



SISTEMAS DE INFORMACIÓN Y MODELOS PRESUPUESTARIOS: ALTERNATIVAS PARA LA DESAGREGACIÓN DEL RESULTADO PROYECTADO

INFORMATION SYSTEMS AND BUDGET MODELS: ALTERNATIVES FOR THE DISAGGREGATION OF PROJECTED RESULT

Autores

García Laura G.- Luego Walter A.- Galateo Sofía S.
Colaboración: Emiliano J. Rodríguez

Email

sofiagalateo@gmail.com

Eje Temático

Administración

Modalidad

Trabajos científicos Académicos

Palabras claves: Modelos presupuestarios, presupuesto económico, precios de transferencia, gestión de la información.

Resumen

Una herramienta de gestión clásica de los sistemas de información es el sistema presupuestario. En él es donde se integran de manera orgánica todos los hechos financieros, económicos y patrimoniales de la organización, independientemente de su dimensión y grados de formalidad.

En este trabajo se sostiene que la gestión presupuestaria excede ampliamente la simple proyección o reformulación de los estados contables de publicación. De este modo, el presupuesto económico se constituye en uno de los pilares sustanciales de diagnóstico de sustentabilidad y crecimiento. El resultado, desde la perspectiva económica, es un indicador cuantitativo por excelencia para evaluar la gestión de un negocio tanto en términos históricos como proyectados. Sin embargo, no existe una única figura de determinación del resultado, sus diversas alternativas de determinación, proyección y desagregación permiten establecer acciones específicas para mejorar la



performance empresarial. En otras palabras, la posibilidad de elaborar informes gerenciales según distintos criterios de desagregación del resultado global permite mejorar el proceso de toma de decisiones.

En este marco, el presente trabajo posee un doble propósito. Primero, incorporar la noción de modelos presupuestarios como diseño teórico-formal de un presupuesto y campo de conocimiento específico de los sistemas presupuestarios. Segundo, contrastar dos modelos específicos de determinación del resultado (el criterio base costo y el criterio base valor) para el diseño de un presupuesto económico compatible con los fundamentos de los sistemas de información gerencial.

Así, se procura presentar un modelo presupuestario que armoniza dos temáticas que suelen presentarse separadas: la gestión presupuestaria y la utilización de precios de transferencia para la determinación de resultados sectoriales. En primera instancia, se sintetizarán las perspectivas de sistemas de información gerencial y de modelos presupuestarios como marcos teóricos del trabajo. Posteriormente, se expondrá la idea de precios de transferencia y su utilización para la determinación del resultado. Por último, se establecerán diferencias, ventajas y desventajas de la determinación del resultado por criterio externo y criterio interno.



Introducción

Los sistemas de información gerencial tienen la función de diseñar e implementar la estructura formal de información de las organizaciones con el objetivo de mejorar los procesos de toma de decisiones. Sus destinatarios son, principalmente, agentes internos de la empresa. De este modo, los sistemas de información destinados a la toma de decisiones gerenciales difieren de los dirigidos a terceros según diversas características esenciales, no excluyentes, de la información: proyectada, cualitativa (monetaria y no monetaria), interna analítica y continua.

Una herramienta de gestión clásica de los sistemas de información es el sistema presupuestario. Costos y presupuestos son áreas temáticas de extensa trayectoria histórica en la pretérita contabilidad gerencial. En los sistemas presupuestarios es donde se integran de manera orgánica todos los hechos financieros, económicos y patrimoniales de la organización independientemente de su dimensión y grados de formalidad.

Su evolución teórica es dilatada, aunque no necesariamente sistemática y su aplicación, aunque a veces parcial y fragmentada, se generaliza en todo tipo de organizaciones más allá de su tamaño u objeto. A pesar de los vaivenes de los discursos de administración, los sistemas presupuestarios por su capacidad para la gestión de información empresarial y su flexibilidad para adaptarse a cualquier tendencia innovadora de gestión, se constituyen como una herramienta consolidada, vigente y de extensos y profusos contenidos.

No obstante, en numerosas oportunidades la herramienta se encuentra influenciada por criterios derivados de la contabilidad patrimonial tanto en sus planteamientos teóricos como en sus aplicaciones prácticas, circunstancia que deriva de su relación subyacente con los principios de la partida doble. Esta perspectiva puede resignar el carácter interno, analítico y proyectivo de la información, afectando su objetivo principal, brindar información que contribuya al proceso de toma de decisiones gerenciales. En este trabajo se sostiene que la gestión presupuestaria excede ampliamente la simple proyección o reformulación de los estados contables de publicación.

De este modo, el presupuesto económico se constituye en uno de los pilares sustanciales de diagnóstico de sustentabilidad y crecimiento de una organización. El resultado, desde la perspectiva económica, es un indicador cuantitativo por excelencia para evaluar la gestión de un negocio tanto en términos históricos como proyectados. Sin embargo, no existe una única figura



de determinación del resultado, sus diversas alternativas de determinación, proyección y desagregación permiten establecer acciones específicas para mejorar la performance empresarial. En otras palabras, la posibilidad de elaborar informes gerenciales según distintos criterios de desagregación del resultado global permite mejorar el proceso de toma de decisiones.

