

## ¿ES POSIBLE UNA CONTABILIDAD DE GESTIÓN PARA PyME's?

*Roberto Dellaferrera*

Master en Administración de Empresas. Profesor Universidad Católica de Córdoba y Universidad Nacional de Córdoba

E-mail: dellaferrera@gmail.com

### Resumen

A los fines de determinar la posibilidad y conveniencia de promover e incentivar la puesta en marcha de la "contabilidad de gestión" en ámbitos de PyME's, se analizan las características de organizaciones de este tipo.

Asimismo, se presentan las ventajas de dicha implementación, a través de diferentes ejemplos de aplicación y las diferencias con la denominada contabilidad financiera.

Posteriormente, se comentan los que, a juicio del autor, son los principales factores (requisitos a cubrir, consideraciones, etc.) que posibilitarían su concreción.

**Palabras clave:** contabilidad financiera - usuarios múltiples - toma de decisiones - costos - estados contables

### Abstract

*The characteristics of small and medium-sized enterprises are analyzed to determine the possibility and convenience of promoting the application of Management Accounting in these organizations.*

*What is more, diverse examples of application are provided and the differences with Financial Accounting are pointed out to show the advantage of applying such a model.*

*The main factors that, according to the author, permit application of the model (requirements to meet, considerations, etc.) are later commented on.*



*Key words: financial accounting - multiple users - decision making - costs - financial statements*

## 1. Introducción

En el quehacer cotidiano ya sea como docente o en el desarrollo de la actividad profesional, notamos, si hablamos de PyME's argentinas, una especie de insatisfacción sobre la tarea o función desarrollada por los profesionales en ciencias económicas, en especial los contadores.

Esta sensación es mutua, es decir la perciben los empresarios y los profesionales.

Manifestaciones tales como:

No me ayuda a gestionar, es siempre lo mismo, sólo me piden dinero para impuestos, etc.

No me brindan la oportunidad de intervenir, no tengo acceso a cierta información. No les interesa aplicar nuevas herramientas.

Sin dejar de considerar que existen empresarios y profesionales con una óptica muy particular y que además "buenos, regulares y malos" constituye una clasificación aplicable a prácticamente todas las actividades humanas, es necesario analizar dentro del entorno de este tipo de empresas, qué situaciones pueden originar este tipo de afirmaciones.

Esto contribuye de alguna manera a la efímera vida de una alta proporción de PyME's, donde el error o equivocación suele costar muy caro. ¿Cuántos profesionales viven de las PyME's?

La pretensión del escrito es solamente transmitir algunas experiencias y generar un espacio de reflexión que nos permita un avance o desarrollo sobre el tema.

## 2. Algunas características (o también excusas)

En general la dotación de personal administrativo capacitado no es amplia.

Se prefiere, aún a costa de un buen sistema de control, que ciertas personas realicen varias funciones, lo que redundaría en la inexistencia de una



correcta delegación de funciones y la consecuente asunción de responsabilidades. Es normal la centralización de la gestión en la figura del dueño.

Un altísimo porcentaje del tiempo laboral es ocupado, por los que debieran gestionar, en la solución de problemas del día a día como los descubiertos bancarios, los incumplimientos impositivos o previsionales, por ejemplo. (pocas posibilidades de acceso al crédito, altas tasas, etc.)

El sistema informático no permite hacer aquello que pretendemos.

El sistema contable normalmente está atrasado y se pone al día cuando se deben presentar estados contables (porque vence la presentación impositiva, para que el banco conceda el crédito, etc.).

Parece que es más importante "vender" que "gestionar" (pequeño poder para acceder a los mercados). Escasa cooperación entre firmas similares.

Se realizan inversiones en stocks sin un análisis correcto, o bien se tiende a una expansión sin tomar en cuenta el capital de trabajo necesario.

No se realizan estimaciones de costos, ni se clasifican éstos en fijos o variables.

Normalmente no existe información referida a líneas, productos, actividades, etc.

Tecnología desactualizada en general (tanto para equipos, diseño, etc.)

### 3. Información para gestión e información contable

Nadie puede dudar que la Información necesaria para la gestión de una PyME es más amplia que aquella de carácter contable que brindan los sistemas *ad hoc*, especialmente los referidos a lo que técnicamente se conoce como "Estados Contables".

