

CONTABILIDADE POLA RESPONSABILIDADE E PREZOS DE TRANSFERENCIA. A SÚA APLICACIÓN NO PERFECCIONAMENTO EMPRESARIAL CUBANO

VÍCTOR RODRÍGUEZ COFFIGNY / SENIA RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ
JOSÉ SARMIENTO SANTANA
Departamento de Contabilidade e Finanzas
Facultade de Ciencias Económicas e Empresariais
Universidade de Oriente (Cuba)

Recibido: 28 maio 2001
Aceptado: 17 xuño 2002

1. INTRODUCCIÓN

No rápido e cambiante mundo da competencia comercial globalizada, os aspectos organizativos e de información contable volvéronse elementos decisivos na dirección eficiente e eficaz das organizacións empresariais.

Nesta contorna, o proceso de expansión das empresas fai máis difícil as funcións de dirección por parte dun directivo; razón pola cal cómpre descentraliza-las organizacións empresariais separándoas en subunidades ou en segmentos máis pequenos que permitan delegar funcións e asignarlles autoridade e responsabilidade de decisión ós subordinados da entidade.

Un dos principais obstáculos da descentralización empresarial é medir significativamente a execución desas subunidades e a transferencia de produtos e de servizos entre segmentos da entidade. As subunidades vendedoras e compradoras deben ser capaces de determinar un prezo interno lóxico para os referidos produtos e servizos, o que se denomina *prezo de transferencia* (Mallo Rodríguez, 1991, p. 1031)¹.

Na actualidade, a política de prezos de transferencia é moi interesante para as autoridades fiscais e financeiras en diferentes países e para os directivos das diferentes organizacións empresariais. Neste sentido, estes toman en conta os impostos igual ca outros factores, como a congruencia de metas ou incentivos e autonomía, ó determina-la súa política á hora de fixa-los prezos dos produtos e dos servizos.

A descentralización e os prezos de transferencia esixen a implementación dun sistema de contabilidade por responsabilidade, que garanta un mellor control dos custos, dos prezos, dos ingresos e dos activos en cada subunidade, e informar en qué medida os directivos deses niveis cumpren coas súas responsabilidades e obxectivos.

¹ Os prezos de transferencia son aqueles prezos utilizados entre as diversas seccións dunha mesma organización, que se xestionan de forma descentralizada e que pretenden alcanzar unha relación de equilibrio entre as seccións que contribúa a utiliza-lo resultado global.

A resolución económica do *V Congreso do Partido Comunista de Cuba* establece o seguinte en canto á política de prezos: “*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 monopólicos 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 da resolución económica anterior, o país atópase nun proceso de perfeccionamento empresarial, que abrangue a implementación e o perfeccionamento de diversos subsistemas entre os que se poden destacar a organización xeral, que define o funcionamento organizativo; o estrutural e funcional das empresas cubanas seleccionadas, en correspondencia coas actividades e coas facultades que lles son conferidas. Neste subsistema fórmase a descentralización das empresas en unidades empresariais de base máis pequenas.

Outros subsistemas que deben ser perfeccionados son os de contabilidade xeral, custos, finanzas, planificación, sistema informativo e prezos.

Tomando en consideración a importancia actual desta temática, o presente traballo fórmase os seguintes obxectivos:

- Expor os aspectos teóricos fundamentais da descentralización empresarial, a contabilidade por responsabilidade e os prezos de transferencia.
- Avaliar algunhas experiencias obtidas na aplicación dos prezos de transferencia nalgunhas empresas seleccionadas no territorio e as súas limitacións.

2. DESENVOLVEMENTO

2.1. A DESCENTRALIZACIÓN EMPRESARIAL. VANTAXES E DESVANTAXES

A dirección centralizada constitúe o sistema de dirección máis desenvolvido historicamente e que aínda hoxe en día representa a forma típica da empresa actual. A súa característica esencial estriba na unidade de decisión e de control da acción, mentres que a dirección descentralizada se basea na delegación e no fraccionamento coordinado das decisións e do control empresarial.