En este marco, el presente trabajo posee un doble propósito. Primero, incorporar la noción de modelos presupuestarios como diseño teórico-formal de un presupuesto y campo de conocimiento específico de los sistemas presupuestarios. Segundo, contrastar dos modelos específicos de determinación del resultado (el criterio base costo y el criterio base valor) para el diseño de un presupuesto económico compatible con los fundamentos de los sistemas de información gerencial.

Así, se procura presentar un modelo presupuestario que pretende armonizar dos temáticas que habitualmente se presentan separadas en los textos de contabilidad de gestión: la gestión presupuestaria y la utilización de precios de transferencia para la determinación de resultados sectoriales. En primera instancia, se sintetizarán las perspectivas de sistemas de información gerencial y modelos presupuestarios como marcos teóricos del trabajo. Posteriormente, se expondrá la idea de precios de transferencia y su utilización para la determinación del resultado. Por último, se establecerán diferencias, ventajas y desventajas de la determinación del resultado por criterio externo e interno.

Objetivos y Metodología

El presente trabajo se erige como el puntapié inicial para futuras investigaciones en la materia¹ y tiene como objetivo general proponer una alternativa de desagregación del resultado proyectado de la organización.

Los objetivos específicos a cumplir son los siguientes:

- Analizar las herramientas presupuesto y precios de transferencia y su importancia para la elaboración de información para la toma de decisiones.
- Conocer la interacción entre dichas herramientas y la información que dicha interacción permite obtener.

El estudio de tipo cualitativo se desarrolló con base al análisis de los textos existentes en la materia que versan sobre ambas herramientas de gestión.

¹ La tesis de posgrado para la carrera de Especialización en Costos y Gestión de Lic. Sofía Galateo versará sobre la materia.



Marco Teórico

Sistemas de Información Gerencial y Contabilidad de Gestión

Si bien la gestión presupuestaria, concomitantemente con la contabilidad de costos, es un tema clásico de la contabilidad gerencial, en este trabajo, se aborda desde la teoría de los Sistemas de Información Gerencial (SIG), como modelo teórico inclusivo y superador del término contabilidad gerencial².

De este modo, puede entenderse al **Sistema de Información** como un subsistema del sistema administrativo de la organización a la cual asiste. Su objeto general es doble: por un lado, busca apoyar las operaciones cotidianas de la empresa (enfoque transaccional) y por otro se propone satisfacer las necesidades de información para la resolución de problemas y la toma de decisiones (enfoque multidimensional).

Así, *“El sistema de información gerencial se define como el sistema formal de personas, equipos y procedimientos, que en forma integrada y coordinada, y operando sobre un conjunto de datos estructurados acorde con las necesidades organizacionales, captura datos, los transforma en información, los almacena y los distribuye, a fin de apoyar las actividades de las organizaciones (...)”*³. (Volpentesta, 2004).

La gestión presupuestaria, en el marco de los SIG, implica el desarrollo de competencias profesionales que permitan identificar y coordinar áreas de la empresa donde se obtiene, procesa y proyecta información (Cornella, 1997) que directa o indirectamente afectan al proceso presupuestario. Por ello, la gestión de recursos informacionales involucra una formación multidisciplinar que excede el espacio de la contabilidad imbricada en la gestión.

Modelos y gestión presupuestaria

El **presupuesto**, técnicamente, puede definirse sucintamente como *“el documento formal que muestra el plan de acción de una empresa, para un período de tiempo determinado, medido en términos monetarios”* (Billene, 2003). La herramienta se plasma en diversos documentos instrumentales en el que se reflejan proyecciones físicas y monetarias esperadas para un período de tiempo determinado. En este sentido, la bibliografía técnica, habitualmente,

² Para un debate de esta postura ver García y Lugo (2013).

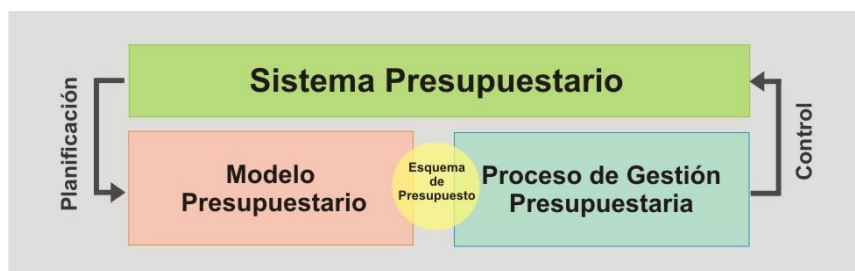
³ Desde una perspectiva crítica este concepto podría estar sujeto a reformulaciones. Sin embargo, se reconoce operativo para la delimitación de un marco referencial. Para profundizar consultar Oliveira (2011), Beal (2007), Volpentesta (2004) y Stair y Reynolds (1999).



versa sobre la gestión presupuestaria de manera restringida, es decir, el presupuesto se presenta como un esquema presupuestario⁴, síntesis instrumental del proceso presupuestario.