A modo de ejemplo, los estudios de mercado, el análisis de proyectos, la evaluación de tendencias de precios, los controles de calidad etc. pertenecen a la primera y normalmente no forman parte de la segunda.

La utilización de herramientas matemáticas e informáticas (*Datawarehouse*, Estadísticas, Programación lineal, etc.) se ha visto simplificada y fortificada por el avance tecnológico, permitiendo una velocidad y cuantía impensada tiempo atrás.



Si nos abocáramos a tratar de visualizar la información contable expuesta a través de los denominados "Estados Contables", según la visión del empresario, en general encontraríamos una escasa cantidad que tenga utilidad para la gestión de la organización.

Esto es debido, entre otras causas y sin entrar a considerar elementos reñidos con la ética, a los siguientes factores:

La información expuesta a través de los "Estados Contables" es fundamentalmente histórica y en ciertos casos podríamos decir que es "antigua", que, salvo excepciones, no sirve para la toma de decisiones actuales y menos aún para tratar de efectuar proyecciones vinculadas a la gestión.

En la mayoría de los casos su periodicidad es anual, (excepcionalmente tiene mayor frecuencia) lo que acentúa lo expresado en a), máxime si se obvian procesos con cambios significativos en el poder adquisitivo de la moneda.

La información a la que hacemos referencia, es principalmente sintética sin posibilidad de efectuar cierto tipo de análisis. No expone, en términos generales, conceptos puros o analíticos, sino un conjunto de sumatorias algunas de las cuales no son útiles y otras son técnicamente objetables.

Surge de la aplicación de normas técnicas, tanto en sus aspectos de medición como de exposición, sometida en ciertos casos a normas legales, con un objetivo suficientemente claro "proteger los intereses de los denominados usuarios tipo".

Es una información que surge en algunos casos de determinadas "permisividades o excepciones" establecidas dentro de la normativa técnica profesional, de las cuales, por comodidad, ignorancia o desaprensión, hacemos abuso.

Suele subordinarse a criterios o enfoques impositivos, sin tener en cuenta una realidad particular de la empresa. ¿Es lógico que todos los rodados se deprecien o amorticen en el lapso que se considera común según los usos y costumbres impositivos y con un valor de rezago nulo? Creemos que no.

Como consecuencia de lo mencionado, esta falta de utilidad, debida a diferentes factores, entre los que se puede mencionar a los "destinatarios de la información contable, los denominados "usuarios tipo" que la misma normativa contable vigente define, todo el potencial de la informa-



ción contable es relegado, pasa al final de la fila, se le da poca importancia, se realiza para cumplir con algún requisito legal (teniendo presente las falencias de algunos organismos de control en nuestro país) o de otra índole y si es oportuna y veraz, pasa a un lamentable segundo plano.

Lo antes expuesto no significa una manifestación en contra de la definición de usuarios tipo, ni la pretensión de eliminar normas profesionales, sino por el contrario, tomar debida nota que, como bien manifiestan dos distinguidos estudiosos del tema, Cartier y Yardín (1988):

“Puede sostenerse que la Contabilidad es a la Economía lo que la Cartografía es a la Geografía. ....Del mismo modo -la realidad económica- puede ser correctamente representada según diferentes modelos, conforme a las distintas necesidades de los destinatarios de la información. Así nada obsta para que existan informaciones contables distintas, aunque todas correctas, para uso de distintos operadores económicos con diferentes intereses.”

#### 4. ¿Podremos encontrar algunas soluciones?

Creemos que es posible hacerlo a través del análisis y las correspondientes respuestas a algunas preguntas que se enumeran a continuación.

¿Qué necesitan de los profesionales en Ciencias Económicas los encargados de gestionar una PYME en lo referido a la información que pueden brindarle los sistemas contables? Es factible proporcionarles desde lo profesional el asesoramiento necesario?

¿Es necesario que todo este cúmulo de necesidades se canalice “obligatoriamente” a través de la Contabilidad?

¿Con qué frecuencia o periodicidad deberá efectuarse?

