

UNIVERSIDAD DE BUENOS AIRES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
DOCTORADO

TESIS

**MODELO DE VERIFICACIÓN DEL PROCESO DE GENERACIÓN
DE INFORMACIÓN GERENCIAL ORIENTADA A LA TOMA DE
DECISIONES - PAUTAS APLICABLES**

Alumno: Oscar Santiago Muñoz Bernart

Director de Tesis: Antonio Lavolpe

Codirector de Tesis: Juan Carlos Viegas

Miembros del Tribunal de Tesis: Carlos María Giménez- Alejandro Smolje- Amaro Yardin

Fecha de defensa de la Tesis: 14 de Junio de 2017

Dedicatoria

A mis hijas, que le dan sentido a todo esfuerzo

A mi esposa, mi compañera de vida, que cubrió mis ausencias en los años dedicados a este
proyecto.

A mis padres, que han incentivado permanentemente con su ejemplo el espíritu de
progreso a través del estudio y el trabajo

A mis profesores que me orientaron en el camino de la docencia y la profesión

A mis alumnos y colegas para quienes espero este trabajo les sea de utilidad

Agradecimientos

A la Educación Pública la cual me ha preparado e inspirado.

A mis compañeros de trabajo y docencia con quien compartí las experiencias sobre los temas que se desarrollan en este estudio

A mi Director de Tesis, Cr. Antonio Lavolpe y mi Codirector, Mg. Juan Carlos Viegas que han dedicado su tiempo y me han brindado su apoyo, consejo e incentivo.

Al Dr. Luis Alberto Gold que generó y acompañó la decisión de encarar esta tesis.

ÍNDICE

Dedicatoria	i
Agradecimientos	ii
Índice	iii
Palabras clave	xvii
Resumen	xvii

PARTE I - PROBLEMÁTICA Y METODOLOGÍA

CAPÍTULO I - OBJETO DEL ESTUDIO

I.1. Introducción	1
I.2. Motivaciones	3
I.3. Objetivos	5
I.3.1. Objetivos generales	5
I.3.2. Objetivos específicos	8

CAPÍTULO II - FUNDAMENTOS Y NECESIDADES

II.1. Nuevos factores en el proceso decisional	8
II.1.1. Introducción	8
II.1.1.1. Contextos cambiantes	9

II.1.1.2. Factores Externos	10
II.1.1.3. Factores Internos	10
II.1.1.4. Comportamiento organizacional	12
II.1.1.5. La cuestión de grados	12
II.1.2. Complejidad	13
II.1.3. Crisis - Turbulencia	14
II.1.4. Inestabilidad	15
II.1.5. Incertidumbre	16
II.2. El avance tecnológico	17
II.2.1. Tecnologías de Información y Comunicación (TICs)	18
II.2.2. Internet y redes sociales	20
II.3. Temas emergentes	21
II.3.1. Responsabilidad social y ambiental	21
II.3.2. Sustentabilidad	22
II.3.3. Innovación	23
II.4. Necesidad de adecuación de metodologías y herramientas	24
II.4.1. Adaptabilidad e innovación	26
II.4.2. Economicidad y eficiencia	27

CAPÍTULO III - METODOLOGÍA

III.1. Método de investigación	28
--------------------------------------	----

III.1.1. Diseño de la investigación	29
III.1.2. Preguntas problematizantes	32
III.1.3. Reconocimiento de la situación	33
III.1.4. Evidencia de la problemática	33
III.2. Hipótesis	34
III.3. Unidad de análisis	35
III.3.1. Conceptos	35
III.3.2. Variables.....	36
III.3.2.1. Variables principales	37
III.3.2.2. Variables secundarias	37
III.4.1. Ámbito de estudio	38
III.4.1. Ámbito espacial	38
III.4.2. Ámbito temporal	39
III.5. Instrumentos	39
III.5.1. Encuesta	39
III.5.1.1. Diseño	40
III.5.1.2. Objetivos	41
III.6. En búsqueda de vincular la realidad con los fundamentos teóricos	42

CAPÍTULO IV - MARCO TEÓRICO

IV.1. Encuadre	42
IV.2. Contabilidad	44
IV.3. Contabilidad de Gestión	45
IV.3.1. Denominaciones	45
IV.3.2. Propuestas y perspectivas	46
IV.3.3. El proceso decisional y la Contabilidad de Gestión	47
IV.4. Estado epistemológico.....	49
IV.4.1 Teoría del Costo	49
IV.5. Influencias relevantes	50
IV.6. Los aportes de otras disciplinas.....	50
IV.6.1. Aportes de la Economía	51
IV.6.2. Aportes de la Administración	51
IV.6.3. Aportes de la Psicología	51
IV.6.4. Aportes de la Sociología	52

CAPÍTULO V - EL PROCESO DECISIONAL

V.1. Objetivos	54
V.2. Conceptos	55

V.3. La decisión	55
V.3.1. Clasificación	56
V.3.1.1. De Estrategia	57
V.3.1.1.1. De Crecimiento	58
V.3.1.1.2. De Reducción	59
V.3.1.2. De Control de Gestion	60
V.3.1.2.1. De Gestión de Riesgos	61
V.4. Indicadores	61
V.5. Plazos de vigencia	62
V.6. Escenarios.	63

CAPÍTULO VI - ELEMENTOS DEL PROCESO DECISIONAL

VI.1. Factores	64
VI.2. Participantes	64
VI.2.1. Usuarios	66
VI.2.2. Elaboradores	67
VI.2.3. Condicionantes	68
VI.2.3.1. Riesgos	68
VI.2.3.2. Probabilidades	69
VI.2.3.3. Incertidumbre	70
VI.2.4. Comportamiento	71

VI.2.4.1. Racionalidad	71
VI.2.4.2. Intuición	72
VI.2.4.3. Emociones	73
VI.2.4.4. Sesgos	74
VI.3. Herramientas	77
VI.3.1. Sistemas	77
VI.3.2. Procedimientos – procesos	78
VI.3.3. Criterios aplicados	79
VI.4. Contextos	80
VI.4.1. Contexto Interno.....	81
VI.4.2. Contexto Externo	81

CAPÍTULO VII - LA INFORMACIÓN

VII.1. Conceptos.....	82
VII.2. Terminología.....	83
VII.3. Datos	84
VII.4. Transformación de datos en información	86
VII.5. Gestión e información.....	87
VII.6. Calidad de la información.....	88
VII.7. Calidad de la decisión	89

PARTE II - DESARROLLO DE UN MODELO PARA LA GENERACIÓN DE INFORMACIÓN INTERNA

CAPÍTULO VIII - FUNDAMENTOS Y PAUTAS APLICABLES

VIII.1. Fundamentos.....	89
VIII.1.2. Antecedentes	92
VIII.2. Pautas aplicables	94
VIII.3. Atributos finales	94
VIII.4. Aplicación simultánea – ponderación - jerarquías.....	95

CAPÍTULO IX - SOBRE INFORMACIÓN INTERNA

IX.1. Introducción	95
IX.1.1. Utilidad	96
IX.1.2. Calidad	96
IX.2. Objeto	97
IX.3. Adecuación	97
IX.4. Esencialidad	98
IX.5. Alcance	99
IX.6. Precisión	99
IX.7. Exactitud	100
IX.8. Razonabilidad.....	100

IX.9. Racionalidad.....	101
IX.10. Consistencia	101
IX.11. Enriquecedor	102
IX.12. Realismo	102
IX.13. Coherencia	103
IX.14. Veracidad	103
IX.15. Verificabilidad.....	104
IX.16. Trazabilidad	104
IX.17. Certidumbre	105

CAPÍTULO X - SOBRE SISTEMAS DE COSTOS

Introducción	105
--------------------	-----

GENERALES

X.1. Adecuación al objeto	108
X.2. Empresa en marcha.....	108
X.3. Naturaleza económica	109
X.4. Causalidad	109
X.5. Cuantificación	109
X.6. Razonabilidad	110
X.7. Datos analíticos	111
X.8. Integralidad.....	113
X.9. Vigencia	114

X.10. Prudencia	114
-----------------------	-----

DETERMINACIÓN - ASIGNACIÓN DE COSTOS

X.11. Identificación	115
----------------------------	-----

X.12. Exclusividad	115
--------------------------	-----

X.13. Pertinencia	116
-------------------------	-----

X.14. Acumulación - Concentración	117
---	-----

X.15. Devengado	118
-----------------------	-----

X.16. Absorción.....	119
----------------------	-----

X.17. Alocación.....	120
----------------------	-----

X.18. Asignación directa	120
--------------------------------	-----

X.19. Distribución	123
--------------------------	-----

X.20. Unidad de costeo	124
------------------------------	-----

X.21. Nivel de actividad.....	126
-------------------------------	-----

X.22. Relación entre unidades de costeo.....	130
--	-----

X.23. Perspectiva.....	131
------------------------	-----

X.24. Predictibilidad.....	132
----------------------------	-----

X.25. Prevención	134
------------------------	-----

X.26. Estabilización de costos - Normalización.....	134
---	-----

X.27. Eficiencia	135
------------------------	-----

X.28. Clasificación	137
---------------------------	-----

X.29. Variabilidad	138
X.30. Segmentación	139
X.31. Dominancia.....	139
X.32. Agrupamiento	140
X.33. Relaciones funcionales entre costos e ingresos	141
X.34. Temporalidad.....	142
X.35. Comparabilidad	143
X.36. Descriptivo.....	144
X.37. Relevancia - Significatividad.....	145
X.38. Homogeneidad.....	146

CAPÍTULO XIII - SOBRE EXPOSICIÓN

XI.1. Oportunidad	148
XI.2. Periodicidad.....	148
XI.3. Amenidad	149
XI.4. Claridad	150
XI.5. Sumarial	151
XI.6. Terminología	151
XI.7. Comprensibilidad	152
XI.8. Uniformidad	152
XI.9. Identificación	153

XI.10. Conveniencia	154
XI.11. Espontaneidad	155
XI.12. Innovativa Inteligible	155

CAPÍTULO IX - SOBRE DATOS BÁSICOS

XII.1. Actualización	156
XII.2. Accesibilidad	157
XII.3. Identificación	157
XII.4. Integridad	157
XII.5. Registral	158
XII.6. Utilidad	158

CAPÍTULO XI - SOBRE SISTEMAS

XIII.1. Funcionalidad	160
XIII.2. Consistencia	161
XIII.3. Identidad	161
XIII.4. Orden	161
XIII.5. Desempeño	162
XIII.6. Sistemático.....	162
XIII.7. Disponibilidad	163

XIII.8. Compartido	163
XIII.9. Simultaneidad	163
XIII.10. Conectividad.....	164
XIII.11. Individualidad.....	164
XIII.12. Fiabilidad	165
XIII.13. Seguridad	165
XIII.14. Robustez	166
XIII.15. Continuidad	166
XIII.16. Contingencia.....	167
XIII.17. Controlabilidad	167
XIII.18. Sostenibilidad	167
XIII.19. Factibilidad Económica – Financiera	168
XIII.20. Adaptabilidad	169

CAPÍTULO XIV - SOBRE RECURSOS HUMANOS

XIV.1. Adaptabilidad	170
XIV.2. Comunicación	170
XIV.3. Diversidad	171
XIV.4. Empatía.....	171
XIV.5. Ética.....	171
XIV.6. Idoneidad	171

XIV.7.	Incumbencia	172
XIV.8.	Objetividad	172
XIV.9.	Velocidad de respuesta	174

CAPÍTULO XV - SOBRE COMUNICACIÓN INTERNA

XV.1.	Confidencialidad	176
XV.2.	Transparencia	177

PARTE III - DISCUSIÓN Y CONCLUSIONES

CAPÍTULO XVI - RESULTADOS DE LA ENCUESTA

XVI.1.	Consideraciones	177
XVI.2.	Resultados de la encuesta	178
XVI.2.1.	Sobre información en general.....	178
XVI.2.2.	Sobre información de costos y resultados	180
XVI.2.3.	Sobre reportes específicos	181
XVI.2.4.	Respuestas y Rankings	182
XVI.3.	Discusión - Aspectos controvertidos	186
XVI.4.	Conclusiones y recomendaciones	188
XVI.5.	Consecuencias teóricas.....	189
XVI.6.	Aplicaciones prácticas	189

XVI.7. Costos de implementación	190
XVI.8. Pasos siguientes en la investigación	191

APÉNDICES

Apéndice I - Índice alfabético de pautas	192
Apéndice II - Formulario Encuesta	198
Apéndice III - Resumen estadístico de la encuesta	208
Índice de Tablas y figuras	218
Índice de Cuadros	218
Referencias bibliográficas	219

Palabras claves: Contabilidad de Costos – Toma de decisiones – Calidad de Información – Criterios – Pautas

Resumen

La información sobre costos y resultados es un insumo esencial en el proceso de toma de decisiones en las organizaciones. Es parte relevante como sustento y fundamento de los caminos elegidos, y también base para su seguimiento y control posterior.

La calidad de la misma tiene impacto en las decisiones de la organización y los resultados producto de ellas.

La investigación constituye un modelo de validación de la calidad de la información interna, en especial la referida a costos y determinación de resultados mediante la consideración de pautas y criterios aplicables a fin de mejorar su calidad.

Fue realizado a partir del marco teórico de la Contabilidad de Gestión y áreas temáticas afines, partiendo de la literatura sobre la problemática, la experiencia académica y profesional del autor, y una encuesta realizada a los fines de este estudio.

En la misma se relevó las opiniones e inquietudes tanto de usuarios como de elaboradores de información interna para la gestión organizacional. De la misma surgió el interés y la necesidad en contar con los elementos que se incluyen en la presente propuesta, como también detectar los elementos que se consideran relevantes.

Si bien la misma está construida a partir de una audiencia acotada, permitirá su profundización y detección de elementos de interés, entendiendo que el modelo propuesto incluye un extenso y detallado contenido de consideraciones a aplicar en la problemática diaria de las organizaciones.

Esperamos su uso práctico colabore en la mejora de la calidad de la información presentada, proporcionando un marco de referencia en su proceso de confección.

En el campo profesional intentamos aportar un cuerpo sistemático de pautas y consideraciones orientado a su aplicación como guía, tanto al momento de la definición y establecimiento de los sistemas de costos, como durante el tiempo de su utilización.

Respecto al campo académico, esperamos el presente estudio sea de utilidad al cuerpo docente para el desarrollo de los tópicos referidos a las metodologías de costeo, la información que surge de ellas y su relevancia en los procesos de control de gestión y toma de decisiones.

PARTE I - PROBLEMÁTICA Y METODOLOGÍA

CAPÍTULO I - OBJETO DEL ESTUDIO

I.1. Introducción

La gestión empresarial es una tarea de creciente complejidad que requiere día a día de mejores y más eficientes herramientas que pongan a disposición del decisor la información que le sea útil a su tarea; de forma adecuada, oportuna y suficiente.

Frente a la rapidez de los cambios económicos, financieros, normativos y organizacionales y su consecuente impacto en las estructuras de resultados presentes y futuras de las empresas, resulta imprescindible contar con instrumentos que permitan el uso de información adaptada a estas circunstancias, para las siguientes acciones enunciadas según un orden de lógica temporal:

- **Fijación de Políticas**
- **Planificación** las acciones futuras
- **Gestión presupuestaria**
- **Medición** / cuantificación de lo ocurrido en la realidad.
- Determinar las diferencias respecto a lo esperado – **grado de cumplimiento** (tanto de recursos utilizados como de objetivos alcanzados).
- Orientar al encuentro de las **causas explicativas** de las diferencias.
- Orientar a la toma de **nuevas decisiones** que sean mejoradoras del futuro.

A pesar de los avances tecnológicos y la facilidad de acceso a un enorme volumen de datos que deben ser transformados en información útil, la experiencia diaria nos muestra que, aun muchos esfuerzos están centrados en esta problemática de vieja data, que sigue aún viva en la dinámica de las empresas y se convierte en una necesidad para eficientizar su funcionamiento.

Contar con **información de calidad** para que sea un factor mejorador del proceso decisonal, sigue y seguirá siendo una meta a alcanzar.

Creemos, y este trabajo está orientado a ello, adherir para que el tema de la calidad de la información este incluido en la agenda gerencial, ayudará a prácticas directivas más sólidas y sustentadas y ayudara a lograr en el decir de Oscar Osorio la “Toma racional de decisiones”

En épocas donde toman relevancia e influencia las opiniones que exigen una gestión más comprometida con su entorno, con una visión orientada a la sustentabilidad de largo plazo por sobre la obtención de resultados financieros inmediatos, que demandan que las organizaciones sean más perdurables y sostenibles en el tiempo, con mejores prácticas gerenciales que requieren cada vez con más énfasis ser explicitadas, ya que, también el comportamiento del gobierno corporativo es evaluado por otros grupos de interés (Stakeholders). Información alineada a estos fines se hace día a día más requerida.

Hoy la calidad de las practicas internas son mostradas y evaluadas por terceros a ella¹, convirtiéndose en un atributo o por el contrario, en un disvalor. Pareciera que ya no es aceptado por la sociedad el éxito a cualquier costo.²

En este contexto el trabajo conjunto entre usuarios y generadores de información ha de intensificarse. La información es el vínculo y nexa entre ellos, y es nuestra expectativa aportar elementos que lo robustezca. Transparentando las formas, criterios y contenidos entre ambas partes a través de mejores instrumentos, permite esperar un mejor resultado del trabajo conjunto y un dialogo entre ellos más eficiente y enriquecedor.

La gestión como marco de nuestro objeto de estudio es siempre cambiante dada la necesidad de adaptarse a cambios en las metas y el contexto, que implica una dinámica permanente en los requerimientos de los usuarios de información.

Pretendemos también que estos se asocien al proceso de construcción de calidad, cuestionando el statu quo en el que se maneja y expresando sus necesidades, entendiendo que la información más que entenderla como un “*es como es*”, busque el “*como debe ser*”.

¹ Bancos, Calificadoras de Riesgo, Calificadoras de sistemas de Gestión (ISO), Organismos gubernamentales para algunas industrias certifican las Buenas prácticas de manufactura, por ejemplo, farmacéuticas.

² Compartimos la opinión de quienes creen que la propiedad de un bien o un recurso no habilita la posibilidad de disponer ineficientemente a su antojo del mismo. Si bien tiene el “derecho” de hacerlo, esta situación lo aleja del buen desempeño de un hombre de negocios socialmente responsable.

Que no acepten resignadamente el producto, muchas veces, de normas y regulaciones contables, que pueden no adaptarse exactamente a los objetivos de decisión, sino que pretenda ir más allá, sabiendo que es posible superar estas cuestiones con la dedicación y el esfuerzo adecuado.

Promover que todas las partes intervinientes en el proceso colaboren para diagnosticar sobre los posibles impactos en la toma de decisiones derivadas de inadecuada información, acelerará los tiempos necesarios para el logro de mejoras tendientes al aumento de la calidad de la información.

I.2. Motivaciones

Durante los años de experiencia laboral, muchos resultados y consecuencias de negocios y proyectos fueron distintos a los esperados al momento de tomar una decisión, algunas mejor, otras peor, pero la mayoría de las veces distintos a la expectativa original. Eso me llevo a tratar de identificar los elementos que hubieran permitido ser más certeros en la evaluación de la información utilizada. Los “porque” de tal diferencia.

Obviamente algunas explicaciones implicaban cuestiones referidas al impacto de variables macroeconómicas, externas, de mercado, que excedían la capacidad de opinar sobre las bondades de los datos proyectados, pero además afloraban también entre todos ellos, cuestiones propias del proceso interno de elaboración de información, y a ellos me avoqué.

Con el interés de precisar a priori el **Valor esperado de la información**, buscamos comparar la utilidad obtenida de la decisión tomada frente a los resultados que se hubieran obtenido si hubiesemos podido mejorar la misma, específicamente en los aspectos controlables del proceso. Identificar los mismos, e incluirlos en una incipiente **lista de chequeos**.

A lo largo del tiempo el cambio de roles en ámbito laboral, desde los dedicados centralmente a elaboración de información operativa, alejado de los ámbitos de dirección y decisión, a otros que permitieron, aun sin perder este rol, participar en el debate decisonal, permitió incorporar la mirada como usuario. Estas experiencias fueron y son un factor relevante en la decisión de elaborar este trabajo.

El proceso de incorporar las nuevas metodologías y procesos que se abren a partir del avance tecnológico, que permitió el fácil acceso a un enorme volumen de información y a

capacidades de almacenamiento y velocidades en el manejo de datos como nunca antes visto, permitió convivir con sus impactos tanto en la actividad profesional como académica.

En las últimas décadas hemos pasado de la calculadora Cifra®, multiplicando cantidad por precio para la valuación de inventarios, guardando como archivo las cintas de papel como soporte, a la implementación de software de gestión integrales con guarda de archivos en la nube y acceso al mismo desde múltiples dispositivos móviles. Desafiante época, en este aspecto, para vivirla y adaptarse a ella buscando un aprendizaje nuevo día a día.

Enmarcando esta actividad en el ámbito de la ideología y valores de los investigadores, compartiría la pasión por la búsqueda en encontrar algo nuevo, diferente, mejor; y si tal circunstancia ocurre, exteriorizarla y compartirla.

Agradeciendo el bien que atesoro de la educación que he recibido en la Escuela Pública, y me siento obligado a su retribuir, la docencia ha sido el camino elegido, dentro de ese marco, este trabajo es generador de un producto que deriva de ella.