Sin embargo, el presupuesto, desde la perspectiva de los SIG, se desarrolla e implementa como sistema presupuestario sobre la base de dos pilares fundamentales: los modelos de presupuestación y el proceso de gestión presupuestaria. Ambos se constituyen como dos áreas de conocimiento concomitantes pero con objetivos específicos, el primero presenta una orientación eminentemente teórica mientras el segundo tiende al desarrollo pragmático.

Gráfico 1: Sistema Presupuestario



Fuente: Elaboración Propia

Así, el **modelo de presupuestación** es el diseño teórico-formal a partir del cual se definen y relacionan las etapas del proceso y los distintos sub-presupuestos que conforman el documento. De este modo, el modelo presupuestario se construye desde lo teórico pero procura siempre remitirse a una realidad organizacional no por proximidad sino por deducción. El modelo de presupuestación definirá las características de la información seleccionada y, consecuentemente, su grado de certidumbre, la definición de la utilización de presupuestos estáticos, móviles y/o flexibles, la utilización de modelos estocásticos de preparación, los tipos de costeo, entre otras variables.

A su vez, el **proceso de gestión presupuestaria** es el sistema de decisiones y acciones que materializan el documento presupuestario. Cristaliza el marco de gestión organizacional en el cual se constituye el presupuesto, este proceso se sustenta en la estrategia y objetivos empresariales, en una estructura organizacional específica, y quizás más importante, en una cultura

⁴ Normalmente el esquema presupuestario es una exposición ordenada de pasos técnicos interdependientes para materializar un presupuesto, muchas veces como propuesta taxativa.



organizacional concreta. Estos elementos son los que permiten la materialización del presupuesto a través de aspectos que exceden la técnica incidiendo en las distintas decisiones y acciones presupuestarias.

Con este razonamiento, la síntesis instrumental del presupuesto, el esquema presupuestario, se constituye en el marco de decisiones respecto al modelo seleccionado (conocimiento teórico) y al proceso de gestión implementado (conocimiento empírico). Se deja en evidencia que, la simple exposición de un esquema presupuestario es muy restringida como temática de la presupuestación. Es decir, el esquema presupuestario aplicado deriva de una particularización de un modelo presupuestario desarrollado en el marco de un proceso de gestión presupuestaria concreto.

Ambos, modelos presupuestarios y gestión presupuestaria, se integran en la organización a través de los procesos de planificación y control de la misma. En otras palabras, el **sistema presupuestario** de una empresa implica la contextualización de un proceso de gestión presupuestaria sobre la base de un modelo de presupuestación seleccionado.

Desde una perspectiva más holística, el sistema presupuestario puede interpretarse como una *sucesión de toma de decisiones interrelacionadas dinámicamente* y de forma complementaria. Desde la primera proyección sobre el comportamiento de las variables macroeconómicas para el período en análisis hasta el examen de las causas de los desvíos en la etapa de control, el proceso de toma de decisiones se encuentra presente ya sea para la elaboración de diagnósticos externos e internos como para la implementación de medidas superadoras de las desviaciones manifestadas.

Por otro lado, es importante reseñar que existen tantas alternativas de modelos presupuestarios como autores hay en la materia y tantos procesos de gestión presupuestarias como organizaciones. En términos generales, normalmente, para la instrumentalización del presupuesto se plantea una serie de sub-presupuestos relacionados con áreas funcionales (producción, comercialización, finanzas, etc.), actividades específicas (ventas, compras, inversión, costos, etc.) y/o centros de responsabilidad. La confluencia de estas proyecciones físicas y monetarias se conoce como presupuesto integral y derivan en el pronóstico de las siguientes situaciones:

- Presupuesto financiero: proyecta decisiones sobre todos flujos de ingresos y egresos de fondos basados en el criterio de lo percibido.



- Presupuesto económico: proyecta decisiones sobre ingresos por venta esperados y los costos. Se rige por el principio de lo devengado.
- Presupuesto patrimonial: Permite proyectar la situación patrimonial al cierre del período presupuestario.

No obstante, los esquemas expuestos en la profusa literatura pertinente, es evidente que cada uno de ellos se enmarca en diversos modelos específicos de presupuestación implícitos en el proceso de gestión.

Así, es posible establecer diversos criterios para modelizar el sistema presupuestario, comúnmente explicitados como categorías o tipos de presupuesto. Entre los más relevantes se pueden destacar los referidos a su temporalidad (estático o dinámico), el criterio para la determinación del resultado (externo o interno) y la continuidad respecto a su elaboración (operativo o base cero).

Cada esquema presupuestario combinará los respectivos criterios para la enunciación de modelos presupuestarios, excluyentes dentro de cada una de sus categorías, conformando, en consecuencia, un esquema único en el que confluyen las decisiones implicadas en su preparación.

