

La Determinación de Utilidades para Fines Administrativos

Por: HECTOR OCHOA DIAZ
Profesor Agregado de Contabilidad
Economista de la Universidad de Antioquia
M.B.A., Universidad de Syracuse.

1— **Introducción:** Diferencias entre la Contabilidad Financiera y la Contabilidad Administrativa.

Las principales diferencias existentes entre la determinación de utilidades de la empresa para fines externos y la determinación de las mismas para fines internos, radican en la forma en la cual la información contable es calculada y presentada por la contabilidad financiera y la contabilidad administrativa y en los diferentes propósitos que tienen ambos sistemas. Por tal motivo, este estudio principia haciendo una breve comparación entre la contabilidad financiera y la contabilidad administrativa.

La contabilidad administrativa es el sistema creado especialmente para suministrar información económica que sirva para tres fines principales de la administración, a saber, el control, la planeación y la toma de decisiones. El Comité en Contabilidad Administrativa de la Asociación Americana de Contabilidad define la contabilidad administrativa como:

“...la aplicación de conceptos en el procesamiento de la información económica, tanto histórica como proyectada, relacionada con la empresa, para asistir a la gerencia en el establecimiento de planes y en el proceso de la toma de decisiones con el objeto de alcanzar las metas fijadas”. (1)

La contabilidad financiera tiene por objetivo principal suministrar informaciones acerca del estado financiero de la empresa y de los resultados obtenidos durante un período a las personas que estando colocadas fuera de la empresa se encuentran interesadas en la misma, tales como los accionistas, los inversionistas, los institutos de crédito, el gobierno, etc. Como estas personas no tienen acceso a la contabilidad de la empresa, es necesario que los estados financieros que ellos reciben estén elaborados de acuerdo con normas contables de aceptación general, para que puedan interpretarlos y analizarlos en una forma consistente, cualquiera sea el tipo de la empresa y su tamaño. Por tal motivo, la contabilidad financiera está regida por los principios contables generalmente aceptados, los cuales se han originado especialmente de la práctica y las costumbres contables. Estos principios le dan al sistema un cierto carácter estático.

En la contabilidad administrativa la observancia de los principios contables generalmente aceptados no es tan rígida como en la financiera. Esto debido a que la primera está concebida como un auxiliar de la administración para fines puramente internos, siendo de vital importancia que la información sea suministrada al funcionario que la necesite en el momento preciso para tomar una decisión, y expresada y calculada en forma tal, que contribuya efectivamente a la solución del problema que se aboque.

Otra diferencia entre los dos sistemas se encuentra en el hecho de que la contabilidad administrativa, para servir como instrumento de planeación y de control de la gestión, trata a la vez con datos históricos y resultados esperados; en tanto que la contabilidad financiera se encarga de recolectar, acumular, interpretar y presentar información histórica únicamente. La contabilidad financiera no puede estar basada en suposiciones, sino en hechos ciertos, ya ocurridos. En cambio la contabilidad administrativa frecuentemente presenta posibles hechos y las alternativas que podrían originarlos,

(1) American Accounting Association, *Report of Committee on Management Accounting*, *The Accounting Review*, vol. XXXIV (Abril, 1959), pág. 210

para que la gerencia seleccione los caminos que considere más adecuados.

Pero no obstante las diferencias anotadas, también existen muchos puntos comunes a ambos sistemas contables. Es así, por ejemplo, como la contabilidad administrativa se adhiere a los principios del costo y de la realización de la renta, aunque los aplique con un carácter de mayor flexibilidad que la contabilidad financiera. Además, las informaciones contables, sin distingos del fin en el cual se usen, deben ser objetivas, esto es, determinadas hasta lo posible sin intervenciones de carácter personal. Otro punto común a ambos sistemas es el método de recolección y acumulación de la información primaria resultante de la actividad de la empresa. La diferencia surgirá más adelante, cuando se procesen, interpreten y comuniquen las informaciones a sus distintos usuarios.

2— Tipo de organización que Exige el Empleo de un Sistema de Determinación de Utilidades para Fines Internos.

Las técnicas de determinación de utilidades para fines internos deben ser usadas principalmente por compañías que funcionan en forma descentralizada, integradas por centros productores de utilidades o divisiones.