¿Se deberá privilegiar la exactitud o la oportunidad (velocidad)?

¿Qué deberíamos agregar para que tuviera la mayor utilidad posible?

¿Qué ocurre en el ámbito académico y de investigación en nuestro país?

A través de los siguientes comentarios intentaremos una posible respuesta al cuestionario efectuado.

Es indudable que aquello que resulta necesario para el gestor y sus asesores, teniendo en cuenta sus intereses particulares a satisfacer, dependerá entre otros factores de:



El tipo de actividad que desarrolla la empresa (Comercial, industrial, servicios, mono o poliprodutora, etc.)

Si se trata de una organización que trabaja en función de pedidos o debe realizar esfuerzos significativos para colocar su producción, o la tiene colocada automáticamente (generalmente aplicable en la actividad agropecuaria).

Si está sujeta regulaciones de carácter legal o similares.

Su forma jurídica, si es Controlada o Controlante, etc.

Si es formadora o tomadora de precios.

Si posee o no fines de lucro

El lugar que ocupe en la cadena de comercialización.

La necesidad de contemplar o determinar un rendimiento sobre el capital propio.

Sintéticamente, este tipo de información está en función de usuarios específicos, cada gestor y cada organización toman decisiones no siempre similares ante la misma situación, esto hace que no sea necesario cumplir con el requisito de "comparabilidad" que si posee la información destinada a los "usuarios tipo".

A modo de ejemplo, podríamos preguntarnos:

En la actividad ganadera, la unidad de costo es el kg. o el animal como unidad.

En la empresa de transportes de carga cuáles son las mejores unidades de costeo (definida por Cascarini (2003) como "aquel concepto de unidad orgánica u operativa con relación al cual se busca agrupar o concentrar costos") y de costo (variable elegida para determinar el costo unitario)

Creemos, respetando opiniones en contrario, que no es necesario que toda la información pertinente se suministre a través de la "Contabilidad".

Del mismo modo, entendemos que la denominada "Contabilidad Financiera" regulada por disposiciones legales y técnico profesionales, últimamente con variaciones significativas, no llega a satisfacer el mínimo deseado ya que se encuentra orientada hacia otro tipo de usuarios<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> R.T. 16 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas - Segunda parte - 2. Objetivo de los Estados Contables



Como bien manifiesta Osorio (1994):

“Los modelos específicos que se desarrollan en la Contabilidad responden a necesidades y objetivos diferentes, como consecuencia de la combinación de las siguientes circunstancias.

La diferente categoría y jerarquía de los usuarios

El contenido de las Teorías, que se ocupan de diferentes porciones de una misma realidad global, interpretada de diversa manera, respondiendo a un conjunto de hipótesis específicas distintas, para satisfacer objetivos diferentes.”

Sin embargo es necesario aclarar que la base de datos es la misma, ya que las compras, ventas, gastos, ingresos y demás operaciones son las que ocurren realmente.

A modo de ejemplo, la referida a clientes, existe en el más rudimentario sistema de anotaciones.

Sin embargo, su clasificación de manera útil, (zona, tipo, volumen de compra, morosidad, etc.) no es frecuente visualizarla.

Esta realidad económica que impacta en la organización, ya sea por hechos generados o fortuitos no depende de normas, ni de usuarios, simplemente ocurre, ya sea representadas por transacciones con terceros o bien por la transformación interna de los factores (Almacenaje, transformación, etc.).

Será necesario tomar las previsiones necesarias para que dicha base pueda ser suficientemente analítica (integrada contablemente a través de un adecuado plan de cuentas o bien de carácter extracontable), en función a los objetivos deseados. Dicho en otros términos, la interpretación de la realidad de los hechos económicos, a través de dicha base de datos, debe generar información que sea confiable y suficiente, desterrando el tradicional concepto de “estado contable único” para que, a modo de ejemplo:

El Inversor tome la decisión que considere oportuna.

El Organismo de crédito evalúe las diferentes posibilidades existentes.

El Directorio proponga (o no) determinada distribución de utilidades, en efectivo o en acciones.

El Fisco realice las tareas de verificación correspondientes.

Los Clientes y Empleados puedan evaluar la estabilidad del ente.

