

CONTABILIDAD POR LA RESPONSABILIDAD Y PRECIOS DE TRANSFERENCIA. SU APLICACIÓN EN EL PERFECCIONAMIENTO EMPRESARIAL CUBANO

VÍCTOR RODRÍGUEZ COFFIGNY / SENIA RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ

JOSÉ SARMIENTO SANTANA

Departamento de Contabilidad y Finanzas
Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales
Universidad de Oriente (Cuba)

Recibido: 28 mayo 2001

Aceptado: 17 junio 2002

1. INTRODUCCIÓN

En el rápido y cambiante mundo de competencia comercial globalizada, los aspectos organizativos y de información contable se han vuelto elementos decisivos en la dirección eficiente y eficaz de las organizaciones empresariales.

En este entorno, el proceso de expansión de las empresas hace más difícil las funciones de dirección por parte de un directivo; razón por la cual se hace necesario descentralizar las organizaciones empresariales separándolas en subunidades o en segmentos más pequeños que permitan delegar funciones y asignarles autoridad y responsabilidad de decisión a los subordinados de la entidad.

Uno de los principales obstáculos de la descentralización empresarial es medir significativamente la ejecución de esas subunidades y la transferencia de productos y de servicios entre segmentos de la entidad. Las subunidades vendedoras y compradoras deben ser capaces de determinar un precio interno lógico para los referidos productos y servicios, lo que se denomina *precio de transferencia* (Mallo Rodríguez, 1991, p. 1031)¹.

En la actualidad, la política de precios de transferencia es muy interesante para las autoridades fiscales y financieras en diferentes países y para los directivos de las diferentes organizaciones empresariales. En este sentido, éstos toman en cuenta los impuestos igual que otros factores, como la congruencia de metas o incentivos y autonomía, al determinar su política a la hora de fijar los precios de los productos y de los servicios.

La descentralización y los precios de transferencia, exigen de la implementación de un sistema de contabilidad por responsabilidad, que garantice un mejor control de los costes, de los precios, de los ingresos y de los activos en cada subunidad, e

¹ Los precios de transferencia son aquellos precios utilizados entre las diversas secciones de una misma organización, que se gestiona de forma descentralizada y que pretende alcanzar una relación de equilibrio entre las secciones, que contribuya a utilizar el resultado global.

informar en qué medida los directivos de esos niveles cumplen con sus responsabilidades y objetivos.

La resolución económica del *V Congreso del Partido Comunista de Cuba* establece lo siguiente en cuanto a la política de precios: “*En cuanto a precios, sin perder el carácter centralizado de las decisiones de su política, se deben establecer enfoques congruentes con los cambios en el sistema empresarial que tiendan a evitar los precios monopolícos y las ganancias injustificadas por esta causa. En particular en cuanto a la formación y aprobación de precios deberá continuarse el proceso de descentralización y, hasta tanto se cuente con un tipo de cambio más adecuado, habrá que diseñar políticas transitorias que ordenen los mecanismos vigentes*” (pp. 30-31).

Como consecuencia de la resolución económica anterior, el país se encuentra en un proceso de perfeccionamiento empresarial, que abarca la implementación y el perfeccionamiento de diversos subsistemas entre los que se pueden destacar la organización general, que define el funcionamiento organizativo; el estructural y funcional de las empresas cubanas seleccionadas, en correspondencia con las actividades y con las facultades que les son conferidas. En este subsistema se formula la descentralización de las empresas en unidades empresariales de base más pequeñas.

Otros subsistemas que deben ser perfeccionados son los de contabilidad general, costes, finanzas, planificación, sistema informativo y precios.

Tomando en consideración la importancia actual de esta temática, el presente trabajo se formula los siguientes objetivos:

- Exponer los aspectos teóricos fundamentales de la descentralización empresarial, la contabilidad por responsabilidad y los precios de transferencia.
- Evaluar algunas experiencias obtenidas en la aplicación de los precios de transferencia en algunas empresas seleccionadas en el territorio y sus limitaciones

2. DESARROLLO

2.1. LA DESCENTRALIZACIÓN EMPRESARIAL. VENTAJAS Y DESVENTAJAS

La dirección centralizada constituye el sistema de dirección más desarrollado históricamente y que aún hoy en día representa la forma típica de la empresa actual. Su característica esencial estriba en la unidad de decisión y de control de la acción mientras que la dirección descentralizada se basa en la delegación y en el fraccionamiento coordinado de las decisiones y del control empresarial.

