

**LA GESTION DE LOS GASTOS INDIRECTOS EN LA
AGROINDUSTRIA**

ALUMNO: Diego Lerch

TUTOR: Néstor Paradiso

FECHA: Junio de 2012

LUGAR: CIUDAD AUTÓNOMA DE BUENOS AIRES

AGRADECIMIENTOS

A mi familia, Paula, Anna y Juan, por su incondicional apoyo y por su gran generosidad al permitirme dedicarle su tiempo al master y esta tesis.

A mi profesor y maestro, Néstor Paradiso, por ser una guía en mi vida profesional y personal.

A Carolina y Pablo, compañeros de trabajo, por todo su apoyo y esfuerzo.

A Vanessa Welsch, por la paciencia y sus palabras de apoyo en la recta final.

A mis amigos y compañeros de Di Tella con los cuales compartí en los últimos 2 años de mi vida un montón de anécdotas y tiempo de estudio.

RESUMEN

“La medición es el primer paso para el control y la mejora. Si no se puede medir algo, no se lo puede entender, si no se entiende no se puede controlar y si no se puede controlar, no se lo puede mejorar” (H. James Harrington).

Un adecuado e integral sistema de “Performance Management” es imprescindible para que las empresas puedan gestionar y medir adecuadamente los resultados de sus negocios y de esa forma mejorar su gestión.

Si por el contrario, la medición de resultados se ve afectada por esquemas arbitrarios y/o definiciones corporativas poco claras y sin el necesario sustento teórico/técnico, la información que se genere llevará a la organización a tomar decisiones incorrectas para la gestión de sus negocios.

Está claro que la globalización, la tecnología, la multiplicidad de productos, los múltiples canales de comunicaciones, etc. han incrementado la participación de los costos indirectos en el total de costos de los productos, servicios, actividades, etc. a tal punto que hoy son en la mayoría de las empresas un rubro de alto impacto en los negocios y probablemente el menos gestionado.

Teniendo en cuenta que el crecimiento referido de los costos/gastos indirectos se ha generalizado en todos los procesos de una organización (productivos, logísticos, comerciales, administrativos, etc.) y que las empresas tienen menores márgenes por la mayor competencia, la gestión, medición y asignación de los indirectos debe ser hoy un tema relevante en la agenda estratégica de las empresas.

El presente trabajo, sobre la base de un caso real y la experiencia en Ledesma S.A.A.I., intentará demostrar cuáles son las claves para armar una metodología eficiente para la gestión de estos conceptos y que es perfectamente aplicable en el caso de estudio elegido.

PALABRAS CLAVES

- Costos directos e indirectos
- Gestión de actividades
- Negocio core y satélites
- Costos diferenciales e inalterados

INDICE

| | |
|---|-----------|
| INTRODUCCIÓN | 6 |
| CAPITULO I: CASO DE ESTUDIO: LEDESMA S.A.A.I. | 9 |
| CAPITULO II: CONCEPTOS Y DEFINICIONES MARCO | 12 |
| II.I. Introducción a conceptos de costos | 12 |
| II.II. Clasificación de costos | 14 |
| II.III. Tipo de empresas | 16 |
| II.IV. Tipo de Negocios | 17 |
| II.V. Áreas de servicio y corporativas | 19 |
| CAPITULO III: METODOLOGÍA ACTUAL | 22 |
| CAPITULO IV: NUEVA PROPUESTA | 27 |
| IV.I. Bases de la nueva propuesta | 27 |
| IV.I.I. Cambiar la Cultura y los Conceptos para Gestionar estos Recursos | 28 |
| IV.I.II. Cambiar el Foco al Momento de Costear estos Recursos | 29 |
| IV.I.III. No necesariamente debe distribuirse el 100 % de los costos | 35 |
| IV.I.IV. Identificar claramente si estamos frente a un negocio core o satélite | 36 |
| IV.I.V. Distribuir sólo las áreas de servicio desde la perspectiva del cliente interno | 37 |
| IV.I.VI. Alinear las áreas de servicio con la estrategia de los negocios | 37 |
| IV.I.VII. Medir el desempeño de las áreas de servicio por parte del cliente interno | 39 |
| IV.I.VIII Un sistema integral que permita hacer benchmarking | 40 |
| CAPITULO V: CONCLUSIONES | 41 |
| BIBLIOGRAFIA | 44 |
| ANEXOS | 45 |

INTRODUCCIÓN

En el mundo de los negocios las empresas deben construir ventajas competitivas sostenibles que son las claves del éxito y por sobre todo la de su supervivencia. Michael Porter (1995) define dos caminos posibles para lograrlo, el liderazgo en costos o la diferenciación.

Liderar el mercado por costos implica ofrecer al mercado costos competitivos sobre la base de una estrategia que siga este objetivo. Provocar una guerra de precios no es liderar por costos. De darse una situación como esta en el mercado, las empresas en el largo plazo afrontarían graves problemas de rentabilidad que afectarían la sustentabilidad de sus negocios.

Si las compañías buscan su ventaja competitiva a través de la diferenciación ya sea por productos, servicios, procesos, calidad, etc., los costos no son el foco de sus estrategias, pero no por ello deben dejar de mirarlos, porque si no se controlan, en el largo plazo afectarán también los resultados, ya que el costo de la ventaja competitiva sería mayor que el valor que tiene para el cliente.

Los costos deben medirse y controlarse, y por sobre todas las cosas deben gestionarse. Para ello las empresas deben contar con sistemas de control de gestión que se los permita. No hace falta contar con sistemas complejos o sofisticados, lo importante es hacer foco sobre ello y darle prioridad en el día a día. Si solo queda en un mensaje corporativo no sirve. La estrategia de la empresa debe hacer foco sobre la importancia de la medición y gestión de sus costos. Debe ser parte de la cultura de la compañía, ya que en el día a día son los empleados los que generan los costos a través de sus tareas, actividades y decisiones.

Los costos son muy importantes cualquiera sea la estrategia elegida por las organizaciones.

Por lo general cuando se piensa en costos en las empresas, lo primero que surge son los de producción, los industriales, los de distribución pero no solo existen estos, sino que hay un enorme universo de costos y gastos que muchas veces no se tienen en cuenta o que no se miden adecuadamente y por sobre todo no se gestionan.

A los costos que se hace referencia son a los gastos generales de administración, tales como los que generan la gerencia de administración y finanzas, la gerencia de recursos humanos, los departamentos de asuntos legales, etc., éstos son totalmente indirectos a las operaciones de los negocios.

En este trabajo se tomará como modelo la experiencia en la empresa Ledesma S.A.A.I..

Se trata de una gran empresa argentina, familiar, agroindustrial de capitales nacionales y con más de 100 años operando en el país. En la actualidad el grupo empresario cuenta con cinco divisiones de negocios, azúcar y alcohol, jarabes y almidones, papel y librería, frutas y jugos y agropecuaria.

Ledesma S.A.A.I., es una empresa con una fuerte inversión en activos fijos que ha forjado su liderazgo sobre la base de costos de producción competitivos y una estrategia e integración relacionada.

Con respecto al tema que motiva este trabajo, “los indirectos”, se debe destacar para el caso de Ledesma las siguientes particularidades:

1) La forma de asignación: se utilizan distintas metodologías globales de asignación y adicionalmente existe una distorsión o confusión sobre el universo de gastos a distribuir, ya que no se desagregan los gastos en función a quien los genera realmente, sino que todo se distribuye entre todos.

2) Distintos tamaños de negocio: por definición corporativa existen negocios “core” y negocios “satélite” y al utilizar metodologías de asignación arbitrarias y globales, los negocios de menor importancia relativa (a partir de ahora “negocios satélites”) se ven afectados por la mega estructura que fuera creada para los negocios más importantes (a partir de ahora “negocios core”) que se benefician al compartir sus gastos.

Al no aplicar el concepto de ingresos y egresos diferenciales para la desagregación de los gastos, se incurre en una asignación incorrecta a los distintos negocios, ya que no se tiene en cuenta quien es el que realmente lo genera, y si estos se mantendrían independientemente de la existencia de los negocios satélites.

3) Evaluación de servicios: no existe una medición del desempeño que nos permita saber si la calidad del servicio que se presta satisface las expectativas del cliente interno y si le agrega valor en la gestión de su negocio.

En el desarrollo de este trabajo se evaluará en forma integral la metodología que actualmente aplica la empresa efectuando un análisis crítico de la misma.

En base a los conceptos y definiciones marco desarrollados en el capítulo II se intentarán responder las siguientes preguntas sobre el caso de estudio, Ledesma S.A.A.I.:

¿Es adecuado el sistema actual?

¿Cuál sería la mejor metodología de asignación que permita una correcta medición de resultados de las unidades de negocio?

¿Se deben asignar todos los gastos corporativos a los negocios?

¿Las áreas de servicios son un costo o podrían considerarse centros de beneficios independientes?

¿Todas las áreas de apoyo deben considerarse áreas de servicios?

¿No debería medirse el desempeño de las áreas de servicios por parte de los clientes internos?

¿Es aplicable el concepto de Precios de Transferencia?

¿A estos efectos es lo mismo un negocio core que un negocio satélite?

El objetivo central y la conclusión final de este trabajo será encontrar una metodología para la gestión de los gastos corporativos a aplicar en Ledesma SAAI, la que deberá ser clara, sencilla, con sustento teórico y técnico, que perdure en el tiempo, y que a su vez satisfaga a todas las partes involucradas, Directores, Gerentes de Negocios y Gerentes de las áreas de apoyo.

El alcance del trabajo se delimitará específicamente a la distribución de los gastos corporativos de las siguientes áreas de apoyo y generales: Contraloría, Finanzas, RRHH, Sistemas, Auditoría Interna, Asuntos Legales, Gerencia General, Asuntos Institucionales, Gastos Generales del Edificio, Responsabilidad Social Empresaria.

En la búsqueda de la metodología se profundizará en el análisis de algunos conceptos (recursos, actividades, objetos de costo, etc.) y algunas definiciones de costos (indirectos, diferenciales, etc.).

La estructura organizacional debe responder a la estrategia y no se deberá soslayar esta definición al asignar los costos de las áreas mencionadas como alcance del presente trabajo.

El objetivo de los negocios es agregar valor en forma sustentable, la metodología que surja del presente debe ayudar a lograr este objetivo.

En la presente investigación, no experimental, se propondrá describir los problemas actuales que enfrenta el actual sistema de control de gestión de Ledesma y se sugerirán mejoras que impactarán en la forma en que se gestionan las actividades bajo análisis y también en el cálculo de la rentabilidad de los negocios.

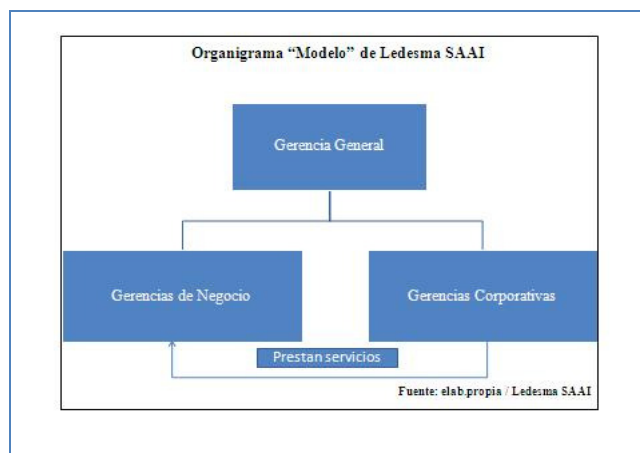
Como subproducto de la propuesta, Ledesma estará en mejores condiciones para analizar la posible eliminación de actividades que no agreguen valor, hacer benchmarking, outsourcing, unificación de tareas, y todo aquello que ayude a gestionar mejor actividades tan importantes.

CAPITULO I: CASO DE ESTUDIO: LEDESMA S.A.A.I.:

Produce azúcar, alcohol, bioetanol, jarabes, almidones, papel, cuadernos, frutas, jugos, granos y cereales. Sus actividades se desarrollan en la Argentina en las provincias de Jujuy, Salta, San Luis, Buenos Aires, Entre Ríos. Actualmente emplea aproximadamente 7.500 personas. Su facturación anual está en el orden de los 3.500 millones de pesos argentinos.

