria el adquirir productos confiables, demandando calidad para su compra.
- El aumento en la calidad de los productos internos tiene como consecuencia inmediata la reducción de costos. Esto encuentra su explicación en la disminución de los reprocesos y todas aquellas actividades que no agregan valor.
- Se reducen considerablemente los “bomberazos”. Al elaborarse contratos de Cliente Proveedor, se estipulan claramente las necesidades de cada uno de ellos disminuyendo las desviaciones.
- Incrementa la productividad. Al disminuir los procesos ociosos, se invierte más en la elaboración de productos realmente necesarios aumentando su flujo hacia otras unidades de negocio.
- Facilita la evaluación y la toma de decisiones. Con los parámetros propuestos por el MFDPT es sencillo observar si una unidad de negocio no cumplió con la meta. El destino de cada unidad de negocio depende de esta prerrogativa.
- Al evaluar el resultado general de la organización, es posible detectar cual de sus eslabones esta ocasionando el encarecimiento de la operación.
- Proporcionan un parámetro para medir las cualidades como administrador y estrategia de los responsables de cada unidad de negocio.

Las anteriores son las principales ventajas que originan la aplicación del MFDPT, aunque existen algunas otras que resultan de su utilización. Así como hay ventajas, también existen desventajas que es necesario mencionar:

- Su aplicación requiere de habilidades tanto técnicas como cognitivas y de liderazgo por parte del responsable de su aplicación.
- La falta de planeación puede acarrear una carga administrativa considerable.
- La falta de credibilidad en el proyecto puede ocasionar desviaciones que repercutan de manera negativa en el desempeño del modelo.
- Si los responsables de cada unidad de negocio no cuentan con los conocimientos suficientes de administración y finanzas, estos se verán obligados a adquirir recursos adicionales para resolver este problema, incrementándose sus costos.
- Pueden presentarse prácticas desleales entre unidades de negocio, es decir que, con el fin de alcanzar los resultados esperados, estos pueden alterar sus precios en perjuicio de otras unidades de negocio.
- Aunque el modelo aquí propuesto no requiere de altos grados de automatización, si se aplica en una compañía de gran tamaño, requiere de sistematización y el desarrollo de aplicaciones tecnológicas para su control.
- Este modelo solo proporciona información en términos económicos del desempeño de cada unidad de negocio, sin embargo no considera aspectos como crecimiento interno, aprendizaje y otras medidas de desempeño no financieras.

- Al calcular los precios de transferencia se corre el riesgo de trasladar los costos de la improductividad e ineficiencia, por lo que el líder del proyecto deberá poner atención extrema en ello.

### Análisis de Costo Beneficio.

Es importante analizar cuanto le costaría a la organización el aplicar un modelo como el que propongo. Esto es importante determinarlo sobre todo para su venta a la alta dirección. Los costos pueden variar dependiendo del tamaño de la organización. Para una empresa como Televisión Imeca los costos se dividen de la siguiente manera:

1. Implementación.
2. Desarrollo.
3. Control.

Para la implementación se requirió de formar un equipo compuesto por altos directivos y personal en general que, además de cumplir con sus propias actividades, asignó tiempo para cumplir con los requerimientos de este modelo. Al no encontrarse bajo el esquema de horas extras, su participación no representó un costo real para la compañía. Sin embargo, se asignó personal para este fin compuesto de la siguiente forma<sup>73</sup>:

#### PRECIOS DE TRANSFERENCIA

##### COSTO POR EMPLEADO MENSUAL

	Sueldo mensual	Factor de integración	Costo total
GERENTE DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA	35,000	1.6159	56,557
JEFE DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA	25,000	1.6159	40,398
SUPERVISOR DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA	15,000	1.6159	24,239
Total:	75,000		<u>121,193</u>

<sup>73</sup> El factor de integración incluye todos los gastos presupuestales del área referentes al personal.