Ha sido motivador de este trabajo, aceptar el desafío que nos pusieran mentores como Juan Carlos Vazquez y Antonio Lavolpe al momento de ingresar en la cátedra de Costos de en los años 80, en esta Facultad,: *“Si no les satisface la forma o el contenido de lo explicado, súmese a la cátedra, estudie, trabaje y hágalo mejor”* O como señala Garcia Casella (2006:10) *“Hay que arriesgarse a actuar en función de los conocimientos y criterios personales del investigador contable que intenta modelizar.”*

A partir de hacernos cargo como señala Gray (2003:147-160) de nuestra *“Responsabilidad moral hacia otros menos afortunados”*, una contribución al cuerpo de doctrina que constituye la disciplina, es una forma de respuesta; y a pesar que la considera una postura *“ingenua”* me siento parte de una comunidad dispuesta a tener una *“...dedicación altruista a la investigación, la adquisición de conocimiento y la educación...”*

Desde los aspectos del ejercicio profesional, constaté que algunos eventos y situaciones que nos pasan a muchos y que cada uno lo resuelve luego de un proceso individual de análisis, muchas veces, varios, llegamos a la misma conclusión o resultado. Si bien uno podría darle el carácter de elemento confirmatorio de la situación, y naturalmente no excluyo este aporte, como tampoco el aprendizaje que conlleva llegar por sí mismo a una

conclusión, otras muchas veces, resultan en una pérdida de tiempo, o expresado de otra forma, permitiría ese tiempo haberlo dedicado a otros análisis o tareas. Esta circunstancia está alineada a la propuesta señalada por Gray (2003:163), *“Existe, seguramente, una obligación intelectual de parte de nosotros como académicos de exponer y clarificar (sino de resolver) tales preocupaciones”*

Durante muchos años he ido “coleccionando” estos hechos, los defectos, errores y esos presuntos atributos, principios o pautas no respetadas. Muchos de ellos, anónimamente, nos servirán para ejemplificar algunas de las situaciones referidas en este estudio.

La expectativa inicial del trabajo en ciernes, parecía específico, claro y concreto, con el avance del proceso de estudio y desarrollo, se ha ido ampliando y vuelto a concentrar. Claramente explicado por Gray (2003:153) *“Nuestras perspectivas de investigación crecen de lo preciso y definido hacia lo amplio y difícil de manejar. Cada paso aumenta la complejidad, riqueza y desorden del mundo que investigamos y, al hacerlo, pierde la ductilidad y singularidad del tema bajo análisis. Esto parece inevitable –cuanto más complejo el tema, menos manejable la investigación y menos precisa la respuesta.”* Aun así, otro factor de motivación es poder superar exitosamente estas circunstancias.

Buscando la sinergia de la tarea docente y la práctica profesional surge este trabajo. Haciendo propias las palabras que señala Fassio, Pascual, Suarez (2002:6) *“... creemos mucho más útil y relevante reflexionar sobre la práctica de la investigación a partir de opciones y problemas concretos del campo de los estudios en administración.”*

I.3. Objetivos

I.3.1. Objetivos generales

Colaborar en la organización del proceso de construcción de información para hacer el mejor uso posible de ella. Que la misma tenga el mayor grado de calidad posible, y que contribuya a un más eficiente uso de los recursos mejorando la performance del negocio o actividad, a través de un proceso de toma de decisiones que encuentre en la información un soporte y no un condicionamiento.

Elaborar un modelo que permita establecer los principios, pautas, criterios y atributos básicos que deben considerarse en el proceso de generación de información para la toma de decisiones. En vistas a confirmar la hipótesis que refiere a que “cuando la información no

es buena algún principio, criterio o pauta que refiere a los atributos que la información debiera cumplir, no se está respetando integralmente”.

Explicitar los mismos en una propuesta analítica, que permita la aplicación a la práctica diaria, en idéntico sentido a motivaciones expresadas por Gray (2003:145), donde señala *“Este ensayo constituye un intento personal de volver a analizar y reconsiderar un número de cuestiones fundamentales que subyacen en la contabilidad y en las finanzas pero que solo en pocas ocasiones reciben consideración explícita.”*, Si bien refieren sus dichos a cuestiones de sustentabilidad, hacemos propias las mismas dada la pertinencia a la problemática del presente trabajo.

Pensamos que la explicitación es un factor que colabora en el proceso de diálogo entre la comunidad de los negocios y de la doctrina académica.

“La observación indica cómo está el paciente; la reflexión indica qué hay que hacer; la destreza práctica indica cómo hay que hacerlo. La formación y la experiencia son necesarias para saber cómo observar y qué observar; cómo pensar y qué pensar.”
—Florence Nightingale

Responder a estas preguntas básicas nos permite presentar un resumen de las expectativas del estudio:

A quién sirve: a las organizaciones en general, y específicamente a elaboradores de información en su tarea diaria, y a decisores y usuarios que serán beneficiarios de las potenciales mejoras.

Para qué sirve: para explicitar un conjunto de consideraciones que permitan mejorar la calidad de la información y a través de ella impactar positivamente en el proceso decisional.

A qué fines: Al proceso de toma de decisiones, al mejor entendimiento entre los intervinientes del proceso

Porqué: un modelo de validación de información sistemático es necesario para confirmar la calidad de la información. Partimos de la presunción de factibilidad en su realización y de aplicación práctica. La experiencia académica que fue causa y motivo de investigación en esta materia.

Cómo: colaborando en la generación de un modelo de control de calidad de información a través de un conjunto de pautas de validación.

Cuándo: la presentación del modelo al momento de terminación del presente trabajo en una primera etapa, y posteriormente, de ser posible, relevando su uso efectivo y los resultados obtenidos. .

Dónde: en el ambiente organizacional quizás encuentre la mayor visibilidad e impacto. En las áreas a cargo del manejo de información gerencial, responsables de las áreas de Costos, Control de Gestión, al momento de generar información, y la Dirección, Alta Gerencia como destinatarios relevantes y responsables de definir e implementar las políticas, entre ellas, las que deriven en procedimientos y procesos que refieran a las características esperadas de ellas.

Sin pretender constituir un glosario de términos, no está ajeno al presente estudio y en su redacción, tender a minimizar expresiones genéricas o difusas. Cuando se escuchan frases similares a: *“sistemas tradicionales de cálculo de costos empiezan a resultar obsoletos”*, sin detallar cuales son y que deficiencias lo hacen obsoletos. O cuando se interpela algún esquema informativo requiriéndole: *“Tener en cuenta y reflejar los cambios que se vienen produciendo en el entorno empresarial, o bien tener en cuenta la nueva estructura de los costos empresariales,...”* sin detallarla, o recomendar la forma cumplir con un determinado atributo sin mencionarlo, entendemos que no debemos solamente mostrar el problema sino también ofrecer un modelo orientado a la solución. Como señala Garcia Casella (2006:9) *“Para diseñar Modelos Contables hay que pensar en lograr despejar incógnitas específicas.”*

Entendemos que el presente estudio se enmarca en ello, por entender que refiere a **problemas significativos** como es intentar mejorar la calidad de la información interna, **tangibles**, ya que aplica a una serie de información elaborada en forma regular por las organizaciones y **específicos** en tanto está referida a determinaciones de costos y resultados. Como consecuencia entendemos que contiene elementos que pudieran servir de **guía a la acción contable.**

I.3.2. Objetivos específicos

- Elaborar un modelo constituido por un conjunto de pautas, atributos y consideraciones a tener en cuenta al momento de elaborar información de costos y resultados.
- Enunciar las características positivas que debe contener
- Alertar sobre los aspectos negativos que puedan afectarla
- Propender a la aplicación de criterios y procedimientos que lleven al aumento de la calidad de la información.
- Estudiar si es conveniente recomendar la validación del proceso de generación de información interna, es decir una metodología para mejorar la calidad de la información, y verificar el cumplimiento de requisitos mínimos.

CAPÍTULO II - FUNDAMENTOS Y NECESIDADES

II.1. Nuevos factores en el proceso decisional

II.1.1. Introducción

El acortamiento de la vigencia de las decisiones, la alta competencia, la volatilidad del entorno macroeconómico, el aumento y cambios en las regulaciones, la atención en aspectos relacionados al grado de sustentabilidad de la organización, el cuidado ambiental y la responsabilidad social empresaria, genera nuevas exigencias para la dirección, que se expresan en la necesidad de mayor cantidad de decisiones, de mayor complejidad y de vigencias más cortas. Su objetivo básico referido a la fijación de políticas, procedimientos y procesos que regulen el funcionamiento de la organización, resulta desafiado por estas cuestiones.

Las decisiones de “una vez en la vida” resultan cada vez menos frecuentes. Los cambios en el contexto, regularmente nos pone en el mismo lugar una y otra vez para volver a decidir.

Se hace necesario encontrar un adecuado balance al considerar cuestiones como el crecimiento, inversión, la sustentabilidad, que requiere de una mirada de largo plazo, frente a las cuestiones de coyuntura, como la situación del mercado, la rentabilidad, el costo del financiamiento, la competencia y el avance tecnológico.

La gestión diaria requiere de decisiones cuyo impacto perdura por períodos de tiempo más breves, por tanto resulta trascendente la dinámica de generación de nuevas propuestas relacionadas a la elaboración de información interna, para poder alcanzar a tiempo la toma de decisiones ajustadas a los urgentes requerimientos que establece el día a día de la actividad organizacional, y no perder la capacidad de *mirar para actuar* en el horizonte de mediano y largo plazo.

II.1.1.1. Contextos cambiantes

En épocas de crisis se desafían las habilidades de la dirección. Como un barco en la tormenta, las organizaciones deben enfrentarla. En ese momento, la falta de información y la pérdida de tiempo pueden ser vitales en tanto inhabiliten u obstruyan la toma de decisiones. Es necesario que el proceso de generación de información este permanentemente “operable” para poder enfrentar las situaciones menos previsibles. Son en estos momentos donde: *“... los líderes, gerentes, autoridades de gobierno tienen una gran oportunidad, y juegan una función central para consolidar las tendencias estructurantes de la crisis. Si lo logran, están llamados a desempeñar un rol fundamental en la conducción del proceso.”* Schlemenson, A. (2007:254)

A continuación desarrollaremos el impacto en el proceso decisional de algunas de las características relevantes del contexto. La combinación e interacción entre ellas hacen superponer sus causas y efectos y muchas veces resulta difícil cuantificar su impacto individual.

Su reducido tratamiento en el presente trabajo busca tener presente tales circunstancias que seguramente serán parte de la realidad con la que conviviremos en las próximas décadas.

Pensamos que nuevos factores acaecerán en el futuro, otros perderán vigencia y la importancia relativa de ellos y los grados de impacto cambiarán, por tanto frente a estas circunstancias debe ser reiterada la sugerencia respecto a la necesidad de ponderar los atributos buscados y los criterios aplicados en cada circunstancia y momento. No solo en

épocas de crisis, sino también durante las fases de los ciclos de vida de las organizaciones, momentos políticos, económicos y sociales.

II.1.1.2. Factores Externos

Muchos y cambiantes son los factores que requieren de la atención de la organizaciones, para ejemplificarlos tomamos el detalle enunciado por Ercole, (2003:53).

- *Consumidores capacitados y exigentes*
- *Cortos ciclos de vida de productos*
- *Entornos económicos globalizados*
- *Competitividad creciente en precios y productos*
- *Avances tecnológicos*
- *Mayor inversión en marketing y atención de clientes*
- *Mayor inversión en investigación empresarial*

Señala Laudon, K. C., & Laudon, J. P. (2004:4) los Cuatro cambios a nivel mundial han alterado el entorno de los negocios:

- *Surgimiento y fortaleza de la economía global*
- *Transformación de economías y sociedades industriales a economías de servicio basadas en el conocimiento y la información*
- *Transformación de la empresas comerciales*
- *Surgimiento de las empresas digitales*

II.1.1.3. Factores Internos

Respecto a factores internos, son relevantes los aspectos relacionados al recurso humano como factor en los procesos organizacionales.

La actitud y compromiso, la confianza en sus capacidades, la disposición a asumir los riesgos y consecuencias frente a los cambios, caracterizan a los profesionales de estos tiempos, y esta cuestión que se evidencia en el nivel de rotación de las personas en las empresas, en áreas sensibles para el armado o el uso de la información, requiere que cada

vez más se deban depositar en sistemas y procedimientos y no solo en “su cabeza”, la base y soporte del funcionamiento de la organización.

Esta generación de nuevos y diferentes requerimientos y características de los actores, requiere de nuevas respuestas en menor tiempo, y para ello de más información, producto de mejores sistemas, y criterios válidos y pertinentes que pongan a disposición más información, más rápidamente y de mejor calidad.

Se ha avanzado enormemente en el acceso y procesamiento de la información en las últimas décadas. Nuevas tecnologías (**Internet, Cloud, Big Data**, dispositivos móviles, hardware de potencias, capacidades de archivo inimaginables hacia unas décadas y procesamiento de enormes cantidades de datos, redes sociales, grupos de interés irrumpen en nuestro trabajo y en la vida diaria. La comunicación y acceso on-line desde casi cualquier lugar, nos mantiene al tanto casi instantáneamente de lo que ocurre en tantos ámbitos como los que sean de nuestro interés o seamos capaces de administrar. Seguramente estas circunstancias (actuales y futuras) construirán nuevos paradigmas que deberemos aprender, y traerán nuevos desafíos a superar. Señalaba Saenz Vacas (1996:28) “... *los paradigmas vigentes conducen a secuencias decisionales clásicas...*” “*Son paradigmas empresariales paleotecnológicos, impropios para manejar un entorno hipercomplejo.*”

Cuando no tenemos a mano la información necesaria y no hay tiempo de esperarla, dado la rápida decisión a tomar, la misma se reemplaza por respuestas intuitivas. El improvisador, espontáneo, inmediato, veloz en su pensamiento y en su respuesta, demanda menos de un sistema, frente al previsor, que basa su accionar en un orden anticipado, y en el fuerte sustento del planeamiento.

Entender y mejorar los procesos de manejo de información permitirá dar una mejor satisfacción a esta creciente y más inmediata demanda, ahora hacemos y medimos “*on-line*”.

El concepto acuñado en los últimos años denominado “**Internet de las cosas**”³ comprende un diversidad de utilidades e interconexiones de elementos de la vida diaria personal como empresarial. La captura instantánea de datos y su uso a fin de generar respuestas y acciones

³ Internet of things, en inglés

automáticas, forma parte de los nuevos paradigmas tecnológicos citados que impactan en nuestra vida diaria y en nuestro trabajo.

II.1.1.4. Comportamiento organizacional

El cumplimiento y observancia de las políticas y normas de gobernanza y comportamiento empresarial se han convertido en un factor de preocupación en las organizaciones. Tanto por requerimientos internos o externos a la organización, las políticas anti-corrupción, nacida tras los sonados casos de fraude han puesto a la luz y en el conocimiento de la población las actitudes de los protagonistas y exigen ahora a las empresas actitudes efectivas para evitar sus efectos en la vida de la gente.

La gran cantidad de eventos académicos y empresariales referidos a esta cuestión dan muestra del interés. La dirección se ha visto compelida a evitar estas prácticas, requiriéndole una mayor atención, dado el efecto sobre su reputación, como en aspectos legales y económicos.

Consecuencias adicionales por el inadecuado uso de información confidencial, la seguridad informática, aumentan la carga de temas en la gestión.

Como el presente trabajo no está restringido en su aplicación a empresas privadas, ya que la información necesaria para la toma de una decisión, cualquiera sea el carácter de la institución, el análisis de las pautas y criterios que se apliquen a ella, son idénticos en tanto persiguen como objetivo mejorar la información. La búsqueda de la eficiencia en los recursos aplica a cualquier ente, independientemente de cual sea el destino de los mismos, o el uso posterior de los resultados derivados de la gestión de ellos. Más aun, cuando se trata “del dinero propio” existen algunas libertades mayores en la toma de decisiones, que quienes deben responder por los resultados frente a otros.

II.1.1.5. La cuestión de grados

Encontramos que las siguientes expresiones generan diferentes grados de incertidumbre en los actores económicos por su impacto en la previsibilidad respecto del futuro, y la magnitud del alcance de las mismas. Hemos seleccionado los siguientes factores que entendemos relevantes, a fin de incluir su consideración al momento de generar y utilizar información para la gestión.

- *Complejidad*
- *Crisis - Turbulencia*
- *Inestabilidad*
- *Incertidumbre*

Estos conceptos se encuentran frecuentemente concatenados, como diferentes fuentes, efectos y formas de expresar las características cambiantes del contexto en el que se desarrolla la actividad empresarial que se interrelacionan con vínculos de diversos grados, magnitudes y efectos.

La consideración de los *grados* de los conceptos que desarrollaremos a continuación es una cuestión relevante. Las características de los escenarios, se definen, entre otros aspectos, por los *grados* de complejidad, estabilidad, turbulencia, que se expresan en impactos distinta naturaleza, magnitud, adoptando diversas formas y velocidades de evolución. Tener presente estas cuestiones ayudará a poder dimensionar y ponderar el peso relativo que deba darse a cada uno de los atributos de la información en cada momento en particular.

La experiencia de los que hemos transitado situaciones tan diversas en la historia económica argentina de las últimas décadas, dentro del ambiente empresarial y académico dedicados a la elaboración de información en una fuente que nutre y motiva a profundizar su estudio tratando de comprender su dinámica y efectos.

Hemos elegido los siguientes factores que afectan el proceso de generación de información interna y su uso. En algunos contextos, estos generan en el usuario dudas respecto a la validez de la información, simplemente porque sus propias apreciaciones sobre, por ejemplo, el valor futuro de una variable (tipo de cambio) puede inducir a considerar solo parcialmente la misma o hasta, incluso, desecharla, con la consiguiente pérdida de tiempo y esfuerzo, sumada al grado de decepción y frustración de los participantes.

II.1.2. Complejidad

Entendemos por complejidad a la cualidad de una situación, evento o hecho, compuesto por diversos elementos. En términos generales, la complejidad tiende a ser utilizada para caracterizar algo con muchas partes e interrelaciones que conforman un conjunto intrincado y difícil de comprender. La complejidad es una noción utilizada en diferentes campos tales como la filosofía y la epistemología, así como también la física, la biología,

la sociología, la informática, la matemática, y por supuesto en las ciencias sociales. La definición de "complejidad" por cierto tiene importantes sesgos diferenciadores según el dominio en consideración. Elegimos los elementos que la conforman según detalla Pavesi (2006) *“La complejidad está determinada por la cantidad de variables, la diversidad de valores, grados o niveles que están tienen probabilidad de asumir, y el grado de interrelación entre las variables.”*

En nuestro trabajo orientamos la atención a lo señalado por Battram, A. (2001:7) respecto a la relación con la información: *“Conforme aumenta la complejidad del sistema tratado⁴, se incrementa la cantidad de información (o, más exactamente, de datos). El flujo de datos empieza a desbordar los procesos y los sistemas organizados para tratarlo”*.

Estas condiciones ameritan el análisis profundo de las causalidades. Algunas veces la primera impresión o conclusión no resulta ser la más demostrativa de ellas. Por lo cual se debe dedicar el esfuerzo que sea necesario para no caer en soluciones apresuradas.

II.1.3. Crisis - Turbulencia

Señala Baldini, (2008) *“La diferencia para una empresa entre sobrevivir y desaparecer del mercado en estas épocas denominadas por los autores de temas de Administración como “turbulentas”, va a estar dada por la rapidez con que se pueda comprender y decodificar el entorno en el que se desenvuelve y la velocidad con la que tome sus decisiones. Éstas deberán ser decisiones eficaces, para lo cual los datos que se obtengan y la forma de procesarlos también deberán serlo.”*

Tal puede ser la magnitud de los impactos en estas épocas, que no es exagerado como señala Baldini hablar de *sobrevivir*. Nuestro contexto nos ha hecho vivir en reiterados momentos situaciones con características como las citadas.

Elegimos sobre lo enunciado por Schlemenson, A. (2007:86) como efectos relevantes de los contextos de crisis:

- *Pone de manifiesto falencias y debilidades que no se perciben en épocas normales.*
- *Exceden la capacidad de comprenderlos y decodificarlos*

⁴ Sistema tratado: siempre que se observa un sistema este forma parte de un mayor conjunto de sistemas

- *Desactualiza los sistemas internos*
- *Afectan la integridad y la orientación de los sistemas*
- *Restricciones al planeamiento y en la perspectiva del tiempo*
- *Retracción a la acción*
- *Trabaja en límites de tiempo más breves*

Por tanto toda forma de trabajo y priorización se ve afectada. Resulta imprescindible conocer los frentes más riesgosos y de mayor impacto para actuar sobre ellos de manera inmediata. Los sistemas y procedimientos serán puestos a prueba en condiciones mucho más exigentes. Todo lo que hayamos hecho previamente para que *resistan y respondan* cobrará valor y significado en estas circunstancias.

Las crisis (internas y externas) son un proceso, y en su evolución las consecuencias y resultados pueden ser favorables o desfavorables según como se gestione y como la organización se adapte en su impacto. Se afecta el foco del proceso decisional dando prevalencia a decisiones de corto plazo para enfrentar la coyuntura. Dado que los vectores de la crisis cambian frecuentemente de dirección, intensidad y sentido, es relevante, sino vital, contar con información con una frecuencia y actualización mucho más alta.

Dedicar tiempo en cuestiones que pudieran ya haber estado resueltas, se transforma en una pérdida de disponibilidad en un momento valioso. Cuando más cuestiones que puedan preverse estuvieran resueltas, queda más tiempo para dedicarse a las novedades emergentes de la situación. Esa disponibilidad de tiempo puede ser relevante.