Más allá de las diferencias entre los distintos modelos, habitualmente, el esquema presupuestario se inicia con el presupuesto de ventas en unidades físicas y culmina con la elaboración del presupuesto patrimonial. Así, el **presupuesto integrado** corresponde a la elaboración e integración de los tres presupuestos mencionados con los sub-presupuestos que le sirven de base.

En síntesis, desde la perspectiva de SIG, el sistema presupuestario es una herramienta de gestión que permite monetizar la estrategia de una empresa, constituyéndose como una sucesión dinámica de toma de decisiones iterativas entre actividades de planificación, ejecución y control.

Precios de Transferencia

El proceso de producción de la organización implica la transformación de factores productivos para la obtención de resultados. Dicho proceso comprende acciones que pueden ser agrupadas en funciones, teniendo en cuenta el objetivo de cada una de las acciones.

En particular, la **función de adquisición** comprende todas aquellas actividades orientadas a la obtención y puesta en disponibilidad de todos los factores necesarios para llevar adelante las actividades de la organización.



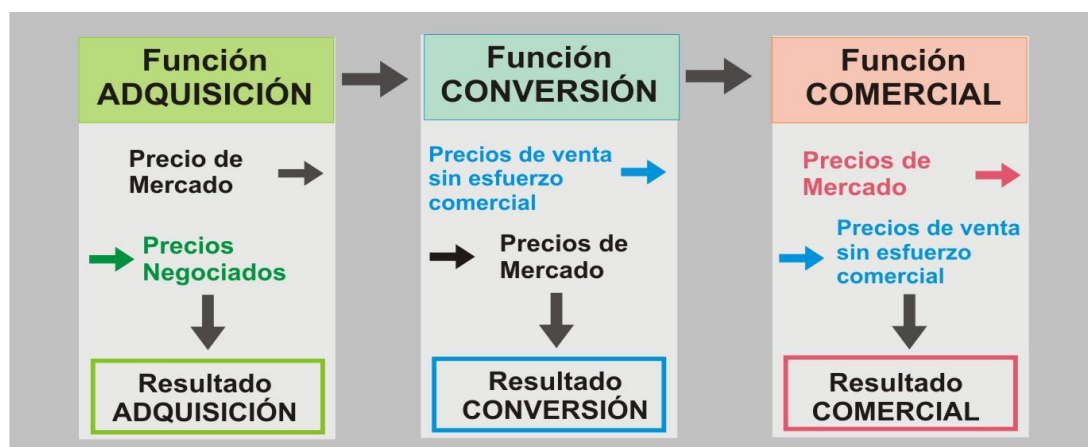
Independientemente de su constitución como departamento, la función está siempre presente en todas las actividades económicas, dado que no existe acción productiva que pueda realizarse sin el consumo de factores externos. Es por ello que la misma abarca la provisión de recursos en sus respectivos mercados para todas las actividades y sectores de la empresa.

La **función de conversión** engloba acciones que tienen como objetivo la combinación de factores productivos, ya adquiridos y disponibles, para la obtención de resultados productivos. Dichos factores serán las “entradas” del proceso y las “salidas” serán bienes o servicios capaces de satisfacer necesidades diferentes a las que poseían los factores con anterioridad.

Finalmente, la **función de comercialización** comprende todas las actividades y esfuerzos llevados a cabo para la puesta en disponibilidad de los bienes y servicios elaborados en el mercado.

La herramienta Precios de Transferencia tiene como objetivo la determinación del aporte realizado por cada función a la generación del resultado económico de la organización, brindando mayor información al respecto de la composición de dicho resultado y al proceso de toma de decisiones. Se considera precio de transferencia a aquél cobrado por cada función al transferir bienes y servicios a la siguiente, que al ser comparados con los valores corrientes de los mismos, permiten determinar el resultado de cada una de las funciones de la organización.

Gráfico III Precio de Transferencia: Composición del Resultado por Circulación Interna



Fuente: Elaboración propia



Tomando en consideración la función de adquisición, podemos determinar su resultado considerando diferentes valores. Al momento en que se adquieren los bienes, existirán dos valores: por un lado, el precio negociado con los operadores del contexto al que son adquiridos los factores y por el otro, el valor de mercado de los mismos, entendiendo este último como el valor monetario al que se pueden obtener los bienes en el mercado. Dichos valores podrían ser coincidentes o no, dando lugar a la generación de un beneficio por la mera transacción u oportunidad, en función del poder de negociación de la organización con el contexto.

Pero, pensar en la disponibilidad del factor no implica considerarlo aisladamente sino disponible concomitantemente con todos los demás factores necesarios para su combinación en las fases sucesivas del proceso. Esta disponibilidad debe ser valorada a valores corrientes dado que, comparado con los valores de mercado de los factores, implica el resultado por circulación interna de la función adquisición.

De esta manera, la contribución de la función adquisición al resultado estará determinada por la suma entre el resultado por oportunidad y el resultado por circulación interna.