Na actualidade, a dirección descentralizada xurdiu como unha necesidade imperiosa que pretende manter a creatividade nas grandes organizacións industriais, comerciais e financeiras actuais a través dunha maior integración na xestión do persoal, que se consegue pola posibilidade de tomar decisións en unidades organizativas máis atomizadas.

A esencia da descentralización consiste na liberdade que posúen os directivos de niveis operativos (subunidades) da organización empresarial para a toma de de-

cisións. Constitúe unha cuestión de grao; así temos que a descentralización total significa un mínimo de restricións e un máximo de liberdade para que os directivos tomen decisións nos niveis máis baixos dunha organización. Na maioría das organizacións atópase un certo grao de centralización e un certo grao de descentralización.

Nas empresas evolucionadas actuais cunha tendencia cara á gran dimensión e cara á especialización das seccións imponse cada día con máis forza unha xestión descentralizada, que governe baixo os supostos da teoría de sistemas, distribuíndo entre os subsistemas compoñentes as atribucións, as responsabilidades e as decisións e pilotando o sistema xeral a través do control.

Derivado do anterior, os partidarios da descentralización formulan os beneficios seguintes en termos das vantaxes da descentralización:

- Xera unha maior capacidade de resposta fronte ás necesidades locais.
- Axuda a unha toma de decisións máis rápida.
- Aumenta a motivación.
- Axuda no desenvolvemento e na capacitación da administración.
- Agudiza o enfoque dos administradores.

Os detractores da descentralización sinalan os seguintes criterios en termos de desvantaxes da descentralización:

- Ocasiona unha toma de decisións non-óptima tamén chamada disfuncional, que xorde cando o beneficio dunha acción para unha subunidade é máis que compensado polos custos ou perdas de beneficios para a organización como un todo.
- Permite a duplicidade de actividades.
- Diminúe a lealdade cara á organización como un todo.
- Aumenta os custos de recompilación de información.

2.2. A CONTABILIDADE POR RESPONSABILIDADE

Os sistemas contables desenvolven un papel primordial nas contornas empresariais descentralizadas, dándolles resposta ás necesidades dos directivos das subdivisións internas e desenvolvendo para estes efectos a contabilidade por responsabilidade.

A contabilidade por responsabilidade asocia os indicadores financeiros cos directivos de cada nivel, en función de cál deles ten un maior coñecemento e información acerca dos rublos específicos sen importárllle-la habilidade administrativa para exercer un control sobre eles. A pregunta importante é ¿a quen debe preguntárselle? e non ¿a quen culpar?

En resumo, pódese dicir que a contabilidade mide os planos (por orzamento) e as accións (ou resultados reais) de cada centro de responsabilidade.

Un centro de responsabilidade é unha parte ou unha subunidade dunha organización ou dunha entidade económica, á fronte do cal está un directivo ó que se lle deu toda a autoridade e ó que se lle esixirá a responsabilidade por unha serie específica de actividades.

En termos xerais, unha organización empresarial centralizada ou descentralizada pode medi-lo desempeño das súas subunidades establecendo catro tipos de centros de responsabilidade:

- *Centro de custo*: o directivo unicamente é responsable dos custos.
- *Centro de ingresos*: o directivo unicamente é responsable das vendas e dos ingresos.
- *Centro de utilidade*: o directivo unicamente é responsable dos ingresos e dos custos.
- *Centro de investimento*: o directivo unicamente é responsable dos investimentos, dos ingresos e dos custos.

Calquera que sexa o tipo de centro de responsabilidade establecido por unha organización empresarial pode dividirse en unidades de reportes, é dicir, unidades que reportan á oficina central a través de informes de xestión que deben reflectir os ingresos por vendas externas e por vendas internas así como os gastos e o nivel de utilidade obtido.