Es importante anotar aquí que los centros productores de utilidades o divisiones son unidades autónomas de una empresa, dirigidas por un administrador o gerente responsable tanto por los gastos como por los ingresos que tenga la unidad. Con tal fin, dicho funcionario debe ser dotado de funciones de autoridad perfectamente definidas, de modo que pueda tener la capacidad para cumplir con los objetivos y metas fijadas al centro de utilidades, en una forma tal que contribuya efectivamente a la realización de las metas establecidas para la empresa como un todo. Por lo tanto, el gerente de la unidad debe dirigirla como si fuera un negocio semiautónomo, tomando decisiones en áreas, tales como, precios, producción, compras, canales de distribución, política de producción, etc.

En vista de que los gerentes de centros productores de utilidades tienen directa responsabilidad sobre los costos e ingresos de las unidades que dirigen, la eficiencia de la gestión que realizan en un período puede ser medida en términos de utilidades.

3 — Objetivos de un Sistema de Determinación de Utilidades con Fines Internos.

Con un sistema de determinación de utilidades para fines internos pueden lograrse los siguientes objetivos:

- 1 — Los altos directivos de la empresa pueden tener una base para evaluar la eficiencia de la administración en los centros productores de utilidades, y para tomar decisiones con respecto a los mismos.
- 2 — El sistema permite calcular la rentabilidad y eficiencia de los recursos económicos invertidos en cada unidad.
- 3 — Los gerentes de los centros pueden tener una base para la toma de decisiones de modo que sus esfuerzos resulten en una maximización de utilidades.
- 4 — El sistema puede suministrar las bases necesarias para la planeación de las utilidades.

Los anteriores objetivos pueden ser clasificados en tres de carácter general: control, planeación y dirección. Por lo tanto las utilidades para fines internos deben calcularse en una forma tal que las cifras sean utilizables para los tres fines citados. A esta altura surge la diferencia básica entre la medida de utilidades para fines internos y externos.

El concepto de utilidades en el estado de rentas y gastos es determinado en forma tal que suministre a los accionistas y demás personas interesadas en la empresa una visión clara de los resultados de la actividad económica desarrollada por la compañía durante el período. Como estas personas no tienen otra fuente de información diferente al estado de rentas y gastos, ellas están en el derecho de exigir de la compañía que la información financiera esté de acuerdo con los principios contables generalmente aceptados.

De otro lado, la administración de la empresa necesita que las utilidades estén expresadas en forma tal que sean aplicables para los objetivos de control, planeación y dirección. Pero el estado de rentas y gastos tal como se encuentra conformado por los principios contables generalmente aceptados no es del todo útil para fines administrativos. Por tal razón, la gerencia necesita calcular el concepto de utilidades en una forma diferente empleando la información más significativa para los fines de carácter administrativo antes anotados.

4—Estructuración del Sistema de Determinación de Utilidades con Fines Internos.

Un sistema para calcular y presentar las utilidades con fines administrativos debe estar basado en una teoría contable bien estructurada para asegurar a la gerencia la obtención de la información necesaria para sus fines, en forma consistente, clara y oportuna.

La siguiente anotación tomada de G. Shillinglaw enfatiza la necesidad de establecer una teoría para el cálculo de utilidades con fines internos:

“...Sin una teoría, el cálculo de utilidades para uso interno es un proceso de azar, especialmente por la falta de consistencia que podría sumir el sistema en ambigüedad. Si el sistema no está basado en una teoría estructurada, el cálculo de utilidades para fines internos en vez de contribuir concretamente a los fines de la administración puede más bien confundirlos”. (2)

4-1—Conceptos y Definiciones Básicas.

Las definiciones para una teoría de determinación de utilidades con fines internos pueden ser las mismas usadas por la contabilidad financiera para los activos, costos, ingresos, utilidades, depreciación, etc. Lo mismo ocurre con los conceptos básicos contables usados en la contabilidad financiera, tales como, el concepto del negocio en marcha, la evidencia objetiva, el concepto de medida envuelto en toda transacción, la empresa como ente independiente y la afirmación de que toda transacción implica expiración de costos.

4-2—Conjunto de Normas o Estándares para Medir y Determinar los Conceptos que Intervienen en el Cálculo de las Utilidades para Fines Internos.