La empresa tiene una organización por negocios que opera a través de 5 divisiones que se denominan Gerencias de Negocio: Azúcar y Alcohol, Jarabes y Almidones, Papel y Librería, Frutas y Jugos y Agropecuario.

A las áreas funcionales se dividen en Gerencias Corporativas de Servicios y Gerencias Corporativas directas. Las primeras son: Contraloría, Finanzas, Asuntos Legales, Auditoría Interna, Sistemas y Recursos Humanos. Las segundas son: Gerencia General y Gerencia de Asuntos Institucionales.



El negocio de azúcar y alcohol produce aproximadamente 400.000 toneladas de azúcar y 100.000 kilolitros de alcohol por año, cuyo destino final es el mercado interno con una pequeña cuota que se exporta.

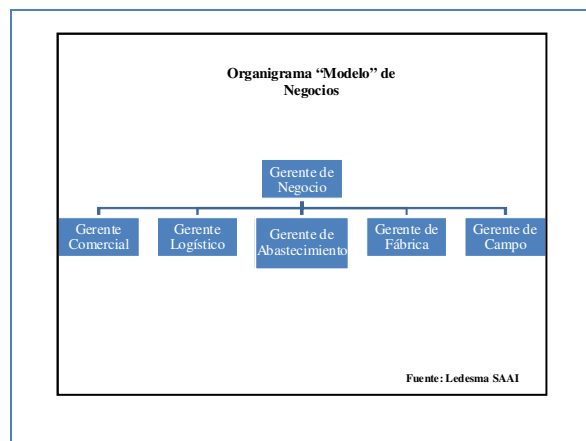
El negocio de jarabes y almidones se dedica a la molienda húmeda de maíz en su planta de Glucovil, ubicada en Villa Mercedes, San Luis.

El negocio papel y librería que utiliza parte la caña de azúcar, el bagazo, como materia prima, produce aproximadamente 130.000 toneladas al año. En la provincia de San Luis en las ciudades de Villa Mercedes y San Luis, la empresa tiene 2 plantas que convierten gran parte de la producción de bobinas en cuadernos, repuestos escolares y en papel encapado, este último requerido por la industria gráfica.

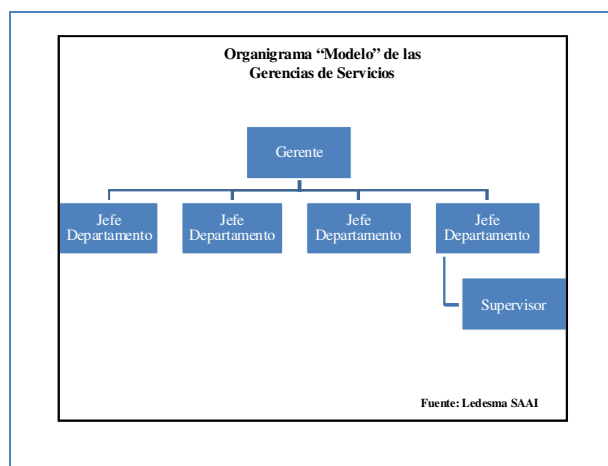
El negocio frutas y jugos, orientado a la exportación, produce frutas, jugos concentrados y aceites esenciales. Ledesma posee 2.800 hectáreas con naranja, pomelo, limón, y paltos en las provincias de Jujuy y Salta.

El negocio agropecuario tiene como principales actividades la producción de cereales, oleaginosas y carne en las provincias de Buenos Aires y Entre Ríos tanto en campos propios como alquilados.

Las gerencias de negocios comparten prácticamente la misma estructura organizativa. La conducción del negocio está a cargo de un Gerente de Negocio, quien es responsable por la rentabilidad y estrategia. De este a su vez dependen gerentes funcionales, tales como el comercial, logístico, fábrica, campo (salvo para Papel y Librería y Jarabes y Almidones) y abastecimiento.



Las gerencias de servicios tienen estructuras organizativas diferentes entre sí, dado que depende directamente de los temas funcionales a cargo. Pero a pesar de ello se podría representar un organigrama modelo de la siguiente manera:



Áreas de servicios:

Contraloría: está a cargo de temas como impuestos, seguros, estados contables, cuentas a pagar, contabilidad, control de gestión, costos y presupuestos y la planificación económica.

Finanzas: incluye tesorería, comercio exterior, planificación financiera y a la mesa de dinero.

Recursos Humanos: tiene a cargo todo lo relacionado con el reclutamiento, desarrollo, capacitación, administración del personal de la compañía.

Asuntos Legales: está a cargo de todos los asuntos legales, contratos, juicios, y asuntos societarios.
Sistemas: tiene a cargo la administración de redes, comunicación de voz y datos, el ERP y demás sistemas de apoyo.

Auditoría Interna: tiene a su cargo la revisión y verificación del cumplimiento de las normas y los procedimientos, de la empresa. Tiene la particularidad de ser la única que no depende de la Gerencia General, sino del Directorio del grupo.

Áreas corporativas:

Gerencia General: es el máximo responsable de las operaciones del grupo y a ella reportan todas la Gerencias de Negocios y las de Servicio.

Gerencia de Asuntos Institucionales: esta es el ala política del grupo tiene a su cargo temas como la relaciones con instituciones, gobierno, políticas de medio ambiente, prensa y responsabilidad social empresaria. Ésta depende directamente del Directorio.

CAPITULO II: CONCEPTOS Y DEFINICIONES MARCO

II.I. Introducción a conceptos de costos:

Tradicionalmente los costos estaban influenciados tanto por el tipo de industria que se desarrollaba en el pasado como por su objetivo principal que era la valorización de los inventarios. Un par de décadas atrás los costos directos, especialmente la mano de obra, tenían una mayor influencia en el costo total de los productos.

En cambio en la actualidad los sistemas de información debieron adaptarse ya que la mano de obra fue reemplazada en la mayoría de las industrias por la incorporación de tecnologías innovadoras, lo que incrementó otra clase de costos. Los procesos productivos fueron automatizándose, los mercados se volvieron más exigentes y competitivos y como consecuencia la necesidad de otro tipo de información para la toma de decisiones.

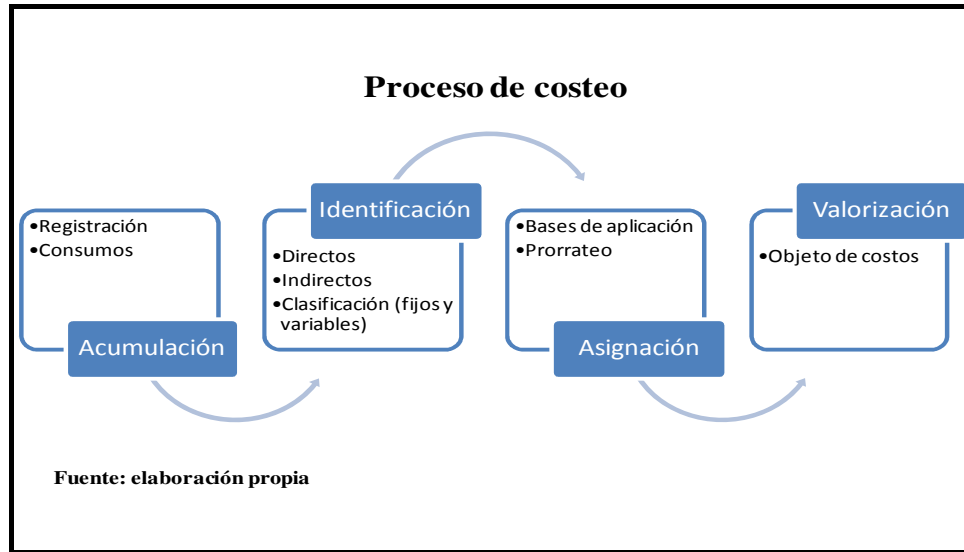
Los sistemas contables de hoy deben tener como gran objetivo dar información que facilite la toma de decisiones orientándose a la generación de valor para las empresas. Deben ser la base para rastrear, recopilar, clasificar, elaborar y exponer la información clave sobre la gestión y medición de los negocios, en forma oportuna clara y transparente.

Los sistemas de costeo tienen como objetivos la acumulación y la asignación de costos, que los sistemas contables generan en forma organizada, pero no necesariamente acorde a las necesidades para la toma de decisiones actuales. La asignación es la etapa de los sistemas de costeo más relevante, a través de este proceso se determina que recursos fueron consumidos y de qué forma se le asignarán a los distintos objetos de costos: productos, clientes, negocios, entre otros.

El proceso general de costeo: tiene 4 etapas básicas que podrían identificarse de la siguiente forma:

- 1) Acumulación de gastos, datos y consumos. Esto se logra a través de los sistemas contables y sistemas de recolección de información (partes de consumo y fabricación, etc.).
- 2) Identificación de costos y gastos: en función a su naturaleza, variabilidad, etc.
- 3) Asignación: determinación de bases de aplicación y distribución a los distintos objetos de costos.
- 4) Valorización: este es el paso final, es dar valor al objeto de costos (productos, clientes, negocios, etc.).

El costeo, cualquiera sea su naturaleza, de producción, logística o de administración, es un proceso que debería ser secuencial, organizado y sobre la base de procedimientos uniformes. Si a un sistema de costeo se lo alimenta con información errónea o se utilizan bases de distribuciones globales y arbitrarias, no puede esperarse que brinde información útil y certera para la toma de decisiones.

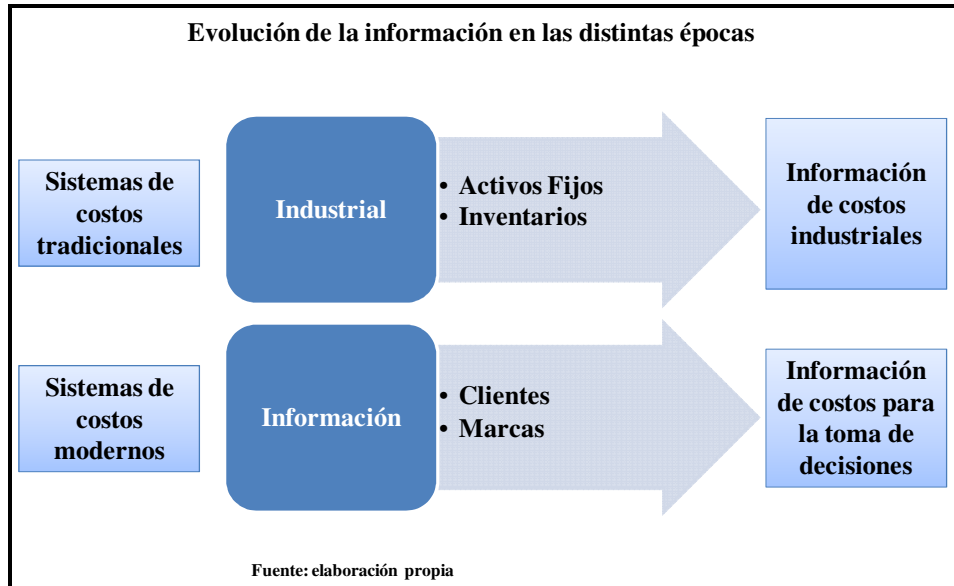


Se podría clasificar a la contabilidad en distintas categorías: la estratégica, la administrativa, de gestión, la financiera y la de costos. Aunque las mismas tengan objetivos y usuarios diferentes, en cualquiera de ellas es sumamente importante que se sigan criterios y procedimientos uniformes que permitan reflejar de la forma más razonable posible la realidad económica de los negocios.

Es tan importante que la información acompañe a la realidad económica que hasta las normas contables internacionales de información financiera (NIIF), obligatorias para las empresas que cotizan en la Bolsa de Comercio de Buenos Aires desde el 2012, fomentan que la asignación de resultados se ejecute con un criterio de gestión económica y que tanto la información financiera para los lectores externos como la para los usuarios internos de las empresas tengan los mismos criterios de exposición y asignación. Específicamente la NIIF 8 es la norma que fomenta que la información financiera se proporcione sobre la misma base que la usada internamente para evaluar el rendimiento de los distintos segmentos de operación.

Evolución de la información en las distintas épocas:

El foco de la información fue cambiando en las últimas décadas, pasando de información de tipo operativa de costos industriales o de fabricación a información con orientación para la toma de decisiones, el objetivo de ésta última es facilitar la gestión de los negocios en un mundo más dinámico, dónde las exigencias de los mercados y de los clientes de las organizaciones, tanto externos como internos, han crecido más que exponencialmente.