A mayor turbulencia mayor cantidad y frecuencia de alarmas tempranas. La falta de comunicación oportuna o los malos entendidos pueden generar consecuencias graves, por tanto en estas circunstancias deberán extremarse los cuidados en la información a elaborar y considerar.

II.1.4. Inestabilidad

Las formas de expresión suelen incluir:

- Perturbaciones en la dinámica regular de los negocios
- Interrupción de procesos

- Momentos de alta y baja volatilidad - Fluctuación y oscilación en el nivel de variables
- Comportamiento errático del contexto - Aparición de sucesos y comportamientos imprevistos - Aparición de elementos perturbadores - Cambios abruptos
- Futuro poco previsible - Aumento de incertidumbre e inseguridad

La misma se expresa en distintos grados de intensidad, con diferentes velocidades de aparición, dinámica de evolución, tipo de impacto y tiempos de permanencia.

Algunos autores adjudican el origen de la inestabilidad a la no corrección oportuna y eficiente de fluctuaciones y desequilibrios que los ciclos políticos, económicos y financieros tienen intrínsecos en su devenir. Conceptos aplicables a inestabilidades internas también existen en las organizaciones, consecuencia de cambios organizacionales, de dirección, fusiones y adquisiciones, estados concursales o de crisis financieras, entre otras cuestiones.

La “aparición del Cisne Negro” de Taleb, señalando el impacto de eventos disruptivos, describe como las organizaciones se ven obligadas a reacomodar sus objetivos y funcionamiento. Adicionalmente, nos obliga a reflexionar si nuestras organizaciones esta preparadas para la aparición de los poco previsible *cisnes negros* como también evaluar con qué recursos enfrentarlos.

II.1.5. Incertidumbre

La frecuencia y magnitud de los cambios de las variables económico-sociales críticas son cada vez menos predecibles traduciéndose en una mayor incertidumbre.

Tal como señala Gilli (2013:36) *“La incertidumbre existe para el decisor cuando no está en condiciones de saber cuál será el valor que podrá adoptar una variable; en otras palabras, tiene dificultad para predecir qué efecto tendrá su elección actual en el futuro.”*

La incertidumbre algunas veces es causa de imprecisión y el malentendido, este trabajo busca aportar pautas de construcción de información superando estas limitaciones a partir del intento de minimizar los impactos negativos. Compartimos con Schlemenson, A. (2007:24) la vocación superadora frente a estas situaciones, *“De manera que no cabe*

contentarse con una aceptación resignada de la incertidumbre: se impone la necesidad- y encarar el intento- de dominar las circunstancias que en el momento que ocurren parecen irresolubles y terminales”

Bajo estas circunstancias, mucho de lo que es habitual y fue útil en otro momento, no necesariamente mantiene estas bondades y requiere de su revisión y adecuación a las condiciones que la situación impone. Se hace necesario repasar los contenidos, criterios y formas de la información que debemos solicitar, y de cómo debe ser ofrecida.

Los ejemplos de la náutica nos son útiles para graficar estos momentos. Claramente frente una inestabilidad climática los comportamientos deben adecuarse a ella. Toda la tripulación atenta. El capitán al mando, aun en los detalles. A pesar del acceso a los pronósticos, no sabemos con exactitud la intensidad exacta del viento, cuanto va a durar, si va mantener la dirección, marea, oleaje, y quizás llueva y haga frío. Según las características de la embarcación (asumamos equivalente a la empresa) y la calificación de la tripulación, podremos evaluar las acciones posibles ante la gravedad de la situación. Ya dejó de ser una preocupación a qué hora llegamos. Mucho menos que vamos a cenar. Es el momento de poner a prueba nuestras capacidades, pero fundamentalmente, nuestras actitudes, nuestra entereza. Como se suele decir, en momentos límites seremos testigos de las acciones más nobles y de las más reprochables. Serán puestas a la luz nuestra experiencia y conocimiento y nada será más reconfortante que haber superado con éxito el desafío.

Las informaciones deberán ser de utilidad para accionar sobre las variables más relevantes respecto del impacto en la empresa.

II.2. El avance tecnológico

Las nuevas tecnologías nos inundan y atraviesan en forma continua y arrolladora. Si comparáramos como se desarrollaba nuestra vida en segmentos de diez años, veríamos que son muy pocas las cosas que no se ven afectadas.

Notoriamente desde las cuestiones hogareñas como los aparatos electrodomésticos, autos, teléfonos, comunicaciones, servicios bancarios, para nombrar algunos, hasta las relacionadas al ambiente del trabajo, no solo lo relacionado a las tecnologías de producción

y de sistemas informáticos, sino también a las formas de comunicación y de gestión de los negocios, son modificadas de manera significativa.

Seguramente reste aun un acceso más generalizado y efectivo para evitar los contrastes en la sociedad que hacen, por esta circunstancia, más notorias algunas desigualdades que atentan contra la posibilidad de educación y progreso de los menos favorecidos.

Esta situación no solo afecta a las personas sino que ocurre también en las empresas, y contrario sensu a lo que se podría pensar, que solo afecta a las empresas más pequeñas, la cuestión resulta más generalizada, como señala Saez Vacas, F. (1996:28) “... sucede que la mayoría de las empresas, no solo viven en un estadio tecnológico desfasado, sino que están técnica y culturalmente atrasadas en sus paradigmas de acción. En tales casos, el aprendizaje de la tecnología se constituye en necesidad e instrumento previo al abordaje de estrategias competitivas, en la condición de su viabilidad y, por tanto, de su evolución. El papel de la tecnología sigue siendo instrumental, pero ahora es primario, apriorístico (o casi) y ubicuo. Aparece en todas las ecuaciones de la empresa.” “... la innovación tecnológica en las empresas se transforma en un asunto esencial y más complejo que la clásica transferencia tecnológica, puesto que toca a los potenciales estratégicos de la empresa, a sus procesos organizativos, sus procesos productivos y a sus procesos psicosociales”

Por tanto utilizar la tecnología como facilitador de procesos y acceso a información se ha convertido en una tarea permanente en las organizaciones que la consideran un factor generador de ventajas competitivas.

II.2.1. Tecnologías de Información y Comunicación (TICs)

Lejos han quedado los tiempos en que Theodore Lang en los años cincuenta dedicaba parte de un capítulo de su libro a explicar la utilización de la regla de cálculo, o tener a mano las “Tablas Usuales” de Lascurain, Lambiase y Roca, o la necesidad de prestarle suficiente atención al pedido de informes especiales debido a la gran cantidad de trabajo manual requerido en llenar planillas y hacer los cálculos y el tiempo dedicado para llevar los registros analíticos que la Contabilidad de Costos requiere.

Si bien ya han pasado varias décadas algunos aún llevamos en la memoria las enormes planillas, que se completaban “a mano”, por ejemplo para determinar las variaciones por centro de costo y por orden de trabajo en una empresa gráfica en los años 80. ´

Muchos de nosotros hemos presenciado la ocurrencia en tiempo real lo que imagino Steve Jobs hace treinta años respecto a que “*cada persona tendrá una computadora personal*”, y poder guardar su propia información y “procesar” sus propios reportes. Aunque hemos vivido tiempos sin ellas, hoy no nos imaginamos que haríamos si nos faltaran.

La posibilidad de procesar en tiempos cortos enormes volúmenes de datos, y su amplia capacidad de archivo, como en todo orden de la vida, nos hizo posible superar una limitación, pero de inmediato aparece un nuevo desafío: como ser eficientes en el uso de esta masa enorme de datos disponibles sin perdernos en ella.

En general las herramientas tecnológicas buscan los siguientes objetivos:

- Facilitar el esfuerzo
- Mejorar la precisión
- Facilitar el acceso, transferencia, transformación y control de la información.
- Reducción de costos
- Aumento de la velocidad, la previsibilidad y la integración organizacional

Las nuevas tecnologías de información y comunicación (TICs) han cambiado la forma de interactuar de las personas, comunicación *on line*, diálogos frecuentes y regulares entre personas que no se conocen las caras trabajando a minutos de distancia. Nuevas formas de relacionarse y diferentes formas de comunicación que muchas veces no se fundamentan explícitamente, todo se da a través de códigos que no necesariamente todos comprenden, situación ésta, aumentada, algunas veces por la diferencia generacional. Como toda nueva forma acuña términos y conceptos o cambia y otorga nuevos y diferentes significados a conceptos existentes. Cambian las formas de pedir, de entregar, de enseñar y de aprender. Esto impacta en una reducción de la interacción cara a cara. Teleconferencias, mensajes de texto, WhatsApp, Twitter, adicionan nuevas alternativas, que, si son adecuadamente utilizadas pueden aportar mejoras significativas a la comunicación.

Quienes valoramos el diálogo personal como forma íntegra de comunicación, donde una expresión corporal, el tono de ellos, el afloramiento de un sentimiento, puede ser tan explicativa como un informe, y entendemos que las nuevas formas de comunicación debieran complementar y no sustituir estos contenidos.

Indudablemente las TICs han demostrado ser portadoras de valor agregado y capacidad transformadora, afectando positivamente la capacidad de procesar la información interna. Como señala Zornoza Boy (1989:189-208) *“Las nuevas tecnologías afectan a la capacidad de procesar información, lo que supone una necesidad de explorar nuevas posibilidades y nuevos enfoques (por ejemplo, desagregando información; empleando distintos datos de coste o de resultados para análisis diferentes; con la posibilidad de utilizar los criterios de valoración más apropiados en cada caso, etc.).”* Su potencial está aun en etapa de expansión

II.2.2. Internet y redes sociales

Internet, la llamada “nueva economía” ha irrumpido en nuestra vida diaria tanto en aspectos personales como laborales, cambiando muchas de las formas y contenidos a la que teníamos acceso. Nuevas actividades y empresas relacionadas al E-commerce, o su incorporación en la realidad organizacional lo ha convertido en factor de análisis y uso casi ineludible.

Se han acuñado nuevos conceptos derivados de la participación masiva como la denominada “inteligencia colectiva.” En ese sentido consideramos lo dicho por el mismo autor *“Las redes sociales, al igual que en el mundo de los blogs, si generan influencia y mucha.”*

De extrema difusión en ambientes académicos de redes como, Facebook, LinkedIn, sumados a los buscadores como Google en su versión “Académico”, bases de datos académicas y profesionales; además de las intranets en las empresas, sumado a los dispositivos celulares y la facilidad de armado de grupos de interconexión, permiten estar en ambientes de permanente comunicación.

II.3. Temas emergentes

Renovados énfasis en problemáticas relacionadas con la sustentabilidad, la lucha contra la corrupción, la pobreza, el cambio climático, se intercalan con los requerimientos generados por cuestiones de coyuntura.

Los nuevos (o postergados) requerimientos de la sociedad requieren de nuevas respuestas, enunciaremos algunos de ellos como una forma de graficar la inmersión del universo circundante en la gestión empresarial, que no solo debe ser considerado sino gestionado, de ser posible, en su favor y el del entorno.

II.3.1. Responsabilidad social y ambiental

Pareciera que se han terminado para algunas empresas los tiempos en que no debían rendir cuenta a la sociedad sobre sus acciones e impactos en la comunidad. Algunas lo han hecho históricamente basados en el entendimiento que una empresa, aun privada, es un bien social, y por tanto un instrumento que sirve de medio a la realización integral de la persona, a la cual contiene, permitiéndole no solo la obtención de recursos para su sustento, sino el desarrollo de su profesión, de sus capacidades, siendo factor relevante para su realización personal y familiar.

La responsabilidad social empresaria se la ha denominado como un nuevo paradigma de racionalidad económica para las organizaciones

Según Farré es generalmente aceptada la importancia de la Responsabilidad Social Empresaria como una nueva forma de pensar y hacer negocios.

Michael E. Porter y Mark R. Kramer proponen la idea de Creación de Valor Compartido y sostienen que las compañías deben tomar la delantera y volver a considerar la conveniencia de unir sus intereses con los de la sociedad.

Desde la óptica interna de la organización, en forma adicional a beneficios externos logrados, frecuentemente se enuncian los siguientes propósitos:

- Tender al aumento de la demanda / precios de sus productos y servicios
- Generar fundamentos para hacer publicidad, comunicaciones, etc.
- Fidelizar a la inversión

- Atraer personal y recursos financieros
- Valorizar sus activos intangibles – valor marca
- Mostrar una imagen de responsabilidad y solidaridad
- Generar una ventaja competitiva frente a la competencia
- Generar empatía con las autoridades regulatorias y personal
- Servir de excusa para el encuentro con personalidades, referentes, y funcionarios

Las empresas dedican recursos a estas acciones que deben ser sopesados con los objetivos y resultados obtenidos. Como un alto contenido de estas acciones refiere a generar o mantener valores de intangibles, resulta necesaria una adecuada fundamentación, y explicitar claramente los criterios de análisis, control y valuación aplicados en cada organización.

Compartimos las Propuestas como las de José Luis Lizcano Álvarez para la construcción del Cuadro de Mando para la Responsabilidad Social (CMRS),

El Centro de Investigación en Contabilidad Social junto con el Centro de Investigaciones en Auditoria y Responsabilidad Social (CIARS) de esta casa de estudios son evidencia de la importancia académica alcanzada por esta disciplina. Sus trabajos sobre gestión ambiental, memorias de sostenibilidad, sistema de información contable medioambiental, ofrecen un material de referencia y consulta.

El objetivo del presente trabajo se enfoca en la necesidad de contar con información interna para gestionar la problemática de la RSE. Si bien aplica en muchos aspectos a lo relacionado a la información para terceros, como la gestión implica una adecuada ecuación de costos y beneficios (que no necesariamente obliga a la búsqueda de rentabilidad) buscando la eficiencia en los costos e inversiones en este sentido, en relación a los beneficios potenciales, y en este punto, quien gestione este área, no debiera excluir en sus mediciones los beneficios sociales externos a los resultados de la compañía.

II.3.2. Sustentabilidad

El concepto de sustentabilidad en este trabajo lo presentamos desde la perspectiva de una nueva problemática en la gestión. Esto implica la necesidad de su consideración en el ambiente de la fijación de políticas y toma de decisiones en consecuencia.

En adición a lo desarrollado en la teoría contable respecto a los modelos de información a terceros, aquí nos centramos en hacer énfasis en el impacto que tiene en las organizaciones, en la medida que su tratamiento genera una exigencia adicional de gestión que debe ser satisfecha. No solo a los fines de exposición a terceros, sino como valor relevante para garantizar la vida futura del ente.

Esto implica un refuerzo a la necesaria mirada sobre los impactos de mediano y largo plazo, que muchas veces la búsqueda de los objetivos inmediatos le restan atención.

Ya sea por estas consideraciones o bien por el intento de minimización de riesgos, y el resguardo sobre la continuidad futura de la compañía, el amplio término de sustentabilidad semeja y abarca a todas las acciones que propendan a la continuidad de la vida del ente.

Trabajos como los de Scavone (2015), Fronti de García, L., y García Casella, C. L. (2009), Rob Gray (2003) se enfocan en la información de lo hecho sobre este punto. Nosotros iniciamos un paso atrás, desde el momento que su consideración impacta y por ende condiciona el comportamiento empresarial.

Respecto a los tipos de reportes señala Scavone, G. (2006:166) *“La característica remarcable de estos informes financieros y no financieros es la variedad en estilos y tipos que existen en cuanto a sus contenidos y formas. Para asegurar la calidad de los reportes y guiar a las empresas en cuanto al tipo de información a incluir en los reportes, la iniciativa global para los reportes conocida como GRI brinda lineamientos aceptados por muchas organizaciones.”*

En consecuencia, la consideración de esta problemática en los contenidos de la información interna y de costos constituye un nuevo capítulo que debe ser incorporado como una actividad generadora de costos y beneficios, y por tanto con necesidad de ser planificado y controlado.

II.3.3. Innovación

Abundante bibliografía, gran cantidad charlas, conferencias y opiniones referencian y la mayoría de ellas avala la necesidad de repensar las organizaciones. Sobre la base que la mayoría de las veces las cosas son mejorables, o bien que, en la revisión sistemática, se pueden detectar nuevas ventajas competitivas, o flancos débiles que deben ser gestionados.

En la práctica, estamos permanentemente cambiando, modificando, en la intención de mejorar. Esta actitud se transforma muchas veces el origen de la innovación.

La innovación es un cambio que introduce novedades⁵. La creación permanente “.... la innovación se abre camino, ya sea como un proceso, Onrubia, J. (2007: 21) o como un suceso o evento, de forma que en esta acepción, queda reducido a un momento de inspiración, con una alta carga de suerte o azar.

“El ritmo vertiginoso de la innovación tecnológica ha eliminado de su desarrollo la distancia, el tiempo e incluso la ubicación y ha dejado en pie solo una categoría: la instantaneidad, de difícil regulación. Es un ejercicio de sabiduría que establece que ante la falta de alternativas conviene transformar la necesidad en virtud e incluso convertirla en principio.” Jorge Castro Clarín 2-9-12

En el presente trabajo pretendemos incorporar la necesidad de la innovación como una mirada fresca sobre los sistemas y criterios vigentes, que la incorporen como factor para su crecimiento y actualización en vistas a la obtención de información que cada día aumente su grado de calidad.

II.4. Necesidad de adecuación de metodologías y herramientas

Dado el cúmulo de eventos y circunstancias en que se desarrolla la actividad empresarial, hacen que estas se vean desafiadas permanentemente y las adaptaciones no resulten exitosas todas las veces. Soportada en la capacidad del hombre de adaptarse a los cambios, confiamos que la misma crezca en proporción al crecimiento de las necesidades futuras.

La adecuación señalada implica dotar al proceso con metodologías y herramientas que cumplan con los necesarios atributos para poder dar respuesta a las exigencias actuales y futuras de la diaria gestión. Colaborando para lograr los mejores resultados con la mayor eficiencia posible.

El término mejor puede tener distintos contenidos y alcances, del mismo modo el término eficiencia resulta de grados subjetivos de las personas o enmarcados por la cultura organizacional.

⁵ Diccionario de la Lengua Española. Espasa Calpe. 2005. ISBN 9788467019469.

Cuando el entorno cambia, y muchas veces lo hace de manera abrupta, debemos cerciorarnos que nuestros procesos e instrumentos de medición y acción son adecuados para evaluar y enfrentar estas circunstancias.

Para poder hacer frente a esta complejidad creciente, simultáneamente a los avances tecnológicos, las ciencias económicas, de la administración, la contabilidad, la informática y la gestión deberán mantener el flujo de aportes técnicos y doctrinarios que coadyuven a aumentar los recursos de los administradores a fin de lograr un mejor desempeño y que redunde en una mejor performance de las organizaciones.

Señalaba ya hace más de veinte años (Anthony: 1995) *“Durante los últimos veinte años... han surgido gran cantidad de teorías nuevas. El trabajo del hombre de negocios es seleccionar, dentro de esta corriente de nuevas teorías e ideas, aquellas que pueden tener aplicación práctica en sus problemas.”*

Las características señaladas de un entorno complejo y cambiante obligan a que, tanto usuarios, decisores y elaboradores, deban estar atentos a la búsqueda o construcción de herramientas que sean superadoras y mejoradoras de los procesos y sistemas que permitan afrontarlo.

Visto desde un punto de vista defensivo, que permita evitar los efectos nocivos de los cambios; desde una mirada positiva, encontrar las oportunidades y ventajas que pudieran aparecer y aprovecharlas en su beneficio.

Han quedado atrás las épocas donde el factor limitante de la información era la dificultad de encontrarla, o el costo administrativo de su procesamiento y comunicación. Estamos en un momento donde es posible librarnos de la necesidad de elegir entre dos datos, podemos contar con ambos, casi, por el mismo costo.

En nuestros días quizás el cuello de botella esté dado por la capacidad de receptar el enorme volumen de información disponible, o en la habilidad en seleccionar la información útil y válida dentro de ese vasto universo disponible.

Aumenta entonces, la necesidad de un marco conceptual y metodológico específico⁶ sobre el que se base la elaboración de información para que resulte pertinente. Las

⁶ Alineado a las exigencias de las NIIF, y a los actuales sistemas de gestión

organizaciones consideran necesarios dedicar esfuerzos y recursos para la implementación y auditoría de sistemas de calidad y de buenas prácticas de manufactura. En nuestras áreas, se contratan auditores externos para que certifiquen que la información expresada en los Estados Contables cumple determinadas normas contables que expresan criterios y pautas.

La actual dinámica de gestión incluye a dos principales procesos:

- Proceso de toma de decisiones
- Proceso de generación de información

El objeto del presente trabajo hace hincapié en este último.

Los métodos involucrados alcanzan tanto a los referidos al acceso, registro y guarda de datos como los que aplican a su procesamiento, análisis y presentación transformados en información útil a la toma de decisiones.

II.4.1. Adaptabilidad e innovación

Dados los cambios que se producen en las organizaciones, tanto los del contexto externo, como interno, sobre los cuales podemos citar como ejemplos, cambios de los responsables de la toma de decisiones, cambios de los sistemas de procesamiento de datos, cambios en los requerimientos de la dirección, modificaciones en la estructura de negocios tanto los procesos como las herramientas utilizadas deben ser evaluadas en su capacidad de ser útiles a los fines organizacionales.