En la actualidad, la dirección descentralizada ha surgido como una necesidad imperiosa que pretende mantener la creatividad en las grandes organizaciones industriales, comerciales y financieras actuales a través de la mayor integración en la gestión del personal, que se consigue por la posibilidad de tomar decisiones en unidades organizativas más atonizadas.

La esencia de la descentralización consiste en la libertad que poseen los directivos de niveles operativos (subunidades) de la organización empresarial para la toma de decisiones. Constituye una cuestión de grado; así tenemos que la descentralización total significa un mínimo de restricciones y un máximo de libertad para que los directivos tomen decisiones a los niveles más bajos de una organización. En la mayoría de las organizaciones se encuentra un cierto grado de centralización y un cierto grado de descentralización.

En las empresas evolucionadas actuales con una tendencia hacia la gran dimensión y hacia la especialización de las secciones se impone cada día con más fuerza una gestión descentralizada, que gobierne bajo los supuestos de la teoría de sistemas, distribuyendo entre los subsistemas componentes las atribuciones, las responsabilidades y las decisiones y pilotando el sistema general a través del control.

Derivado de lo anterior, los partidarios de la descentralización formulan los beneficios siguientes en términos de las ventajas de la descentralización:

- Genera una mayor capacidad de respuesta frente a las necesidades locales.
- Ayuda a una toma de decisiones más rápida.
- Aumenta la motivación.
- Ayuda en el desarrollo y en la capacitación de la administración.
- Agudiza el enfoque de los administradores.

Los detractores de la descentralización señalan los siguientes criterios en términos de desventajas de la descentralización:

- Ocasiona una toma de decisión subóptima también llamada disfuncional, que surge cuando el beneficio de una acción para una subunidad es más que compensada por los costes o pérdidas de beneficios para la organización como un todo.
- Permite la duplicidad de actividades.
- Disminuye la lealtad hacia la organización como un todo.
- Aumenta los costes de recopilación de información.

2.2. LA CONTABILIDAD POR RESPONSABILIDAD

Los sistemas contables juegan un papel primordial en los entornos empresariales descentralizados, dándoles respuesta a las necesidades de los directivos de las subdivisiones internas y desarrollando a estos efectos la contabilidad por responsabilidad.

La contabilidad por responsabilidad asocia los indicadores financieros con los directivos de cada nivel, en función de cuál tiene un mayor conocimiento e información acerca de los rublos específicos sin importarle la habilidad administrativa para ejercer un control sobre ellos. La pregunta importante es ¿a quién debe preguntarse? y no ¿a quién culpar?

En resumen, podemos decir que la contabilidad mide los planes (por presupuesto) y las acciones (o resultados reales) de cada centro de responsabilidad.

Un centro de responsabilidad es una parte o una subunidad de una organización o de una entidad económica, al frente del cual está un directivo al que se le ha dado toda la autoridad y al que se le exigirá la responsabilidad por una serie específica de actividades.

En términos generales, una organización empresarial centralizada o descentralizada puede medir el desempeño de sus subunidades estableciendo cuatro tipos de centros de responsabilidad:

- *Centro de coste*: el directivo es responsable únicamente de los costes.
- *Centro de ingresos*: el directivo es responsable únicamente de las ventas y de los ingresos.
- *Centro de utilidad*: el directivo es responsable únicamente de los ingresos y de los costes.
- *Centro de inversión*: el directivo es responsable únicamente de las inversiones, de los ingresos y de los costes.

Cualquiera que sea el tipo de centro de responsabilidad establecido por una organización empresarial puede dividirse en unidades de reportes, es decir, unidades que reportan a la oficina central a través de informes de gestión que deben reflejar los ingresos por ventas externas y por ventas internas así como los gastos y el nivel de utilidad obtenido.

Referidas a lo anterior, se pueden presentar cuatro alternativas que se encuentran con frecuencia y que son las siguientes: las divisiones geográficas, las de organización o funcionales, por líneas de productos y por clientes. De los criterios anteriores se pueden obtener 16 combinaciones posibles.

Por último, debe señalarse que la contabilidad por responsabilidad establece los procedimientos contables para lograr una consolidación de los informes de gestión y de los estados financieros de las distintas subunidades internas en el ámbito de toda la organización empresarial.

2.3. LOS MÉTODOS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA Y SU IMPLEMENTACIÓN

Un precio de transferencia es un cargo interno establecido para el intercambio de productos o servicios entre las subunidades o subdivisiones internas de la misma empresa (Mallo Rodríguez, 1991, p. 1031).