II.II. Clasificación de costos:

Costo es el “Valor del sacrificio realizado, medido en términos económicos” y objeto de costo es “Aquello de lo que queremos identificar su costo” (Materia Control Global UTDT).

Los costos pueden clasificarse:

1) En función de su relación con el objeto de costos, donde pueden ser directos o indirectos:

Los costos directos son aquellos que tienen una relación directa con el objeto de costos que se pretende costear. En cambio los costos indirectos son recursos compartidos por más de un objeto de costos, es decir, no identificables fácilmente, por lo tanto el tema central será la forma de asignación entre los distintos usuarios de ese costo.

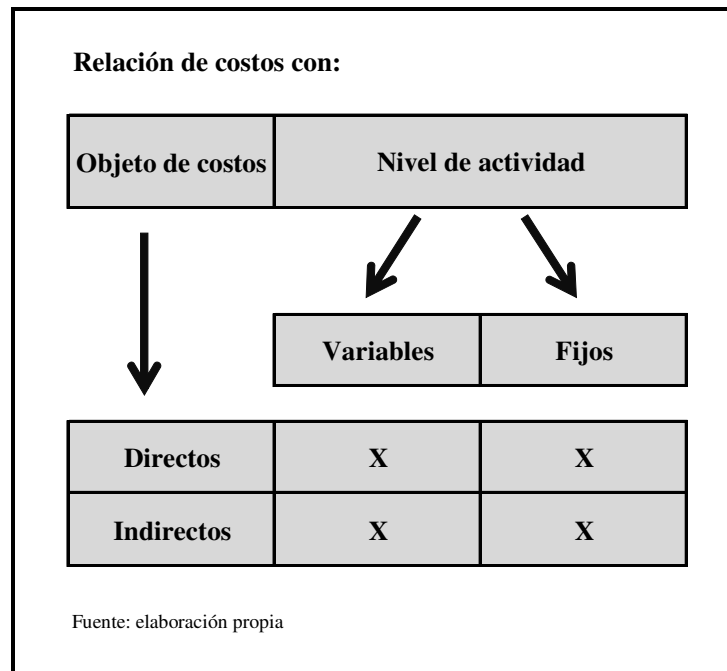
2) En función de su relación con el nivel de actividad, pueden ser fijos o variables:

Los fijos son aquellos cuyo comportamiento no tiene ninguna relación con los niveles de actividad en el mediano plazo, no varían a distintos niveles de actividad. También se los denomina costos de estructura.

Un costo variable es aquel que varía con el nivel de actividad. Existe una relación directamente proporcional entre unidades consumidas y unidades producidas (fuente Glosario Materia Control Global UTDT).

Esta clasificación puede combinarse ya que los costos fijos y variables pueden ser directos o indirectos. Todo depende en relación a que se está queriendo costear o evaluar.

Relación de costos: fijo/variable y directo/indirecto:



Adicionalmente a lo expuesto, cuando las organizaciones están por tomar una decisión, los costos deben clasificarse y/o distinguirse ente:

- 1) Costos Inalterados: son los que existen independientemente de que se lleven a cabo o no las decisiones bajo análisis. Afectan de la misma forma a las alternativas bajo análisis.
- 2) Costos diferenciales: existen sólo en el caso de que estemos evaluando una decisión a tomar y tenemos distintas opciones. Son aquellos que afectan en forma distinta a distintas alternativas bajo análisis (fuente: Glosario Materia Control Global UTDT).

Entonces un costo será diferencial cuando su existencia dependa de la ejecución o no de una decisión e inalterado cuando este exista independientemente de las decisiones.

Al definir el esquema de costeo de una organización esta visión de los costos es tan o más importante que las anteriores. Ya que en función de la naturaleza o de la definición corporativa que se haga de una división de negocios, considerando el corto y largo plazo, habrá costos que serán diferenciales y otros inalterados independientemente de la existencia de una división en particular. Una corporación podría decidir cerrar o vender divisiones de negocio de menor importancia relativa y ciertos costos seguirán estando más allá de la decisión tomada.

Es de suma importancia incluir el concepto de costos para la toma de decisiones, cuando se está definiendo cómo distribuir el universo de costos y gastos entre las distintas actividades, negocios o departamentos de una empresa. Como puede observarse esta clasificación es independiente de si son fijos, variables, directos o indirectos.

La falencia de los sistemas tradicionales de costos e información es que sólo reflejan el pasado, muestran lo que se hizo, y poco ayudan para la toma de decisiones. Con lo cual no intentar que el sistema de información y costeo tenga foco en la toma de decisiones sería un grave error, ya que de nada sirve tener un sistema de costeo o asignación de costos compleja y amplia sino refleja la realidad económica y la estrategia de las empresas. Si se definen distintos tipos de negocios, core y satélites, la información debe reflejar esta definición.

II.III. Tipo de empresas:

El tipo de organización y la estrategia influyen en los sistemas de control de gestión a aplicar para poder lograr las metas definidas. Cuando se está analizando cual es el mejor sistema de control, el tipo de organización y las definiciones corporativas condicionan su formulación.

A) Tipo de empresas en función de la estrategia:

Robert N. Anthony y Vijay Govindarajan (2008, p. 59-60) definen tres tipos de empresas:

- 1) Empresas de una sola industria
- 2) Empresas de diversificación diferenciada
- 3) Empresas de diversificación relacionada

El primer caso hace foco en sus conocimientos básicos para alcanzar los mayores resultados y el máximo crecimiento. Las empresas de diversificación diferenciada o relacionada se definen en función a la relación que tienen las distintas unidades de negocios entre sí.

El caso de estudio planteado (Ledesma S.A.A.I.), tiene una clara estrategia de diversificación relacionada ya que todas sus unidades de negocios son agroindustriales con fuerte inversión en activos fijos y donde además sus dos negocios core comparten la misma materia prima (caña), uno para la obtención del azúcar y alcohol y el otro como fibra para el papel.

Ledesma es un claro ejemplo de diversificación relacionada dónde se presentan todas las características con una muy fuerte presencia de sistemas de precios de transferencias y el uso de servicios comunes, como las gerencias corporativas de servicios.

El Sistema de Control de Gestión debe encontrar el balance adecuado a estos temas y lograr un equilibrio entre las distintas fuerzas (rentabilidad, crecimiento y control) que luchan entre sí. Una organización sin

crecimiento y rentabilidad no podrá existir, pero sin un adecuado control esa existencia sería aún más compleja y desprolija.

B) Tipo de empresas en función de su estructura organizacional:

Robert N. Anthony y Vijay Govindarajan (2008, p. 105) afirman que la estrategia de una empresa influye en su estructura organizativa y en el sistema de control de gestión a emplear y definen tres tipos de organizaciones:

- 1) Organización funcional: en dónde cada gerente es responsable por una función específica (administración, producción, logística, etc.).
- 2) Organización comercial (o negocios): dónde el gerente es responsable por todo, son como empresas independientes dentro de una misma organización.
- 3) Organización matricial: en dónde las gerencias tienen más de una función a cargo.

Ledesma S.A.A.I. es una empresa con una organización comercial o por negocios, dónde los gerentes de las unidades de negocios son responsables por la rentabilidad de la unidad que tienen a cargo, y donde las áreas de apoyo y corporativas funcionan en forma independiente pero descargan el 100 % de sus costos en los negocios.

II.IV. Tipo de negocios:

Un centro de responsabilidad es una unidad de la organización dirigida por un gerente responsable de sus actividades (Robert N. Anthony y Vijay Govindarajan, 2008, p. 189).

Robert N. Anthony y Vijay Govindarajan (2008, p. 133) proponen cuatro tipos de centros de responsabilidad: centros de ingresos, centros de gastos, centros de utilidades y centros de inversión. Para cada uno de los tipos centros las organizaciones deben definir distintos sistemas de control, medición, normas de procedimiento para poder evaluarlos correctamente.

Los centros de ingresos son centros de responsabilidad que se miden únicamente por sus ingresos o los productos que generan, (Ejemplo: áreas comerciales).

A los centros de gastos se los mide por gastos o insumos que consumen. Ejemplo áreas de apoyo operativas (transporte, compras, depósitos, etc.) y de administración (legales, sistemas, contraloría, etc.) Los centros de utilidades son la combinación de un centro de ingresos y un centro de gastos, ya que se le asignan ingresos y gastos para poder determinar su utilidad. En este caso la medición de su desempeño es más sencilla ya que contamos con una medición precisa de resultados. (Ejemplo unidades de negocio).

Ventajas de crear Centros de Utilidades:

- 1) Facilita y mejora la toma de decisiones.
- 2) Fomenta la creatividad.
- 3) Foco en resultados.
- 4) Evaluación financiera.

Desventajas de crear Centros de Utilidades:

- 1) Necesidad de sistemas de control de gestión eficientes.
- 2) Precios de transferencia.

Robert N. Anthony y Vijay Govindarajan, (2008, p.189) sugieren que para que una división de negocios sea considerada un centro de utilidades deben tener el control sobre las siguientes decisiones: “1) los productos (qué bienes o servicios hacer vender), 2) el marketing (cómo, dónde y cuánto tiempo se venden estos bienes o servicios) y 3) la adquisición o subcontratación (cómo obtener o fabricar los bienes o servicios)”. Claramente estas funciones son las de producir, vender y comprar, sin tener el control sobre estas es difícil que el responsable de un negocio pueda ser evaluado por rentabilidad final de un negocio.

En el caso de estudio, Ledesma SAAI tiene definiciones corporativas y características de la operación que definen el tipo de negocios y áreas de apoyo:

a) Definiciones corporativas: el Directorio de Ledesma definió 2 tipos de negocios, los core, aquellos de mayor importancia relativa, los de largo plazo y la razón de existir de la empresa, y los satélites o negocios chicos, que son los de menor entidad y que no son el foco de las decisiones estructurales de la empresa. Los negocios core son el Negocio Azúcar y Alcohol, Negocio Papel y Librería y el Negocio Jarabes y Almidones. Los satélites son el Negocio Frutas y Jugos y el Negocio Agropecuario.

Los Gerentes de Negocio (tanto de los core como de los satélites) son responsables por la rentabilidad de su negocio, por lo tanto todo el esquema de control de gestión apunta a ello.

Dentro de sus cuadros de resultados existen, ingresos y gastos que los gerentes de Negocio gestionan, deciden y manejan directamente (resultados propios) y otros que le son decididos y asignados por la organización (gastos asignados).

b) Características de la operación: siguiendo las definiciones de Robert N. Anthony y Vijay Govindarajan en nuestro caso tenemos claramente por un lado: centros de utilidades (los negocios) y por el otro centros de gastos (las áreas de apoyo).

Adicionalmente se observan los dos problemas que se plantean en este tipo de organizaciones, la necesidad de encontrar sistemas de control de gestión que permitan, entre otras cosas, asignar

adecuadamente los gastos de las áreas corporativas a los negocios y definir la necesidad o no de aplicar precios de transferencias.

Como se expone en el cuadro siguiente el resultado de los negocios tiene una parte de ingresos, costos y gastos propios o directos y una parte de gastos indirectos de los negocios (gastos propios pero no asignables directamente a un producto, como por ejemplo el sueldo de gerente de negocios) y por otro lado una proporción de gastos asignados, principalmente de las áreas de apoyo y corporativas.