Los estándares o normas más importantes que deben ser observados por un buen sistema de determinación de utilidades son los cuatro siguientes:

1 — **Objetividad** - Las utilidades de un período y los conceptos de ingresos y gastos que intervienen en su determinación deben ser calculados en forma objetiva, evitando las apreciaciones puramente personales. Este principio es también necesario en la conta-

(2) G. Shillinglaw, *Toward a Theory of Divisional Income Measurement*, *The Accounting Review*, Vol. XXXVII, N° 2 (Abril 1962), página 209.

bilidad financiera, pero su aplicación difiere de un sistema a otro. En la contabilidad financiera la objetividad debe ser verificable. Paton y Littleton, dicen:

“...la evidencia objetiva y verificable se ha convertido...
...en una condición necesaria de la función contable de suministrar información apropiada”. (3)

Pero para fines internos el factor de verificación es menos importante. Si un procedimiento contable seleccionado es objetivo y significativo para fines administrativos puede ser usado a costa de sacrificar su verificación.

2—Controlabilidad - Este estándar establece que los factores no contables por la administración de una unidad no deben ser tenidos en cuenta para la determinación de las utilidades de la misma. Por lo tanto, los conceptos de costos e ingresos sobre los cuales no puede influir la administración de un centro productor de utilidades deben excluirse del cálculo de las utilidades de un período. De otro modo se estaría responsabilizando a la gerencia de una división de hechos o factores sobre los cuales no se tiene autoridad. En la contabilidad financiera el estándar de controlabilidad no existe porque al tomar la empresa en su conjunto, como una unidad total, cada costo es controlable por alguien, a un cierto nivel en la organización. Además, para los accionistas no es significativo conocer a qué nivel o por qué funcionario de la empresa son controlables determinados costos. El mayor interés de los accionistas por los costos de la empresa puede radicar en el conocimiento global de los diferentes conceptos que integran el costo del producto vendido y de los gastos de operación.

3—La **realización de la renta** - Las rentas deben ser reconocidas al realizarse éstas. Este principio es también común a la contabilidad financiera. Es talvez uno de los conceptos más importantes que existen en la contabilidad. Como las divisiones o centros productores de utilidades son considerados como entidades dotadas de independencia, la realización de la renta ocurre tanto cuando los bienes o servicios que ellos suministran son vendidos a un consumidor situado fuera de la empresa como cuando se transfieren a otra división de la misma compañía. El reconocimiento de transacciones entre dos divisiones hermanas ha originado el uso de los sistemas de precios de transferencia para valorizar en forma justa y adecuada los artículos sometidos a tales transacciones internas.

(3) W. Paton y A. Littleton, *An Introduction to Corporate Accounting Standards*, American Accounting Association (Nueva York, 1965), pág. 18.

La afirmación de que las transacciones entre unidades de una misma empresa son fuente de renta no tiene validez en la contabilidad financiera porque al consolidar los estados financieros, tales transacciones se anulan. Pero en la contabilidad administrativa, el reconocimiento de que las ventas entre divisiones generan rentas para el vendedor y costos para el comprador es esencial, porque como ya se ha expresado anteriormente, cada unidad se considera como una entidad semiautónoma.

4— **El proceso de asociación de ingresos y costos** - Para calcular las utilidades de un período es necesario deducir los costos expirados durante el mismo tiempo de las rentas realizadas durante el período. Hay dos puntos que establecen una diferencia básica en el uso de este principio en la contabilidad financiera y en la contabilidad administrativa.

En primer lugar, en la contabilidad financiera los costos que se deducen de los ingresos deben estar expresados en bases históricas, debido a que los principios contables generalmente aceptados no permiten el uso de otros conceptos de costos diferentes a los de adquisición, porque solo estos reúnen la condición de la evidencia objetiva y verificable. Pero para fines internos, como ya fue expresado anteriormente, el concepto de verificación no es tan importante como lo es para fines externos. Por este motivo, los conceptos de costos usados internamente pueden estar expresados en bases históricas o en el valor de obtener actualmente los bienes o servicios expirados.