Es impensable, si se quiere hacer a través de la contabilidad, que exista un solo juego de estados contables que puedan satisfacer todos estos requisitos.



La frecuencia o periodicidad deberá ser acorde a las necesidades del gestor, las que supuestamente, deberán obedecer a los factores enumerados en el primer acápite de este punto, como a la situación particular del momento en que se elabore. No existen recetas en este tema.

En épocas inflacionarias las condiciones son diferentes a las de períodos con estabilidad, siendo también válida la reflexión para la forma o manera en que se desarrollen los acontecimientos de carácter político-institucional.

Se deberá intentar lograr el mejor equilibrio posible entre la exactitud y la oportunidad.

No hay una prescripción fija, dependerá del tipo de decisión a tomar, de la situación particular en lo económico y financiero del ente en dicho momento, del marco político económico imperante, etc.

Ante una problemática de reducción de costos, creemos que todos privilegiaríamos (dentro de los límites que corresponda) la oportunidad.

En esta parte de la Contabilidad no estamos sujetos a normativas técnicas.

En la actualidad la obtención y uso de la información, incluida la que se refiere a la administración de costos, es un factor crucial. Los cambios en la forma de operar de las organizaciones han producido una ampliación en la información relacionada, a fines de atender las diferentes funciones de la administración.

Existe hoy consenso en manifestar que las funciones de la administración, según Blocher, Stout, Cokings y Chen (2008), son las siguientes:

- Administración estratégica
- Planeación y Toma de decisiones
- Control administrativo y operativo
- Preparación de estados financieros

Es entonces indudable que, para servir a estas funciones, especialmente a las tres primeras, el sistema contable debe adecuarse a sus necesidades, que son diferentes con respecto a la cuarta de las funciones enunciadas.

Pero el sistema contable no es un sujeto pensante, de allí que es necesario que los que nos decimos "pensantes" hagamos los esfuerzos necesarios para ser "integradores", donde cada uno de los expertos o especialistas



(sin que esto implique la tenencia de un título), comprendan y respeten los roles que les corresponde, pero a su vez integremos conocimientos. Sintéticamente que el todo sea superior a la suma de las partes.

A nivel de síntesis, nos permitimos reproducir párrafos que, en nuestra opinión son importantes y que nos permiten ver la distancia entre lo "deseable" y lo que la realidad nos muestra.

Del trabajo "Replanteo de la Técnica Contable de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (1980):

"En la práctica contable tradicional el énfasis es puesto en los requerimientos legales vinculados con la preparación y presentación de Cuentas y Estados; así como de las liquidaciones fiscales, perdiéndose de vista la funciones económicas de las cuentas. Por supuesto todas esas disposiciones normativas son importantes y deben ser contempladas, pero la Contabilidad también debe proveer información económica cuantitativa sobre el pasado reciente y el futuro probable de la empresa a un gran variedad de usuarios (administradores, accionistas, inversores potenciales, acreedores, competidores, Estado, etc.) con la idea de permitirles la canalización de los recursos que ellos gobiernan. El énfasis debería ponerse en la producción de informes contables representativos y trascendentes en sentido económico dentro de un marco legal formal que apunte al reconocimiento de su realidad económica".

"... no será posible mediante un único juego de estados contables, sino que quizás se requieran diferentes estados preparados a partir de la misma información básica, con distinto ordenamiento y mayor o menor exposición de partidas".

Lazzati (1972):

"El objetivo de los Estados Contables es brindar a sus usuarios información objetiva sobre la riqueza actual de la empresa y su evolución habida durante el último período (o últimos), con la finalidad de que ellos puedan tomar debidamente las decisiones que les competen".

La tarea que deberán acometer los académicos, ya sea frente al aula o en sus escritos, como la de los investigadores, es ardua, ya que no es mucho lo realizado hasta el presente, salvo honrosas excepciones.

También tenemos nuestra parte de responsabilidad aquellos que frente al alumnado no hemos sabido, entre otras cosas:

Adecuarnos a los tiempos y sus cambios a través de la actualización.

Salir de la comodidad de "enseñar lo mismo, total las normas contables adoptan otra postura".