“La tecnología y el proceso innovativo de las ciencias contables no se fundamentan solamente en el equipamiento de las empresas o en sus diseños y rediseños de los procesos productivos, sino también, en las innovaciones o perfeccionamientos que reciben sus sistemas contables para gestionar y controlar los recursos que se consumen en estos.”
Gómez, S. D. A., García, J. F. G., Barral, O. P., & Feliu, V. M. R. (2012)

Resulta frecuente encontrar dificultades en este intento de adaptar el funcionamiento a las nuevas necesidades. Cuestiones culturales, falta de capacitación a nuevas exigencias, actitud frente al cambio, rigidez de los sistemas vigentes, complejidad en la implementación de cambios, costo de implementación de ajustes y adecuaciones, falta de disponibilidad de tiempo para dedicarle a las mejoras necesarias, falta de compromiso de

las personas involucradas, tanto en la dirección, como en la operación, propensión al status quo conocido frente al riesgo del cambio, son algunas realidades que enfrentan quienes pretender modificar o adaptar las formas y contenidos vigentes.

Sin embargo el riesgo de la pérdida de utilidad y eficiencia de la información elaborada debiera ser ponderado a fin de tomar la decisión de adecuación.

No obstante, algunas empresas y organizaciones no esperan el momento que sus esquemas muestran flaquezas para corregirlos, sino que buscan que sus esquemas de funcionamiento y sistemas sean los motores de las mejoras y la innovación. Advirtiendo las futuras necesidades y adaptándose de antemano a ellas, transformando este proceso de aggiornamiento en una fuente de motivación y un nuevo reto con potencialidad de transformarse en una ventaja competitiva.

II.4.2. Economicidad y eficiencia

Desde el Excel⁷ a SAP⁸, si bien podría trazarse el camino tecnológico desde la planilla de cálculo a los súper sistemas con inteligencia artificial, la problemática organizacional actual en nuestro país, mayoritariamente debe solucionar también problemas básicos, dimensionar la proyección de variables en épocas inflacionarias, cuantificar y valorizar en contextos de inestabilidad. Sin embargo la urgencia no debe impedir lo importante.

Por tanto un sistema adecuado a resolver los problemas más relevantes, en general resulta accesible si está acorde a la dimensión y características de gestión de la compañía.

Si bien pudiera pensarse que no debiera el tamaño de la compañía limitar el acceso a las más desarrolladas tecnologías de procesamiento de información, en muchas oportunidades la realidad me ha mostrado que ocurre la situación inversa, empresas con capacidad financiera y de gestión cuentan con sistemas sub-ade cuados a sus necesidades.

Aun con muy baja inversión, mucha información puede generarse. Indudablemente la solidez, resguardo y consistencia son los puntos débiles de manejar mucha información en una planilla de cálculo. Pero resulta preferible, con la debida dedicación y esfuerzo que requiera minimizar los impactos negativos de los atributos nombrados, antes que no contar con la información por falta de un sistema más avanzado que la provea.

⁷ Marca registrada de Microsoft

⁸ Marca registrada de SAP AG

La magnitud del negocio es un factor que claramente influencia tanto en los sistemas de gestión como en los de procesamiento de información, sin embargo no es el único. Muchas veces la creencia de considerar suficiente lo que se tiene no permite progresar en explorar nuevas y mejores herramientas; otras veces, la presunción de lo costoso y complejo de iniciar el camino de implementar un sistema de información priva a las empresas de significativas, aunque quizás parciales, mejoras en la generación de información.

Sugerimos, en virtud de la experiencia, no descartar la tarea de evaluar la posibilidad de mejoras, más en estos momentos donde se han hecho muy accesibles sistemas que brindan buena calidad de prestaciones, (tanto en costo como en facilidad de implementación) al alcance aun de las empresas más pequeñas.

CAPÍTULO III - METODOLOGÍA

III.1. Método de investigación

Desde los momentos iniciales del ejercicio profesional mantuve cierta constancia en acumular sistemáticamente ejemplos de situaciones del quehacer de la vida empresarial en los cuales participaba o tenía conocimiento de los elementos que conformaban el proceso decisional. Enfocando específicamente en su seguimiento posterior, como evolucionaban y cuáles fueron los resultados en el futuro.

Esto permitió que la información gerencial utilizada en la toma de decisiones, pudiera ser reevaluada tiempo después, como también si los supuestos considerados se habían verificados o no. Evaluando en qué grado los resultados esperados se habían logrado, intentaba establecer que aprendizajes podríamos capturar con la lectura “*del diario del lunes*” en comparación con la expectativa de origen.

En sus inicios la recopilación de eventos tenía como un único factor común o requisito para ingresar a ese “archivo” una “teórica falta, desvío o incumplimiento” a algún criterio, precepto, o principio que a las postres resultara inadecuado.

Sin embargo no resultaba suficiente, porque en el análisis ex post, en general resultaba clara, (cuando no obvio), la inadecuada o nula aplicación de alguna pauta fallida. El desafío era encontrar cuáles de ellas son de utilidad y aplicación en el análisis ex ante, en el momento de la toma de decisiones.

Estos análisis fueron el germen de este trabajo. Convertir esa idea en un proyecto de trabajo e investigación fue el paso siguiente, donde esta recopilación de ejemplos, conceptos y datos, pudieran ser parte del cuerpo de un estudio mucho más sistemático y profundo, que permita transformarse en un conocimiento más abarcativo, verificable y transmisible.

Fue necesario teorizar sobre tales hechos y afirmaciones, y enmarcarlos en su contexto y circunstancias para permitir una correcta interpretación de los mismos

Estos análisis permitieron también la inclusión de consideraciones respecto a la evaluación de los grados de importancia y priorización en que cada una de las pautas y a su vez entre ellas, según el ámbito y momento en el que se espera sean aplicadas. De esta forma construir un cuerpo teórico que sirva de guía de aplicación en la tarea diaria gerencial, y en el proceso de elaboración interna en particular.

Accesorio y simultáneamente a la confección del listado de pautas, se sumaba la búsqueda específica de ellas a través de la búsqueda bibliográfica y la lectura de nuevas publicaciones.

Conversaciones con directivos de empresas durante más de treinta y cinco años, debates académicos referidos a la problemática de la gestión y la información, enfocada fundamentalmente a costos, rentabilidad y resultados, sumadas a la encuesta elaborada forman parte de las fuentes que nutrieron la presente investigación.

III.1.1. Diseño de la investigación

El mundo de los negocios ha sido un campo pleno de nutrientes ejemplos a este trabajo. A partir de la posibilidad de analizar en la vida empresarial real cuando los resultados no resultaron como fueron previstos. El punto de partida ha sido sin duda la búsqueda de la causa de tales diferencias. Cierta inconformismo respecto de la información utilizada me hizo repensar la forma de construirla y las cuestiones a las que debemos estar atentos.

Se incorpora por tanto la investigación teórica sobre estos hechos, compartir experiencias, analizar prácticas y propuestas de solución.

Como señala Fassio, Pascual y Suarez (2002:5) *“Toda investigación se encuentra en un dialogo permanente entre el mundo de las ideas y el mundo de la realidad empírica observable.”*

La investigación teórica intenta la búsqueda y exposición de ideas respecto a cómo encontrar caminos de solución al problema, no solo describirlo. La descripción de los hechos en el contexto es en parte la descripción del problema a resolver. Se busca en la investigación teórica la propuesta para una posible respuesta a ello.

El estudio puede ser caracterizado como **descriptivo, transversal y no experimental**. Si bien como señala Fassio, Pascual, Suarez (2002:40) *“Es común que una investigación comience como exploratoria y se transforme en descriptiva o explicativa. Al mismo tiempo, una investigación explicativa puede contener aspectos descriptivos. En general, ninguno de estos tipos de investigación se presenta en forma pura”*.

A partir de las hipótesis, se desarrollara un modelo teórico/práctico que sirva para evaluar el cumplimiento de atributos esperados de la información a utilizarse en la toma de decisiones.

El diseño de la investigación será un estudio **descriptivo** ya que estará basado en casos vividos, expuestos en la bibliografía, y por los encuestados, entendiendo que los mismos expresan una muestra de la diversidad de decisiones y la dinámica de la realidad en la que este proceso decisional se lleva a cabo.

No experimental, ya que no se puede manipular ni controlar las variables, no podemos utilizar un grupo de control, no podremos medir con precisión la relación causa efecto, entre variables. Sin embargo ciertas relaciones y los elementos componentes de estas relaciones serán analizados y explicados de manera que ayude a comprender parte de las complejas interacciones que ocurren en este proceso. Intentando hacer énfasis en los grados de aplicabilidad de cada uno de ellos en las circunstancias que lo definan como relevantes.

Será **transversal**, sin embargo no instantáneo. Recogeremos información en un momento dado del tiempo, abarcando los actuales tiempos en referencia al momento de aplicación, y descripción de la problemática. Las últimas décadas en referencia a los ejemplos utilizados.

Por las características de los elementos del presente estudio, tanto las propias del proceso decisional, como las inherentes a la información elaborada, entendemos que no será posible que esta investigación cumpla con los requisitos de un diseño correlacional.

Dada la diversidad de las decisiones y lo subjetivo que puede resultar la opinión sobre la calidad de la información, seguramente generará nuevos interrogantes como puede ser el intento de cuantificación de impacto según los grados de la misma.

Como estamos en el ámbito de las ciencias de la conducta no es posible hablar de una ley linealmente causal entre información y decisiones en un sistema abierto con interacciones de todo tipo.

Se pretende dar un ordenamiento a través de la sistematización y compilación de estas pautas aplicadas en la elaboración de información para gestión, muchas de las cuales se encuentran enunciadas en la doctrina, algunas de ellas en forma expresas, otras en forma tácita, sumadas a las relevadas en la encuesta. .

El siguiente texto se ha convertido en una guía a seguir durante el desarrollo de la investigación. Expresa la intención de la metodología del trabajo a realizar: *“Dirigir la atención hacia la vida social en el lugar mismo que se desarrolla, en su propio contexto, conviviendo con quienes estudiamos, nos permite observar la vida real en su despliegue, en sus logros y en sus procesos, con toda su complejidad, atendiendo a eso que es fruto del encuentro entre los deseos de los actores y las construcciones colectivas. No nos basta con pedirles que nos cuenten lo que hacen y lo que son sus normas ideales, sino que observamos los hechos en su hacerse, la conducta produciéndose, los valores valiendo, en gerundio, como el movimiento que se demuestra andando. Porque ese andar de la vida social es donde podemos detectar la contienda entre las aspiraciones de los actores y los factores condicionantes, entre la libertad y la limitación, entre la tradición y la imaginación creadora, la vida real encarnando en su concreción los frutos del choque de todas las fuerzas sociales, como un todo en acción.”* Sanmartín, R. (2000:148)

El desarrollo y presentación de las pautas y atributos no se presentan como una propuesta cerrada y exhaustiva, sino como una enunciación perfectible, aspirando a que se convierta en instrumento útil para la mejora en la gestión de los entes.

Adherimos a lo dicho por Bunge (2004) *“El conocimiento mejora considerablemente las posibilidades del hacer correcto y el hacer puede llevar a un mejor conocer (ahora que finalmente hemos aprendido que el conocer rinde), no porque la acción sea conocimiento, sino porque, en cabezas inquisitivas, la acción puede impulsar el planteamiento de problemas”*

Intentaremos modestamente sumarnos en este proyecto de construir algunas respuestas a partir del análisis de un aspecto de la realidad organizacional.

III.1.2. Preguntas problematizantes

La gestión organizacional se nutre de información como insumo básico. En la elaboración de información interna existe una amplia libertad de acción, incluyendo la selección de datos, la aplicación de criterios, la oportunidad de presentación y las formas de exposición de las mismas, entre otras.

Naturalmente lo diverso de la necesidad de información, resultante de la diversidad de las acciones a realizar, justifica tan amplio campo de acción. Este universo ha sido el campo fructífero para que brillaran profesionales con su trabajo, habiendo encontrado con precisión la fórmula adecuada en la generación de información reconocida por el usuario como valiosa para sus decisiones.

Sin embargo, algunos otros han sufrido los reproches respecto al escaso valor del trabajo presentado y aun más, los hacia pasibles de la culpa respecto a la decisión tomada, cuando, desde algún aspecto, la información estaba realizada “según criterios supuestamente conocidos y aceptados por todos”.

Creemos que si frente a esta problemática, fueran exteriorizadas ciertas pautas que aplicadas a cuestiones específicas de la vida diaria de la organización, enmarcándola en un esquema conceptual más profundo y amplio, puede convertirse en una herramienta de uso que colabore en mejorar la calidad del proceso decisional.

Elaboramos para ser utilizadas como guía una serie de preguntas que intentaremos sean respondidas en el desarrollo del presente trabajo.

- ¿Cuáles son las características o atributos que debe cumplir la información interna?
- ¿Qué características o atributos son apreciados al momento de evaluar el grado de calidad de la información?
- ¿Qué relación existe entre los atributos asociados a la información interna y el proceso de toma de decisiones?
- ¿Qué elementos deben ser considerados para ponderar el grado de relevancia de cada uno de ellos?
- ¿Cuáles son los problemas asociados a la falta de verificación de las pautas?
- ¿Existe interés en la construcción de un modelo que guíe el chequeo de su aplicación?

III.1.3. Reconocimiento de la situación

La definición de atributos esperados y pautas que guíen la preparación y exposición de información interna, en especial la orientada a los procesos de toma de decisiones, la ponderación del grado de aplicación de tales atributos en cada circunstancia, el chequeo de ellos una vez elaborada, la presentación y explicitación de las pautas y supuestos básicos considerados en función al objetivo buscado, puede ser un factor de mejora en el proceso decisional de las organizaciones. En sentido contrario, su inexistencia, o existencia parcial puede afectarlo negativamente.

Además a lo largo de la investigación entendimos como relevante la enumeración con idéntico criterio de los atributos inherentes a los datos básicos y los sistemas de procesamiento como los propios de los sistemas de costos.

Adicionalmente dadas las permanentes interrelaciones entre usuarios y elaboradores de información, dedicaremos un párrafo a las pautas esperables en su comunicación.

III.1.4. Evidencia de la problemática

Las expresiones de los hombres de negocios acerca de la problemática relacionada a la información para la toma de decisiones vienen de larga data. Incluso muchos artículos y

libros sobre nuevas técnicas de costeo, nuevas propuestas relacionadas a información gerencial, fundamentan la necesidad en alguna o varias falencias respecto a la información elaborada, a los sistemas, o a los criterios aplicados.

Algunas con acertadas críticas, otras basadas en magros resultados provenientes de inadecuadas implementaciones o ejecuciones, recursos humanos inadecuadamente capacitados, fallas de organización, entre otras.

Históricos debates entre Costeo Integral y Costeo Variable, Costos Estándar y ABC, para citar algunos ejemplos, nos han puesto en la disyuntiva de tener que elegir uno y otro. Y quizás eran ciertos los fundamentos de estas “batallas”, en tanto era muy difícil poder imaginar la combinación de ambos, o por lo menos intentar obtener los resultados y beneficios de ambos.

Hoy la tecnología nos ayuda, y mucho, para cambiar el paradigma de “elegir”, por el nuevo reto de “combinar”.

Como surge la encuesta realizada, la misma arroja resultados en este sentido y fortalece la hipótesis que refiere a que mejoras en este proceso de generación de información resultan no solo útiles sino también necesarias.

III.2. Hipótesis

Las hipótesis que presentamos se fundamentan en la existencia de una problemática en el proceso decisional vinculado a la generación de información necesaria como insumo del mismo. En función a las consideraciones ya expresadas, entendemos que se requiere la generación de una propuesta tendiente a la mejora en sentido amplio de la calidad de la información.

A continuación detallamos las hipótesis básicas del presente estudio:

- **La calidad de la información mejora la calidad del proceso decisional y por ende, de la decisión.**
- **Es posible mejorar la calidad de la información interna**

- **La enumeración y consideración de los atributos de la información, y sus sistemas relacionados son elementos que pueden colaborar en la mejora de la calidad de la información.**

Además tal enumeración aportaría un conjunto de pautas que permiten ser chequeadas y este procedimiento sería de utilidad tanto para elaboradores como para usuarios de ella.

Los mismos podrían convertirse en un **Modelo para la validación de los atributos de la información**, en un proceso de mejora continua relacionado a la información para la toma de decisiones.

Sin dejar de considerar que el presente estudio es solo un paso en la búsqueda de herramientas útiles para decisiones más fundadas, más analizadas y con mayor responsabilidad y profesionalismo, dentro de un proceso dinámico y cambiante, nos motiva el desafío, conscientes de sus limitaciones como señala Osorio (1994:15) “...*, podemos decir que el carácter de verdadero de un enunciado o una hipótesis no es permanente ni dogmático, sino "probablemente" adecuado, hasta que un estudio posterior pueda dar mejores aproximaciones en la reconstrucción conceptual de la realidad a la que se refiere. O sea que las hipótesis son mayoritariamente "provisionales", pues la naturaleza del método científico impide la confirmación final de las hipótesis fácticas.*”

III.3. Unidad de análisis

Establecemos para el presente estudio como objeto: **El proceso decisional en las organizaciones empresariales en Argentina en los inicios del siglo XXI.**

III.3.1. Conceptos

Los elementos integrantes del proceso decisional, en el marco de una organización, plasmados en el gráfico precedente, lo enunciaremos según un orden temporal inicial, y proponemos las siguientes definiciones operacionales:

- **Decisión:** la elección o necesidad de establecer un curso de acción
- **Proceso Decisional:** proceso a través del cual una organización procede a la toma de decisiones

- **Decisor:** sujeto o grupo que toma de decisión, “Decididor”, como lo denomina Pavesi. Usaremos en el presente trabajo también el término **Usuario** dada la diversidad de personas que utilizan la información a fines diversos.
- **Información interna:** definimos al conjunto de información (o conjunto elaborado de datos) recibida por el decisor elaborada, presentada o puesta a disposición
- **Elaborador:** sujeto o grupo responsable de la elaboración de la información interna (también llamado analista o experto)
- **Datos:** toda información obtenida o disponible para ser utilizada tanto por el elaborador como por el decisor.
- **Pautas y criterios:** denominación resumida asignada al conjunto de consideraciones a ser tenidas en cuenta en el proceso de elaboración interna, incluye pautas que guíen su elaboración, atributos buscados en la información generada y criterios de aplicación para lograr los fines esperados. Asimismo la verificación de ellos como elementos que permitan valorar su calidad.

III.3.2. Variables

En la búsqueda de una mejor forma de explicación de la problemática, y los factores intervinientes, consideraremos las siguientes variables que conforman el proceso decisonal. Habiendo establecido para ello, que son componentes constitutivos, causales o resultantes en el proceso, y a su vez pasibles de asignarle un grado de aplicabilidad frente a una situación específica.

Como indica Fassio, A., Pascual, L. Suarez, F. (2002:38) *“Por tratarse de un modelo descriptivo buscamos describir una situación problemática mediante la identificación de las principales variables en forma independiente; no buscan medir ni establecer relaciones entre variables.”*

Por tratarse de un estudio descriptivo, categorizaremos las variables en:

III.3.2.1. Variables principales

- **Información**
- **Decisión**

III.3.2.2. Variables secundarias

- **Sujetos del proceso decisional**
 - Usuarios
 - Elaboradores
- **Contexto de la organización**
 - Interno
 - Externo
- **Variables macroeconómicas**
 - Grado de impacto y estabilidad de la Legislación y regulaciones aplicables a cada actividad en sus aspectos:
 - Financieros y cambiarios
 - Laborales y seguridad social
 - Impositivos y aduaneros,

Podríamos suponer como hipótesis que los efectos buscados en las decisiones a tomar son la variable dependiente de la información conocida (variable independiente) que la motiva o respalda. Sin embargo no es una relación causa-efecto entre ellos exclusivamente. Siendo la información solo un insumo relevante en el proceso decisional, multifactorial, complejo y dinámico. Algunos lo creen el más relevante, otros lo consideramos esencial, mas no único. Por otra parte las personas intervinientes, con sus capacidades, actitudes y emociones junto al resto de los factores como el contexto, actúan conjuntamente al momento de tomar una decisión.

Para ser más precisos, entendemos que la calidad de la información, impactara en la calidad de la decisión que se tomara basada en ella, sin embargo no garantiza la calidad de ésta. Como analizaremos en el Capítulo VII, la calidad de la decisión, no necesariamente

está asociado al grado de acierto o éxito en los resultados buscados, sino en la calidad del proceso que condujo a ella.

III.4.1 Ámbito de estudio

La gestión empresarial nutre y demanda propuestas que mejoren su performance.

Leemos y escuchamos regularmente a muchos autores del exterior con investigaciones fuera de nuestro ámbito que nos resulta, por lo menos algunas de ellas, poco útiles frente a las problemáticas actuales en nuestro país.

Por otra parte existe una enorme riqueza en los trabajos y relatos en nuestro medio, que no solo describen nuestra realidad, sino intentan proveer de herramientas útiles aquí y ahora. A ese conjunto pretendemos sumarnos, a través de que sean estas consideraciones las que no nos permita apartarnos del objetivo de aplicabilidad presente en nuestro medio como interés prioritario.

Queremos satisfacer el precepto de Gray (2003:149) respecto a *“Contextualizarlos en el entorno organizacional en que tienen lugar y en el contexto cultural y político dentro del cual actúan las organizaciones”*

III.4.1 Ámbito espacial

Si bien la problemática en cuestión es de alcance general y sus características no son esencialmente distintas en la amplitud de tipos y tamaños de organizaciones en el globalizado mundo empresarial, las vivencias prácticas vividas en nuestro país y otros países de Sudamérica, con la diversidad y magnitud de los cambios en el contexto macroeconómico, sitúa a los directivos, empresarios y estudiosos de los procesos de gestión en esta región en las últimas décadas entre los que experimentaron vivencias relevantes y significativas.