La implantación esta programada para un año, por lo que el costo del personal para la implantación será de \$1,454,316 pesos. Este personal estará encargado de la capacitación, elaboración de políticas, apoyo en el cálculo de precios de transferencia y el desarrollo de la aplicación para el control del MFDPT.

Al mismo tiempo se desarrollará un programa para el control de este proceso cuya finalización como producto esta programada para finalizar a la par de la implantación y se planea una inversión de 2,000 horas de personal especializado a un costo de \$125 usd por hora dando un total de \$250,000 usd por un tipo de cambio promedio de \$11.50 pesos por dólar, el costo será de \$2,875,000 pesos.

El costo de la implantación y el desarrollo total estimado es de \$4,329,316 pesos.

Finalizada la implantación se espera tener un impacto sobre la reducción de costos de un 1% sobre los costos y gastos totales; en términos monetarios se estima una reducción de \$45,995,125 pesos, que representa un 3% de la utilidad esperada sobre este ejercicio.

El beneficio neto estimado al término de la implantación será de \$41,665,809 pesos.

Realizada la implantación se estima una reducción de un 8% anual. Tomando como base los resultados esperados durante el 2004, el estimado es de \$367,961,000 pesos durante el 2° año de aplicación.

Para el control del MFDPT se planea contratar 4 analistas, adicionales al personal ya contratado:

**PRECIOS DE TRANSFERENCIA**

**COSTO POR EMPLEADO MENSUAL**

	Sueldo mensual	Factor de integración	Costo total
GERENTE DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA	35,000	1.6159	56,557
JEFE DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA	25,000	1.6159	40,398
SUPERVISOR DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA	15,000	1.6159	24,239
ANALISTA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA	10,000	1.6159	16,159
ANALISTA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA	10,000	1.6159	16,159
ANALISTA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA	10,000	1.6159	16,159
ANALISTA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA	10,000	1.6159	16,159
Total	115,000		<b>185,829</b>

Anualizado, la etapa de control representaría una erogación total de \$2,229,948 pesos. En adición a ello se planea invertir 1,000 horas de servicios de programación para efectuar mejoras dando como resultado \$1,437,500 pesos por servicios informáticos.

El beneficio neto durante el año de implantación y el de aplicación será de \$405,959,361 aproximadamente, que representa un incremento en la utilidad de la compañía del 23%.

Es notable el beneficio que se puede alcanzar utilizando el MFDPT, pero como se mencionó anteriormente, este no es solo alguna de las ventajas que se obtiene, pero sin lugar a dudas es el más representativo.

## Recomendaciones.

De acuerdo con la experiencia adquirida, he aquí algunas recomendaciones que son de gran ayuda a lo largo de este proceso:

1. Es común que cuando se trata de modificar la forma de trabajo normal de cada área, aplicando herramientas como la que aquí se plantea, se encuentre cierta resistencia a adoptarlas por parte de cada uno de los involucrados, por ello es de vital importancia que se cuente con el apoyo total de alta dirección.
2. La paciencia es una virtud muy necesaria en la aplicación de proyectos de este tipo, ya que en la mayoría de las veces los responsables de unidad de negocio no tienen conocimientos contables o financieros.
3. Al calcular los precios de transferencia, es de gran ayuda verificar las operaciones en tres ocasiones, debido a la complejidad del cálculo.
4. La documentación de los cálculos debe ser completa, suficiente, ya que los administradores de cada unidad de negocio suelen solicitar con frecuencia esta información.
5. La capacitación para el cálculo y control de los precios de transferencia es trascendente, ya que eso disminuirá de manera considerable los reprocesos.
6. Delegar responsabilidades es vital, sin embargo hay que estar conscientes de que tipo de actividades se delegan, recordando siempre que también se transmite autoridad.
7. La comunicación entre los equipos de implantación y control es indispensable, sobretodo si se quiere crear un ambiente de credibilidad hacia el proyecto.
8. Para un Director de una unidad de negocio no debe haber excusas, ellas desmerecen la confianza de estos hacia nosotros como líderes de proyecto.