Creemos que es válido mencionar lo que manifiestan Catelli y Guerreiro, citados por Yardi (2008):

“... los expertos en Contabilidad han sido impulsados a especializarse en conceptos y técnicas fuera del foco de los negocios, como si el análisis de los resultados de los productos, fijación de precios de venta, análisis de inversiones y control de gestión no formasen parte de la rutina de las organizaciones.

Después de recibido, cuando quizás habría podido liberarse del yugo de los conceptos contables inadecuados, el contador pasa a ser sometido a las orientaciones y presiones de la legislación societaria y tributaria de las asociaciones profesionales, que lo vuelven irremediabilmente irrecuperable para la aceptación de una nueva base filosófica y conceptual que sería más útil para la gestión de los negocios empresariales”.

El mencionado profesor Yardi (2000) manifiesta:

“... Por consiguiente el esfuerzo de los investigadores debe estar encaminado a diseñar los mejores modelos. Y los mejores modelos serán aquellos que representen de la manera más aproximada posible la realidad objeto de estudio....”

A fines de no persistir en los mismos errores, a modo de ejemplo, nos permitimos sugerir las siguientes lecturas citadas en las referencias bibliográficas: Ércole (2006, cap. 1) y Smolje (2007).

## **5. Algunas consideraciones que creemos útiles para la mejora deseada**

La información útil y oportuna para la gestión no es un privilegio de cierto tipo de organizaciones, debe ser posible en todas, especialmente en las PyME's, en gran parte esta tarea nos compete.

Creemos necesario fomentar desde el ámbito académico y profesional, acciones tendientes a obtener dicho salto cualitativo.

Algunas de las acciones mencionadas, que deberán ser acompañadas por la capacitación, tanto del profesional interviniente, conociendo lo que necesita el gestor en función de las particularidades de la empresa, como de los administradores sabiendo el por qué y para qué se busca y obtiene determinada información, es decir tomando conciencia de la trascendencia de la misma, serían:



Lograr una base teórica fuerte de parte del profesional, que le permita a posteriori aplicar dichos conocimientos a la situación fáctica particular que debe enfrentar, es decir el conocimiento de la teoría para poder luego aplicar la o las técnicas correspondientes, lo que le permitirá demostrar la utilidad de dicha aplicación, que en muchos casos tiene efecto retroalimentador.

No estar atado a recetas que simplifican las situaciones complejas y solamente intentan replicar lo que fue exitoso en una organización a otras, tal como si ambas realidades fueran idénticas. Esto lo vemos demasiado frecuentemente.

Reconocer que determinados conceptos para la rama financiera no se tienen en cuenta, ante determinada realidad económica, en cambio a los fines de gestión, deben serlo.

Es común visualizar en los alumnos de grado, (en definitiva serán los nuevos profesionales), errores demasiados groseros, que indudablemente no son atribuibles solamente a los educandos (hagamos una pequeña reflexión y consideremos si no existe una culpa compartida de nuestra parte).

La conjunción de un plan de cuentas correctamente diagramado, suficientemente analítico (si es que se opta por realizarlo en forma integrada contablemente) con un sistema informático acorde, que de una u otra forma brinde como salida la información requerida con el grado analítico y periodicidad requeridos.

Obtener lo necesario en función al objetivo a cumplimentar, lo que equivale a manifestar que debe existir un proceso de depuración ya que no todo es relevante ante cierto tipo de decisiones a tomar.

La definición de un período de análisis suficientemente más pequeño que el de la contabilidad financiera, teniendo en cuenta el ciclo particular que poseen las actividades que desarrolle la empresa. En nuestra opinión la frecuencia mensual es la más apropiada, no creemos conveniente, por ejemplo determinar solamente una vez por año cierto tipo de cargos como depreciaciones, aguinaldos, etc., o bien el propio resultado.

Estimular la práctica de "Presupuestar".

Las organizaciones necesitan contar con un presupuesto que permita cuantificar los objetivos planeados y su contraste con lo realmente ocurrido.

Lamentablemente no es usual en muchas de las empresas a las que hace referencia este artículo este tipo de práctica.