Épocas de altos impactos inflacionarios, periodos de crecimiento y decrecimiento, “el Rodrigazo”, “el Plan Austral”, “la hiperinflación de 1989”, “el uno a uno”, crisis 2001 Default - Post convertibilidad los efectos “Tequila”, “Samba”, nuevo default y crisis de los hold-out (2014), devaluaciones significativas e impactos inflacionarios de magnitud, tipos

de cambio fijos, libres, regulados, diversidad de políticas económicas, cambios en la legislación, han generado en los directivos de nuestra época una dinámica en la toma de decisiones y habilidades en rápidas respuestas a ajustes y adaptación a nuevas circunstancias, situándolos entre aquellos que han debido (y deben) sortear no pocos desafíos de magnitud.

Por ello, el estudio se focaliza en la República Argentina, intentando relevar la vida de la gestión empresarial de variados actores de empresas de diversos tamaños y estructuras organizativas. Experiencias de empresas con altos requerimientos de información, caracterizadas por su diversidad, evolución y crecimiento, entendiendo a priori que las opiniones de sus funcionarios reflejan una dinámica en la toma de decisiones que requiere de un importante caudal de información de calidad; con intenciones de encontrarnos con los “*buenos atributos*” y alertando sobre los problemas que puedan acontecer en el proceso de su elaboración y uso.

III.4.2. Ámbito temporal

Nos situaremos en la actualidad, para reflejar las actuales demandas de información. El componente teórico que fundamenta esta propuesta, esperamos se convierta en el elemento que permita y facilite la actualización y adecuación a nuevas realidades venideras, dándole vigencia en el futuro.

III.5. Instrumentos

Adicionalmente a la lectura de la literatura pertinente hemos elegido la elaboración de una encuesta como opción metodológica a fin de contar con datos empíricos sobre los requerimientos y problemática actuales de las organizaciones relevadas.

III.5.1. Encuesta

La elección de la audiencia empresarial se dio en función de la facilidad de acceso. El registro de los datos se confrontó con el modelo teórico y con las bases de reflexión obtenidas a partir de la lectura de material de la temática y experiencia profesional.

En cuanto a la metodología de análisis utilizada, se han remitido cuestionarios a través de una encuesta disponible para completar por Internet en la dirección

<http://200.51.46.139:2353/limesurvey>, a profesionales relacionados con la problemática del presente estudio referida a la información interna

Con preguntas abiertas a fin de reconfirmar las variables definidas, respecto a los atributos, principios y criterios, así como descubrir nuevos aportes sobre éstos. Por otra parte preguntas cerradas, que permitan acercarnos a determinar la ponderación que los actores otorgan a cada uno de los factores, causas e impactos de las variables consideradas y los niveles de satisfacción o descontento con su estado de situación actual.

Por tratarse de un estudio descriptivo y no de uno correlacional, como no pretendemos la determinación y cuantificación de la relaciones entre variables, sino darle validez a las propuestas, y determinar la existencia de la necesidad como fundamento para la elaboración del trabajo, no desarrollaremos los modelos matemáticos posibles de aplicar al relevamiento, ya que entendemos que a tales fines deberíamos aumentar la cantidad de encuestas consideradas, y modificar el objetivo del presente trabajo. Sin embargo, no descartamos continuar con la vigencia de la misma en un futuro.

En el Apéndice II presentamos el formulario utilizado, y en el Capítulo XVI los resultados de la misma.

III.5.1.1. Diseño

La primer parte busca obtener información sobre las características específicas de los encuestados, cargo que desempeñan en las organizaciones a las que pertenecen, profesión, edad, años de trabajo laboral, experiencia docente.

Se solicita, dada la circunstancia que buena parte de los profesionales, dado su nivel jerárquico en las organizaciones cumplen actividades como elaboradores y receptores de información, les solicitamos definan según qué rol contestan la encuesta, ya que esta segmentación será la analizada a fin de determinar si existen miradas contradictorias o diferencias significativas.

Esta categorización se realiza al solo efecto de explicitar preferencias, y eventualmente resaltar algunos de los atributos o recomendaciones, como también verificar la inclusión de ellos en la propuesta.

Grupo de preguntas relativas a las empresas u organizaciones releva, al tipo de actividad, carácter público o privado, origen del capital y tamaño.

La segunda parte consta de los siguientes bloques de preguntas sobre

- Información en general
- Información interna
- Elementos que la conforman
- Atributos esperados de información en general
- Información de costos y resultados
- Reportes habituales específicos
- Nivel de satisfacción en la información
- La valoración que les merece el modelo propuesto

En el diseño de la encuesta se procuró que las preguntas fuesen claras, precisas y formuladas concisamente.

Se combinan cuestiones donde se ha de efectuar una elección dicotómica, con las que incorporan varias respuestas alternativas, y también se incluyen otras preguntas en las que se pide a los encuestados opiniones, valoraciones y comentarios.

III.5.1.2. Objetivos

Hemos perseguido tres fines básicos al realizar la misma: el primero **establecer la validez de las hipótesis respecto a la pertinencia y necesidad** de elaborar un conjunto de pautas y criterios que permitieran el chequeo de un conjunto de atributos referidos a la información interna y sus elementos constituyentes resulta de interés tanto a los decisores como a los elaboradores de información, objeto de la presente investigación.

En segunda instancia, **conocer las opiniones** sobre aspectos puntuales referidos a información interna, y sus factores.

Y como tercer objetivo, **indagar sobre los atributos** que consideran relevantes sobre la misma problemática.

III.6. En búsqueda de vincular la realidad con los fundamentos teóricos

La oportunidad que brinda conjugar la tarea profesional con la docente en una misma temática, permite el permanente contraste entre la teoría y la práctica inmersa en la vida real. Además de ser una circunstancia de gran riqueza, con beneficios tangibles para ambas actividades, lleva naturalmente al intento de compatibilización de los propios discursos.

La búsqueda de un discurso único en ambos ámbitos guía este trabajo, dada la confrontación permanente de la teoría con la práctica, que permite su validación y a la detección de los aspectos que condicionan la aplicabilidad, o menosprecian su utilidad, al encuentro de los factores comunes, enriquecedores, sustentadores de cada avance o nueva propuesta.

En los términos que señala Forrester, J. (1995) ayuda a evitar los dos defectos de perspectiva los investigadores contables:

- a) *“Algunos la ven desde distancias demasiado grandes y no pueden observar los puntos de decisión esenciales las no linealidades y las interconexiones.(estudiantes, académicos)”*
- b) *“Otros lo ven desde una distancia demasiado corta, incorporan demasiados detalles, dan demasiado importancia a aspectos parciales, las excepciones aparentes los ciegan ante el comportamiento promedio (serían los gerentes o conductores de entes o sectores)”*

Podemos decir sin temor a equivocarnos, que el presente estudio tiene un fuerte componente heurístico, en el sentido de darle especial importancia a la experiencia de resolver problemas, tanto a los que se ha tenido acceso directo, como analizar cómo otros lo hacen.

CAPÍTULO IV - MARCO TEÓRICO

IV.1. Encuadre

La importancia de la información en los procesos decisionales y de control es reconocido desde siempre por la doctrina contable y administrativa. Del mismo modo los autores dedicados al análisis de la gestión empresarial han hecho hincapié en la vital importancia de la información como elemento principal en estos.

Dentro del dominio del área contable, el estudio detallado de problemáticas referentes a la información interna se hace esencial, debido a los impactos de alta relevancia que afectan y condicionan tanto en el producido de información a través de sus sistemas, como sus propias características.

Dado nuestro contexto macroeconómico de las últimas décadas, que ha desafiado en forma intensa y permanentemente los procesos de generación de información, nos ha dejado enseñanzas que pretendemos nutra y fundamente la propuesta específica sobre los atributos y pautas aplicables al proceso de elaboración de información interna. Y dentro del área contable, participamos de la expansión en su alcance, como en la necesidad de especificidad sobre problemáticas concretas. Como señala Osorio (1994) citando a Mattesich (1972) *“Orientación hacia la contabilidad específica y hacia modelos de información de gestión para objetivos concretos contra la aceptación dogmática de un fin único, global o indefinido.”*

El proceso decisional, y la contabilidad como fuente de información que nutre al mismo, que incluyen las pautas y criterios a utilizar en su elaboración, que son objeto del presente estudio, está inmerso en un amplio y desarrollado marco teórico, dentro del cual coexisten, múltiples áreas temáticas, que aportan diversas perspectivas y con alcances diferentes tanto al análisis del comportamiento organizacional, como la participación de los actores que lo conforman.

Como señala Garcia Casella *“Nosotros estamos intentando, como principiantes, tomar a la Contabilidad, o la tarea contable en sus diversos dominios del discurso, como una realidad en cualquier ente no exclusivamente económico y como red de información para todo el ente y sus sistemas.”* El subrayado es nuestro.

Por ende, encontramos fundamentos técnicos y doctrinarios, enfoques ricos y motivadores en las siguientes teorías:

- **Teoría Económica**
 - Teoría Microeconómica
 - **Teoría Contable**
 - Teoría del Costo
 - **Teoría de la Administración**
 - Teoría de la Gestión

- Teoría de la Decisión
 - **Teoría de Sistemas**
- Teoría de la Información

Sin embargo no son las únicas que serán referenciadas. En el estudio de la bibliografía sobre esta problemática encontramos muchas temáticas relacionadas.

Hemos accedido a gran cantidad de material, varios de ellos detallados en la bibliografía, sin embargo además de libros, artículos de revistas, académicas y profesionales.

Partiendo de la definición de Garcia Casella sobre la Contabilidad como una ciencia fáctica, cultural, ciencia aplicada, o tecnología social, nos requiere comprender la realidad, cambiante, a fin de poder incrementar las posibilidades de aplicación efectiva de la presente propuesta.

La vida empresarial es estudiada por muchas disciplinas. Dada la amplitud de su contenido, el impacto del comportamiento humano en su seno, la influencia de la tecnología y las nuevas demandas sociales, en un contexto complejo y cambiante, admite un sinnúmero de perspectivas de análisis y alcances. Como señala Osorio (1994) *“El contenido de las Teorías, que se ocupan de diferentes porciones de una misma realidad global, interpretada de diversa manera, respondiendo a un conjunto de hipótesis específicas distintas, para satisfacer objetivos diferentes.”*

IV.2. Contabilidad

Como señala Osorio (1994): *“La Contabilidad adquiere el nivel de ciencia, recién cuando no se limita su objetivo a la mera información, sino que se extiende a la INTERPRETACIÓN de los fenómenos propios de la circulación económica.”*,

En la concepción que el fin de la contabilidad es medir el cumplimiento de objetivos organizacionales múltiple, realizados a través de los sistemas contables, compartimos la descripción de Garcia Casella que *“... no solo se restringe a mostrar números ya que el campo de la contabilidad es más amplio y pretende mostrar aspectos integrales de la realidad (principalmente cuantitativos, pero no exclusivamente).”*

Garcia Casella (2001:13) *“La contabilidad se dedica a explicar y normar las tareas de descripción, principalmente cuantitativa, de la existencia y circulación de objetos, hechos*

y personas diversos de cada ente u organismo social y de la proyección de los mismos en vistas al cumplimiento de metas organizacionales a través de sistemas basados en un conjunto de supuestos básicos, el dominio o universo del discurso contable abarca los **documentos, personas, sistemas, modelos** y todo otro objeto de conocimiento científico vinculado a su labor. “ La negrilla en nuestra.

IV.3. Contabilidad de Gestion

IV.3.1. Denominaciones

Utilizaremos para el presente trabajo la terminología introducida por el Documento N° 1 de la Comisión de Principios de Contabilidad de Gestión de AECA, denominado "**El marco de la Contabilidad de Gestión**", en ella distinguen:

La **Contabilidad de Costos** ha de suministrar información a efectos de determinar el valor de las existencias y el coste de los productos vendidos.

La **Contabilidad de Gestión** ha de captar, medir y valorar la circulación interna, así como su racionalización y control, con vistas a suministrar información relevante para la adopción de decisiones en un horizonte temporal a corto plazo. (Osorio 1994)

La **Contabilidad Directiva** está ligada con objetivos estratégicos de la empresa, de los que se desprenden decisiones operativas o de gestión, interviniendo en los procesos de diagnóstico, planificación estratégica y táctica y control en general. El denominado **Marco contable para las decisiones** ofrece el soporte racional a las decisiones estratégicas y tácticas.

La **Contabilidad Estratégica** (Simmonds, Shank, Govindarajan y Bromwich) adicionan el análisis del entorno, sus cadenas de valor, competencia y la hacen foco en la necesidad de costear los atributos de los productos a lo largo del tiempo (que son los que permiten la competitividad de la empresa en el mercado)

Las muchas denominaciones que resultan habituales en la bibliografía y la actividad profesional muestran aún cierta falta de consenso en la elección, pero alcanza también al entendimiento de los objetivos y contenidos de cada una de ellas. Excede el alcance del presente estudio establecer similitudes, diferencias entre ellos, por tal motivo solo las enunciamos como alternativos a la clasificación elegida.

En el presente trabajo usaremos preferentemente la denominación de Contabilidad de Gestión, no por su sentido restringido, sino por ser una terminología muy difundida en nuestro medio.

IV.3.2. Propuestas y perspectivas

Como ponen de relieve autores como Yoshikawa (1990) y (1992), Cooper (1993), Innes y Mitchel (1993), Yoshikawa, Innes Mitchel y Tanaka (1993), las tendencias que se vislumbran en el horizonte investigador de la Contabilidad de Gestión, tienden a centrarse, en términos generales, sobre la gestión y determinación del coste correcto, pudiéndose distinguir entre las siguientes:

- **Target Costing** (Costo Objetivo) enfocado hacia las diferentes fases de la vida del producto). Utilizado como guía en el diseño de productos.
- **Funcional Cost Analysis** (en íntima conexión con la ingeniería del valor).
- **Cost Estimation** (relacionada con la elección de distintas alternativas de actuación).
- **Cost Tables** (encaminada a la selección de nuevos productos y reducción del coste de los existentes).

Además, cabe mencionar que en las últimas dos o tres décadas ha surgido una serie de nuevas técnicas de gestión cuyo impacto en los costos de las empresas ha sido dispar y que podemos resumir en los siguientes:

- **Justo a Tiempo** (JIT, por su denominación en inglés Just In Time): orientado a disminuir costos de inventarios y a mejorar las relaciones con proveedores y clientes
- **Calidad Total** (TQM, por su denominación en inglés "Total Quality Management): focalizado en la minimización de los costos por fallas internas o externas a través de los incrementos en costos de prevención y de evaluación.
- **Costeo Basado en Actividades** (ABC, por su denominación en inglés Activity Based Costing): orientado al análisis de las diferentes actividades y tareas que se desarrollan en una organización

- **Teoría de las Restricciones** (TOC, por su sigla en inglés: Theory of Constraints): con su particular análisis de los procesos “cuellos de botella”

- **Costos de Responsabilidad Social**: que afectan a la relación del ente con el ambiente natural y social que lo rodea. Baldini (2008)

IV.3.3. El proceso decisional y la Contabilidad de Gestión

Como señaláramos, nuevos aspectos de la vida empresarial son incorporados a la gestión que requieren ser evaluados, analizados y, eventualmente, implementados. Esta situación es recogida por la Contabilidad de Gestión de forma de incorporar estos nuevos requerimientos y elaborar las herramientas que permitan proveerle el análisis y la información que requieran y ponerlas a su disposición.

En la actualidad resulta difícil separar dentro de los sistemas de procesamiento de datos cuáles refieren a aspectos contables de registro y cuáles a información de gestión. Señalamos dos ejemplos:

- La evolución desde los iniciales sistemas para la planificación de necesidades de materias primas y materiales o MRP⁹, a los evolucionados e integrales denominados software de gestión (EOS)¹⁰ que incluyen presupuestos, sistemas de control documental, gestión de recursos humanos, adicionalmente a la información transaccional
- La construcción de bases (también llamados “cubos”) de datos que administran el conjunto de la información, su interrelación y acceso para los diversos fines y usuarios.

Según Sáez Torrecilla (1993): *“La integración de la información disponible en la empresa, tanto histórica como proyectada, en un sistema único, permite darle coherencia e integralidad a la misma. Esto permite a su vez la generación de información específica orientada a cada demanda. En ese ámbito encontramos a la “Contabilidad de gestión como sistema informativo responsabilizado con la presentación de información contable relevante y oportuna para la adopción de decisiones”*

⁹ Del inglés Material Resources Planning (MRP)

¹⁰ Del inglés Enterprise Operating System (EOS)

Y dentro de ella, “... una de sus partes más desarrolladas la ha constituido, sin duda, la Contabilidad Analítica de Explotación, tradicionalmente denominada Contabilidad de Costes o Contabilidad Interna”

La utilidad que reporta la información contable a los usuarios internos no resulta tan sencilla de ejemplificar, dada la diversidad de usuarios, estilos de gerenciamiento, y sistemas de información y situaciones derivadas del momento y lugar donde la información deba ser utilizada.

Pero sin ninguna duda la Contabilidad de Gestión provee información a directivos, gerentes y responsables de dirigir y operar los diferentes segmentos de la organización, en un marco de jerarquía y contenido que minimice los riesgos de uso inadecuado de la información confidencial.

La Contabilidad de Gestión incluye un gran capítulo correspondiente a lo que denominamos Control de Gestión que provee de forma sistemática información, cuya lectura y análisis fundamenta muchas de las decisiones. Algunas de corrección de la operación y otras de ratificación del curso seguido.

Nuestra posición se basa en la corriente renovadora denominada así por Fernández Fernández pero, a nuestro parecer quizás podría denominarse corriente integradora ya que intenta reunir e integrar a la Contabilidad Analítica como una parcela dentro de la Contabilidad de Gestión, para, de esta forma, adaptarse al entorno, que como hemos visto antes, está marcado por sistemas de fabricación flexibles y las tecnologías de la información nos permiten tratar los mismos datos con diferentes enfoques.

El estudio de los costos es un CAPÍTULO central en la administración de un negocio, en sus inicios muy ligada a la llamada, hoy ya casi en desuso, Contabilidad Industrial, con una fuerte orientación a fines contables, a su vez especializando su estudio en empresas industriales y manufactureras, con larga trayectoria en la doctrina (Paton, 1943), (Hansen, 1951), (Dean, 1951), (Dohr, Inghram, Love, 1954), (Lang, 1958), (Neuner, 1954) entre otros, hoy ha ampliado la profundidad y alcance de su campo al resto de las funciones organizacionales, con un objetivo más estratégico, equilibrando los objetivos de control de gestión con el análisis prospectivo del ente.

“En las últimas décadas dentro de la Contabilidad de Gestión se ha producido un cambio, tanto cualitativo como cuantitativo convirtiéndose en la protagonista y principal ayuda de la gestión empresarial.” Chein (2005)

IV.4. Estado epistemológico

Según Compartimos el enfoque científico de la Contabilidad Directiva señalado por Garcia Casella (2001), como ciencia aplicada que posee:

- Dominio
- Campo de investigación
- Problemática científica (leyes que presentan propuestas de actuación)

Adherimos a la epistemología de la contabilidad como ciencia social, del tipo de las tecnologías, Scavone (2002) y por tanto como tecnología social su objetivo es ser socialmente útil para un propósito práctico, en nuestro caso la gestión empresarial.

Osorio (1994) señala *“La Contabilidad es indudablemente una ciencia fáctica, empírica o aplicada, que tiene distintos campos de estudio, los que respecto de las organizaciones pueden sintetizarse en dos áreas: la Contabilidad externa, financiera o patrimonial y la Contabilidad interna o de gestión”*.

Nuestro trabajo, como señala Scavone de Bunge (1985): *“... desde el punto de vista epistemológico, la tecnología se funda en la ciencia básica y en la aplicada, dando lugar a reglas que no son verdaderas o falsas, sino efectivas o no.”* describe y propone un conjunto de consideraciones, atributos y procedimientos que bien podrían asimilarse a “reglas” descriptas en este sentido.

A diferencia de ser un conjunto de leyes que le dan razón a su efectividad en las ciencias exactas, en las ciencias sociales se transforman en prescripciones de cursos de acción para alcanzar un objetivo predeterminado. Son en definitiva como señala Scavone (2002:16), *“normas que regulan la praxis social”*

IV.4.1. Teoría del costo

Considerando el desafío expresado por Osorio (1994:14): *“Como el objeto de esta disertación es sostener la necesidad de formalizar una Teoría general de los costos, y los*

principios de ella, dentro de la Contabilidad, o si se prefiere de la Contabilidad de Costos, aplicable no solo a la empresa sino a cualquier unidad económica,...” si bien no es objeto de este trabajo presentar nuestras apreciaciones sobre la teoría general de los costos, la misma le da marco a esta investigación y esperamos sumar un aporte a ella.

IV.5. Influencias relevantes

Dada la complejidad y amplitud del proceso decisional, muchas perspectivas aportan estudios sobre los aspectos psicológicos, cognitivos, sociológicos de los usuarios y elaboradores de información, teorías sobre sistemas, estudios sobre el comportamiento del contexto, la complejidad (Etkin, Rosenau), el caos y la no linealidad (Casparri). Nuevos aportes como hemos señalado, sobre biología y neurociencias dan también apoyo y contexto a este estudio. Disciplinas relacionadas con la consideración y el estudio de los impactos sociales y ambientales de la actividad económica, como la Bioeconomía, sobre el uso sostenible de los recursos naturales, la Responsabilidad Social Empresaria, ética y sustentabilidad entre otras.