9. Una vez finalizada la implantación, el área que debe ser ejemplo en cuanto seguimiento de los lineamientos del modelo es la de Precios de Transferencia.
10. Al resolver un problema de creatividad, hay que estar abierto a cualquier posible solución.
11. La seguridad se fortalece con la confianza y esta se refuerza con el conocimiento, cuando hay inseguridad en nuestras palabras, se genera desconfianza.
12. En cuestión de sistemas y manejo de datos, prácticamente nada es imposible, la única limitante esta en el conocimiento y creatividad de la gente a cargo de ello.
13. Aunque la Ley de Murphy y sus respectivos corolarios suelen ser un poco extremistas, aplicadas a la administración de proyectos son de gran utilidad, sobre todo si se desea reducir al máximo las desviaciones, por lo que me parece prudente acotar algunas de ellas<sup>74</sup>:
- Si algo puede salir mal, saldrá mal.
  - Nada es tan fácil como parece.
  - Todo lleva más tiempo del que usted piensa.
  - Si existe la posibilidad de que varias cosas vayan mal, la que cause mas perjuicio será la que vaya mal.
  - Si usted intuye que hay cuatro posibilidades de que una gestión vaya mal y las evita, aparecerá espontáneamente una quinta.
  - En cuanto se ponga a hacer algo, se dará cuenta de que hay otra cosa que debería haber hecho antes.
  - Cualquier solución entraña nuevos problemas.
  - Es inútil hacer cualquier cosa a prueba de tontos, estos son muy ingeniosos.
  - La naturaleza siempre esta de parte de la imperfección oculta.

---

<sup>74</sup> Ley de Murphy. <http://www.educa.rcanaria.es/Usr/Apdorta/murphy.htm>. 3 de noviembre 2004.

## Conclusiones.

- Contar con una visión general de la empresa y sus procesos contables le permite al Licenciado en Contaduría tener un conocimiento global del funcionamiento de la organización, como un ente económico que esta compuesto por pequeñas organizaciones que interactúan entre si para cumplir con una meta final. En este sentido, cada compañía se desenvuelve dentro de un ambiente micro económico que cuenta con ámbitos de intercambio e interacción internos y externos.
- La visión general de la contabilidad de costos por áreas de responsabilidad, lleva a entender al Licenciado en Contaduría como la organización separa su actuar en distintas unidades, cada una de ellas con un objetivo particular, supeditado al general, pero que sin embargo requiere de satisfacer necesidades propias a través de su interacción con otros departamentos. Esto incrementa el entendimiento de la empresa como un cúmulo de pequeñas entidades, facilitando la aplicación del Modelo Financiero para la Determinación de Precios de Transferencia, ya que al conocer esta metodología se hace lógico comprender y visualizar a cada departamento como un negocio que elabora productos que invariablemente tienen repercusión directa en otros departamentos.
- Conocer cuáles son los métodos de fijación de precios de transferencia, permite al Licenciado en Contaduría, entender como se realizan los cobros entre áreas o unidades de negocio y que métodos son aplicables.
- Cada unidad de negocio efectúa procesos de transformación completamente diferentes, pero que a su vez, en conjunto, dan forma a la organización como tal. Debido a esta diversidad, el cálculo de los precios de transferencia de una unidad de negocio a otra es diferente, por lo que el realizar y conocer los métodos de cálculo de precios de transferencia, facilita al Licenciado en Contaduría aplicar el Modelo Financiero para la determinación de precios de Transferencia