El presupuesto, es una parte del proceso de planificación y programación en las empresas que diseñan su futuro a largo plazo, cubierto por sucesivos escalones de corto plazo. Debe ser entendido como una herramienta dentro del proceso de planificación empresarial.

Como bien manifiestan Lavalpe, Capasso y Smolje (2000):

“.... En realidad, se trata de controlar el futuro y no simplemente de adivinar lo que va a ocurrir o acomodarse a ello”.

La confección de un presupuesto obliga como mínimo a:

- Prever un nivel de actividad determinado (en horas, unidades, pesos, etc.)
- Determinar para el nivel seleccionado, los insumos físicos de los factores necesarios para alcanzarlo
- Monetizar dichos insumos a un precio normal.
- Establecer centros de responsabilidad con la correspondiente delegación de autoridad

Los objetivos del presupuesto, en general pueden ser sintetizados en:

- Determinación de metas y objetivos.
- La planificación y toma de decisiones.
- Constituirse en un elemento coordinador de las distintas actividades.
- Control y análisis de sus desvíos.

Realizado el presupuesto, resulta indispensable establecer un sistema de control, que nos permita cotejar lo planificado con los datos reales, lo que nos brindará los desvíos ocurridos tanto en el componente físico como en el monetario, los que se convierten en elementos necesarios para tomar las decisiones oportunas que permitan modificar, en caso de ser necesario, el rumbo encarado a fin de potenciar los desvíos positivos y minimizar los negativos.

La inserción de información que nos permita a través de indicadores de gestión analizar el cumplimiento de metas y objetivos, no puede dejarse de lado.

Por lo expuesto se convierte en una herramienta imprescindible para la gerencia, que deberá ser elaborada a medida de la empresa, contemplando sus características particulares y las condiciones del momento.

Es muy abundante la bibliografía sobre el tema que podrá consultar el lector interesado.



### Clasificación y Análisis de costos - Aplicación del análisis marginal

Para la elaboración del presupuesto, como ya mencionamos, debemos necesariamente contar con la información relativa a los recursos necesarios, en términos físicos y monetarios para llevar a cabo las acciones que permitan obtener los objetivos previstos.

Existe una relación directa entre la relevancia de esta información y la cuantía de valor agregado de la empresa.

Se torna indispensable realizar una clasificación de los costos en aquellos que se comporten como fijos ante cambios en el nivel de actividad (o la variable de medición que se hubiese elegido) y los que tengan otro tipo de comportamiento. No debemos renunciar al intento, por más que, según algunos sea una tarea engorrosa, ni por el hecho que a veces no encontramos rápidamente la variable de medición que corresponde o que dicha clasificación se haya tornado difusa.

Del mismo modo resultan de gran utilidad otras clasificaciones de costos, que no enumeraremos y creemos suficientemente conocidas, aunque nos caben dudas sobre su correcto uso. Lamentablemente hemos escuchado demasiadas veces "rotular" un costo como directo, sin hacer referencia al objeto de costos vinculado y una vez que fue así clasificado, lo es para siempre, sin importar el objeto de costos definido, lo que a todas luces es un grosero error.

Cuando hacemos referencia a la aplicación del análisis marginal nos estamos refiriendo no solamente al cálculo del punto de equilibrio, físico o monetario, sino además a otras cuestiones posibles de abordar, siendo algunos ejemplos<sup>2</sup>:

Planeamiento y control en empresas con múltiples departamentos, actividades, productos, etc. ¿Cómo se tratan los costos fijos, los asignamos o no?

Los puntos de equilibrio económico y financiero de sectores, líneas, etc. Con y sin costos fijos directos.

La problemática de la contribución marginal por unidad de recurso escaso.

---

<sup>2</sup> Los ejemplos enunciados son una parte de los temas desarrollados en la Asignatura "Análisis marginal" dentro de la "Especialización en costos para la gestión" - I.A.P.U.C.O. - Universidad Católica de Córdoba



La ociosidad desde el punto de vista del análisis marginal.

Decisiones sobre: Fabricar o comprar - Venta en detalle o masiva - Procesamiento adicional o venta en bruto.

Fractura en los Costos Fijos

Contribuciones marginales diferentes en tramos sucesivos

Contribuciones marginales diferentes para todas las unidades

Selección de equipos alternativos.