Las acciones productivas englobadas en la función de producción tienen como objetivo la obtención de bienes y servicios que sean capaces de satisfacer nuevas necesidades, esperadamente superiores, haciéndolos susceptibles de tener un valor económico distinto al que poseían anteriormente. Para la determinación de este valor debe considerarse el precio de venta sin esfuerzo comercial, es decir aquel valor que tendrían dichas salidas al ser puestas en disponibilidad en el mercado, sin la existencia de una función de comercialización. De la comparación de los valores corrientes de los bienes y servicios ofrecidos por la función adquisición y del precio sin esfuerzo comercial de los resultados productivos obtenidos por la función de producción o conversión, surgirá el resultado por circulación interna y la contribución a la generación del beneficio final.

Los resultados productivos de la función antes mencionada, se constituirán como factores de la función de comercialización, valorados a precios de venta sin esfuerzo comercial. Las actividades que se desarrollen para ofrecer los bienes y servicios en el mercado, permitirán la obtención de las "salidas", las cuales deberán valorarse a "precios negociados", es decir, a aquellos valores que efectivamente pueden pactarse con los operadores del contexto. La



diferencia de dichos valores constituirá el aporte de la función en el resultado de la actividad económica desarrollada.

Análisis e Interpretación

Modelos Presupuestarios en base a los criterios de determinación del resultado

En función de la modalidad de determinación del resultado o beneficio de una organización, podemos adoptar dos criterios que nos muestren la composición del mismo, basando el análisis en cuáles son las variables del proceso que permiten generar el beneficio y cuáles son los elementos que contienen costos e ingresos.

El **criterio externo**, basado en el aspecto exclusivamente transaccional, considera que los bienes y servicios ofrecidos son los únicos con capacidad de generar el beneficio, determinando el momento de la venta como el único en el que se concreta la generación de dicho resultado. Surge del análisis de las operaciones con el contexto y de la utilización de precios de transferencia interna base costo, es decir considerando que los precios finales pactados entre las partes intervinientes, tanto para los factores consumidos en el proceso como para los bienes y servicios elaborados y ofrecidos, son los elementos esenciales en la desfragmentación del beneficio, acumulando y transfiriendo los costos de las áreas intervinientes al precio final de los bienes y servicios.

Los precios negociados, es decir, aquellos precios finales de compra o de venta, efectivamente pactados entre las partes, son los que permiten la concreción de un resultado para la organización pero no necesariamente reflejan la única perspectiva de análisis de la realidad económica de la misma. De esta manera, las diferentes funciones y etapas del proceso que se llevan adelante para el logro de los objetivos económicos son meras áreas que traspasan costos entre sí, hasta llegar al momento de la venta, donde los costos acumulados de dichas funciones se transforman simplemente en el costo de ventas, sintetizando la información en un instante determinado y haciendo referencia a valores monetarios y unidades físicas no necesariamente concordantes.

El **criterio interno**, por su parte, pretende realizar una desagregación de las actividades realizadas durante el proceso productivo y de las causas generadoras del beneficio, donde cada una de las funciones de la organización



debe considerarse como un proceso de producción en sí misma, en el cual realizan transformaciones y son fuente generadora no sólo de costos, sino también de ingresos, reconociendo la capacidad de cada una de ellas para contribuir a la obtención del beneficio esperado.

Cada acción desarrollada a lo largo del proceso no sólo consume factores sino que también tiene su propio valor agregado que ocasiona resultados económicos. El criterio interno permite determinar precios de transferencia interna base valor entre las funciones del proceso productivo en su totalidad, que son aquellos que pueden “cobrarse” por los bienes y servicios obtenidos en un sector y transferidos a otros, habiéndose operado sobre éstos transformaciones diversas. El reconocimiento de la capacidad de las funciones de generar beneficio posibilita medir el desempeño relativo de cada una de ellas, enriqueciendo el análisis y aportando mayor información al proceso de toma de decisiones.

Esquema presupuestario y modelo base valor

La pertinencia de incluir los precios de transferencia interna base valor en la gestión presupuestaria para la proyección del resultado reside tanto en el carácter sistémico del proceso como en el concepto de integralidad que comporta su implementación y monitoreo.

En cuanto a la posibilidad de su efectiva aplicación, podría decirse que conlleva una doble dificultad ya que proyectar comportamientos de variables no resulta tan sencillo y fijar precios de transferencia interna, tampoco. Sin embargo, la posibilidad de establecer correlaciones entre los valores de mercado proyectados y los valores estrictamente internos, puede reducir esta complejidad. También, es necesario destacar, que el esquema presupuestario visibiliza las unidades técnicas de transferencia con importante nitidez.

En el marco del modelo propuesto es necesario, entonces, adaptar mínimamente el esquema presupuestario a esta perspectiva conceptual. Esto significa simplemente estructurarlo desde las acciones, y las funciones como grupos de acciones, y desde los tipos de recursos productivos empleados.