Referidas ó anterior, pódense presentar catro alternativas que se atopan con frecuencia e que son as seguintes: as divisións xeográficas, as de organización ou funcionais, por liñas de produtos e por clientes. Dos criterios anteriores pódense obter 16 combinacións posibles.

Por último, cómpre sinalar que a contabilidade por responsabilidade establece os procedementos contables para lograr unha consolidación dos informes de xestión e dos estados financeiros das distintas subunidades internas no ámbito de toda a organización empresarial.

2.3. OS MÉTODOS DE PREZOS DE TRANSFERENCIA E A SÚA IMPLEMENTACIÓN

Un prezo de transferencia é un cargo interno establecido para o intercambio de produtos ou de servizos entre as subunidades ou subdivisións internas da mesma empresa (Mallo Rodríguez, 1991, p. 1031).

A situación máis común nas empresas descentralizadas é aquela na que o grao de independencia dos centros é restrinxido tanto pola política global de optimización como polas negociacións prioritarias dos centros internos compradores e vendedores dos produtos. O obxectivo baixo esta restricción de liberdade de elección do provedor e do cliente céntrase en atopar un nivel de prezos de diferenza semellante ó que se atoparía en condicións de liberdade de mercado. Nestas circunstancias e tendo en conta as diferentes clases de produtos que se poden intercambiar

entre os centros (productos estratéxicos, productos alternativos e productos libres), propóñense os sistemas máis eficaces para a determinación dos prezos de transferencia, os cales fan referencia a:

- *Prezos de transferencia baseados no mercado*: este método constitúe o máis común para establecer prezos de transferencia nos mercados, empregándose en mercados perfectamente competitivos e onde non exista ningunha capacidade ociosa productiva. De igual forma, motiva os directivos internos a efectuar transaccións e a tomar exactamente as mesmas accións que tomarían se estivesen efectuando transaccións no mercado externo.
- *Prezos de transferencia baseados nos custos*: este método consiste en cobra-los productos ou servicios baseados nos custos variables de produción, nos custos totais de produción e nos custos totais do produto. Os custos poden ser reais ou predeterminados. De igual forma pódese engadir algunha marxe de utilidade ou de ganancia. Este método, ás veces, non motiva os directivos das subunidades que o utilizan, nin contribúe á avaliación efectiva no desempeño neses niveis.
- *Prezos de transferencia negociados*: constitúe o prezo interno que se utiliza dentro dunha empresa para a transferencia de productos ou de servicios e establécese mediante un proceso de negociación entre os directivos das subunidades vendedoras e compradoras. A utilización deste método permítelles ás subunidades negociar libremente o prezo de transferencia entre elas.
- *Prezos duais ou de dobre fixación de prezos*: é o método de prezo de transferencia que lle permite a unha subunidade vendedora rexistra-la transferencia de productos ou de servicios a un prezo de mercado ou negociado, e a unha subunidade compradora rexistra-las transferencias nun importe baseado no custo. Na práctica este método non se usa con frecuencia xa que, aínda que reduce os problemas de congruencia de metas, presenta algunhas desvantaxes como son a súa complexidade e a limitación da incentivación e da información necesaria.

2.3.1. Procedementos contables para implementa-los prezos de transferencia

Para implementar calquera dos métodos de transferencia expresados anteriormente, debe desenvolverse eficazmente unha contabilidade por responsabilidade na que se esclarezan os procedementos de orzamentación, a clasificación de contas e de subcontas necesarias para o rexistro das transaccións con prezos de transferencia das subunidades vendedoras e compradoras e os procedementos de combinación e consolidación ó nivel da oficina central.