¿Qué razonamiento deberíamos o podríamos realizar si algún empresario nos planteara una situación donde la contribución marginal unitaria es negativa?<sup>3</sup>

Son diversas las críticas, de distintos autores, que se han realizado sobre la forma en que se presenta, en el marco de la Contabilidad financiera, el denominado "Estado de Resultados", donde los costos y/o gastos se presentan de manera tal que no permiten un análisis adecuado de la gestión.

Siguiendo al Prof. Alejandro Smolje (1996) se puede manifestar que:

Sintetizamos las siguientes pautas básicas que debe cumplir la información contenida en el estado de resultados (E/R) utilizado para la evaluación de la gestión:

Armado en base a la técnica de la contribución marginal y con una adecuada y precisa segregación de todos los costos (de producción, comercialización, financiación) por tipo de variabilidad, separando los rubros variables y fijos.

Datos de fuente preferentemente contable pero con los ajustes y modificaciones necesarios para variar ciertos criterios establecidos en las actuales normas contables profesionales argentinas para confección de «estados contables para terceros», y que no resultan aplicables para la gestión.

Como un simple ejemplo de estas adecuaciones mencionamos, la práctica poco útil de amortizar o depreciar los rodados en 5 años sin valor de rezago, porque así lo determinan los usos y costumbres impositivos.

---

<sup>3</sup> Quien esté interesado en esta problemática puede recurrir a: Demonte (2006)



Frecuencia mensual.

Preparado por el sector pertinente de una PYME en forma absolutamente estrecha e interrelacionada con los usuarios de esta información, a fin de que se ajuste a sus requerimientos y necesidades.

Analítico, es decir por unidad, segmento, actividad, etc. de negocios que permita lograr resultados por líneas de productos, zonas de ventas, etc..

Asimismo es necesario tener en cuenta que los cambios en los sistemas productivos han provocado a su vez modificaciones en los elementos constitutivos del costo.

Los normalmente denominados "Costos directos" han disminuido su participación, ocurriendo lo contrario con lo que conocemos como "Costos indirectos".

La toma de conciencia (y por ende la necesidad de gestionarlos) que los costos no se reducen a empresas transformadoras y dentro de éstas solamente al sector productivo, sino que la teoría y las diferentes técnicas son aplicables a cualquier tipo de organización y abarcan aspectos productivos, comerciales, financieros, etc.

La utilización de herramientas matemáticas como:

- Programación lineal
- Programación entera
- Decisiones multicriterio
- Aplicaciones en decisiones con incertidumbre
- Aplicaciones para la administración de inventarios

El uso de nuevas técnicas basadas en conceptos de costos y gestión, algunas de las cuales son:

Ciclo de vida del producto/servicio y su costo.

En términos generales el ciclo de vida se ha reducido, lo que evidentemente hace necesario recuperar con mayor velocidad los costos de investigación y desarrollo.

Enfoque relacionado con la cadena de valor.

A fines de identificar dónde puede incrementarse el valor para los clientes o dónde pueden reducirse los costos.

Análisis de los costos de la calidad y no calidad.



Estimación de costos y beneficios asociados a la inversión relacionada con la calidad.

Costos y gestión ambiental.

En la actualidad, se precisa de una información ambiental que refleje entre otros elementos, la identificación de los costos ambientales, incluyendo los de producción, uso, reciclaje y desecho para que la elaboración de indicadores financieros ambientales sea confiable.

Y otras entre las que podemos mencionar a:

- *Benchmarking*, *Kaizen* y conceptos asociados.
- ABC y ABM.
- Costo objetivo.
- Teoría de las restricciones.

*Otros:*

Adecuar la información a las necesidades de los "propietarios" que prevalecen en las PyME's. en lugar de los inversores.

Observar la evolución de ciertos elementos de los estados contables, que hacen a las diversas situaciones (Patrimonial, Económica, Financiera) de la organización, a través de comparaciones con parámetros no monetarios como por ejemplo cantidad de unidades producidas u otras.

Será factible elaborar un estado que le permita ver cómo ha evolucionado patrimonio, tomando en cuenta un criterio de mantenimiento de capital físico o económico y no financiero? Por qué no?