Esta adaptación no presenta dificultades importantes, sólo será algo más analítico y su elaboración debe permitir identificar con claridad funciones, actividades y recursos. Luego, la prescindencia o no de los precios de transferencia interna dará lugar al presupuesto base costo o al presupuesto base valor, respectivamente.



A continuación, se detallan someramente las diferencias entre el presupuesto base costo y el presupuesto base valor.

Presupuesto de ventas

Se suponen incluidas las proyecciones de ventas (volumen y montos netos y brutos), las cobranzas y, si corresponde, el saldo de cuentas por cobrar.

Se incorporan los datos de los precios de venta según valores de mercado, con y sin esfuerzo comercial (productos ofrecidos y productos elaborados, respectivamente), obteniéndose los montos de ventas correspondientes. El monto de ventas a precios negociados (productos vendidos) permanece sin modificaciones así como el monto de ventas brutas, débito fiscal y valores que intervienen en el presupuesto de cobranzas.

Presupuesto de producción

De acuerdo al criterio externo, el presupuesto de producción incluye variables sólo en unidades físicas: volumen de producción y, si corresponde, volumen de stock de productos terminados.

En el presupuesto base valor, el presupuesto de producción se valoriza. Para ello es necesario calcular el costo unitario (aplicando la ecuación general del costo) a valores de mercado de los factores consumidos o valores de disponibilidad si se reconoce la incorporación de esta fase en el proceso.

Luego, se valoriza el volumen de producción a precios de venta a valores de mercado sin esfuerzo comercial (productos elaborados) y, también, al costo unitario calculado anteriormente (factores disponibles). Ahora, es posible valorizar en esta etapa el stock de productos terminados a precios de venta a valores de mercado sin esfuerzo comercial.

Presupuestos de costos

Los costos se exponen integrados a las actividades y clasificados por tipo de recurso productivo que lo origina. La configuración interna del esquema también se vincula al tipo de modelo de costeo a aplicar.

Para aquellos factores en que se manifieste un beneficio por oportunidad transaccional, se deberá consignar el costo de adquisición a valores de mercado y valorizar las compras en unidades físicas a dicho valor (recursos ofrecidos). Las compras a precios negociados (recursos comprados), ya existentes, permanecen e incidirán en el resultado. Para aquellos factores en



los que se reconozca el valor de disponibilidad, es necesario indicar este valor y calcular las compras a valores de disponibilidad (recursos disponibles).

Finalmente, el saldo de bienes de cambio representado por los bienes intermedios, se valorizará a valores de mercado o valores de disponibilidad, según corresponda. El mismo criterio también puede aplicarse a la existencia de bienes de consumo diferido.

El presupuesto de costos unitarios desaparece y, por consiguiente, el costo de ventas. Los montos de pagos, saldos a pagar así como otras variables financieras, no se modifican.

Presupuesto financiero, económico y patrimonial

El presupuesto financiero no presenta ninguna modificación y en el presupuesto patrimonial sólo cambian los saldos de bienes intermedios (bienes de cambio y/o bienes de uso).

El presupuesto económico se modifica sustancialmente ya que cambia el criterio de generación del beneficio. Se determina y expone como se explicó en el apartado correspondiente.

A modo de síntesis se expone a continuación un modelo de informe de resultados en base al criterio interno para un periodo determinado.

Función de adquisición

Recurso productivo

Resultado por oportunidad

Cantidades compradas a valores de mercado

menos: cantidades compradas a precios negociados

Resultado por circulación interna

Cantidades disponibles a valores de disponibilidad

menos: cantidades disponibles a valores de mercado

La determinación se realiza por cada recurso productivo o grupo de recursos externos que presenten claras ventajas o desventajas en el resultado en alguna de sus fases quedando a criterio del analista la conveniencia comparando el esfuerzo de la determinación con los beneficios de la información suministrada.



La utilidad de la información radica, por un lado, en el conocimiento sobre el poder de negociación de la empresa respecto de los proveedores de los diferentes recursos y la incidencia de la posible circunstancia de variación o desaparición de las condiciones de compra y, por otro lado, la verificación de los objetivos de la dirección en cuanto a la valoración de la disponibilidad.

Función de Conversión (se suponen dos fases obteniendo de la primera un resultado productivo intermedio y de la segunda el resultado productivo final)

Fase 1

Cantidades obtenidas de resultados productivos intermedios a precios de venta sin esfuerzo comercial

menos: Cantidades obtenidas de resultados productivos intermedios a costos unitarios de producción calculados a precios negociados

menos: Cantidades obtenidas de resultados productivos intermedios a diferencia a costos unitarios de producción calculados a valores de disponibilidad

En rigor, los “costos” del proceso están representados por el consumo de recursos a valores de disponibilidad. La separación efectuada responde a la necesidad de conocer los costos unitarios a precios negociados que constituyen, eventualmente, el precio estándar.