La situación más común en las empresas descentralizadas es aquella en la que el grado de independencia de los centros es restringido tanto por la política global de optimización como por las negociaciones prioritarias de los centros internos compradores y vendedores de los productos. El objetivo bajo esta restricción de libertad de elección del proveedor y del cliente se centra en encontrar un nivel de precios de

diferencia semejante al que se encontraría en condiciones de libertad de mercado. En estas circunstancias y teniendo en cuenta las diferentes clases de productos que se pueden intercambiar entre los centros (productos estratégicos, productos alternativos y productos libres), se proponen los sistemas más eficaces para la determinación de los precios de transferencia, los cuales hacen referencia a:

- *Precios de transferencia basados en el mercado*: este método constituye el más común para establecer precios de transferencia en los mercados, empleándose en mercados perfectamente competitivos y donde no exista ninguna capacidad ociosa productiva. De igual forma, motiva a los directivos internos a efectuar transacciones y a tomar exactamente las mismas acciones que tomarían si estuvieran efectuando transacciones en el mercado externo.
- *Precios de transferencia basados en los costes*: este método consiste en cobrar los productos o servicios basados en los costes variables de producción, en los costes totales de producción y en los costes totales del producto. Los costes pueden ser reales o predeterminados. De igual forma se les puede añadir algún margen de utilidad o de ganancia. Este método, en ocasiones, no motiva a los directivos de las subunidades que lo utilizan, ni contribuye a la evaluación efectiva en el desempeño en esos niveles.
- *Precios de transferencia negociados*: constituye el precio interno que se utiliza dentro de una empresa para la transferencia de productos o servicios y se establece mediante un proceso de negociación entre los directivos de las subunidades vendedoras y compradoras. La utilización de este método permite a las subunidades negociar libremente el precio de transferencia entre ellas.
- *Precios duales o de doble fijación de precios*: es el método de precio de transferencia que permite a una subunidad vendedora registrar la transferencia de productos o servicios a un precio de mercado o negociado, y a una subunidad compradora registrar las transferencias en un importe basado en el coste. En la práctica este método no se usa con frecuencia ya que, aunque reduce los problemas de congruencia de metas, presenta algunas desventajas como son su complejidad y la limitación de la incentivación y de la información necesaria.

2.3.1. Procedimientos contables para implementar los precios de transferencia

Para implementar cualquiera de los métodos de transferencia expresados anteriormente, debe desarrollarse eficazmente una contabilidad por responsabilidad en la que se esclarezcan los procedimientos de presupuestación, la clasificación de cuentas y de subcuentas necesarias para el registro de las transacciones con precios de transferencia de las subunidades vendedoras y compradoras y los procedimientos de combinación y consolidación al nivel de la oficina central.

En definitiva, la decisión global sobre los precios de transferencia entre los centros de beneficios para los diversos productos y servicios dependerá sustancialmente de los objetivos perseguidos por la dirección (Mallo Rodríguez, 1991, p. 1037). Cabría preguntarse ¿cuál es el mejor método de precio de transferencia? En la prác-

tica no existe un método mejor que otro; es decir, el mejor sistema de precio de transferencia es aquél que compatibiliza el grado de independencia de los responsables para el logro de sus objetivos con la optimización global de la empresa.

De forma ideal, el método de transferencia escogido debe llevar a cada directivo de una subunidad a tomar decisiones óptimas para la empresa como un todo. Los siguientes criterios específicos pueden ayudar a seleccionar esos métodos:

- Promoción de la congruencia de metas.
- Promoción de un alto nivel sostenido de esfuerzo administrativo.
- Promoción de un alto nivel de economía de la subunidad en la toma de decisiones.

2.4. SITUACIÓN ACTUAL DE LA DESCENTRALIZACIÓN, LA CONTABILIDAD POR RESPONSABILIDAD Y LA IMPLEMENTACIÓN DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN EMPRESAS SELECCIONADAS

Las empresas seleccionadas del territorio de Santiago de Cuba que han sido objeto de experimentación en el desarrollo de la contabilidad por responsabilidad y de la implementación de los precios de transferencia son las siguientes:

- Empresa Minera El Cobre (1984-85, a través de cálculo económico interno).
- Empresa Porcino-Santiago (1988 a través de experiencias obtenidas en la Empresa Militar Manicaragua).
- Empresa Militar Industrial “Desembarco del Granma”.
- Empresa de Pastas y Caramelos (experiencias propias del perfeccionamiento empresarial).
- Empresa de Equipos Médicos (RETOMED) (experiencias propias del perfeccionamiento empresarial).
- Complejos Agro-Industriales Azucareros Provincia Santiago.