Cuadro de resultados modelo para los negocios de Ledesma S.A.A.I.:

| Cuadro de Resultados Modelo de Negocio | |
|---|------------|
| Concepto | m\$ |
| Ventas | |
| Mercado Interno | |
| Mercado Externo | |
| Total Ingresos | |
| Costo de Ventas | |
| Mercado Interno | |
| Mercado Externo | |
| Total Costo de Ventas | |
| Gastos Logísticos | |
| Gastos Comerciales | |
| Otros Ingresos - Egresos | |
| Resultado propio directo | |
| Costos propios indirectos | |
| Gastos Gerencia de Negocio | |
| Gastos Logísticos Indirectos | |
| Resultado Propio Total | |
| Costos Asignados | |
| Servicios Directos | |
| Servicios Corporativos | |
| Resultado Operativo | |
| Impuesto a las Ganancias | |
| Resultado Económico | |

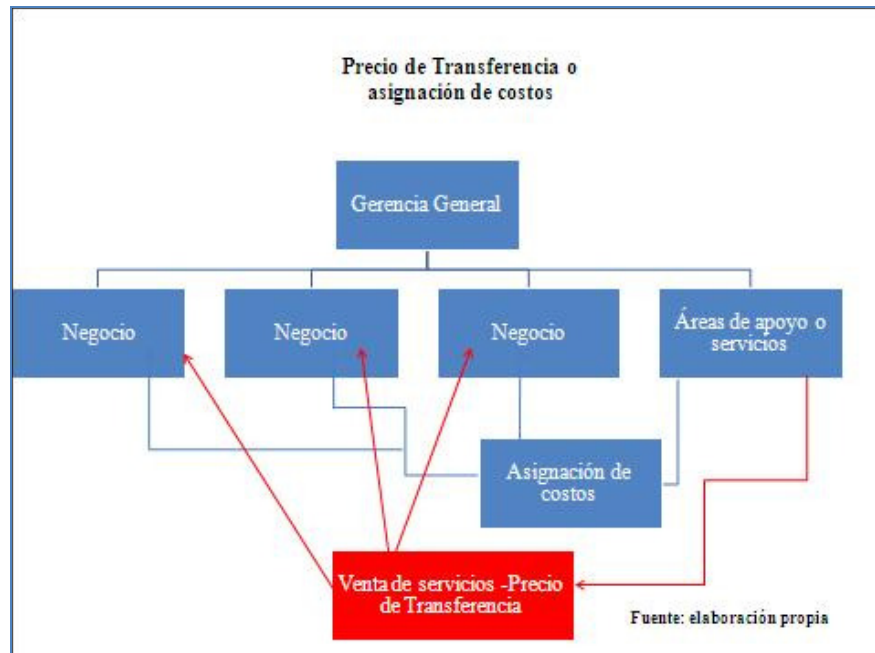
Fuente: elaboración propia

II.V. Áreas de servicio y corporativas:

Ledesma tiene, como fuera mencionado, distintos tipos de áreas de servicios y corporativas y para facilitar el análisis se deberían responder las siguientes preguntas:

- 1) ¿Son un costo o un precio de transferencia?
- 2) ¿Son todas áreas de servicio?

Para responder la primera pregunta, se debe definir previamente que es un precio de transferencia: “Son el valor que se asignan a las transferencias de productos y servicios dentro de una misma organización entre distintos centros de responsabilidad donde al menos uno de los centros debe ser un centro de utilidades. Pueden definirse distintos tipos de precios de transferencia como precio de mercado, costo total, costo variable, costo más xx %, costo estándar, costo de oportunidad, entre otros” Robert N. Anthony y Vijay Govindarajan, (2008).



Según Robert N. Anthony y Vijay Govindarajan, (2008) las empresas para poder definir si las áreas de apoyo pueden ser consideradas centro de beneficios deben responder la siguiente pregunta: ¿Para los negocios los servicios corporativos son obligatorios o no?

En Ledesma el Directorio ha definido que los gerentes de negocios son responsables en su conjunto por la rentabilidad global de la empresa y por la rentabilidad del negocio que tienen a su cargo, y que no pueden contratar externamente los servicios que prestan internamente las áreas de servicios y corporativas. Por ende se definió que todos los gastos indirectos a los negocios deben ser asignados a los mismos, ya que ellos deben hacerse cargo del universo de estos costos.

Por lo tanto con esta pauta corporativa, el Directorio de Ledesma está definiendo que las áreas de apoyo no son centros de beneficio, que no pueden aplicarse esquemas de precios de transferencia y por lo tanto son un costo. El problema a resolver es ¿qué metodología deberá aplicarse para distribuirlos sin cometer errores que afecten la rentabilidad de los negocios?

Esta definición corporativa debería ser muy importante para el análisis de la rentabilidad, pero a pesar de existir esta categorización no se hace salvedad o distinción alguna en los sistemas de medición, evaluación y gestión de los negocios de Ledesma.

En ningún momento se tiene en cuenta la definición dada por la corporación, porque en la práctica todos los negocios deben hacerse cargo de todos los gastos, cuando en realidad hay gastos que se originan más allá de la existencia de los negocios o de la existencia de un negocio en particular. Hay gastos que seguirían estando a pesar de los negocios satélites y hay otros que se generan exclusivamente por los negocios core o por la corporación.

Los gastos de las gerencias de servicios y corporativos son asignados a los negocios para que formen parte del resultado económico de los mismos. La idea central de su asignación es que los negocios deben hacerse cargo de todos los gastos generales de administración. Esta definición corporativa es demasiado amplia, arbitraria y puede llevar a asignar costos sobre los cuales los negocios no pueden influir ni siquiera indirectamente.

¿Son todas áreas de servicio asignables a los negocios?

Es frecuente creer que por la sola existencia de un área de apoyo, ésta deba ser considerada como una gerencia de servicio para los negocios. Hay claros ejemplos de áreas que brindan servicios solamente a la corporación, como auditoría interna, responsabilidad social empresaria, asuntos legales, entre otras.

La Gerencia de Auditoría Interna de Ledesma S.A.A.I. es considerada un área de servicio y al igual que en muchas las organizaciones depende del Directorio. Su función primaria es asegurar al Directorio de la empresa y a través de este a sus accionistas que todas las normas, el código de ética y los procedimientos establecidos están siendo respetados y cumplidos por el todo el personal de la compañía.

CAPITULO III: METODOLOGÍA ACTUAL:

Ledesma cuenta con un sistema de costeo muy sofisticado y profesional para evaluar y gestionar los costos directos e indirectos de fabricación, pero desafortunadamente no ha podido desarrollar un esquema de similares cualidades para los gastos de las áreas de servicio y corporativas.

El sistema actual de asignación de gastos indirectos de administración tiene las siguientes características:

1. Incluyen dos tipos de servicios, los directos (áreas de apoyo) y los llamados corporativos.
2. Los servicios directos y gastos de estructura de sistemas, se distribuyen en función a tiempos y volumen de transacciones (anexo I, II y III).
3. Los corporativos en función a la importancia relativa de los activos asignados por negocios.
4. Se utilizan metodologías globales donde no se evalúa el consumo real de las actividades y se distribuyen el universo de los gastos.
5. Como consecuencia de este criterio de distribución se torna muy difícil evaluar la calidad y los costos de los servicios prestados.
6. No se discrimina entre gastos inalterados o diferenciales, lo que perjudica claramente a los negocios satélites y a los posibles que se creen en el futuro, ya que la mayoría de los gastos corporativos son estructurales.
7. No es evaluada la calidad del servicio por parte del cliente interno y ni siquiera la necesidad de cada actividad del mismo, con lo cual se pierden oportunidades de mejora para bajar costos, eliminar actividades no requeridas y mejorar la calidad de las necesarias.
8. El porcentaje de asignación es fijo para todo el año y se define sobre la base del año anterior.

La asignación actual muestra claramente cómo los negocios satélites soportan una carga de gastos indirectos asignados de manera desproporcionada a sus ventas y resultados, obviamente que no es lineal el consumo de actividades y recursos en función de las ventas o resultados pero es un claro indicador del volumen de transacciones y del esfuerzo que las áreas de apoyo tienen que hacer para soportar los negocios.

De los números que se exponen en el siguiente cuadro se observa claramente que no tiene ninguna lógica que negocios como el de Frutas y Agropecuario (los satélites) “paguen” valores similares a los que afrontan Azúcar y Alcohol y Papel respecto de las ventas, y que el impacto en el resultado final sea totalmente desproporcionado entre los mismos. Para el caso del negocio Frutas en los últimos 3 ejercicios los costos asignados representaron más del 60 % del resultado generado. Esto está totalmente influenciado por la asignación global de todos los gastos y al no aplicarse el concepto de ingresos y egresos diferenciales para la desagregación de los gastos.

| Evolución áreas de servicio y corporativas | | | | | | | | | | | | |
|---|-------------|-------|--------|--------|-------------|-------|--------|--------|-------------|-------|--------|--------|
| Relación respecto de | Ej. 2008/09 | | | | Ej. 2009/10 | | | | Ej. 2010/11 | | | |
| | Az. y Alc. | Papel | Frutas | Agrop. | Az. y Alc. | Papel | Frutas | Agrop. | Az. y Alc. | Papel | Frutas | Agrop. |
| Ventas | 5% | 4% | 4% | 5% | 5% | 5% | 4% | 4% | 5% | 4% | 6% | 5% |
| Rdo propio total | 20% | 16% | 42% | 18% | 16% | 21% | 61% | 7% | 19% | 15% | 68% | 16% |

Fuente: Ledesma SAAI - elaboración propia

Criterios generales de asignación por gerencia:

| PAUTAS DE ASIGNACIÓN | | | | |
|-----------------------------|---|--|---|---|
| | SERVICIOS DIRECTOS | | SERVICIOS CORPORATIVOS | |
| | | | Áreas de Servicio | Áreas Corporativas Directas |
| Incluyen | Tiempos que las Áreas de Servicios le dedican a las Gerencias de Negocios (Transacciones e Información) | | Gastos de las áreas de Servicios por temas Corporativos | Asunt.Instituc - Gcia. Gral. - Edificios - RSE Vigilancia |
| | Asignación de los gastos de estructura de Sistemas a las Gerencias de Negocio | | Tiempos que las áreas de servicio le dedican a las Áreas y Temas Corporativos | |
| Se exponen | Gerencias de Negocios | | Gerencias de Negocios | |
| Inductores | Varios (en función de cada actividad/tarea) | | Activos de los Negocios | |

Fuente: elaboración propia

Hay determinados rubros dentro de las gerencias de servicios que son considerados gastos corporativos, como los de la auditoría externa, gastos societarios, entre otros, que no son generados por un negocio específico sino por toda la corporación. Estos gastos más los gastos de las áreas corporativas, gerencia general, asuntos institucionales, responsabilidad social empresaria y gastos generales de los edificios son asignados a los negocios en función a la importancia relativa de los activos asignados a cada división.

En marzo del 2009 Ledesma S.A.A.I. escinde la división de Jarabes y Almidones de su negocio de Azúcar, Jarabes y Alcohol y constituye una nueva compañía. Esta separación generó que los activos asignados al Negocio Azúcar y Alcohol se vieran modificados y por ende la importancia relativa de los mismos en el total de Ledesma S.A.A.I. reducidos, como consecuencia de este cambio y dada la naturaleza de los gastos corporativos, en negocio Azúcar y Alcohol se vio beneficiado en la asignación de estos de gastos en detrimento del resto de los negocios.

Este criterio arrastra una problemática muy importante que es que este tipo de gastos corporativos en su gran mayoría son inalterados, o sea seguirán estando independientemente de la existencia de los negocios, dependen más de la corporación.

Determinación de los activos por negocio:

| DETERMINACIÓN DE ACTIVOS POR NEGOCIO | |
|--------------------------------------|---|
| | Base de la determinación |
| Créditos por Ventas | Valor contable |
| Bienes de Cambio | Valor contable |
| Bienes de Uso | * Tierra: Valor Contable * Resto Bienes de uso: 1) valuación reposición a nuevo |

Fuente: elaboración propia

Limitaciones y problemas comunes a la asignación de gastos:

Los errores más comunes son:

- 1) Distribuir el universo de costos indirectos sin analizar quien los origina (las actividades) y consume realmente
- 2) Creer que se está aplicando el costeo por actividades (ABC)
- 3) El uso de promedios globales
- 4) Inductores o factores erróneos

Definiendo cada error:

1) Distribuir el universo de costos indirectos sin analizar quien los origina (las actividades) y los consume realmente: esta situación genera subsidios entre los objetos de costos, porque quien costea no está analizando adecuadamente la base que va asignar. Con el afán de tener un sistema de costos sencillo se distribuye el universo de gastos sin analizar quien lo genera, consume o del porque de su existencia. Hay gastos como los de los auditores externos que tienen que ver más con la existencia de las organizaciones que con la cantidad de negocios que se tengan o gastos como los de seguridad del edificio, enlaces satelitales, etc.