Fase 2

Cantidades obtenidas de resultados productivos finales a precios de venta sin esfuerzo comercial

menos: Cantidades obtenidas de resultados productivos finales a precios de venta sin esfuerzo comercial de Fase 1

menos: Cantidades obtenidas de resultados productivos finales a costos unitarios de producción calculados a precios negociados

menos: Cantidades obtenidas de resultados productivos finales a diferencia a costos unitarios de producción calculados a valores de disponibilidad.

Proceso de Comercialización

Resultado por circulación interna

Cantidades vendidas a valores de mercado



menos: Cantidades vendidas a precios de venta sin esfuerzo comercial de Fase 2 de Conversión

menos: Cantidades vendidas a costos unitarios de comercialización calculados a valores de disponibilidad

Resultado por oportunidad

Cantidades vendidas a precios negociados

menos: Cantidades vendidas a valores de mercado

El resultado obtenido en la primera fase indica el valor agregado por el esfuerzo comercial propiamente dicho y el de la segunda fase, la aptitud de formación de precios de la empresa en el contexto en el que opera.

Reflexiones finales y perspectivas futuras

La elaboración y análisis del presupuesto económico, en el marco de los sistemas presupuestarios, es indudablemente información basal para cualquier organización. La proyección y determinación del resultado es condición *sine qua non* para conocer la viabilidad, sostenibilidad y expansión de una empresa con o sin fines de lucro, las acciones de planificación y control de gestión en cualquier arco temporal son baladíes sin criterios consensuados de elaboración y presentación del informe de resultado. En pocas palabras, el resultado, desde la perspectiva económica, es el indicador cuantitativo por excelencia para evaluar la performance empresarial.

En este trabajo se observó cómo el criterio externo base costo determina el resultado reconociendo sólo las actividades transaccionales de la empresa con el mercado. Es decir, el resultado se constituye exclusivamente en el momento de la venta y es indivisible. Para este modelo presupuestario los bienes y servicios finales son los únicos con aptitud para generar ingresos en el marco del proceso productivo. Aquellas funciones que no corresponden a la venta, se reducen a actividades que generan y traspasan costos sin agregar valor.

Considerando estas características del presupuesto base costo, se reconocen las debilidades de su utilización:

- Presenta información insuficiente para apoyar procesos de toma de decisiones, ya que no reconoce causas internas de generación del resultado.



- No permite una adecuada asignación o reasignación de los recursos productivos, dado que desconoce la composición del valor según las distintas funciones del proceso.

- Se renuncia a las potencialidades de la información que deben generarse a partir de la perspectiva de los SIG.

Por su parte, el criterio interno base valor, al tomar como fundamento el concepto de precio de transferencia, permite reconocer las diversas dimensiones en las que es posible segmentar el resultado según las distintas etapas del proceso productivo y el aporte de valor que cada una de las actividades realiza al proceso. La utilización de este modelo de presupuestación permite:

- Reconocer al concepto de producción en el pleno sentido que le otorga la Economía, donde el proceso de producción general se constituye a través del encadenamiento de sub-procesos productivos singulares donde se llevan a cabo transformaciones físicas y de valor.
- Identificar a cada una de las funciones y/o actividades productivas como centros generadores de valor, determinando resultados económicos específicos.
- Visibilizar a las funciones y/o actividades productivas no simplemente como generadoras de costos, sino como explicación del resultado empresarial.
- Mejorar los procesos de toma de decisiones gerenciales con información de mayor calidad y amplitud al posibilitar medir el desempeño económico relativo de cada sección del proceso.

En síntesis, el modelo presupuestario base valor permite analizar con mayor precisión el resultado global de una organización especificando su origen, es decir, sus fuentes de generación.

Por otro lado, es importante reseñar que este modelo presupuestario como cualquier construcción teórica debe articularse adecuadamente con la gestión presupuestaria de la organización concreta. En términos pragmáticos, la segmentación del resultado por circulación interna y resultado por oportunidad en las funciones de adquisición y comercialización pueden ser dificultosas, ya que en su esencia implican definir y categorizar los tipos de transformación que se operan en el proceso productivo. También puede generar cierto grado de



dificultad consensuar valores monetarios para los conceptos de valores corrientes y precio de ventas sin esfuerzo comercial; ya que, muchas veces, dependen casi exclusivamente de acuerdos internos sin referencias concretas en el mercado.

Es aquí cuando el sistema presupuestario cristaliza con nitidez características que exceden a la técnica, el debate y el acuerdo de conceptos intrínsecos al modelo también implican decisiones de política presupuestaria. Sin lugar a dudas, estos puntos pueden tomarse como base para el estudio y profundización del análisis del resultado, aquí sólo se los deja planteados como potencialidades de nuevos abordajes teóricos.

Más allá de las dificultades enunciadas, que pueden interpretar al resultado por funciones como información subjetiva, arbitraria o artificial, se deja en evidencia la importancia prístina de su utilización. En este trabajo, se observó a los modelos presupuestarios reconociendo que no existe una figura única del resultado válida para todas las circunstancias de análisis, sus posibilidades de determinación, proyección y desagregación dependerán de los objetivos de la información. Pero, claramente, la temática de modelos presupuestaria posee mucha más amplitud y puede constituirse como un campo de conocimiento que permita jerarquizar el estudio de los procesos presupuestarios.