En segundo lugar, en la contabilidad financiera todos los costos expirados en un período deben ser cubiertos por las rentas realizadas en el mismo, para estar en capacidad de mostrar una utilidad; mientras que en la contabilidad administrativa, solo los costos controlables por la administración de cada una de las divisiones son deducibles de sus rentas. Refiriéndose al uso del estándar de asociación de costos y rentas en la contabilidad financiera, Paton y Littleton, dicen:

“...todos los costos son homogéneos y deben ser deducidos de las rentas en su orden de expiración... Si dos o más factores (costos) son esenciales para obtener un objetivo (renta), no es permitido excluir o minimizar el efecto de uno de ellos del proceso de la asociación de costos y rentas”. (4)

(4) *Ibidem*, pág. 67.

Pero en un sistema contable establecido para determinar las utilidades de una división con fines puramente internos no puede utilizarse este estándar de asociación de costos y rentas con la rigidez requerida por la contabilidad financiera, porque la inclusión de costos no controlables por la administración de una división le quitaría a las cifras de utilidades su significado para los fines de control, planeación y dirección.

5.— Conclusiones: El Concepto de Utilidades Propio para Fines Administrativos.

Descansando sobre los estándares y principios explicados en la sección anterior y usando el siguiente ejemplo numérico, es posible indicar cuál es el concepto de utilidades más significativo para medir la eficiencia de la gestión de la administración de una división y para cumplir los fines de control y dirección.

COMPANIA A B C - DIVISION Z
Utilidades para el período julio 1 - julio 31, 1967

Ventas	\$ 1.000
Costos Directos	700
	<hr/>
Utilidad en Ventas	\$ 300
Costos Fijos Controlables al Nivel de la División Z	100
	<hr/>
Utilidad Controlable	\$ 200
Costos Fijos no Controlables en la División Z	50
	<hr/>
Utilidad de Operación	\$ 150
Cuota de Gastos Generales de Administración Correspondientes a la Dirección General de la Empresa	30
	<hr/>
Utilidad Neta	\$ 120
	==

1 — El concepto de Utilidades Netas por \$ 120 es el menos significativo de los cuatro conceptos incluidos en el ejemplo anterior porque es obtenido después de deducir la Cuota de Gastos de Administración General de la Empresa por \$ 30, asignados arbitrariamente a la división, y sin que la administración de la misma tenga ningún control sobre ellos.

2 — La Utilidad de Operación por valor de \$ 150 tampoco es adecuada para los fines administrativos porque este concepto es calculado después de deducir los Gastos Fijos Asignables a la División, pero sobre los cuales la administración de la unidad no tiene ningún control. Ejemplos de estos costos son las primas de seguro contra incendio, la depreciación, etc.

3 — La Utilidad Controlable es el más significativo de los cuatro conceptos usados en el ejemplo porque está de acuerdo con los estándares explicados en la sección 4.2. En efecto, la Utilidad Controlable es obtenida deduciendo todos los costos controlables por la administración de la división incluyendo tanto los costos fijos como los variables. La utilidad así obtenida es una medida justa de la eficiencia de la gestión realizada por la administración de la unidad y sirve como guía en la toma de decisiones.

4 — El último concepto, la Utilidad en Ventas, no es adecuado para medir la eficiencia de la gestión porque no incluye los costos fijos controlables por la administración.

Sin embargo, este concepto de Utilidad en Ventas es apropiado para el análisis del punto de equilibrio y para determinar la contribución de las ventas a los gastos fijos, lo cual es de importancia para la toma de decisiones relacionadas con la política de ventas.