2) Creer que se está aplicando el costeo por actividades (ABC): porque se utiliza un inductor que tiene alguna relación con las funciones que se desarrollan en un área de apoyo o porque se utilizan valores históricos de consumo de actividades en vez de mediciones reales periódicas. En realidad se está ante una asignación de costos sencilla y probablemente errónea. Un ejemplo de esto sería cuando se establece un porcentaje de distribución para asignar el costo total de un área como la de recursos humanos en función a la cantidad de liquidaciones de sueldos, pero esto no es necesariamente lo correcto porque no todos los costos de este tipo de áreas están asociados a esa actividad específica, seguramente se desarrollan tareas de reclutamiento y capacitación que tienen factores o variables muy distintas que a la cantidad de recibos de sueldos que se preparan.

3) El uso de promedios globales genera subsidios cruzados entre los distintos objetos de costos, ya que este inductor no mide el real consumo de indirectos sino que promedia el esfuerzo entre todos. Habrá objetos de costos que tengan un sub o sobre aplicación de costos indirectos lo que llevará a medir erróneamente la rentabilidad del producto, cliente o unidad de negocio. Es un método muy sencillo pero debería ser aplicado únicamente cuando se está frente a industrias mono productoras o bien cuando los procesos no difieren mucho entre sí.

4) Inductores o factores erróneos: es importante determinar los inductores de costos que variabilizan el valor del objeto de costos, porque es muy común determinar factores que a primera vista parecieran ser los correctos pero que luego dejan de serlo porque no son realmente el inductor que modifique el valor.

Por ejemplo cuando se distribuyen gastos informáticos por la cantidad de licencias y en realidad lo que modifica el valor es el tiempo de procesamiento o el espacio de guarda de información. Otros casos podrían estar vinculados con distribuir los gastos de energía eléctrica por el espacio ocupado cuando debería usarse el consumo por actividad.

Este conjunto de características impide:

1. Determinar correctamente los resultados de los negocios.
2. Desarrollar los negocios satélites o posibles nuevos negocios ya que tienen un costo de pertenecer muy alto.
3. Hacer benchmarking para poder comparar la calidad y costo de nuestros servicios internos.
4. Evaluar la posibilidad de hacer outsourcing en servicios no estratégicos.
5. Poder medir el desempeño de las áreas de servicio.
6. Evitar que las decisiones de negocio estén influenciadas por los métodos de distribución.
7. Que las áreas de servicios le den la importancia que debe tener, el tema no es una prioridad. Esto implica que se determinen porcentajes de asignación sin fundamentos, en forma rápida y sin análisis.
8. Alinear a todas las áreas con los objetivos estratégicos de la empresa.

Por lo tanto al utilizar metodologías globales dónde no se evalúa el consumo real de las actividades, no se aplican conceptos de costos para la toma de decisiones y se distribuye el universo de los gastos sin considerar quien los genera, todo el esquema de información de gestión estará sesgado por criterios arbitrarios y globales, que llevarán en el mediano plazo a tomar decisiones incorrectas tanto sobre los negocios core como los satélites.

CAPITULO IV: PROPUESTA:

Analizar la rentabilidad de un negocio es más sencillo que evaluar el desempeño de áreas de servicios, apoyo o corporativas. Un negocio genera ingresos, tiene asignados diferentes recursos (activos, RRHH, etc.) a su cargo, lleva adelante operaciones en torno a una estrategia y por lo general los indicadores que se utilizan para evaluar su desempeño son conocidos por todos, retorno sobre activos, resultado económico, resultados antes de impuestos, amortizaciones y depreciaciones (EBITDA), entre otros, pero cuando se quiere evaluar un área de apoyo, como una gerencia administrativa, ¿cómo debe realizarse?

Probablemente el primer problema, común a todas las empresas, es que no se considera la gestión de estos recursos como un tema importante dentro de la agenda estratégica, y muchas veces la razón es porque se cree que no son gestionables, porque son gastos de administración y porque es difícil encontrar los parámetros de medición adecuados, pero lo cierto es que si se cambia el foco y muchos paradigmas, mucho es lo que se puede hacer.

Se los asume como un costo necesario, que hay que distribuir de alguna forma y que no es necesario fijarles objetivos asociados a los negocios, medir y evaluar su gestión, es decir, gestionarlos como un recurso más de la empresa.

IV.I. Bases de la nueva propuesta:

La presente propuesta implica que Ledesma cambie varios conceptos y unos cuantos paradigmas, es un cambio integral y cultural que debe ser liderado desde la alta dirección para que pueda ser exitoso, ya que no se trata sólo de una simple reclasificación de gastos.

La propuesta afectará la gestión de todas las áreas de servicio y también la visión frente a ellas de las distintas unidades de negocio. Es muy importante que se explique claramente y se logre consenso en el sentido que será lo mejor para la organización. Si se cree que es simplemente reclasificar costos, el fracaso estará asegurado.

Las bases de la nueva propuesta son ocho, a saber:

1. Cambiar la cultura y los conceptos para gestionar estos recursos.
2. Cambiar el foco para determinar los costos de estos recursos.
3. No necesariamente debe distribuirse el 100 % de los costos.
4. Identificar claramente si se está frente a un negocio core o un satélite.
5. Distribuir sólo las áreas de servicio desde la perspectiva del cliente interno.

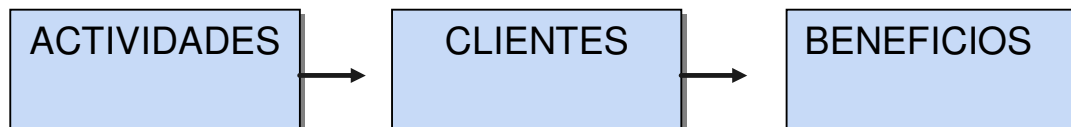
6. Alienar las áreas de servicio con la estrategia de los negocios.
7. Medir el desempeño de las áreas de servicio por parte del cliente interno.
8. Un sistema integral que permita hacer benchmarking.

IV.I.I. Cambiar la cultura y los conceptos para gestionar estos recursos:

La aplicación de ABM como metodología para gestionar las áreas corporativas es la base de una mejora integral para solucionar gran parte los problemas señalados en el capítulo anterior.

El Activity Based Management (ABM) es un modelo de gestión desarrollado por Robert. S. Kaplan y David P. Norton. Es una disciplina que se basa en la gestión de las actividades como método para mejorar el valor recibido por los clientes y de esa forma mejorar el beneficio recibido por la empresa en su conjunto (fuente Materia Control Global UTDT).

El ABM hace foco sobre las actividades y procesos con la búsqueda constante de maximizar el valor para los clientes y los resultados para los accionistas y esto se logra al gestionar las actividades y no los recursos cómo lo plantean los sistemas de control de gestión tradicionales.



► Expectativas de cada parte

Cliente:

máxima calidad + mínima espera + menor costo

Proveedor:

Optimización recursos limitados + rentabilidad sustentable

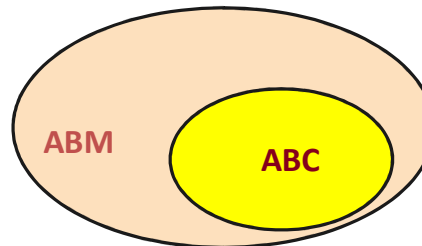
Fuente: Materia Control Global - Utdt

Al ABM lo componen las siguientes 5 etapas básicas y necesarias para gestionar adecuadamente las actividades: identificación, agrupamiento, costeo, optimización y control:

- **ABM (Activity Based Management):**

Alcance del trabajo sobre las actividades:

1. Identificación
2. Agrupamiento
3. Costeo (ABC)
4. Optimización
5. Control



Fuente: Materia Control Global - Utdt

ABM sostiene el concepto de mejora continua, no es un proceso puntual de relevamiento e identificación de problemas, es un cambio en la manera de trabajar que busca la reducción de costos, una mayor productividad, la optimización de los recursos, el crecimiento, mejorar rentabilidad y principalmente sostener las ventajas competitivas de las organizaciones.

Es de destacar que la gestión de actividades implica un gran cambio cultural en las organizaciones porque el foco no está solamente en qué es lo que hace sino cómo se lo hace y cuanto valor le agrega a los distintos sectores de interés. Se deja de lado la visión funcional o vertical de las organizaciones y se pasa a una visión de procesos u horizontal.

Objetivos del ABM:

- 1) Optimización de procesos
- 2) Eliminar actividades que no agregan valor
- 3) Reducción de costos
- 4) Reasignación de recursos

IV.I.II. Cambiar el foco al momento de costear estos recursos:

El sistema de costeo (ABC) es clave en la propuesta que se está proponiendo. En ABC se costean las actividades que son las que consumen los recursos, a su vez los productos, clientes y negocios son los que consumen las actividades.

Previo a implementar ABC se deberían responder las siguientes preguntas según José María Corrales, Pedro Frías e Ivana Lobo (2009):

¿Qué actividades se realizan en la empresa?

- ¿Qué recursos consumen esas actividades?
- ¿Cuánto cuestan estos recursos?
- ¿Por qué se realizan estas actividades?
- ¿Quiénes consumen estas actividades?

Adicionalmente deben darse las siguientes condiciones:

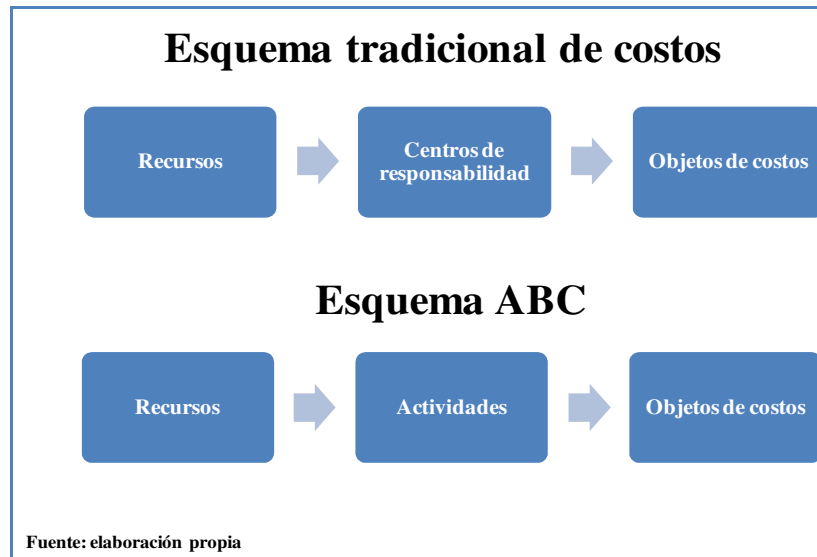
- Que haya más de un producto, cliente o negocio o sea más de un objeto de costos.
- Que los procesos sean diferentes entre sí.
- Que los costos indirectos sean significativos.

El costeo por actividades (ABC) es un enfoque de costos distinto al concepto tradicional de costos. Visualiza a las organizaciones a través de un modelo de actividades facilitando el análisis de las empresas desde un enfoque horizontal dejando la visión vertical en el pasado.

Con este modelo se deja de ver las distintas áreas de las empresas como unidades funcionales para pasar a una visión de procesos y actividades. De este modo se logra que las organizaciones desarrollen sus actividades de una manera más eficiente y eficaz, el foco pasa a estar en las actividades y no en las funciones.

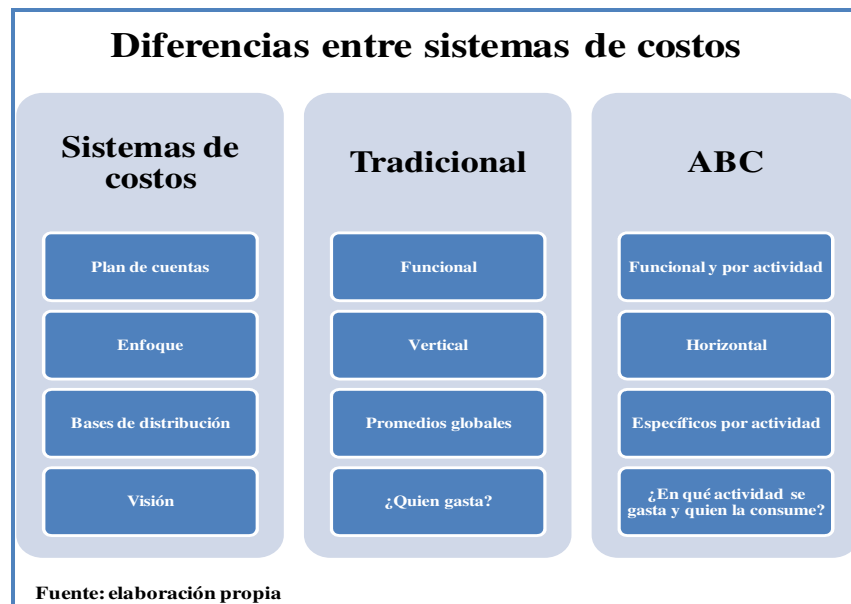
El ABC se basa sobre la información contable y la transforma con una visión de procesos para lo cual la base de la información debe ser probablemente adaptada y mejorada. El proceso de costeo por actividades implica identificar actividades, determinar los recursos consumidos, asignar dichos recursos a las actividades y finalmente distribuir las actividades valorizadas a las áreas que consumen dichas actividades. En cambio los sistemas tradicionales asignaban recursos a los centros de responsabilidad funcionales y luego se asignaban a los objetos a través de convenciones arbitrarias.