Las experiencias obtenidas en este proceso de descentralización empresarial, parten de tomar en consideración los elementos formulados en la resolución económica del *V Congreso del Partido Comunista de Cuba* donde se establece lo siguiente: “*Elemento de gran importancia en el perfeccionamiento de la gestión empresarial es la continuidad del actual proceso de redimensionamiento, como una vía para situar a las empresas en condiciones imprescindibles de efectividad en el uso de los recursos, sanear su situación económica, aplicar sistemas salariales y de estimulación, implantar los nuevos mecanismos financiero-tributarios e introducir los enfoques más modernos de la práctica internacional*” (Mallo Rodríguez, 1991, p. 31).

En este entorno, el proceso de descentralización y el establecimiento de precios de transferencia por las empresas cubanas constituye un paso previo en el logro de los objetivos anteriores.

De forma resumida se pueden formular las experiencias obtenidas, así como las limitaciones de este proceso:

- *Descentralización empresarial*: las entidades empresariales objeto de experimentación presentan un cierto grado de descentralización, quedando estructuradas por establecimientos, talleres o unidades empresariales de base como son la oficina central de producción y de servicios. Se le ha concedido operacional o financiera y la mayoría presenta una condición de centros de utilidades.

No obstante lo anterior, se presentan algunas deficiencias al no quedar plenamente delimitada la autoridad y la responsabilidad sobre algunas partidas de ingresos, de costes y de activos que pueden ser controlables o no a ese nivel.

- *Presupuestos de ingresos y costos por centros de responsabilidad*: se presentan problemas en la confección de estos presupuestos, pues muchas veces se efectúa mecánicamente, de forma tardía, no con una periodicidad mensual y sin un cálculo de acuerdo con el nivel de actividad alcanzado en cada unidad empresarial de base. Además de lo anterior, en algunas ocasiones las fichas de costes no están actualizadas y en el peor de los casos no existen.
- *Sistemas de contabilidad general y costes por responsabilidad*: se pudo constatar que la mayoría de las subunidades llevan una contabilidad general descentralizada y se tiene implementado algún sistema de coste para las actividades principales.

De igual forma se presentan grandes limitaciones con la aplicación de los sistemas de costes para las actividades de apoyo o secundarias, bien porque no existen o porque se han implementado a medias.

- *Implementación de los precios de transferencia y limitaciones*: en las empresas seleccionadas se tienen implementados algunos tipos de precios de transferencia para productos y servicios, a saber: a coste predeterminado, a precio negociado y algunas variantes de precio de mercado.

A continuación se detallan algunas características de estos precios internos:

- 1) Unidades empresariales de base productivas: trasladan o venden sus productos a otras subunidades basado en una ficha de coste más un margen de utilidad o a precio de mercado interno.
- 2) Oficina central: en ocasiones recibe aportaciones de las otras subunidades. También se le asigna la función de ofrecer préstamos en efectivo a las subdivisiones necesitadas, hecho por el que les cobra intereses, similar a un banco comercial.
- 3) Centro de gestión de servicios contables: ofrece servicios de asesoramiento o de trabajos computación a todas las subunidades que lo necesitan. En algunas ocasiones estos servicios se cobran mediante una tarifa horaria o al coste.
- 4) Comedores obreros: por orientaciones de los organismos superiores estas unidades ofrecen sus servicios a precio de coste, ya que se les establece que sean solamente costeables.
- 5) Unidades de mantenimiento: los servicios que se prestan se cobran mediante tarifas arbitrarias o indicadas por los organismos superiores. Las deficiencias

mayores consisten en que no están implementados sistemas de costes por órdenes.

6) Unidades de servicios de transporte: los servicios de transporte que se prestan intraempresa se cobran generalmente a partir de tarifas horarias o por cargos orientados por el organismo superior o por similitud a otras empresas especializadas en esa actividad.

7) Unidades de almacenes: estas subdivisiones entregan *insumos* o mercancías en general, y cobran el coste más un margen del 5%.