En definitiva, a decisión global sobre os prezos de transferencia entre os centros de beneficios para os diversos productos e servicios dependerá substancialmente dos obxectivos perseguidos pola dirección (Mallo Rodríguez, 1991, p. 1037). Cabería preguntarse ¿cal é o mellor método de prezo de transferencia? Na práctica non existe un método mellor ca outro; é dicir, o mellor sistema de prezo de transferencia é aquel que compatibiliza o grao de independencia dos responsables para o logro dos seus obxectivos coa optimización global da empresa.

De forma ideal, o método de transferencia escollido debe levar a cada directivo dunha subunidade a tomar decisións óptimas para a empresa como un todo. Os seguintes criterios específicos poden axudar a seleccionar eses métodos:

- Promoción da congruencia de metas.
- Promoción dun alto nivel sostido de esforzo administrativo.
- Promoción dun alto nivel de economía da subunidade na toma de decisións.

2.4. SITUACIÓN ACTUAL DA DESCENTRALIZACIÓN, A CONTABILIDADE POR RESPONSABILIDADE E A IMPLEMENTACIÓN DOS PREZOS DE TRANSFERENCIA EN EMPRESAS SELECCIONADAS

As empresas seleccionadas do territorio de Santiago de Cuba que foron obxecto de experimentación no desenvolvemento da contabilidade por responsabilidade e da implementación dos prezos de transferencia son as seguintes:

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

As experiencias obtidas neste proceso de descentralización empresarial parten de tomar en consideración os elementos formulados na resolución económica do *V Congreso do Partido Comunista de Cuba* onde se establece o seguinte: “*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).

Nesta contorna, o proceso de descentralización e o establecemento de prezos de transferencia polas empresas cubanas constitúe un paso previo no logro dos obxectivos anteriores.

De forma resumida pódense formula-las experiencias obtidas, así como as limitacións deste proceso:

- *Descentralización empresarial*: as entidades empresariais que foron obxecto de experimentación presentan un certo grao de descentralización, quedando estrutu-

radas por establecementos, talleres ou unidades empresariais de base como son a oficina central de produción e de servizos. Concedéuselle unha descentralización operacional ou financeira e a maioría presenta unha condición de centros de utilidades.

Malia o anterior, preséntanse algunhas deficiencias ó non quedar plenamente delimitada a autoridade e a responsabilidade sobre algunhas partidas de ingresos, de custos e de activos que poden ser controlables ou non a ese nivel.

- *Orzamentos de ingresos e custos por centros de responsabilidade*: preséntanse problemas na confección destes orzamentos, pois moitas veces efectúase mecanicamente, de forma tardía, non cunha periodicidade mensual e sen un cálculo de acordo co nivel de actividade alcanzado en cada unidade empresarial de base. Ademais do anterior, nalgunhas ocasións as fichas de custos non están actualizadas e no peor dos casos non existen.
- *Sistemas de contabilidade xeral e custos por responsabilidade*: púidose constatar que a maioría das subunidades levan unha contabilidade xeral descentralizada e se ten implementado algún sistema de custo para as actividades principais. De igual forma preséntanse grandes limitacións coa aplicación dos sistemas de custos para as actividades de apoio ou secundarias, ben porque non existen ou porque se implementaron a medias.
- *Implementación dos prezos de transferencia e limitacións*: nas empresas seleccionadas téñense implementado algúns tipos de prezos de transferencia para produtos e servizos: a custo predeterminado, a prezo negociado e algunhas variantes de prezo de mercado.

A continuación detállanse algunhas características destes prezos internos:

- 1) Unidades empresariais de base productivas: trasladan ou venden os seus produtos a outras subunidades baseándose nunha ficha de custo máis unha marxe de utilidade ou a prezo de mercado interno.
- 2) Oficina central: ás veces recibe achegas das outras subunidades. Tamén se lle asigna a función de ofrecerlles préstamos en efectivo ás subdivisións necesitadas, feito polo que lles cobra xuros, similar a un banco comercial.
- 3) Centro de xestión de servizos contables: ofrece servizos de asesoramento ou de traballos de computación a tódalas subunidades que o necesitan. Ás veces estes servizos cóbranse mediante una tarifa horaria ou ó custo.
- 4) Comedores obreiros: por orientacións dos organismos superiores estas unidades ofrecen os seus servizos a prezo de custo, xa que se lles establece que sexan só custeables.
- 5) Unidades de mantemento: os servizos que se prestan cóbranse mediante tarifas arbitrarias ou indicadas polos organismos superiores. As deficiencias maiores consisten en que non están implementados sistemas de custos por ordes.
- 6) Unidades de servizos de transporte: os servizos de transporte que se prestan intraempresa cóbranse xeralmente a partir de tarifas horarias ou por cargos orientados polo organismo superior ou por similitude a outras empresas especializadas nesa actividade.

7) Unidades de almacéns: estas subdivisións entregan *insumos* ou mercadorías en xeral, e cobran o custo máis unha marxe do 5%.

En xeral, pódense resumi-las limitacións en relación coa utilización de prezos de transferencia como segue:

- Prezos non fundamentados na situación real de cada unidade empresarial de base.
 - Algúns prezos con marxes de ganancia moi altos.
 - Algúns servicios non posúen prezos internos estipulados.
 - Non uso dun clasificador adecuado de contas para o tratamento das compras e das vendas internas.
- *Estados financeiros e informes de xestión por centros de responsabilidade*: en xeral, as subdivisións internas emiten os seus estados financeiros mensuais, pero ás veces preséntanse fóra de data e sen análises ou con interpretacións non adecuadas.
- Por outra parte, os informes de xestión, consistentes na análise do comportamento dos orzamentos de ingresos, custo e utilidade presentan grandes limitacións por non facerse a tempo, por falta de profundidade, por non ser recalculado ou sinxelamente por non confeccionarse.
- *Consolidación ou combinación dos estados financeiros dos centros de responsabilidade no nivel da oficina central*: a consolidación dos estados financeiros lógrase no ámbito da oficina central pero, ó executarse de forma automatizada e utilizando clasificadores de contas pouco detallados, os resultados obtidos moitas veces resultan pouco transparentes ou incomprensibles.

3. CONCLUSIÓNS

- 1) A descentralización empresarial constitúe unha necesidade inadiable no momento actual, no que as referidas entidades se enfrontan a un proceso de redimensionamento, de perfeccionamento e de forte competitividade globalizada.
- 2) O proceso de descentralización vincúlase á creación de distintos tipos de centros de responsabilidade.
- 3) A contabilidade por responsabilidade constitúe un sistema imprescindible para calquera proceso de descentralización empresarial en tanto que permite subministrarlle información financeira e non-financieira á alta dirección relacionada coa orzamentación, coa execución real, coa medición e coa avaliación do desempeño xeral dun segmento ou dunha subunidade interna das empresas.
- 4) A utilización de prezos de transferencia permite mellora-la eficiencia e a eficacia das empresas. Estes deben xulgarse en relación co seu impacto sobre a congruencia de metas, o esforzo administrativo e a autonomía das subdivisións internas.

- 5) O actual perfeccionamento empresarial que se vén implementando nas empresas seleccionadas do territorio de Santiago de Cuba trouxo melloras na organización empresarial, nos sistemas de planificación e contables, incluíndo o desenvolvemento dos prezos de transferencia, aínda que se presentan determinadas deficiencias e limitacións no seu emprego nas empresas que foron obxecto de experimentación.

4. RECOMENDACIÓNS

- Ampliar por parte dos organismos superiores correspondentes o alcance das bases xerais do perfeccionamento empresarial relacionado cos subsistemas seguintes: subsistema de organización xeral, de planificación, contables e informativos e de prezos.
- Desenvolver cursos de capacitación e de recualificación para especialistas, económicos, técnicos e cadros dirixentes intermedios relacionados coa contabilidade por responsabilidade e prezos 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