Esquema tradicional de costos vs esquema ABC:



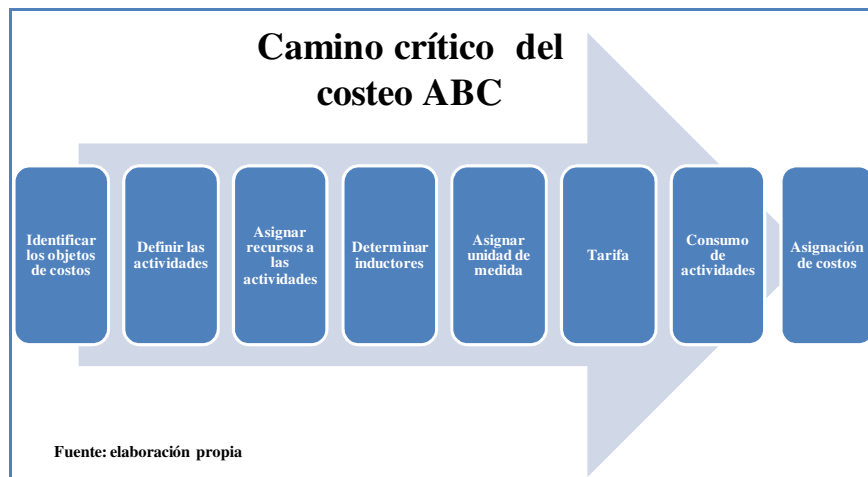
Algunas de las diferencias que existen entre un sistema de costos tradicional y uno de costos por actividades se refieren al plan de cuentas, las bases de distribución, los controles presupuestarios y operativos, el enfoque de análisis de costos, entre otras.

Diferencia entre sistemas de costos: Tradicional vs ABC:



Finalmente la asignación al objeto de costos es la tarea más sencilla del proceso de ABC, implica tomar las unidades y multiplicarlas por las tarifas determinadas. Lo importante es lo que se haga con toda la información que surge de este tipo de costeos. Porque si no se lo gestiona de nada sirve.

Camino crítico del ABC:



Entrando en cada paso del ABC, según José María Corrales, Pedro Frías e Ivana Lobo (2009) se debe:

Identificar los objetos de costos (productos, clientes, mercado, negocio, etc.):

La clave es saber qué y por qué se lo quiere costear, si no están claros los objetos de costos muy probablemente el sistema de costos fracase. Es determinante saber que se quiere valorizar y entender como las actividades se relacionan con estos objetos de costos.

Definir las distintas actividades:

Además de identificar las actividades que soportan la cadena de valor de las distintas operaciones, se debe complementar el análisis evaluando si estas tareas agregan o no valor a la organización. No es sencillo determinar en algunas áreas las actividades, más si se está analizando áreas corporativas como legales, sistemas, responsabilidad social empresarial, auditoría interna, entre otras.

Asignar recursos indirectos a las actividades:

Este paso implica un cambio importante en el esquema tradicional de costos, donde el foco estaba en saber cuánto gastaba un centro de costo, departamento o división, en cambio en ABC la importancia está dada por el costo de la actividad. No puede dejarse de lado la acumulación e identificación de costos por centro de costo porque se perdería la posibilidad de llevar adelante un control presupuestario por área de

responsabilidad. Implementar el costeo ABC no descarta el control tradicional de costos sino que lo complementa al introducir el concepto de actividades y recursos.

Determinar inductores:

Una vez identificados los objetos de costos y las distintas actividades en una organización, se debe determinar cuál es el factor que determina el volumen de tareas. Como la identificación de este inductor de costo es clave, se deberá definirlo y consensuarlo con todas las áreas y personas que conocen detalladamente las actividades a costear, de nada serviría si el inductor fuera definido por el área de costos.

Hay diferentes tipos de inductores, unos que están relacionados con el tiempo y otros con las transacciones. El primero podría decirse que es bastante preciso pero muy costoso, porque con este tipo de inductores se puede medir exactamente el consumo de las actividades por parte de las áreas pero para poder contar con dicha información se debe contar con sistemas de medición y recolección de datos muy complejos. El segundo a diferencia del anterior es mucho más sencillo de relevar y asignar. Este inductor refleja la cantidad de operaciones consumidas pero tiene la debilidad que asume que todas las transacciones tienen el mismo costo y similar nivel de complejidad. Es evidente que este inductor es válido para actividades donde el nivel de complejidad no varía considerablemente dependiendo del área que las consumen.

Asignar una unidad de medida:

Este paso está directamente ligado con el anterior y surge como consecuencia de la definición del inductor de costos. Las unidades de medidas podrán ser de distinto tipo como ser horas, cantidad de transacciones, unidades, entre otros. La unidad determinada debe representar al factor que variabiliza el nivel de actividad.

Tarifa:

Esta parte del procedimiento es la más sencilla salvo en la determinación de que nivel de actividad considerar para el cálculo de la tarifa. El valor de la tarifa se calcula dividiendo el total de costos de la actividad por el total unidades consumidas o a consumir. Podrían definirse distintos niveles de actividad, como capacidad teórica, normal y real. Al entrar en esta distinción se comienza a analizar la eficiencia de los distintos procesos de cada actividad en particular. Se supone que cada responsable realizará su actividad con la mayor eficiencia posible para no afectar el costo y el servicio a prestar al consumidor de la tarea.

La ventaja de utilizar capacidades del tipo normal es que permite evidenciar problemas en la eficiencia de los procesos y desagregar del costo los problemas propios de las áreas prestadoras de las actividades.

Debe ser un facilitador para que las organizaciones analicen las causas y encuentren las soluciones a las subutilizaciones de recursos.

Consumo de actividades:

Este paso se refiere a la recolección de la información de unidades y niveles de actividad consumidos por cada objeto de costos.

Asignación de costos:

Finalmente la asignación al objeto de costos es la tarea más sencilla del proceso de ABC, implica tomar las unidades y multiplicarlas por las tarifas determinadas. Lo importante es lo que se haga con toda la información que surge de este tipo de costeos. Porque si no se lo gestiona de nada sirve.

La implementación de un esquema de costeo por actividades genera un cambio en el comportamiento de las organizaciones que a larga se traduce en un cambio cultural profundo, porque se empieza hacer foco en los procesos y las actividades que agregan valor. También llevará a modificar la manera de evaluar a las áreas de apoyo, la evaluación se basará en la eficiencia operacional y en el costo de las actividades y ya no hará foco en si cumplen o no con el presupuesto de gastos. Como resultado final todo esto llevará a mejorar el análisis de si las áreas de apoyo están alineadas con la estrategia global de las empresas.

Resumiendo:

Aportes del ABC a la información para gestión:

- 1) En lo operativo: "Revisar los procesos": sirve para medir, controlar y evaluar el desempeño de las actividades. Ayuda a unificar actividades y procesos que se realizan en más de un sector.
- 2) En lo estratégico: "Eliminar las actividades que no agregan valor": permite determinar qué actividades no agregan valor y cuales deben fortalecerse.
- 3) Benchmarking y tercerización de servicios: facilita la comparación con otras organizaciones y evaluar la posibilidad de contratar los servicios fuera de las empresas.
- 4) Reducción de costos.
- 5) Facilita la implementación de precios de transferencias para las áreas de apoyo.
- 6) Cambio de paradigmas: el cumplimiento del presupuesto deja de ser una medida de eficiencia, ahora se miden indicadores de eficiencia operacional y/o transaccional en base al desarrollo de actividades.

Propiedades del ABC:

- 1) Es integral y dinámico.
- 2) Permite obtener mejor la información de costos.

- 3) Brinda información útil para la toma de decisiones.
- 4) Se basa en la contabilidad.
- 5) Es aplicable a los costos generados por todas las áreas de la organización, operativas, comerciales y administrativas.
- 6) Permite costear por actividades los costos indirectos.
- 7) Foco en los indirectos.
- 8) Evita utilizar promedio globales.
- 9) Facilita la evaluación de las actividades de apoyo.
- 10) Alinea los objetivos de las áreas de apoyo con la estrategia global de la organización.
- 11) Mejora la comprensión de los costos y quienes los generan.

Una de las mejores definiciones sobre ABC es la que plantea la CIMA Journal (Abril 2001), en la cual define al ABC no como un método de costeo sino como a una técnica que mejora la gestión de las organizaciones.

El ABC permite medir el costo y el desempeño de actividades, recursos y objetos de costos que consumen las actividades con el objetivo de generar información más precisa para la toma de decisiones.

IV.I.III. No necesariamente debe distribuirse el 100 % de los costos:

Los profesores del IAE José María Corrales y Guillermo Atarés (Marzo 2001) plantean hasta dónde llegar con ABC y aquí es dónde se puede observar que hay costos indirectos que no pueden ni deben asignarse porque se entraría en arbitrariedades que lo único que traerán son confusiones a los lectores de la información.

En la realidad existen costos o actividades a los que buscarles un patrón de variabilidad (*driver* para asignarlos a los productos) es una utopía. Yéndonos al extremo, pensemos en el sueldo del gerente general. Cualquier *driver* que usemos sería arbitrario, ya que es un costo que sólo depende de la existencia de la empresa y no variará con ningún cambio parcial dentro de ésta. Por ello, si lo distribuyéramos, generaríamos una distorsión que nos induciría a tomar decisiones incorrectas. (José María Corrales y Guillermo Atarés (Marzo 2001)).

Lo mencionado en el párrafo anterior nos lleva a pensar que en algún punto debemos detenernos en el proceso de distribución, ya que no existen formas razonables de asignar algunos costos. En estos casos, es mejor dejarlos alocados en un saco de costos residuales en el cual deban contribuir todos los productos de la compañía. (José María Corrales y Guillermo Atarés (Marzo 2001)).

En definitiva, lo planteado refleja un buen punto intermedio entre los que defienden la teoría del costeo completo y los que hacen lo propio con el costeo variable. (José María Corrales y Guillermo Atarés (Marzo 2001)).

En resumen:

¿Costeo variable puro?

No, pues se olvida de los costos fijos que varían en el largo plazo.

¿Costeo completo puro?

No, pues incorpora al costo del producto costos fijos que no se variabilizan nunca.

En conclusión, pensamos que la solución está en incorporar al producto los costos fijos que varían a largo plazo, a través de un sistema de costos ABC, dejando aparte aquellos que son inalterados en el largo plazo. (José María Corrales y Guillermo Atarés (Marzo 2001)).

IV.I.IV. Identificar claramente si estamos frente a un negocio core o satélite:

Al repasar la definición corporativa de Ledesma S.A.A.I. de que existen dos tipos de negocios, los core, aquellos de mayor importancia relativa, de largo plazo, dónde se pone el foco y la mayor inversión y por sobre todo la razón de existir de la empresa, y los satélites, los de menor importancia relativa y que en el corto o mediano plazo podrían ser reemplazados o al menos modificados o transformados, no puede dejarse de lado el análisis de los costos y gastos a distribuir en función de si estos son o no diferenciales.

El concepto de costos para la toma de decisiones siempre debe estar presente cuando se definen sistemas de costeo o gestión.

La estructura organizativa de Ledesma, como la de cualquier empresa, está pensada para los negocios core, y en general los negocios satélites se crean para generar una contribución marginal aprovechando el costo hundido que ya tiene la organización.