En otras palabras, el modelo de presupuestación se construye, no someramente desde la propuesta de un libro u autor, implica un conjunto de decisiones teóricas por parte de la gerencia en el perímetro de una realidad organizacional concreta. La mejora de los procesos de toma de decisiones gerenciales depende, en buena medida, de la selección de herramientas informacionales con adecuado sustento teórico. Los responsables de la toma de decisiones gerenciales deben reconocer a los presupuestos como un proceso decisional dinámico y complejo en el marco de los SIG.



Referencias bibliográficas

ARNOLD, M y OSORIO, F. (1998). Introducción a los conceptos básicos de la teoría general de sistemas. Cinta moebio 3: 40-49. www.moebio.uchile.cl/03/frprinci.htm.

BARFIELD, J., RAIBORN, C. y KINNEY, M. (2004). Contabilidad de costos: tradiciones e innovaciones. México: Thompson.

BEAL, A. (2007). *Gestão estratégica da informação*. São Paulo: Atlas.

BILLENE, R. (2003) Presupuestos y control de gestión para pyme. Buenos Aires. Errepar.

BOTTARO, O. (1991). Planeamiento de resultados y la contabilidad de gestión como instrumento de control. Revista *Costos y Gestión* N° 2. Buenos Aires.

BURBANO RUIZ, J. (2005). Presupuestos. Enfoque de gestión, planeación y control de recursos. Buenos Aires. McGraw-Hill.

CHIAVENATO, I. (2006). Introducción a la Teoría General de la Administración. México. Mc Graw-Hill.

CORNELLA, A. (1997). *Los recursos de información*. Barcelona: McGraw-Hill.

CORONEL TRONCOSO, G. (2000). Contabilidad de costos: su necesaria adecuación para acercarla a la contabilidad de gestión. Revista *Costos y Gestión*. Buenos Aires.

DAVENPORT, T. (1999). *Ecología de la información*. Mexico: Oxford University Press.

GARCÍA L., LUGO, W. (2013). Diseño e implementación de sistemas de información gerencial: la contabilidad de gestión como criterio de restricción [CD-ROM]. En: XXXIV Jornadas Universitarias de Contabilidad y IV Jornadas Universitarias Internacionales de Contabilidad. Santa Fe. FCE – UNL.

GARCIA N. y FREGONA R. (2003). *Contabilidad gerencial*. Córdoba: Advocatus.

GARCÍA, L. (2004). La determinación de resultados por procesos. Una interpretación desde la Teoría General del Costo. IX Foro de Investigación. Anales del Congreso Internacional de Contaduría, Administración e Informática México D.F.

GARCIA, N. (1997). Contabilidad de gestión estratégica. Revista *Costos y Gestión*. Buenos Aires.



- GOMEZ VIEITES, Á. y SUAREZ REY, C. (2007). *Sistemas de información. Herramientas prácticas para la gestión empresarial*. México: Alfaomega.
- HANSEN, D. y MOWEN, M. (2003). *Administración de costos*. México: Ed. Thomson.
- HERRSCHER, E. (1968). *Contabilidad gerencial*. Buenos Aires: Proinvest.
- HERRSCHER, E. (2002). *Contabilidad y gestión*. Buenos Aires: Macchi.
- HORNGREN, C.T., SUNDEM, G.L. y STRATTON, W.O. (2006). *Contabilidad administrativa*. México: Pearson.
- LAVOLPE, A., CAPASSO, C. y SMOLJE, A. (2000). *La gestión presupuestaria*. Buenos Aires. Macchi.
- LEONE, E. (2006). *Presupuesto y control de gestión. Una herramienta para entes privados con y sin fines de lucro*. Buenos Aires. Editorial Osmar Buyatti.
- MALLO, C. (1991). Principios fundamentales económicos de la contabilidad de gestión. *Revista Costos y Gestión* N° 1. Buenos Aires.
- MALLO, C. y MERLO, J. (1995). *Control de gestión y control presupuestario*. España: Ed. McGraw – Hill, Madrid.
- OLIVEIRA, D. (2011). *Sistemas de informação gerenciais*. São Paulo: Atlas.
- OSORIO, O. (1993). Hacia una teoría general de los costos en contabilidad. *Revista Costos y Gestión* N° 10. Buenos Aires.
- OSTENGO, H. (2006). *Control de gestión*. Buenos Aires: Osmar D. Buyatti.
- RAMOS, S. (2003). *Presupuestos*. Buenos Aires. Errepar.
- STAIR, R. y REYNOLDS, G. (1999). *Sistemas de información. Enfoque administrativo*. México: Thomson.
- VOLPENTESTA, J. (2004). *Sistemas administrativos y sistemas de información*. Buenos Aires: Osmar D. Buyatti.
- YARDIN, A. (2009). *El análisis marginal*. Buenos Aires: IAPUCO.