- Las técnicas de análisis, interpretación y presentación de resultados otorgan al Licenciado en Contaduría las herramientas necesarias para procesar los datos producto de la aplicación de precios de transferencia a las unidades de negocio, además de los reportes a elaborar para su presentación ante los distintos usuarios.
- La logística de implantación de precios de transferencia, proporciona las bases para la planeación del proceso de aplicación, lo cual garantiza el éxito en términos de la consecución de los objetivos y metas esperados con el uso del Modelo Financiero para la Determinación de Precios de Transferencia.
- El conocer cuáles son las fuentes de información para la determinación de precios de transferencia, disipa cualquier duda al respecto y facilita al Licenciado en Contaduría el cálculo de los precios de transferencia.
- Aplicar la norma ISO como apoyo en la detección de productos, análisis de ciclos de servicio y cadena de valor, proporciona herramientas útiles para la consecución de los objetivos planteados por el MFDPT. Otorga una visión sistémica y enfocada a los procesos, facilitando el entendimiento como unidad de negocio que funge como un engrane más de la gran maquinaria que da forma a la organización.
- Al utilizar el modelo propuesto, es posible visualizar el impacto que tiene su aplicación en una simple unidad de negocio, a pesar de que se obviaron algunos puntos por cuestiones prácticas, puede apreciarse que el resultado es inmediato, ya que el área pasa de ser un centro de costos a ser considerada como un negocio, en términos de la maximización de sus recursos, elaborando productos con calidad y dentro de un ambiente de competencia en beneficio propio, de sus clientes y de la organización.
- Desarrollar un modelo financiero como el que en este documento se plantea, facilita al Licenciado en Contaduría la determinación de precios de transferencia, mostrando

aspectos generales de la organización que ayudan a su entendimiento como un conjunto de pequeñas organizaciones que interactúan entre sí, en pro de un objetivo general.

- Al aplicar el Modelo Financiero para la Determinación de Precios de Transferencia el administrador de cada unidad de negocio obtiene una visión distinta de su gestión, ya que su participación como un empleado más pasa a segundo termino y la medición de sus resultados se encamina en mayor medida hacia su desempeño como empresario y la aportación de su área a los objetivos económicos de la organización a la que pertenece.
- El entendimiento de las teorías, métodos, técnicas y herramientas descritas a lo largo de esta tesis debe facilitar en gran medida su aplicación prácticamente cualquier organización que cuenta con las características mencionadas en este trabajo. Teniendo en cuenta esto, las posibilidades de éxito se incrementan considerablemente, sin embargo, es importante recordar que esta no es una solución universal, cada organización es diferente y deberán tomarse en cuenta todas las variables y analizar la sintomatología del negocio, para evaluar la viabilidad de cada proyecto.
- El Modelo Financiero para la Determinación de Precios de Transferencia proporciona a la alta Dirección:
  - Información en unidades monetarias acerca de la contribución de cada una de sus unidades de negocio a los objetivos económicos de la organización.
  - Parámetros de evaluación acerca de las habilidades como estrategia y empresario de los responsables de unidad de negocio.
  - Optimización real de recursos por unidad de negocio.
  - Identificación de productos internos.
  - Análisis de cadena de valor.
  - Costo real de operación por unidad de negocio.
  - Calidad en la elaboración de productos internos.
  - Identificación de procesos ociosos.

- Detección de áreas de oportunidad.
- Disminución de costos operativos.
- Ambiente de competencia efectivo.
- Incrementa la productividad.

## Bibliografía.

1. Brassard, Michael; Ritter, Diane. 2000. "El impulsor de la memoria". Goal/QPC. Salem, EEUU. 164 págs.
2. Cataldo Pizarro, Juan. 1997. "Gestión del presupuesto ABC: Su integración con la calidad y las normas ISO-9000". Alfaomega. D.F., México. 218 págs.
3. Corcoran, A. Wayne. "Costos, contabilidad, análisis y control". 1994. Limusa. D.F., México. 850 págs.
4. Del Río González, Cristóbal. 1998. "COSTOS II". ECAFSA. D.F., México. 257 Págs.
5. Del Río González, Cristóbal. 2000. "El Presupuesto". ECAFSA. D.F., México. 316 Págs.
6. Del Río González, Cristóbal. 2000. "COSTOS III". ECAFSA. D.F., México. 324 Págs.
7. Del Toro Rovira, Roberto. 2001. "El reto de la contaduría pública". Contaduría Pública. Mayo. Año 29, No. 345. D.F., México.
8. División de investigación de la Facultad de Contaduría y Administración de la UNAM. "Investigación: Elemento fundamental en el futuro de la contaduría pública". Contaduría Pública. Mayo. Año 29, No. 345. D.F., México.
9. Fernández Arena, José Antonio. 1999. "El Proceso Administrativo". Editorial DIANA, S.A. de C.V. D.F., México. 245 Págs.