En estos casos se tendría que volver a los conceptos del capítulo II, costos inalterados y costos diferenciales.

Cuando se está frente a negocios satélites o ante la aparición de un nuevo negocio se deben aplicar conceptos y criterios de costos diferenciales e inalterados. Únicamente deben asignarse a los satélites y nuevos proyectos los costos y gastos que ellos generen y no el resto de los gastos de la estructura que soportan las corporaciones como ente o a los negocios core, ya que de esa forma, se los estaría condenando al fracaso económico y por otro lado subsidiando a los negocios core.

IV.I.V. Distribuir sólo las áreas de servicio desde la perspectiva del cliente interno:

¿Puede asignarse a un negocio un servicio que no pidió, que no necesitara y que si no se lo brinda no lo contrataría en otro lado? Si la respuesta es sí, se está ante un grave problema, porque no sólo se afectaría

la rentabilidad de los negocios, sino que también se expone de manifiesto un serio problema en los sistemas de gestión tanto desde la medición económica como desde la evaluación de procesos que agregan valor a la operación.

Como se menciona en el capítulo anterior el considerar al área de Auditoría Interna como un área servicio no parecía muy razonable, teniendo en cuenta que esta no brinda servicios a los negocios, sino que lo hace para la corporación. Es un servicio para el directorio y sus accionistas, por lo tanto nunca debería ser asignado a las divisiones de negocio.

IV.I.VI. Alinear las áreas de servicio con la estrategia de los negocios:

¿Cómo lograr que las áreas de apoyo acompañen la estrategia global de las organizaciones? Robert N. Anthony y Vijay Govindarajan, (2008, p.139) plantean este problema como la falta de congruencia con las metas estratégicas de las organizaciones. No necesariamente los objetivos de las áreas de apoyo coinciden con los que las empresas se plantean como metas.

Se supone que si las áreas de servicios desarrollan correctamente sus funciones deberían estar colaborando con la obtención de los objetivos estratégicos, pero no siempre es así, una determinada área de apoyo podría estar desarrollando sus funciones con altos estándares de calidad pero tal vez no es necesario o bien esta situación complica la obtención de los objetivos estratégicos planeados por la organización.

Continuando con el ejemplo anterior, tal vez para alcanzar altos estándares de calidad el área deba incursionar en altos costos que las receptoras del servicio no están dispuestas afrontar. Hay que ser muy cuidadoso como responsable de áreas prestadoras de servicios al definir los objetivos, estándares de calidad y costos porque tal vez no sea lo que las divisiones de negocios o la corporación necesite.

Podría suceder que la gerencia de sistemas de Ledesma decide adquirir notebooks para el personal de ventas, que gran parte de su jornada laboral transcurre en la calle, por su capacidad de procesamiento y no tuviera en cuenta las necesidades reales de los vendedores que podrían pasar por la portabilidad, el peso y el tamaño de los equipos.

En estos sencillos ejemplos se observa claramente la falta de congruencia entre lo que unos necesitaban y otros querían. Traslademos esto a las grandes metas estratégicas y a cómo la falta de comunicación de objetivos llevará a la destrucción de valor en las organizaciones.

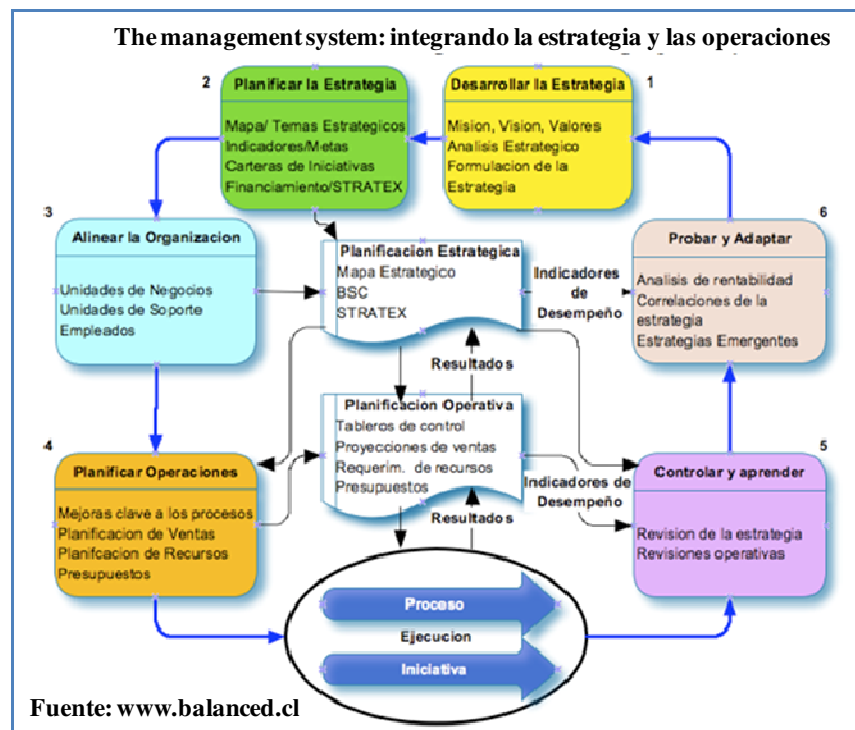
La alta dirección de las organizaciones debe no solo establecer las metas estratégicas sino que también debe lograr que todas las áreas sean de negocios o de apoyo acompañen y alineen sus propios objetivos con los objetivos globales. El tema es cómo hacerlo, por un lado debe existir una clara comunicación y

traducción de la estrategia global y por el otro lado sistemas de control que monitoreen y evalúen las acciones de las áreas de apoyo.

Robert. S. Kaplan y David P. Norton (2008) en el libro *The Execution Premium* coinciden con Robert N. Anthony y Vijay Govindarajan sobre la importancia de lograr la alineación de las áreas de apoyo con la estrategia global de las organizaciones. Tanta importancia le dan a esta problemática que lo definen en su modelo de integración entre la estrategia y las operaciones como uno de los pasos necesarios para poder cumplir con las metas estratégicas.

El modelo de Robert. S. Kaplan y David P. Norton (2008, p. 5) plantea los siguientes pasos:

- 1) Desarrollar la Estrategia
- 2) Planificar la Estrategia
- 3) Alinear la Organización
- 4) Planificar Operaciones
- 5) Controlar y aprender
- 6) Probar y adaptar



Robert. S. Kaplan y David P. Norton en su artículo *Dominar el sistema de gestión* (2008) sugieren que un sistema de costos por actividades facilitará alinear a las áreas de apoyo con las metas estratégicas, porque se podrían identificar las tareas que se están desarrollando, si éstas agregan valor o no y a su vez

determinar cuáles y cuantos recursos serán necesarios para cumplir con los objetivos planteados. Conociendo cuales son las actividades de soporte que consumen las distintas divisiones de negocios las organizaciones podrían determinar con mayor precisión los recursos necesarios, tanto humanos como monetarios para poder ejecutar la estrategia planteada.

Esto significaría que una organización podría cuantificar cuantos recursos adicionales se necesitarían si se planea un plan de crecimiento, la incorporación de una nueva línea de productos o la obtención de un nuevo cliente.

IV.I.VII. Medir el desempeño de las áreas de servicio por parte del cliente interno:

En Ledesma S.A.A.I. el análisis presupuestario de las áreas de apoyo y de las corporativas se realiza por ejercicio económico que va de junio a de mayo del año siguiente. Este control presupuestario es un simple control de gastos con una visión vertical y funcional. Las áreas de servicios se evalúan únicamente si cumplen o no con el presupuesto y con sus objetivos operativos. A las gerencias de servicios no se las evalúa por el desempeño de sus funciones o tareas desarrolladas, ni tampoco se elaboran o analizan indicadores de eficiencia.

Hoy es impensable que una organización no se preocupe por la opinión que tienen sus clientes sobre sus productos y servicios. El Balanced Scorecard de Kaplan y Norton incorporó como una visión central la perspectiva de los clientes. Entonces, cómo no se va a tener en cuenta la opinión de los negocios, que son justamente los clientes de las áreas apoyo.

¿Cómo hace una organización para saber si los servicios internos son de la calidad y el costo que necesitan sus negocios?

Uno de los desafíos de las organizaciones es cómo medir el desempeño de este tipo de centros, porque cumplir o no con el presupuesto de gastos definido no es una medida clara de desempeño. Se necesitan otras variables para medir la eficiencia de estas áreas, como evaluaciones de clientes internos o indicadores que midan la ejecución de las distintas actividades que tiene a cargo.

Es por ello que pensar en aplicar el costeo por actividades (ABC) y la gestión de actividades (ABM) para los centros de gastos discrecionales facilitaría enormemente su evaluación y los obligaría a que se focalicen en el buen desempeño de las tareas, a alinearse con las estrategias corporativas planteadas y no únicamente en el cumplimiento de sus presupuestos de gastos.

El combinar un buen sistema de costeo por actividades y encuestas de satisfacción interna potenciarán el desempeño de las áreas corporativas de servicios ya que podrán hacer foco sobre los puntos de mejora y además esto servirá para evaluar el desempeño general de este tipo de áreas y ayudará para determinar cuan alineadas están a la estrategia global de la organización.

No contar con un sistema de evaluación interno, en mediano plazo llevará a las áreas corporativas a una desalineación respecto de la estrategia corporativa, porque tener un buen sistema de costeo no me garantiza tener servicios de calidad y mucho que le agreguen valor a los negocios.

Si se evalúa a las áreas de apoyo con un buen sistema de premios y castigos éstas no tendrán otra opción que alinearse a objetivos de los negocios y a desarrollar las actividades que sus clientes internos valoran y necesitan para alcanzar las metas estratégicas.

IV.I.VIII. Tener un sistema integral que permita hacer benchmarking:

Si bien ésta última es consecuencia de los 7 anteriores, es imprescindible hoy en día para una organización moderna como Ledesma o para cualquier otra empresa que compite en mercados cada vez más complejos, exigentes y dinámicos poder contar con una clara, precisa y oportuna información sobre la calidad, los costos, y la performance de cada una de sus áreas de servicio. Esto permitirá poder compararse con el mercado y tener la posibilidad y oportunidad de poder decidir si conviene o no tercerizar algunos servicios.

CAPITULO V: CONCLUSIONES

El objetivo central de este trabajo fue revisar la metodología de la gestión de los gastos corporativos de Ledesma SAAI y plantear un nuevo esquema, que no solo sea un tema de costos sino fundamentalmente un nuevo método de gestión para los gastos de las áreas de servicios y corporativas.

Independientemente de si la metodología actual de Ledesma es buena o no, este es un tema que va más allá de la imputación o de la asignación de un gasto. Se trata de cambiar un modelo de gestión para una parte importante de los recursos de la empresa. Se trata de un cambio cultural, no sólo de lo que representan estos recursos, sino de saber que se puede hacer con ellos.

Para que este modelo de gestión sea exitoso todos los estratos de las organizaciones deben alinearse y compartir este discurso, lo cual implica un gran desafío para la alta dirección de las empresas. El mensaje deber ser coherente con la acción, si se decide aplicar este modelo este debe ser gestionado seriamente y esto puede significar al comienzo de su implementación que se propongan reestructuraciones o cambios en las organizaciones.

Si Ledesma decide avanzar con este proceso de revisión deberá contar con herramientas muy sólidas de comunicación.

El sistema actual de Ledesma S.A.A.I. no es el adecuado, ya que se limita a asignar con buena voluntad determinados gastos y a generar una gran distorsión en el análisis de la rentabilidad de las distintas unidades de negocios. La incorrecta distribución de gastos sin la adecuada consideración de quien genera y consume las distintas actividades desarrolladas por las áreas de apoyo subestima el resultado de unos y sobreestima el de otros. Adicionalmente distribuye gastos que no debiera y no tiene en cuenta la opinión del cliente.

Si un gasto no es analizado desde punto diferencial, sin tener en cuenta quien lo genera y si el costo permanecerá o no independientemente de la existencia de algún negocio o por la incorporación de una nueva división, los negocios de menor importancia relativa, o sea los satélites siempre serán los más perjudicados si no se desagrega correctamente la base de distribución.