La problemática del nivel de actividad, la ociosidad planificada o resultante, la eficiencia de cada máquina o célula de trabajo, la incidencia de los costos financieros, la determinación de la rentabilidad lograda con diferentes categorías de clientes, constituyen sólo algunas de las situaciones que pueden y deben ser abordadas.

La obtención de indicadores "no tradicionales" como:

Qué productos generan mayor rentabilidad ó en su caso mayor contribución marginal por unidad de factor escaso?

Lote mínimo necesario para el cambio de moldes o matrices?



Se determinan en caso de existir los precios de transferencia interna? De qué manera?

No es extraño observar que en ciertas empresas el análisis de gestión se realiza sin tener en cuenta ciertas particularidades propias de la organización. Entendemos que no podemos hacer, si deseamos una desagregación correcta, el mismo análisis de dos empresas que venden la misma cifra, pero una tiene un solo punto de ventas, mientras que la otra posee sucursales.

*Por último:*

Si hacemos un pequeño ejercicio de imaginación ¿no será factible considerar como una PyME a cierto tipo de organizaciones ya sean públicas o privadas, donde nuestra actuación como profesionales (incluso como docentes) es relativamente pequeña?

No son aplicables, con algunas adaptaciones que puedan ser necesarias, los conceptos vertidos para:

Entidades sin fines de lucro como Fundaciones, Asociaciones, etc.

Municipios y otro tipo de organismos gubernamentales

O acaso no deben ser gestionados correctamente?

## 6. Conclusión

Entendemos que son diversas y cuantiosas las situaciones que pueden presentarse, no obstante lo cual la labor profesional deberá encaminarse para beneficio de sus prestadores y receptores e incluso para su jerarquización, hacia el logro de objetivos mayores y mejores que los actuales.

Creemos que vale la pena intentarlo, no hay peor gestión que aquella que no se realiza.



### Referencias bibliográficas

- BLOCHER, E.; STOUT, D; COKINGS, G. y CHEN, K. (2008). "Administración de costos: un enfoque estratégico". México: Mc Graw Hill.
- CARTIER, E. y YARDÍN, A. (1998). "Juicio a la Contabilidad de Costos". Revista Española de Financiación y Contabilidad, Vol XVIII, N° 57, Madrid.
- CASCARINI, D. (2003). "Contabilidad de Costos. Principios y esquemas". Buenos Aires: Ediciones Macchi.
- DEMONTE, N. G. (2006). "¿Un punto de equilibrio al revés?". XXIX Congreso Argentino de Profesores Universitarios de Costos. San Luis.
- ÉRCOLE, R. A., ALBERTO, C. L. y CARIGNANO, C. E. (2006). "Métodos cuantitativos para la Gestión". Córdoba: Asociación Cooperadora Universidad Nacional de Córdoba.
- FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS (1980). "Replanteo de la Técnica Contable". Buenos Aires: Ediciones Macchi.
- LAVOLPE, A.; CAPASSO, C. y A. SMOLJE (2000). "La gestión presupuestaria". Buenos Aires: Ediciones Macchi.
- LAZZATI, S. (1972). "El objetivo de los Estados Contables". Buenos Aires: Ediciones Macchi.
- OSORIO, O. (1994). "Los Costes y la Contabilidad de Gestión", capítulo de: Elementos de Contabilidad de Gestión. Madrid: Ediciones AECA.
- SMOLJE, A. R. (2007). "Contabilidad de gestión: esencia, fundamentos y aplicaciones". Revista Enfoques, volumen 10. Buenos Aires: La Ley.
- SMOLJE, A. R. (1996). "El estado de resultados: una herramienta básica para la gestión". XIX Congreso de Profesores Universitarios de Costos, Río Cuarto, Córdoba.
- YARDÍN, A. (2008). "Enseñamos bien el concepto de costos para la toma de decisiones?", XXXI Congreso Argentino de Profesores Universitarios de Costos. Tucumán.
- YARDÍN, A. (2000). "Una revisión a la teoría general del costo", XXIII Congreso Argentino de Profesores Universitarios de Costos, Rosario.