En sentido general, se pueden resumir las limitaciones en relación con la utilización de precios de transferencia como sigue:

- Precios no fundamentados en la situación real de cada unidad empresarial de base.
 - Algunos precios con márgenes de ganancia muy altos.
 - Algunos servicios no poseen precios internos estipulados.
 - No uso de un clasificador adecuado de cuentas para el tratamiento de las compras y de las ventas internas.
- *Estados financieros informes de gestión por centros de responsabilidad*: en sentido general, las subdivisiones internas emiten sus estados financieros mensuales, pero a veces se presentan fuera de fecha y sin análisis o con interpretaciones no adecuadas.
- Por otra parte, los informes de gestión, consistentes en el análisis del comportamiento de los presupuestos de ingresos, coste y utilidad presentan grandes limitaciones por no hacerse a tiempo, por falta de profundidad, por no ser recalculado o sencillamente por no confeccionarse.
- *Consolidación o combinación de los estados financieros de los centros de responsabilidad en el nivel de la oficina central*: la consolidación de los estados financieros se logra en el ámbito de la oficina central pero, al ejecutarse de forma automatizada y utilizando clasificadores de cuentas poco detallados, los resultados obtenidos muchas veces resultan poco transparentes o incomprensibles.

3. CONCLUSIONES

- 1) La descentralización empresarial constituye una necesidad impostergable en el momento actual, en el que las referidas entidades se enfrentan a un proceso de redimensionamiento, de perfeccionamiento y de fuerte competitividad globalizada.
- 2) El proceso de descentralización se vincula a la creación de distintos tipos de centros de responsabilidad.
- 3) La contabilidad por responsabilidad constituye un sistema imprescindible para cualquier proceso de descentralización empresarial en tanto que permite el suministro de información financiera y no financiera a la alta dirección relacionada con la presupuestación, con la ejecución real, con la medición y con la eva-

luación del desempeño general de un segmento o de una subunidad interna de las empresas.

- 4) La utilización de precios de transferencia permiten mejorar la eficiencia y la eficacia de las empresas. Éstos deben juzgarse en relación con su impacto sobre: congruencia de metas, el esfuerzo administrativo y la autonomía de las subdivisiones internas.
- 5) El actual perfeccionamiento empresarial que se viene implementando en las empresas seleccionadas del territorio de Santiago de Cuba ha traído mejoras en la organización empresarial, en los sistemas de planificación y contables, incluyendo el desarrollo de los precios de transferencia, aunque se presentan determinadas deficiencias y limitaciones en su empleo en las empresas que fueron objeto de experimentación.

4. RECOMENDACIONES

- Ampliar por parte de los organismos superiores correspondientes el alcance de las bases generales del perfeccionamiento empresarial relacionado con los subsistemas siguientes: subsistema de organización general, de planificación, contables e informativos y de precios.
- Desarrollar cursos de capacitación y recalificación a especialistas, económicos, técnicos y cuadros dirigentes intermedios relacionados con la contabilidad por responsabilidad y precios de transferencia.

BIBLIOGRAFÍA

- AMAT ORIOL Y SOLDEVILLA, P. (1998): *Contabilidad y gestión de costos*. 2ª ed. Barcelona: Gestión 2000.
- ANTHONY; DEARDEN; GOVINDARAJÁN (1992): *Management Control Systems*. 7ª ed. Irwin.
- BENÍTEZ MIRANDA, M.A. (1997): *Contabilidad y finanzas para la formación económica de los cuadros de dirección*. MES.
- CONSEJO DE ESTADO. "Decreto Ley 187. Anexo de bases generales del perfeccionamiento empresarial", *Gaceta Oficial*. República de Cuba.
- HEITGER; OGAN; MATULICH (1992): *Cost Accounting*. 2ª ed. Cincinnati, OH: Southwestern.
- HORNGREN; FOSTER; DATAR (1996): *Contabilidad de costos: un enfoque gerencial*. 8ª ed. México: Prentice-Hall.
- MALLO RODRÍGUEZ, C. (1991): *Contabilidad analítica, costes, rendimientos, precios y resultados*. 4ª ed. Madrid: Instituto de Contabilidad y Auditoría.
- MEIGS; MEIGS: *Contabilidad: la base para las decisiones gerenciales*. 8ª ed. México: McGraw Hill.
- MENGUZZATO, M.; RENAU, J.J. (1992): *La dirección estratégica de la empresa . Un enfoque innovador del management*. (reimpr. cubana).
- PCC (1997): *Resolución económica del V Congreso del Partido Comunista de Cuba*. La Habana: Editora Política.