Estos aportes nutren al producido por el sistema contable mejorando su utilidad como señala Scavone (2002:13) *“La contabilidad como tecnología social se nutre de conocimiento científico, de más de una ciencia, tiende a crear reglas efectivas, con criterio de eficiencia, confiabilidad, ética y factibilidad en función a modelos que sirvan de base para la información destinada al usuario:”*

IV.6. Los aportes de otras disciplinas

Dos factores confluyen para determinar la necesidad de abordajes multidisciplinarios al proceso de toma de decisiones y sus requerimientos de información, buscando el objetivo de potenciarlo positivamente: el primero refiere a la complejidad del mismo, debido a las características de sus integrantes, sus procesos y sistemas de soporte. El segundo, el impacto de las exigencias que el contexto impone sobre los objetivos y formas de gestión que obliga a consideraciones más abarcativas e integradoras sobre los intereses individuales de las personas y la organizaciones como figuras aisladas.

En los estudios de otras ramas de la ciencia encontramos información de aplicación en nuestra materia, lógicas de análisis aplicables y causas que explican ciertas problemáticas, también ejemplifican sobre formas de trabajo y metodologías.

Una fuente relevante de aportes surge dentro de la propia organización a través del conocimiento del personal de la propia empresa. Cada una de las diferentes actividades son portadoras de ellos; las áreas técnicas de investigación, sistemas, ingeniería, operaciones, y el resto de los servicios nutren desde sus ópticas y necesidades a la gestión de los costos, y la información interna en sentido más amplio.

IV.6.1. Aportes de la Economía

Las organizaciones están inmersas en un contexto macroeconómico. Siendo parte, se encuentran influenciadas y reguladas según las características de mismo, por tanto regido por sus reglas.

La problemática de la gestión empresarial se desenvuelve en el contexto económico, tanto macro como microeconómico y su esencia está inmersa en ese universo. Sus teorías y prácticas aplican y nutren tanto nuestra actividad como nuestro desafío.

IV.6.2. Aportes de la Administración

Este trabajo está íntimamente relacionado con las temáticas de la Administración. De hecho resulta las más de las veces difícil encontrar un límite definido en el alcance de que aquí postulamos. Existe una enorme conexión de la propuesta y la administración en tanto es nuestro objetivo proveer a la compañía en la figura de sus decisores de información rica a los fines de la toma de decisiones.

Acompañar al *Management* en su accionar requiere también de entender sus objetivos y formas de actuar en vistas a proveer la información que requieran, con la expectativa de poder movilizar la gestión a través del incentivo de la información.

Entender el surgimiento de sus nuevas problemáticas en la administración es vital para el éxito de nuestras metas, intentando generar nuevos conocimientos que permitan que la contabilidad se acerque a la gestión.

IV.6.3. Aportes de la Psicología

El proceso decisional es realizado por personas, aun en ver aquellas decisiones que parecen automatizadas, ya que fue necesario construir por ellas los criterios y pautas de elección de las alternativas y caminos posibles. Por tanto es fundamental conocer sus esquemas de

pensamiento y actuación de forma de tenerlos en consideración para que la propuesta sea útil y viable.

En nuestro estudio hemos trabajado en la perspectiva de dos participantes a fin de conocer la visión desde cada ámbito de acción:

- Del decisor
- Del elaborador de información

Sus capacidades y actitudes resultan de enorme relevancia, por tanto sus fortalezas y debilidades deben ser contempladas a fin de maximizar los resultados esperados en el proceso.

Atributos como inteligencia racional, inteligencia emocional, capacidad de ver futuros, creatividad, capacidad de interpretar, son acápites vastamente tratados en la literatura de la Psicología, y resultan de enorme ayuda en la interpretación de situaciones y reacciones que nos influyen en nuestra temática.

IV.6.4. Aportes de la Sociología

Como ciencia de la conducta, colabora en una mejor comprensión de los fenómenos organizacionales. Enfoques económicos y de comportamiento en forma conjunta ayudan a explicar algunas realidades, y colaboran en encontrar respuestas para ser aplicadas en la gestión diaria,

Lorca Fernández (2003:6) en este sentido señala: *“En la actualidad no cabe duda de que la investigación en contabilidad de gestión se apoya en un gran número de disciplinas variadas, tales como la psicología, la sociología o la investigación operativa, y no exclusivamente en la economía. Ello hace que se sirva de una rica variedad de marcos teóricos procedentes de diversas ciencias y esto, lejos de ser un inconveniente, resulta muy beneficioso”*

El impacto de los contextos económicos en las formas de conducta de las personas, se hace necesario para entender las formas de actuación del recurso humano, y permita el conocer e interpretar de su comportamiento.

Dado que son las personas quienes llevan adelante tanto la operación como la gestión de las organizaciones, el estudio del comportamiento colectivo resulta ser relevante.

Debemos además considerar las características de las nuevas generaciones con las que compartimos tanto la actividad laboral, profesional y docente. Visiblemente afloran nuevas motivaciones y conductas, algunas significativamente diferentes a las de generaciones anteriores, las que debemos entender e integrar.

Nuevas formas de comunicación y trabajo deberán ser consideradas en la búsqueda de una gestión eficiente e inclusiva. En este campo el aporte de la sociología resulta de enorme valor y aplicación práctica.

CAPÍTULO V - EL PROCESO DECISIONAL

El proceso de toma de decisiones en las organizaciones es aquel que permite definir, establecer y corregir los cursos de acción a seguir. El mismo se orienta a la puesta en marcha de las cuestiones que construyan y creen el futuro esperado para la organización. *“La decisión es el fin de la deliberación y el inicio de la acción”* Starbuck, W. H. (1983).

Se le atribuye a Chester Bernard, (Buchanan, L., y O’Connell A. (2006:2) la importación del término “toma de decisiones” del vocabulario de la administración pública al mundo de los negocios, hacia mitad del siglo XX.

Existe gran cantidad de autores de diferentes disciplinas que abordan el tema del proceso decisional, ellos se acercan a la problemática desde diferentes ángulos, presentando soluciones variadas, analizando tanto aspectos generales, como situaciones y problemas específicos.

El proceso decisional puede segmentarse siguiendo un flujo temporal en:

- Búsqueda y detección de datos e información
- Definición del problema (diagnóstico)
- Análisis (factores críticos – causas – efectos)
- Identificación y desarrollo de alternativas (planes de acción para lograr las consecuencias esperadas)
- Evaluación (Cuantificar y calificar las alternativas viables)
- Selección

- Implementación (Instruir a su ejecución)
- Seguimiento y control

Las referencias y orientaciones respecto a la información necesaria y adecuada para que el proceso decisional se realice con éxito son, muchas veces, generalistas o están dispersas. Es nuestra intención ir en busca de ellas e intentar compilarlas en el presente estudio construyendo un conjunto de pautas, alertas y recomendaciones en las cuales pueda apoyarse su construcción y a su vez conforme una serie de parámetros tendientes a mejorar su calidad y como las consecuencias esperadas de la decisión a adoptar.

V.1. Objetivos

Si asociamos la decisión al grado de cumplimientos de los objetivos que la inspiraron, podríamos valorar la calidad de la decisión según el grado de cumplimiento alcanzado.

Algunas veces no resulta sencilla la medición de tales resultados y se complejiza en algunos casos ya que sus efectos pueden no ser valorados de forma inmediata, sumado a que, algunas oportunidades, el momento elegido para la medición, puede no ser el adecuado a tal fin.

La evaluación es simple cuando las decisiones tienen objetivos binarios: Si (logrado – alcanzado) No (no logrado – no alcanzado)

Sin embargo, a muchos de ellos le es aplicable la cuantificación en **grados de cumplimiento** de los objetivos. Algunos de ellos en términos finales y otros referidos a un periodo de tiempo establecido. Algunos objetivos refieren al **tiempo** que requiere lograr un objetivo o el **momento** de ocurrencia de un hecho, situación o circunstancia.

La evaluación del cumplimiento de los objetivos que persiguen las decisiones que impactan sobre las variables del negocio, que se pueden definir como:

- Límite: (mínimo – máximo o rango)
- Expresión: (valor - % - razón o relación entre variables)
- Combinaciones de los anteriores

Como señala Hammond, Keeney y Raiffa (2002): *“Por lo general, si analizamos retrospectivamente las malas decisiones, casi siempre se puede achacar al modo en que fueron adoptadas: las alternativas no estaban claramente definidas, no se recogió la información adecuada, no se sopesaron con exactitud los costes y los beneficios.”*

Sin embargo, debemos reconocer que no podemos garantizar el sentido inverso, *“... una buena decisión no garantiza un buen resultado,..”* Buchanan, L., y O’Connell A. (2006:3)

En el mismo sentido Salinas Ortiz, J. (2009:1) *“En un mundo incierto, buenas decisiones pueden conducir a malos resultados y viceversa. Al hacer esta distinción podemos separar la acción de las consecuencias y, por lo tanto, mejorar la calidad de la acción (decisión).”*

El concepto empresarial del cumplimiento de objetivos, lleva implícito en la mayor parte de ellos, el concepto de eficiencia. Es decir, son pocos los objetivos a los que no se les deba asignar una cantidad determinada de recursos para lograrlo. Entonces, al momento de evaluar el cumplimiento de los objetivos no solo valoraremos los logros, sino también los recursos utilizados para lograrlo. Por tanto una adecuada medición de costos resulta muy relevante en el proceso de análisis de cumplimiento de objetivos, y a través de estos, hacer posible la justa calificación de las decisiones involucradas.

Resultará necesario para una adecuada valoración del éxito de la decisión, el establecimiento con claridad y precisión de los objetivos buscados, para poder, a posteriori, evaluar la misma, sus resultados, recursos utilizados, y de esta manera transformarse en fuente de aprendizaje e inspiración tendiente a la mejora del proceso decisional.

V.2. Conceptos

Resulta necesaria la precisión de los conceptos para aplicar a situaciones particulares. Muchos ejemplos de decisiones que no han producido el efecto buscado, encuentran el motivo en inadecuada definición del objetivo, de la información necesaria, el saber cómo es el estado de los intervinientes y el contexto, y cómo estará el contexto futuro (formulación de estimaciones) para prever en que ámbito tendrá efecto tal decisión.

V.3. La decisión

Las decisiones no son solo sinónimo de solución de problemas, o elección de alternativas duales, también lo son la creación de riqueza, la construcción, mejora y sustento del ente

en búsqueda de la obtención de sus objetivos y resultados, no solo limitados a la búsqueda de rentabilidad sino que, compartimos la corriente doctrinaria que acepta que son múltiples los fines organizacionales, surgidos de las demandas del conjunto de “Stakeholders”¹¹.

Las decisiones son expresiones de conducta social, y por tanto no deben ser encasilladas, limitadas en sus fines, a fin de no menospreciar la voluntad de hacer del hombre. Cuantas cosas son construidas por el solo placer de lograrlo. Por la sola satisfacción de hacerlo sea ésta personal o grupal, por sobre el interés económico inmediato o mediato.

La decisión es el medio de expresión de la voluntad organizacional. Es el acto que define el rumbo, la intensidad y el momento. Es el elemento por excelencia en que se basa el diálogo entre la dirección y los responsables de la implementación.

Cadena de decisiones

Debemos tener presente que la gestión implica generalmente la construcción de una cadena de decisiones derivadas de la concreción del objetivo perseguido, que difícilmente se agote en una única decisión sino que generara la toma de otras decisiones, derivadas y relacionadas entre ellas, construyendo una cadena secuencial y radial de impactos y requerimientos de nuevas decisiones de diferentes grados y jerarquías.

En cualquier caso tampoco estos cuidados pueden asegurar la corrección de la decisión tomada, y la seguramente la misma será un eslabón más de la cadena de decisiones que constituyen, en un continuo, la gestión empresarial.

V.3.1. Clasificación

La segmentación y clasificación que desarrollamos está realizado en función a poder trabajar con agrupaciones homogéneas. El variado universo de objetivos decisionales nos requirió agruparlos a fin de asociarles, dadas las características de cada uno, los atributos de información más relevantes a considerar.

Trabajaremos con una propuesta de clasificación de las decisiones reducida apuntando a la problemática de la Contabilidad de Gestión.

¹¹ Consideración que no implica, necesariamente, la satisfacción a tales requerimientos.

- **De Estrategia**

De Crecimiento

De Reducción

- **De Control de Gestión**

V.3.1.1. De Estrategia

Tomando la definición que enuncia Gilli (2013:7) de Dirección estratégica como *“la elección del camino para lograr que la organización cumpla su misión y objetivos en el largo plazo, a través de la formulación, implementación y evaluación de las decisiones que le permitan transitar exitosamente ese camino.”*, y como bien señala, esta tarea requiere de la integración de intuición y análisis.

Las llamadas **decisiones de fondo** como también solemos denominar a las que hoy llamamos decisiones estratégicas, participa del concepto de “ir hasta el hueso” refiriendo a decisiones de alto impacto que pretenden atacar las causas y fundamentos de lo que se espera modificar.

Aspectos relacionados a la prospectiva, a la estimación de escenarios y variables en el futuro deberán ser analizados con especial atención. La utilización de datos históricos y experiencia, solo nos resultara útil para desafiar la proyección, porque lo ocurrido en el pasado, podrá alertarnos, mas no servirá como garantía que vuelva a repetirse en el futuro.

La oportunidad de la misma resulta relevante en tanto algunas decisiones estratégicas la requieren para ser efectivas, deben ser tomadas dentro de una corta ventana de tiempo. El elaborador debe tener clara conciencia de la información que maneja para trasladarla, dentro de lo posible, de manera inmediata, recurriendo, de ser necesario, a los pedidos de excepción a procedimientos y tiempos que estuvieren establecidos.

Su definición implica consecuencias en el largo plazo y puede afectar el formato y cuerpo de la organización. Implica planes, acciones, algunas de ellas reservadas y/o secretas en vistas a actuar de manera que se obtenga una ventaja competitiva o se minimicen los efectos negativos de una situación.

El pensamiento estratégico se caracteriza por la creatividad y la síntesis, por tanto los elaboradores deberán considerar estas circunstancias a efectos de adecuar la información a tales condiciones.

Existen a estos fines un apoyo en este proceso en los denominados “Executive Support Systems” - ESS) y “(Decision Support System” - DDS, Sistemas de Soporte de Decisiones que apuntan a resolver problemas sobre situaciones cambiantes, no especificadas y no rutinarias que requieren juicio, evaluación y comprensión amplia e incorporar datos de eventos externos.

Según Laudon (2004:45) “...*tienen especial orientación a decisiones o problemas no estructurados, propios de la alta dirección. A su vez, señala, ayudan a detectar problemas, identificar oportunidades, y pronosticar tendencias*”

V.3.1.1.1. De Crecimiento

Identificar nuevos objetivos y oportunidades, generar ventajas competitivas, desarrollar la compañía, expandirla, jerarquizarla, son ideales buscados desde la elección misma de esta rama de la profesión.

Las expectativas en general se orientan al crecimiento de ventas, y por ende en los resultados, a pesar que estos puedan esperarse en momentos no inmediatos.

Los caminos habituales pasan por aumentar la participación en los mercados actuales, búsqueda de nuevos territorios; nuevos productos y servicios, presentaciones; nuevas técnicas de comercialización y canales de distribución, entre otros.

Esto puede requerir de incrementos en la estructura organizacional, tanto de recursos humanos como de infraestructura, la incorporación de nuevas tecnologías productivas, como de gestión; la innovación expresada a través de nuevos proyectos de investigaciones y desarrollos de nuevos productos y servicios.

En general cuando el crecimiento se instrumenta a través de un escenario conocido, elaboradores y decisores estarán inmersos en un contexto y con una organización habituada a trabajar en él. Tendrán experiencias previas que ayudarán en los procesos de análisis y decisión.

En estas circunstancias debemos ser prudentes, y evitar excesos de confianza, aceptando que, por más transitado que hayan sido estos lugares, como señaláramos, el futuro es esencialmente incierto, y a pesar que nos sentiremos, por lo menos en parte, en territorio conocido, deberemos repensar la evolución de las variables a futuro que no necesariamente se comportarán como lo han hecho en el pasado. Más cuidado aun cuando los proyectos en estudio son significativos en términos de mercado y esto pueda generar reacciones de la competencia no vistas previamente.

Cuando se trata, por ejemplo, de adquisiciones de negocios o empresas, fuera de las áreas habituales de acción, nuevos proyectos no asociados a la actividad presente, que son también formas de sumar al crecimiento, deberá prestarse especial atención a la obtención de información del nuevo segmento y escenario en el que se deberá gestionar el mismo. En estos casos donde no son los habituales clientes, proveedores, tecnología, requerirá ganar conocimiento de los mismos, evitando extrapolar valoraciones sobre las condiciones y el comportamiento a otros segmentos.

En todos los casos resultara de vital importancia establecer el periodo de análisis y vigencia de la decisión a tomar, como también la proyección de las variables implicadas en el mismo. Naturalmente en los casos de nuevos negocios, deberán ser evaluadas y definidas estas variables, que pueden no coincidir cuáles son o cuál es su comportamiento respecto a las aplicadas en los negocios habituales.

V.3.1.1.2. De Reducción

En general estas decisiones se realizan dentro del marco conocido de la actividad habitual. La tarea consiste en que tales reducciones impacten de la menor forma posible en la actividad y los resultados de la organización.

En algunas oportunidades el objetivo consiste en lograr una mejora de la eficiencia a través de un programa de análisis y reducción de costos. Sin menguar los objetivos de la empresa, se intenta hacer lo mismo con menos recursos.

Problemas habituales radican en una sub-apreciación de los aportes del recurso disminuido. En tanto no se hace visible al momento de tomar la decisión, generará a posteriori un efecto no deseado. La visión oportuna de obstáculos permitirá encontrar mejores y más oportunas herramientas para la superación de los mismos.

Otras reducciones implican disminución del volumen de negocios, en estos casos se hace relevante la revisión tanto de los costos considerados directos, y que a priori, entendemos acompañaran el destino de la decisión, como también el análisis de que parte de los costos comunes a otras unidades de negocio podrán ser ajustados.

Resulta importante además, el análisis que permita confirmar que una reducción en la actividad, por ejemplo, la discontinuación de un segmento de negocio, no afectará el nivel de rentabilidad de las no discontinuadas. Esta situación puede resultar, por ejemplo, porque la caída del volumen de compra a un proveedor de ambos segmentos, implique la desmejora en las condiciones de compra, como menores descuentos, supresión de costos a cargo del proveedor como entregas en planta, como ejemplos. Inclusive que dejemos de ser atractivos dado el nuevo volumen del negocio.

V.3.1.2. De Control de Gestión

La etapa de planificación de costos es básica en la organización, se centra en identificar y especificar los recursos necesarios para alcanzar las metas de la organización. La elección entre cursos de acción alternativos requiere de una clara investigación de las implicaciones de costos de cada uno de ellos antes de asumir ningún compromiso. Este estadio requiere el mayor esfuerzo para asegurar que la eficiencia de costos será alcanzada cuando llegue el momento de los desembolsos.

Según Laudon (2004:44) *“... para este grupo de decisiones se han desarrollado los Sistemas de Información para la Gestión (Management Information Systems - MIS) orientado a eventos internos tales como el planeamiento y control. De uso en la toma de decisiones administrativas, con soporte en bases de datos, generadas a partir de los procesos transaccionales de la organización”*.

“Están orientados a dar respuestas a preguntas rutinarias y manejo de cuentas y segmentos tales como inventarios, cuentas de clientes y proveedores, cuentas de resultados y patrimoniales.”

Según los grados de integración de los mismos, incluyen la preparación de estados de resultados, flujos de fondos, entre otras facilidades. Dada la capacidad de actualizaciones (upgrade) y adecuaciones específicas a cada empresa (customización) pueden incluirse en

los mismos, los presupuestos de la empresa de forma que puedan generarse reportes de control presupuestario de forma automática.

En cada renglón del estado de resultados, del estado de situación patrimonial y del presupuesto financiero hay decisiones a tomar que surgen del análisis y control en cuanto a cantidad, precio y oportunidad. Estos informes permiten la evaluación de la actuación en función al análisis de cumplimiento de los recursos autorizados y utilizados. Adicionando el grado de cumplimiento de los objetivos establecidos, permite sugerir que cambios o ratificaciones deben hacerse basados en los mismos. El análisis de información y lectura de datos permite vislumbrar una solución o detectar un problema.

La doctrina ha incorporado a la necesidad de control en el manejo de los recursos la medición del impacto no solo en los aspectos económicos y financieros internos sino los relacionados al ambiente externo como los sociales y ambientales.

V.3.1.2.1. De Gestión de Riesgos

El costo económico siempre está asociado al riesgo. Este se expresa en grados que deben ser medidos y gestionados, a través de la evaluación y ponderación de los mismos y los posibles impactos en los resultados.

Algunos de ellos poseen coberturas, ya sea por obligación (p.ej: seguros de riesgo de trabajo, automotores, responsabilidad civil, etc.) y otros por decisión de cobertura (P.ej: lucro cesante, granizo, etc.) son los denominados “riesgos explicitados”. Sin embargo no son los únicos. Si bien algunos conscientemente se gestionan como “auto-seguros” asumiendo el costo ante la ocurrencia del evento causante, algunas veces existen riesgos ocultos o no valuados. En estas circunstancias quizás la primera decisión a tomar es su metódica búsqueda y evaluación, y a partir de allí seguramente surgirán nuevas decisiones específicas sobre cada riesgo.