Es muy importante considerar en el esquema de asignación un análisis marginal a los gastos a distribuir porque es muy fácil que se generen subsidios entre los negocios o que se crea que al desaparecer un negocio, al cual se le estaban asignando incorrectamente gastos, los mismos desaparecerán si en realidad estos no eran diferenciales. Estos son los típicos gastos que se definen o incursionan por los negocios core como la compra de sistemas centrales (SAP, Oracle, Jde, etc.) que los negocios satélites no los requieren ni necesitan para su funcionamiento.

También es vital tener muy claro ¿qué es lo que se define como área de apoyo o servicio?, porque áreas como la de auditoría interna que tienen más la figura de un área staff y que velan por el cumplimiento de normas y procedimientos, no le prestan servicios a ningún negocio en particular sino a la corporación en su conjunto, con lo cual es un tipo de gerencia que no debería asignarse por su naturaleza y función a las divisiones de negocios.

Otra distorsión que se generará en la rentabilidad de los negocios es si en la base de distribución se consideran gastos que dependen exclusivamente de la decisión de la corporación o bien cuando se quieren asignar gastos en dónde no existe un inductor de costos claro ni preciso. Esto se da principalmente en gastos tales como los vinculados con la alta dirección (gerencia general, asuntos institucionales, responsabilidad social empresaria, etc.), dónde estos están más vinculados con la existencia de las organizaciones y dónde no se pueden definir claramente los inductores que permitirían asignarlos a los negocios. Toda metodología de asignación que se defina para este tipo de gastos contará con algún tipo de arbitrariedad y por ende distorsionará aún más el cuadro de resultados de las unidades de negocios.

Una errónea distribución no sólo le quitará valor a la información sino que también generará tensiones entre los distintos actores y hará perder el foco de los responsables de los negocios ya que su rentabilidad está siendo afectada por factores totalmente arbitrarios sobre los cuales no puede actuar. Es preferible no asignar gastos indirectos que hacerlo de forma arbitraria y no consensuada.

Cuando se está frente a organizaciones en las cuales los negocios no pueden decidir sobre la contratación o no de servicios de apoyo externos, no tiene ningún sentido considerar a las áreas de apoyo centro de beneficios independientes, porque el esquema de medición con precios de transferencia generará un costo innecesario para la organización y no agregará ningún tipo de valor para la medición económica de los negocios. Es mejor contar con una buena asignación de costos que con un mal sistema de precios de transferencia en dónde los servicios son obligatorios.

Si por definición corporativa los gastos de las áreas de apoyo deban ser asignados a los negocios, el sistema de costeo por actividades (ABC) sería la metodología más adecuada y el ABM independientemente del sistema de costeo, el modelo de gestión para garantizar el buen funcionamiento y alineación de las áreas de servicio.

Encontrar los inductores que variabilicen los gastos indirectos de administración de cada organización es clave para poder implementar el costeo por actividades y la gestión de las mismas, sin ese factor es difícil obtener claras medidas de desempeño y poder asignar correctamente este costo.

Por lo tanto, cuando se quiera implementar un esquema de información de gestión dónde se prevé la distribución de los costos indirectos de las áreas de apoyo y corporativas a los distintos negocios, en Ledesma u otra organización, se debería: por un lado aplicar un correcto análisis de la naturaleza de los

costos con visión de toma de decisiones, y por el otro implementar un adecuado esquema de costeo por actividades.

Este tipo de sistemas de gestión (ABM con el soporte de ABC) facilitan a las organizaciones la conversión de los esquemas organizacionales de sus áreas de apoyo cuando quieren pasar de gerencias funcionales a centros generales de servicios, dónde por un lado se concentran las funciones transaccionales, como pago a proveedores, liquidaciones de haberes, la contabilidad, etc. y por el otro las más específicas y especializadas, como control de gestión, planificación tributaria, gestión de talento y liderazgo, etc.. Pensar en ir a una organización de este tipo sin una adecuada gestión de estos recursos sería altamente inviable y contradictorio al cambio organizacional propuesta, ya que las ventajas de la especialización y bases de este trabajo no se verían.

Con esta propuesta de sistema de gestión se facilitará la evaluación del desempeño de las áreas de apoyo y se logrará una correcta medición de los resultados de los negocios y lo más importante es que se logrará alinear a todas las áreas corporativas con las metas estratégicas de los distintos negocios y de la corporación.

Recordando la frase que dio comienzo al resumen de esta tesis, “la medición es el primer paso para el control y la mejora. Si no se puede medir algo, no se lo puede entender, si no se entiende no se puede controlar y si no se puede controlar, no se lo puede mejorar” (H. James Harrington), y luego del análisis realizado surge que si las organizaciones quieren una buena gestión de las áreas de apoyo éstas deben gestionarse, y gestión no significa cumplir únicamente con el presupuesto, sino que es mucho más que eso, es medir, controlar y mejorar continuamente lo que se hace y es ahí donde el ABM sobre la base del ABC dan su aporte.

En el siguiente cuadro se resumen todas las mejoras que se plantearon en el presente trabajo sobre las ocho bases de la propuesta y que pretende ilustrar el camino a seguir y la situación actual.

| Resumen de conclusiones | | | |
|--------------------------|----------------------------|--------------------|------------------|
| Bases de la propuesta | Áreas de apoyo o servicios | Áreas corporativas | Situación Actual |
| ABM | SI | NO | NO |
| ABC | SI | NO | NO |
| Distribuir 100% | SI | NO | SI |
| ¿Precio de Transf.? | NO | NO | NO |
| ¿Son Costo | SI | SI | SI |
| ¿Se asignan a los core? | SI | NO | N/A |
| ¿De qué forma? | Costo | Costo | SI |
| ¿Se asignan a satélites? | SI | NO | N/A |
| ¿De qué forma? | Costo diferencial | ----- | NO |
| ¿Deben estar alineadas? | SI | SI | N/A |
| Evaluación del servicio | SI | NO | NO |
| Auditoría Interna | NO | SI | N/A |

Fuente: elaboración propia

BIBLIOGRAFIA

Anthony, R.N., Govindarajan, V. (2008). *Sistemas de Control de Gestión*. México: Mc Graw Hill/Interamericana Editores, S.A. de C.V.

Corrales, J.M., Frias, P.J. (2005). *Costos para Competir*. Buenos Aires: Temas Grupo Editorial

Corrales, J.M., Frias, P.J., Lobo, I. (2009). *La información como Soporte de la Dirección I*. Buenos Aires: Temas Grupo Editorial

Corrales, J.M., Atarés, G. (2001). El ABC del ABC – Una introducción al Costeo Basado en la Actividad – Activity Based Costing (ABC). *IAE, CT-n-017-IA-I-s*.

Hongren, C.T., Datar, S.M., Foster, G. (2007). *Contabilidad de Costos*. México: Pearson Educación

Kaplan, R.S., Norton, D.P. (2008). *The Execution Premium*. USA: Harward Business School Publishing Corporation

Kaplan, R.S., Norton, D.P. (2008). Dominar el sistema de gestión. *Harward Business Review América Latina, R0801D-E*.

Simons, R. (2000). *Performance Mesasurement & Control Systems for Implementing Strategy*. New Jersey: Prentice-Hall, Inc..

Porter, M.E. (1995). *Ventaja Competitiva – Creación y sostenimiento de un desempeño superior*. Buenos Aires: Rei Argetina S.A..

Porter, M.E. (1999). *Ser Competitivo – Nuevas aportaciones y conclusiones*. Bilbao: Edic. Desusto, S.A..

www.cimaglobal.com

www.ledesma.com.ar

www.balanced.cl

Tarantino, D.P. (2001). How to avoid common overread allocation mistakes. *The Phisician Executive, November-December 2001*.

Sagües, M. (2008). Los centros de beneficio y los precios de transferencia. *IE Business School, CG2-001*

Néstor Paradiso - Materia: Control Global – MBA - Universidad Torcuato Di Tella.

IASB – NIIF 8

ANEXOS:

Anexo I: Criterios generales de asignación de áreas de servicios de Jujuy:

| Areas de Servicio Ingenio | |
|---|--|
| Departamento Vigilancia | ▶ En base a la cantidad de personas distribuidas en las distintas porterías, plantas de gas, áreas de fabricas, campo y adm. por categorías (dentro y fuera de convenio) |
| Departamento Contaduría | ▶ Bienes de Uso: en función al valor residual de lo Bs. |
| | ▶ Proveedores: en función de la cantidad de facturas ingresadas por negocio |
| | ▶ Contabilidad: en función promedio Bs. Uso y Proveedores (Excepto Jefe Sección) |
| Departamento Costos y Presupuestos | ▶ En función al tiempo dedicado a cada negocio ponderado por los sueldos. (Excepto Jefe Sección) |
| Departamento Sistemas | ▶ En base a la cantidad de PC en red |
| Departamento Tesorería | ▶ En función a la cantidad de ordenes de pago emitidas por negocio ponderado por los sueldos |
| Gcia. Administrativa | ▶ Ponderado en base a su tiempo. (Incluye Jefe Sección Contaduría y Costos) |
| Departamento Personal (Cpo. Bomberos, Seguridad e Higiene, Medicina Laboral) | ▶ Mix en función de la dotación y liquidación de salarios ponderado por los sueldos |
| Departamento Recursos Humanos | ▶ Mix en función a Capacitación, Selección y Desempeño |

Anexo II: Criterios generales de asignación de los gastos de estructura de Sistemas:

| Gastos de estructura de Sistemas | |
|---|--|
| JDE - Unificación Base de Datos Prov. | ► Asignación Cuentas a Pagar - Cantidad de Comprobantes |
| Consultoría JDE / Proyectos / Operaciones | ► Asignación Sistemas General - Horas Hombre |
| Contrato IBM / Licencias / Microsoft / Saldo Ant. IBM / Redes | ► Asignación Cantidad de Puestos |
| Proyectos (Relac. Humanas - Migración y Lic. MAP) | ► Asignación Recursos Humanos - Horas Hombre |
| Consultoría Funcional Gerencial - (Sistemas Management) | ► Asignación Management Sistemas |
| Proyectos / Operaciones (Asignación Trabajos Especif.: Procesos Fcas. - FOX - Reestructuración Retiro) | ► Asignación Directa a Negocios |
| Consultoría IBM / Saldo Ej. Anterior IBM / IBM (Proyecto Alta Disp.) | ► Asignación en función de Ventas Proyectadas |
| Otros (Capacitación, Consultorías, Servicios Mant.) | ► Asignación en función de Inversiones en Sistemas (Mix) |
| JDE (Consultoría funcional, Mejoras JDE, Reporteador) | ► Asignación cantidad de Usuarios JDE |

Anexo III: Criterios generales de asignación de áreas de servicios de Buenos Aires:

| Áreas de Servicio Buenos Aires | |
|---------------------------------------|---|
| Gerencia Contraloría | ► Proveedores: en función de la cantidad de facturas ingresadas |
| | ► Contabilidad y Gestión: en base a los días trabajados sobre cada tarea de los analistas de negocios |
| | ► Impuestos: en base a las tareas ponderados por los sueldos |
| | ► Management, Jefes Sec. (Impuesto y Cont.Gestión) y Secretaria: en función a los tiempos dedicados por el gerente a cada negocio |
| Gerencia Finanzas | ► Tesorería: en base a la cantidad de ordenes de pagos emitidas por negocio |
| | ► Management, Jefe Sec. Tesorería y Secretaria: en función a los tiempos dedicados por el gerente a cada negocio |
| | ► Importaciones: se asigna a costo de producción |
| | ► Exportaciones: se asigna a gastos de venta |
| Gerencia Recursos Humanos | ► Management, Jefe Sec. (JIMD) y Secretaria: en base a los tiempos dedicados por el gerente a cada negocio |
| | ► Resto: en función de las horas trabajadas por persona a cada negocio |
| Gerencia Sistemas | ► Management, Jefe Sec. (JA) y Secretaria: en base a los tiempos dedicados por el gerente a cada negocio |
| | ► Resto: en base al tiempo dedicado a cada proyecto, el tiempo de mantenimiento y asistencia a las áreas |
| Gerencia Asuntos Legales | ► En función del tiempo que le dedica cada integrante a los negocios |
| Gerencia Auditoría | ► En función del tiempo que le dedica cada integrante a los negocios |
| Créditos y Cobranzas Papel | ► En función del tiempo dedicado por cada analista a los negocios |
| Créditos y Cobranzas Azúcar | ► En función del tiempo dedicado por cada analista a los negocios |