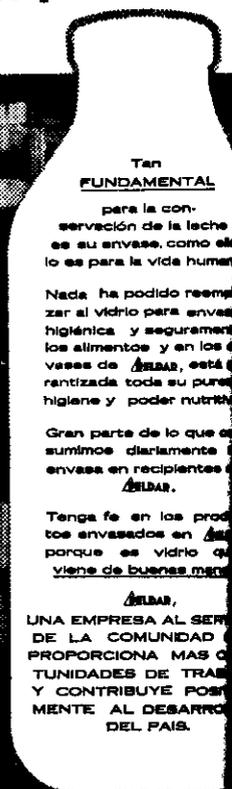
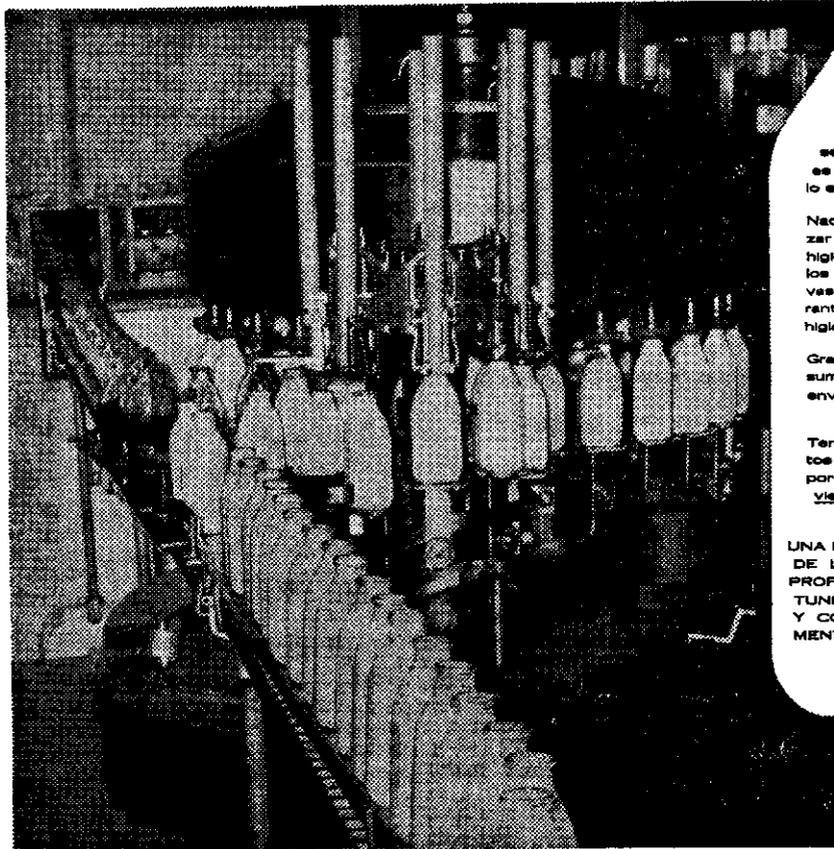
BIBLIOGRAFIA

- Anthony, Robert, *Management Control Systems*, Richard D. Irwin (Homewood Ill., 1965).
- *Management Accounting*. Richard D. Irwin, Inc. (Homewood, Ill., 1964).
- Bedford, Norton, *Income Determination Theory*, Addison - Wesley, Publishing Co. Inc. (Reading, Mass., 1966).
- Dean, Joel, *Profit Measurement of Division Managers, The Controller*, vol. XXXV, N° 9 (Septiembre 1957).
- *Problems in Decentralized Profit Responsibility, Harvard Business Review*, Vol. XXXVIII, N° 3 (Mayo-Junio, 1960).
- *An Approach to Internal Profit Measurement, NAA Bulletin*, Vol. XXXIX, N° 7 (Marzo, 1968).
- Marple, Raymond, *The Relative Contribution Approach to Management Reporting, NAA Bulletin*, (Noviembre, 1962).
- *Toward a Basic Accounting Philosophy, NAA* (Nueva York, 1957).
- McFarland, Walter, *Concepts for Management Accounting, NAA* (Nueva York, 1960).
- Shillinglaw, Gordon, *Divisionalization, Decentralization and Return on Investments, NAA Bulletin*, Vol. XLI, N° 4 (Diciembre, 1959).
- *Problems in Divisional Profit Measurement, NAA Bulletin*, Vol. XLII, N° 7 (Marzo, 1961).
- *Toward a Theory of Divisional Income Measurement, The Accounting Review*, Vol. XXXVII, N° 2 (Abril, 1962).
- *Guides to Internal Profit Measurement, Harvard Business Review*, Vol. XXXV (Marzo-Abril, 1957).
- Paton, W., Littleton, A. *An Introduction to Corporate Accounting Standards*. AAA, 1965.

FUNDAMENTAL



EN LA ALIMENTACION :



cristalería
PELDAR S.A. FUNDAMENTAL EN LA VIDA NACIONAL