V.4. Indicadores

Según los grados de responsabilidad dados por las jerarquías organizacionales, resulta materialmente muy difícil, por no decir imposible, el análisis y procesamiento por parte de una o pocas personas el universo analítico de la información. Así resulta necesario agregar un núcleo reducido de los principales resultados de forma que sea entendible, y de ser posible amigable su acceso y lectura.

Según Baddeley, A. (1994) *“El ser humano puede procesar –simultáneamente- hasta un máximo de siete indicadores”*

Las métricas deben seguir la lógica de transcurrir desde lo general a lo particular, en la medida que surge el interés y la necesidad de ir camino a mayores aperturas y detalles.

Por otra parte, abocarse a los datos analíticos, pueden llevar a la paradoja de que los mismos, dado su volumen, sirvan para ocultar aspectos e información relevante.

V.5. Plazos de vigencia

Conocer la duración de los efectos de las decisiones puede ser un objetivo difícil de lograr. Como señalamos, el futuro es de por sí incierto. Si a esto le sumamos los grados de inestabilidad del contexto, deberemos estar alertas a las necesidades de revisar la vigencia de las expectativas y objetivos esperados de las decisiones vigentes.

En contextos estables, es razonable pensar que las decisiones puedan abarcar periodos de tiempo más prolongados y conocidos manteniendo los efectos originales. Sin embargo, son pocos los contextos actuales que no se ven afectados por la dinámica de los cambios tecnológicos, económicos y políticos globales.

Al igual que las personas, las organizaciones pasan a lo largo de su vida por diferentes momentos que tienen influencia en sus procesos de gestión y decisión.

Los estados de ánimo individuales de las personas que forma parte de la organización, las grupales (funciones, áreas, comités), o sociales (Stakeholders) tienden a favorecer y condicionar ciertos tipos de decisiones y su vigencia.

Las circunstancias propias de las diferentes etapas por la que transcurre la empresa, sean estas de crecimiento, estabilidad o decrecimiento deben ser tenidas en cuenta ya que las mismas afectan tanto a usuarios como a elaboradores y por ende el proceso en sí.

Cuanto más amplio y significativo es el alcance de las mismas más rígidas tienden a ser las decisiones y más compleja su modificación y cambio de rumbo.

V.6. Escenarios

Se debe prestar especial atención a las características singulares que cada organización tiene y el contexto en que se desenvuelve.

Las características del contexto impactan de manera diferente en los diferentes momentos de la vida de la empresa y de sus participantes. Las mismas pueden afectar la eficacia en la implementación de soluciones estándar o genéricas ya que la consideración de estas circunstancias ayudará a una mejor adaptación y aceptación en la organización.

En síntesis no todas las empresas son iguales, y aun ellas no mantienen las mismas características en diferentes momentos. Ya sea por cuestiones internas o por efecto de factores externos, o como suele ocurrir las más de las veces, por una combinación de ellos. Estos factores que de forma dinámica interactúan y se modifican, conforman la singularidad de cada organización. Estas circunstancias deben tenerse presente y considerar que estos procesos de cambios continuos exigen pensar y repensar dentro del cambiante ambiente organizacional si las herramientas están adecuadas a estos cambios y mantienen su vigencia y utilidad. En consecuencia el proceso de toma de decisiones deberá estar inmerso en esta singularidad, y adaptada a ella. Lo que no implica la aceptación de situaciones tal como se presentan, y entendamos que no son las adecuadas. Pero la realidad es un dato que debe ser considerado.

CAPÍTULO VI - ELEMENTOS DEL PROCESO DECISIONAL

Los aspectos claves que identifican la gestión, y específicamente los negocios exitosos suelen ser diversos. Encontrarlos, de ser posible, constituiría la tan buscada fórmula de la prosperidad. Sin embargo, algunos de ellos pueden constituirse en una guía. A algunos de ellos podemos encontrarles efectos positivos y a otros negativos. Así podemos enunciar las siguientes acciones:

- Comprender la realidad
- Planificación
- Dedicación: tiempo, capacidad y esfuerzo,
- Timing: a veces la demora en la toma de una decisión empeora los resultados

Trataremos a través del análisis de los factores, poder encontrar los atributos recomendables a cada uno de ellos.

VI.1. Factores

Los componentes del proceso decisional los podemos sintetizar en:

- Personas participantes del proceso
 - Usuarios de la información,
 - Elaboradores de la información, generadores, buscadores de datos,

- Medios físicos
 - Sistemas, (software y aplicaciones)
 - Procesadores (Hardware, comunicaciones)
 - Ambiente de trabajo

- Cultura organizacional,
 - Criterios
 - Procedimientos, normas aplicables (generales y propias)
 - Formas de actuar e interrelacionarse,

VI.2. Participantes

Tener a las personas en alta consideración y atenderlas en consecuencia, nos motiva en esta propuesta, ya que las formas y las maneras de hacer las cosas, que en parte son las que nos definen como tal, permitirá la justa evaluación de ellas, no limitándose solamente a los resultados obtenidos.

Laudon, K. C., & Laudon, J. P. (2004:13) las clasifica en los siguientes grupos según sus habilidades:

- *Trabajadores del conocimiento (gerentes, científicos, ingenieros.)*

- *Trabajadores de datos (secretarias, teneduría de libros, oficinistas)*

- *Trabajadores de producción o servicios (ensambladores, maquinistas,*

etc.) quienes elaboran los productos o prestan los servicios”

Es un objetivo de este trabajo colaborar en la relación entre usuarios y elaboradores. Entendemos que cierto grado de sistematización en el proceso de generación de información interna ayudará tanto a quienes la elaboran, por proveerle un marco de referencia respecto al cumplimiento de pautas consensuadas que sean aplicadas a información brindada, y a los usuarios, al permitirles asumir que lo recibido cumple con una serie de atributos básicos incluidos en ellas.

La interacción entre usuarios y elaboradores, por ser estos los actores involucrados en la trama social que se investiga, es un factor relevante para que el proceso decisional sea llevado a cabo con eficiencia, tanto en el uso de los esfuerzos involucrados, como también por minimizar la elaboración y uso de información inadecuada que impacte en la calidad de las decisiones a tomar.

Los vínculos entre ellos deben ser preservados y fortalecidos, por tener impacto en la comunicación, factor de relevancia en los procesos organizacionales y especialmente en el decisional. Es nuestro intento ayudar en la calidad del vínculo y lo es en este estudio, a través del instrumento utilizado entre las partes en esa relación: la información y sus atributos.

La despersonalización tanto de los “dueños”, como de los directivos de las organizaciones, hacen perder en algún punto de la jerarquía organizacional la relación entre personas, para establecerse relaciones entre “comités” o agrupamientos similares, que requieren de un formato y contenido de información diferente a de organizaciones más personalizadas en su conducción. Esto impacta tanto en la comunicación misma, como en los contenidos y procedimientos de elaboración.

Quizás en los próximos años muchas de las decisiones que hoy evalúan y toman las personas, la tecnología permitirá que sean realizadas por medio de la inteligencia artificial y probablemente ésta se encargue y auto-alimente de datos también colectados y elaborados por ella. Sin embargo, y aun en ese extremo, la misma debe ser programada bajo estrictos criterios y parámetros que deben ser evaluados, y a tal fin, quizás sea de utilidad la presente propuesta.

VI.2.1. Usuarios

Cada organización establece o convive con una forma y un orden jerárquico en su proceso de toma de decisiones. En algunas de ellas puede reconocerse la existencia de virtudes y defectos importantes.

Empresas generalmente grandes o muy grandes, determinan en sus procedimientos de gestión márgenes discrecionales menores respecto de empresas más chicas. Algunas subsanan esta limitación teniendo a disposición la capacidad de consulta y ágil resolución cuando las decisiones exceden las facultades otorgadas.

El alcance de los grados de libertad del decisor debe ser considerada especialmente. En la dinámica actual, empresas que no prevean un mecanismo resolución oportuna de excepciones, corre el riesgo de perder oportunidades que ofrece el contexto, como genera en quienes lo logran una ventaja competitiva adicional. Cuando los circuitos de realimentación informativa, en la práctica, no tienen la velocidad adecuada para ajustar los procedimientos, no permitirá subsanar esos defectos.

No se puede defender funciones de decisión que se reconoce son poseedoras de defectos importantes. Es una práctica peligrosa basarse en que los circuitos de realimentación informativa salvarán esos defectos.

Aeca, (2003:12) “... entendemos como usuarios internos aquellos que toman decisiones en la empresa...” “Entre los usuarios internos cabría mencionar a los directivos y demás responsables de la organización...”

En un sentido abarcativo incluimos entre ellos a analistas, revisores y demás usuarios de información interna. En la práctica, en niveles de mandos medios y gerenciales, asumen roles tanto como usuarios como elaboradores, independientemente de cual predomine.

También incluimos a otros interesados en el análisis de la gestión e información interna como organismos de control, evaluadores de proyectos, bancos, calificadoras de riesgos, entre otros, interesadas en conocer información adicional a la ofrecida en los estados contables de publicación.

Los usuarios son los destinatarios principales de la información interna, y quienes la utilizarán como insumo relevante y esencial en el fundamento de la decisión a tomar.

Probablemente basará su decisión, por lo menos en parte, en la información recibida. Ser conscientes de la magnitud de lo que esto significa, debe ser un requisito permanente de los elaboradores.

Sin embargo nuevos formatos surgen, tanto para la generación a través de recursos externos (p.ej. estudios de reingeniería de procesos), como propuestas más desafiantes. En este sentido, un artículo de Silvia Naishtat¹² publicado bajo el título “El turno de los CEO por un año” donde profesionales se ofrecen un “management externo” (y las empresas los contratan) para hacerse cargo en la dirección temporariamente o por un periodo determinado. Expresándose estas situaciones como emergentes en momentos de crisis, gestión de cambios y transiciones organizacionales, (estructuras gerenciales burocráticas o indiferentes), reemplazos temporales, búsqueda de nuevas miradas no contaminadas por acostumbramiento del día a día, o con intenciones de movilizar el crecimiento, como ejemplos de los fines buscados.

VI.2.2. Elaboradores

Seguramente por haber formado parte de este grupo, ejerciendo las funciones de generar información, son éstos los destinatarios originarios del presente estudio, ya que esperamos, encuentren la utilidad práctica como apoyo o guía de aplicación en el trabajo de todos los días.

Simulando la expresión “los jueces hablan a través de sus fallos”, muchas veces *“los generadores de información se expresan profesionalmente a través de sus informes, con el objetivo de ser facilitadores de las decisiones”*. Sprinkle (2003)

Vazquez señalaba las características del Contador de Costos y resultan aplicables al resto de los elaboradores de información, indicando cuales son las esperadas:

- Juicio analítico.
- Valores y ética profesional.
- Facilidad de palabra.
- Visión operativa.
- Capacidad de respuesta rápida.

¹² Diario Clarín, 24/4/2016 pág. 24

- Habilidad para calcular y computar.

Como norte de su accionar adherimos a la siguiente proposición: *“Debe hallar satisfacción en brindar servicios de calidad.”* Schlemenson, A. (2007:255)

Habitualmente las funciones de generación de información están cubiertas por personal propio de la organización, enmarcados en el grupo que señala Ercole (2012:4) *“... los profesionales que intervienen internamente en las Organizaciones, con tareas variadas en relación de dependencia. Sin duda son ellos los colaboradores directos en el proceso decisional de las empresas”*

VI.2.3. Condicionantes

Como señaláramos las decisiones a tomar muestran sus efectos, esperados o no, en el futuro. La evaluación de las mismas, la oportunidad y alcance su instrumentación están condicionadas en varias dimensiones. Tanto por la calidad de información disponible, los grados de impacto del contexto, del ámbito donde acontece, las expectativas de efectos positivos o negativos a partir de su aplicación, las condiciones de necesidad y urgencia en las que deben ser tomadas, las propias habilidades, valores, personalidad, conducta, estado físico y anímico enmarcarán y moldearán las mismas.

El adecuado encuadre y análisis en un marco donde deben ser ponderados factores como la complejidad de las circunstancias y la disponibilidad de tiempo para decidir y ejecutarla, requieren encontrar el adecuado equilibrio en búsqueda de la mejor decisión posible. El concepto de libre albedrío o libre elección, entendido como la capacidad de las personas de poder de elegir y tomar sus propias decisiones, deben ser considerados entre los límites que definen los grados de libertad dentro de los cuales los responsables deben tomar las decisiones.

Desarrollaremos en este capítulo los tópicos referidos a la evaluación de riesgos y el impacto de los comportamientos y conductas de los participantes.

VI.2.3.1. Riesgos

No por repetida deja de perder vigencia la expresión: “el futuro es esencialmente incierto”; se desarrolla en un ambiente envuelto por la duda (en diferentes grados) como característica ineludible. Todo hecho o implicancias futuras esperadas conlleva la

posibilidad que la misma no ocurra o que acontezca de manera o momento distinto al esperado. De hecho ante la posibilidad de tener certeza sobre el futuro, la toma de decisiones se simplificaría a la definición de que hacer o no hacer.

Encontramos la certeza cuando el grado de riesgo es igual a cero. Medimos el grado de certeza a través de las probabilidades de ocurrencia. Sin embargo estos extremos suelen estar ausentes en la problemática de la gestión empresarial. Nos manejamos dentro de un rango probabilidades de ocurrencia de diversos riesgos, estamos inmersos en un ambiente con incertidumbres que determinan nuestra apreciación respecto a los grados de certeza que otorgamos.

Debemos diferenciar **riesgo** (aleatoriedad con probabilidades conocidas) de **incertidumbre** (aleatoriedad con probabilidades desconocidas). El riesgo es parte esencial de cualquier decisión. En los últimos años la “Gestión de riesgos” ha traspasado la barrera de las compañías de seguros, para instalarse como un concepto que es evaluado y gestionado en muchas organizaciones.

Al igual que las personas, para las organizaciones la realización de un chequeo de salud (diagnóstico oportuno) permitirá detectar eventualmente alguna enfermedad cuyo tratamiento temprano será más eficaz. Sin embargo algunas personas, (y organizaciones), muchas veces optan por el camino de “*no querer saber*”. Frente a estas cuestiones es importante resaltar que desconocer el riesgo no implica la inexistencia del mismo, no lo reduce ni lo elimina. Vivir en “*la felicidad de la ignorancia*”, es una figura que describe una filosofía de pensamiento riesgosa en tanto puede demorar el inicio de acciones oportunas tendientes a solucionar el problema latente ignorado.

Como señala Vazquez (1992:420) “*La buena gestión combina el esfuerzo de previsión con la aceptación del riesgo calculado.*”

La ponderación y gestión del riesgo evita que una decisión se transforme en una apuesta.

VI.2.3.2. Probabilidades

La incorporación del factor “Azar” construye la base del cálculo probabilístico. Con la intención de prever el futuro a partir de probabilidades, se realiza la medición de tal ambigüedad, a través de la asignación de un valor que cuantifica el grado de ocurrencia. (% - grados: alto – bajo, etc.)

El dominio de estas técnicas numéricas y formulaciones estadísticas nos invitan a modelar lógicamente y nos orientan a la estimación de los resultados posibles, permite reflexionar con datos cuantificados a la vista. Sin embargo, en ocasiones, suele subestimarse la utilidad de estas herramientas, basados en el uso de apreciaciones subjetivas respecto de la expectativa de ocurrencia de los hechos.

Los diseños de modelos probabilísticos nos permite diseñar “el espacio de la posibilidad” en los términos de Michael McMaster citado por Battram, A.

VI.2.3.3. Incertidumbre

No serían tan complejos los procesos decisionales si no existiera la duda, provocada por la incertidumbre. A pesar que muchos autores hablan de grados de certeza, nos resulta más explicativo hablar de grados de incertidumbre.

La incertidumbre nos sitúa frente al concepto de riesgo, situación o hecho incierto de su ocurrencia o magnitud que podría modificar los efectos buscados en la decisión tomada.

Suele presumirse que grados más altos de incertidumbre están asociados a factores externos a la organización, y en sentido inverso, existe menos incertidumbre respecto a las variables internas. Sin embargo, resulte más efectivo relacionar la incertidumbre con los grados de estabilidad de los contextos, tanto los internos como los externos. Naturalmente los contextos estables reducen la incertidumbre, del mismo modo que los inestables las alimentan.

La incertidumbre es generada también por información insuficiente y la falta de control o tan solo, bajo nivel de conocimiento sobre las variables que actúan en el contexto; o lo que es peor que esas variables estén controladas por otros – antagónico a nuestros intereses – como las acciones de la competencia, o por el efecto de cambios significativos en las variables macroeconómicas o regulaciones.

Crisis, complejidad y turbulencias nos ponen frente a incertidumbres que debemos enfrentar preparándonos con la mayor cantidad de herramientas y conocimientos posibles.

VI.2.4. Comportamiento

Enfocamos la perspectiva en este trabajo sobre el comportamiento del hombre como persona que a lo largo de su historia muestra cómo evoluciona su conducta, tanto en sus formas como en las herramientas que utiliza en el proceso de toma de decisiones. Desde la búsqueda en la fe o la adivinatoria, pasando por épocas (¿modas?) con fluctuantes grados de aceptación de la intuición como factor o motor del proceso, expresado como impulsos o corazonadas, en conjunción con la ciencia en su conjunto aportando a la búsqueda de esquemas de pensamiento, la construcción de modelos de análisis, la búsqueda de mayor racionalidad, ambientes y épocas donde las conjeturas y presunciones suplen o reemplazan la falta de información, hasta la llegada, aún incipiente, de la inteligencia artificial, con capacidad potencial de sustitución (¿parcial?) acompañaron al hombre en este camino.

La experiencia es también factor constituyente del sentido común en función a la incorporación de vivencias, en contextos reales donde podemos visualizar tanto los hechos precedentes como las consecuencias de nuestras acciones y decisiones.

La preponderancia del razonamiento cartesiano tan válido en algunas áreas, implica que, necesariamente, dada unas causas devienen ciertas consecuencias, no resultan universalmente válidas en las ciencias sociales. La teoría no explica todos los casos, dándole contenido a los conceptos de probabilidad, y libre albedrío. Describiremos algunos de los principales elementos que impactan en el análisis que lleva a la toma de decisiones.

VI.2.4.1. Racionalidad

La racionalidad está ligada a la búsqueda y entendimiento de la verdad. Buscando entender el comportamiento de los factores que jugaran frente a la búsqueda de un objetivo. Presume conocer los resultados esperados. Se sostiene en el principio de la causalidad, presume la relación causa efecto en sus actos.

Nutridos por la Psicología, encontramos los factores que afectan el grado de racionalidad dado por las características de los proceso de percepción de las personas, ellas son: la atención, la distorsión y retención selectiva.

Aceptada por las teorías de la administración y las del comportamiento corporativo que a los decisores no les es posible alcanzar la racionalidad completa, sumada a que no solo la

racionalidad económica forma parte de los factores que influyen en el proceso decisional, nos movemos en un mundo donde este límite no debe disminuir los esfuerzos en lograr un alto grado de ella, sino por el contrario, al ser conscientes de tales circunstancias, debiéramos tender a integrar aquellos elementos que la suplanten y complementen.

En este sentido considerando que la inteligencia es inclusiva de la racionalidad, pero no excluyente de la intuición, quizás ambos elementos la conformen integrándose en proporciones variadas en cada individuo. La complementariedad de ellas es señalada por Vazquez (1992:420) “...podrá tomar su próxima resolución –quizás muy relevante- con mucho más seguridad si la basa en un razonado y correcto calculo económico.”, “... si esos hombres cumplen sus funciones con criterio deben verificar siempre sus intuiciones.”

La racionalidad, generalmente asociada al análisis, el razonamiento lógico, elección de los criterios más adecuados y la disponibilidad información, se representa en la búsqueda de la eficiencia como una expresión de ella. Osorio 1994 sostuvo la “*Toma racional de decisiones*” como objetivo permanente inspirador del análisis de los costos.

VI.2.4.2. Intuición

La Intuición es entendida como un conocimiento intuitivo de la realidad, directo e inmediato, sin necesidad de deducciones o razonamientos para adquirirlo, que a su vez propicia una forma de actuar basado en sus supuestos.

Suelen evidenciarse como reacciones emotivas y repentinas a determinados sucesos, percepciones o sensaciones, dando lugar al encuentro de soluciones a problemas o situaciones de manera espontánea o bien transformada, en términos prospectivos, en fundamento de supuestos y expectativas.

Se le reconoce la capacidad de colaborar en la resolución de problemas, y se la asocia a la creatividad y al denominado pensamiento lateral y divergente. La heurística la incorpora como factor relevante ya que resulta un camino posible para resolver problemas. También incorporada como una de las fases en los procesos creativos junto a la exploración inconsciente, el discernimiento y formulación lógica.

La intuición que era considerada como la alternativa utilizada por los decisores a cambio de la racionalidad en los procesos de toma de decisiones, hoy es entendido como complementario a esta. Si bien algunas personas, erróneamente, reemplazan la falta de

información por propias creencias y afirmaciones, la intuición puede guiar en el camino hacia una decisión adecuada. Siendo además movilizadora para ir en búsqueda de la información pertinente necesaria.

La intuición resulta de utilidad cuando es aplicada allí donde no hay información, donde existen altos grados de incertidumbre, para ponderar las alternativas y evaluar probabilidades. No como forma de sustitución de información.