10. García Colín, Juan. 1996. "Contabilidad de costos". McGraw Hill. México. 269 Págs.
11. Horngren, Charles T.; Sundem, Gary L.; Selto, Frank H.. 1994. "Contabilidad administrativa". Prentice Hall Hispanoamericana. México. 920 Págs.
12. Horngren, Charles T.; Sundem, Gary L.; Elliot, John.. 1994. "Contabilidad Financiera". Prentice Hall Hispanoamericana. Estado de México, México. 914 Págs.
13. IMCP. 2004. "Principios de contabilidad generalmente aceptados". IMCP. D.F., México.
14. J. Rachman, David; H. Mescon, Michael; L. Courtland; V. Thill, John; Alvarez Collazos, Augusto. 1991. "Introducción a los negocios". McGraw Hill. D.F., México. 694 Págs.
15. Horngren, Charles T.; Foster, George. "Contabilidad de costos: un enfoque gerencial". 1991. Prentice Hall Hispanoamericana. México. 1120 Págs.
16. KPMG. 2001. "Requerimientos de ISO 9001-2001". KPMG. D.F., México. 16 Págs.
17. López Cervantes, Carlos. "Data Warehousing: la nueva forma de acceder y usar la información". Contaduría Pública. Año 28, No. 326. D.F., México.
18. Mallo, C.; Kaplan, R.S.; Meljem, S.; Jiménez, C.. 2000. "Contabilidad de costos y estratégica de gestión". Prentice Hall Iberia. Madrid, España. 746 Págs.
19. Münch Galindo, Lourdes; García Martínez, José G. 2001. "Fundamentos de Administración". Editorial Trillas, S.A. de C.V. D.F., México. 239 Págs.
20. Osorno Muñoz de la Cote, Luis Felipe. "Sistemas de costos integrados: Una alternativa en sistemas de información". Veritas. 1º de junio. Año XLIII, No. 1534. D.F., México.

21. Paniagua Jiménez, Ma. de la Luz. "Perspectivas de la licenciatura en contaduría pública". Contaduría Pública. 1º de mayo. Año 29, No. 345. D.F., México.
22. Polimeni, Ralph S.; Fabozzi, Frank J.; Adelberg, Artur H; Kole, Michael A..1996. "Contabilidad de Costos". McGraw Hill. Estado de México, México. 879 Págs.
23. R. Anderson, Henry; H. Rainborn, Mitchell. 1996. "Conceptos básicos de contabilidad de costos". Compañía editorial continental. D.F., México. 802 Págs.
24. Reyes Ponce, Agustín. 2002. "Administración de Empresas". Editorial LIMUSA, S.A. de C.V. D.F., México. 188 Págs.
25. Rodríguez Valencia, Joaquín. 1992."Estudio de sistemas y procedimientos administrativos". ECASA. D.F., México. 270 Págs.
26. Schmelkes, Corina. 1998. "Manual para la presentación de anteproyectos e informes de investigación". Oxford University Press. D.F., México. 206 Págs.
27. Serra, Roberto; Kastika, Eduardo. 1995. "Reestructurando empresas". Ediciones Macchi. D.F., México. 271 Págs.

#### **Consultas a páginas web.**

1. Press Release TV Azteca. 1er Trimestre 2004. <http://www.tvazteca.com.mx>, 16 de agosto 2004.
2. Ley de Murphy. <http://www.educa.rcanaria.es/Usr/Apdorta/murphy.htm> 3 de noviembre 2004.