Quizás su utilización encuentre un límite, para que no se transforme en solo una excusa como señala Martin Weismann en un artículo de La Nación (4-8-14), *“la intuición es el arma que tiene la gente para no justificar como decide”*

El encanto de la intuición (genera admiración y respeto, *esta gente domina algo difícil de aprender*, sin recetas, ven detrás de las paredes, creen en lo que hay detrás de las paredes, saben lo que en este momento no existe “aún” y lo construyen en el tiempo que les toma llegar a ese lugar, dando confianza en emprender el camino, casi como una suerte de truco de magia. Algunos creen que esa admiración es por el coraje y la audacia que demuestran, (como expresión de aspectos y rasgos apreciados de liderazgo). Es un atributo personal e intransferible, generador de héroes y leyendas. Como señala Buchanan (2006) *“No admiramos los tomadores de decisiones estomacales por la calidad de sus decisiones tanto como por su coraje en la toma de ellos.”*

A la intuición se la entiende útil en situaciones de crisis o en aquellas en las que no existe ningún precedente y, por consiguiente poca evidencia.

VI.2.4.3. Emociones

A diferencia de la intuición, como expresión de característica de poder ver *“más allá de lo obvio”* el ser humano desarrolla su comportamiento, en este caso el aplicado al proceso decisional, en circunstancias personales y de entorno, que determinan el estado mental, de ánimo y carácter particular. Desconocer estas circunstancias es perder la oportunidad de poder actuar en consecuencia eficientizando el proceso y la relación entre los intervinientes, para determinar el momento y la forma más efectiva de comunicación.

Las características particulares del estado psicológico de los actores tiene impacto significativo en el proceso decisional. Su estado afectivo (sentimientos y emociones) y conductual (forma y tendencia de comportamiento y actuación) afectan, tanto en sentido

positivo como negativo. La actitud de las personas frente a una situación, algunas veces, son las que determinan el éxito o el fracaso de una decisión.

Según Sigmund Freud las decisiones están influenciadas por

- Valores y creencias de quien la toma (egoísmo, cooperación, amistad, responsabilidad)
- Actitudes (conscientes o inconscientes)
- Nivel de autoexigencia, necesidad de demostrar, hacerse notar
- Nivel de confianza, efecto atribuible a nuestra destreza
- Estado emocional (Situaciones personales)
 - Físicas
 - Anímicas
- Causas ocultas en la mente,
- Condicionantes sociales de la actuación,
 - Ambiente laboral,
 - Nivel de presión del contexto

Su consideración resulta relevante como señala Bonatti (2003) *“Los instintos deben ser incorporados en el proceso. Pero deben ser sujetos a un análisis riguroso para poder eliminar de nuestra mente los prejuicios y sesgos que nos impiden la percepción de la realidad, fundamentalmente en anular las diferentes alternativas, ya que de su creación dependen directamente las soluciones al problema.”* El subrayado es nuestro

VI.2.4.4. Sesgos

El comportamiento de cada individuo está influenciado por los denominados sesgos en el razonamiento. Estos son preconceptos, preferencias, perspectivas o tendencias, que afectan la forma de pensar y actuar en un sentido o de una manera inconsciente.

Khaneman ha demostrado que prevalecen las intuiciones de las personas por sobre la probabilidad de los hechos como consecuencia de ellos. Varios de los sesgos afectan el pensamiento sistemático y se expresan como caprichos del pensamiento provocados generalmente por fallas de la percepción y del razonamiento.

Se han descrito varios de ellos, hacerlos conscientes y tenerlos presentes ayudara a percibir y controlar sus efectos, o bien considerarlos y adaptar la información a efectos de minimizar sus impactos.

- Disponibilidad de circunstancias o escenarios: también llamada “la trampa de la memoria”. No tenemos en cuenta los hechos reales, sino aquellos que nos producen mayor impresión o los primeros que se nos ocurren.
- “Efecto primacía o anclaje, La primera impresión es la que cuenta. La mente concede un peso desproporcionado a la primera información que recibe.
- “Efecto de halo”. Un rasgo positivo o negativo destacado influye sobre los demás sin posibilidad de evaluarlos objetivamente
- Axioma de Independencia: Deformación en la evaluación de los eventos de baja probabilidad (pero no imposibles) o de alta probabilidad (pero no ciertos).
- Efecto de la situación creada: predisposición por las alternativas que no implican una ruptura, es decir, perpetuar el statu quo,
- Efecto de comprobación: Esta falla nos empuja a buscar información que ratifique la opinión o el instinto que tenemos y, al mismo tiempo, a evitar la información que puede contradecirlo.
- Efecto de los “costos irrecuperables” (costos hundidos): Las personas tenemos la inclinación a adoptar decisiones que justifiquen nuestras propias decisiones anteriores, aunque éstas ya no resulten válidas, influenciados por los costos ya realizados.
- Sesgo de dominancia fáctica: Tiene que ver con aferrarse a la primera acción posible, en lugar de reflexionar sobre todas las acciones factibles
- Efecto del Criterio Pesimista (Lo mejor de lo peor): Uno de los criterios de la Teoría de Decisión en condiciones de incertidumbre sin probabilidades es el criterio del pesimismo (de los resultados peores, elijo lo mejor).

- La falacia de la ley de los pequeños números o representatividad: no tener en cuenta el grado de representatividad de las muestras que se están considerando y asignar falsas probabilidades.
- Sesgo de conjunción: donde en estudios realizados se le asigna al cumplimiento de dos atributos mayores probabilidades que a uno solo de ellos, conforman apreciaciones estadísticas erróneas.
- El sesgo del “error primario” condiciona a quien debe tomar una decisión contraria a una anterior tomada por el mismo. A las conductas contrapuestas las denominamos pragmatismo
- Sesgo de omisión, se castiga mucho una mala decisión pero se premia poco una decisión acertada. Influenciada por bajos incentivos y, premios y castigos desbalanceados
- Sesgo del grupo : la ponderacion del riesgo es diferente si se esta solo o se

comparte con un grupo. El riesgo compartido hace creer que el riesgo es menor.

- Aversión a las pérdidas: (sesgo del status quo), Samuelson y Zeckhauser, (1988) citado por Kahneman (2003:196) Las desventajas alternativas pesan más que las ventajas potenciales.
- Rechazo al riesgo o búsqueda de riesgo (risk aversión) - (risk seeking).
- La llamada Prospect Theory o Teoría de la Expectativa, que refiere a la mayor importancia que se otorga a valores o magnitudes subjetivas.
- Sesgos de posición: tendencia a elegir ciertas opciones o alternativas por el lugar, espacio, o ubicación de estas en el esquema de visualización o interpretación de ellas.
- El sesgo de subconfianza se entiende como la propensión de un agente a subestimar su desempeño objetivo. Macbeth y Razumiejczyk (2012)

Resulta importante racionalizar la existencia de estas situaciones, en una mirada introspectiva para intentar corregirlas, en tanto pueden tener consecuencias negativas en el

análisis, y desde la relación con otro interlocutor a efectos de comprender mejor las causas de su comportamiento frente al proceso decisional.

VI.3. Herramientas

Para llevar adelante exitosamente el proceso decisional los profesionales deben articular en las organizaciones los instrumentos que les permitan cumplir con los responsabilidades asignadas. Los roles propios de los usuarios y elaboradores combinan la formación y los conocimientos propios, con los *sistemas* y recursos informáticos disponibles, enmarcados en un conjunto de *procedimientos* definidos por la organización y los *criterios* acordados para ser aplicados en el proceso de elaboración de información.

De forma que en un ambiente común desarrollen las acciones y la comunicación necesaria para el intercambio de información.

A continuación segmentaremos el análisis de estos factores relacionados con las problemáticas referidas a elaboración de la información interna.

VI.3.1. Sistemas

Existen disponibles en el mercado muchos sistemas de procesamiento de datos, con grados diversos de performance, integración, alcance y generación de información. A pesar de la sofisticación de algunos de ellos, se encuentran en un continuo de innovaciones permanentes, producto de las nuevas necesidades de la gestión en conjunción con los nuevos y constantes avances tecnológicos.

La información como insumo básico en la gestión organizacional, requiere de sistemas que le permita un mejor acceso a ella más rápido, oportuno y de mejor calidad en búsqueda de obtener de ella la mayor utilidad posible.

La introducción de avances tecnológicos en información busca permitir a las empresas obtener además de estos aspectos, cumplir con regulaciones y normativas¹³ que incorporan el concepto de “validación” en referencia tanto a los procesos como a la información procesada y guarda de datos.

¹³ Buenas Prácticas de Manufactura, Sistemas de Calidad Total, Normas ISO,

Cada organización deberá definir en función a sus características, objetivos y recursos disponibles, el que resulte la mejor ecuación costo-beneficio. Tarea muchas veces difícil de definir con precisión. Algunas veces por falta de conocimiento profundo de las posibilidades de generación de información que ofrecen, otras por falta de procedimientos y conductas operativas que garanticen datos correctos y “limpios” que obstaculizan o complejizan los procesos y reportes. Descriptas como ejemplo en los extremos, donde el primero induciría a disponer de sistemas sub dimensionados a las necesidades de la organización o incurrir en sobrecostos de procesamientos alternativos, paralelos o superpuestos. En el segundo ejemplo, una subutilización de los sistemas instalados, generando costos adicionales para lograr resultados apropiados, o el no aprovechamiento integral de beneficios, siendo que son elevados los costos de adquisición, implementación y mantenimiento de estos sistemas, los mismos deberían ser explotados en su máxima posibilidad.

Desde los sistemas contables transaccionales, se ha evolucionado a los sistemas integrales de información, que incluyen además información relativa a planeamiento, compras, presupuestos, información de clientes y proveedores, entre otros, incorporándose todos ellos en una matriz única o integrada en diferentes segmentos y niveles de acceso, captura de información, procesamiento y salidas.

Laudon, K. C., & Laudon, J. P. (2004:4) fundamenta el porqué de la necesidad de los sistemas de información: *“En la actualidad se reconoce ampliamente que el conocimiento de sistemas de información es esencial para los gerentes porque la mayoría de las organizaciones necesita información para sobrevivir y prosperar. Los sistemas de información pueden ayudar a las compañías a ampliar su alcance hasta lugares muy retirados, ofrecer productos y servicios nuevos, reformar empleos y flujos de trabajo y quizás cambiar profundamente la manera de conducir sus negocios.”*

Los sistemas conforman para las organizaciones un marco conceptual estructurado, integral y global, que contiene y ordena los flujos de información.

VI.3.2. Procedimientos – procesos

Es común encontrar desbalanceos en la asignación de importancia, y por lo tanto de recursos y esfuerzos, entre los sistemas transaccionales y de procesamiento de datos y los procedimientos administrativos que lo enmarcan, definen y alimentan. Esto puede generar

una subutilización de los mismos por una parte, y resultados sub-óptimos en cuanto a generación de información por otro.

La gestión integral de la información incluye tanto la elección de los sistemas de procesamiento como los procedimientos internos referidos a la captura, registro y tránsito de la información a través de ellos, de forma que resulte una adecuada articulación entre estos factores.

En la dinámica de los negocios resulta común realizar cambios en el organigrama de las empresas, cambio de funciones y responsabilidades, incorporar nuevos negocios de características distintas a las habituales, que requieren circuitos y seguimientos distintos, nuevos controles e informes, son algunos ejemplos de causas generadoras de modificaciones y actualizaciones. En estos casos debe tenerse especial cuidado al introducir estos cambios en alguno de ellos, el impacto en el resto del proceso. El mantener una visión integral de estas interrelaciones en todo momento evitara la ocurrencia de impactos no previstos cuando tomamos acciones sobre una parte del conjunto.

La aparición de los sistemas de gestión de calidad tales como las citadas normas ISO, Calidad Total, o exigencias regulatorias tales como la trazabilidad de insumos, requieren la instrumentación de procedimientos operativos escritos (SOP: Standard Operating Procedures o similares) y auditorias sobre el cumplimiento de los mismos. Si bien muchas veces el cumplimiento o iniciativa de implementación surge de las áreas técnicas (p.ej: Manufactura, Garantía de Calidad): esto resulta en una excelente plataforma metodológica para utilizar en el resto de las áreas de la organización. Naturalmente el grado alcanzado en el desarrollo de los procedimientos internos está en relación al tamaño y madurez de las organizaciones como también a la vocación de sistematización de los procesos, incluyendo los de gestión, por parte de la alta dirección.

VI.3.3. Criterios aplicados

Sumado a los criterios generales de organización de las empresas, la Contabilidad de Gestión ha desarrollado lo propios orientados a la toma de decisiones que le da fundamento y contenido. En estrecha relación con los criterios de administrativos y contables, se aparta de ellos en la medida que estos limitan su aporte al objetivo buscado. Y si bien *“Las soluciones técnicas deben ser consideradas siempre en relación con los aspectos*

organizativos, funcionales y culturales.” Gómez y otros (2012:38), la dinámica y especificidad de los procesos decisionales requieren de generación de información acorde a los fines de utilidad y oportunidad buscados.

El proceso decisional requiere de la elección de criterios en función de los objetivos perseguidos en la decisión a tomar. No están sujetos al cumplimiento de otra normativa que no sea la brindar información útil a este. Por tanto, los grados de libertad son altos y los riesgos también. El presente trabajo pretende generar una serie de pautas verificadoras que permitan cerciorarnos de lo adecuado de los criterios elegidos frente a cada decisión y circunstancia.

VI.4. Contextos

El proceso decisional está focalizado en la ocurrencia de hechos en un futuro que arrojen los resultados esperados. Desde el momento de la decisión hasta el de la ocurrencia esperada transcurre en un ambiente con características cambiantes que implican diferentes grados de dominio y control. Algunas tendrán vigencia durante un período de tiempo, en el que probablemente cambie. Es importante analizar estas circunstancias a efectos de evitar, dentro de nuestras posibilidades de previsión, que las decisiones generen efectos no deseados ante cambios en el contexto, o bien conocer que no se adaptarán a ellos transformándose en inefectivas y por ende nos exija una mayor atención en la detección de estos cambios para reevaluar la situación.

Schlemenson, A. (2007:10) señala: *“La preocupación del ser humano por entender los fenómenos del ambiente que lo rodea constituyó un estímulo para el desarrollo del conocimiento y, a la vez, representó un avance en el control de la naturaleza impetuosa que se nos impone.”*

Es significativo el efecto del marco en el cual se toman las decisiones, el mismo está encuadrado en dos contextos, el interno y el externo, que lo influyen de maneras simultáneas pero diferentes.

Cuando referiremos al contexto interno haremos alusión a ambiente en que se encuentra la empresa u organización; al ambiente externo lo conceptualizaremos al estado que rodea a la misma. Aquel que no le pertenece y cuya evolución está fuera de nuestro control.

Estos límites son, en muchas oportunidades, de difícil traza. Muchas veces lucen borrosos y móviles en función a ciertas circunstancias.

VI.4.1. Contexto Interno

Cada empresa es distinta, y a su vez su situación varía a lo largo de su ciclo de vida. Sus activos y capacidades tanto tangibles como intangibles, cambian y evolucionan al paso del tiempo. Debido a estas circunstancias resultará necesario considerarlas, para que los objetivos perseguidos y los recursos necesarios para lograrlos estén adecuados a ello.

El contexto, y fundamentalmente el interno, da sentido, significado y valor a las acciones y las palabras.

Al igual que las personas, las organizaciones avanzan en edad y por lo tanto aprenden, maduran, ganan en experiencia. Empresas y funcionarios con trayectoria en nuestro país en las últimas décadas han debido transitar variados momentos económicos, que han impactado seguramente en la empresa pero también en la gente. En algunos ha generado enorme satisfacción si los desafíos pudieron superarse. En otros resiliencia, para volver a levantarse luego de situaciones adversas. También algunos no han podido superar las adversidades. Cada uno moldea el contexto interno, afectando el estado con dosis de optimismo o “cansancio”.

VI.4.2. Contexto Externo

Una aclaración inicial nos parece válida, respecto al denominado “contexto externo”, este no es una unidad, ni homogénea ni constante. Los grados de estabilidad política y económica determinan el grado de atención que debemos tener del mismo.

Si los clasificamos por orden de magnitud y cercanía podemos diferenciar contextos:

- Internacional
- Regional
- Nacional
- Rama o industria
- Competencia
- Stakeholders (de relación externa)
 - Proveedores

- Clientes
- Sindicatos
- Organismos regulatorios
- Entidades financieras

Resulta a los fines del presente estudio la necesidad de conocer los cambios que en él se dan a fin de poder actualizar tanto la información corriente como los efectos en las proyecciones.

Claramente las variables son múltiples y de comportamiento dispar, por lo cual entendemos que la regularidad del análisis de estos impactos resulta ser más que necesaria.

CAPÍTULO VII - LA INFORMACIÓN

VII.1. Conceptos

Se considera a la información como un recurso esencial de los entes en búsqueda de cumplir su misión y objetivos. Por ello la relevancia que el conjunto organización otorga a la misma, y el empeño puesto en su generación y uso. Como señala Drucker, P. F. (2002:147) *“Para el trabajador del conocimiento en general, y en especial para los ejecutivos, la información es el recurso clave.”*

Sin embargo aunque existe consenso en los términos de Mario Bunge, referenciado por Scavone (1985:223) *“El conocimiento mejora considerablemente las posibilidades de hacer lo correcto,...”*, el grado de importancia otorgado no es homogéneo en todas las organizaciones ya que valoran de forma diferente al conocimiento como activo estratégico.

En el prólogo del libro *Sistemas y tecnologías de la información para la gestión*, Justo Nieto (2000), Rector de la Universidad Politécnica de Valencia dice: *“La información, sus rituales, sus estrategias, han adquirido hoy una importancia elevada para decidir con conocimiento y convencimiento en la vida de la empresa. “Las sociedades del siglo XXI carecen de coartada para la ignorancia”, “La información es la materia prima de la inteligencia”*

La información para gestión, muchas veces corre el riesgo de nadar en un mar de alternativas extracontables, no documentadas, ni integradas y no necesariamente únicas. Esto requiere la necesidad de integración, no solo de los datos relevados, sino de los criterios aplicados en su elaboración.

Mejor información aportará para la toma de decisiones más racionales, que a su vez darán mayor previsibilidad a la evolución de la empresa, siendo este un factor positivo en la valoración de ella y su evolución.

VII.2. Terminología

En el idioma empresarial en los últimos tiempos las palabras se han suavizado, hablamos siempre en positivo, ahora los errores son “no conformidades”. Hablamos de costos que no crean valor y antes hablábamos en ese mismo sentido de gastos o costos improductivos.

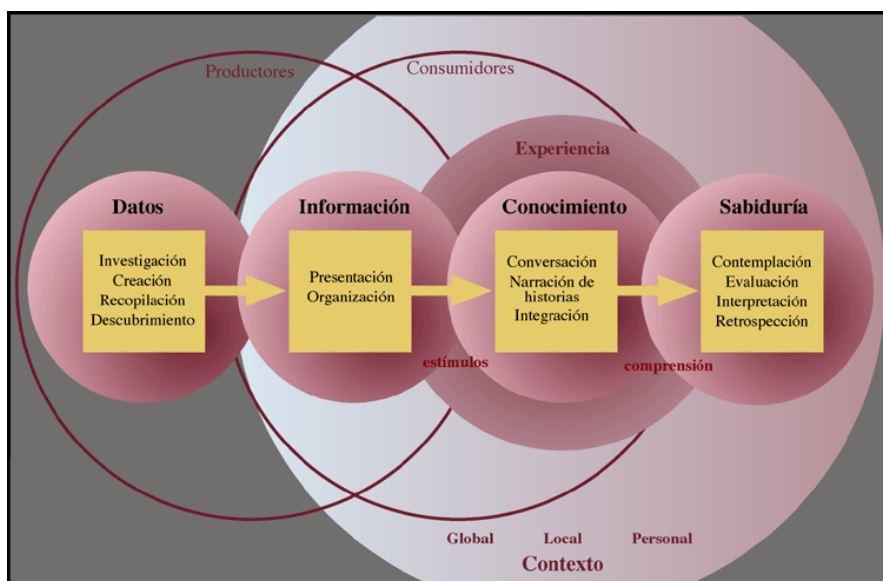
Suelen confundirse muchas veces los datos con información, sin embargo en el presente trabajo no otorgamos a ellos idéntico significado. En los próximos segmentos detallaremos el distinto contenido que le asignamos.

Si bien todo dato lleva implícita una información, entendemos a esta como el producto elaborado con el fin de dar respuesta a una necesidad de conocimiento para ser aplicada en un razonamiento que fundamente un análisis o decisión.

La denominada **Pirámide del Conocimiento**, enunciada en forma invertida, está constituida por:

- Datos
- Información: como forma de entender relaciones descriptivas.
- Conocimiento: como forma de entender patrones. Los procesos de análisis permiten la transformación de información en conocimiento.
- Entendimiento: como forma de entender principios
- Sabiduría: como crítica al entendimiento y búsqueda de encontrar que es lo mejor.

También se lo estudia como flujo continuo que interrelaciona sus elementos desde los datos hasta llegar a la sabiduría. Figura 1¹⁴



VII.3. Datos

El Diccionario de la Real Academia lo define como la *“Información sobre algo concreto que permite su conocimiento exacto o sirve para deducir las consecuencias derivadas de un hecho.”*

Esta misma definición nos ayudará a encontrar el alcance al contenido en esta investigación. La definición del “algo concreto” es nuestra guía en el análisis. En la dinámica de los negocios y el flujo permanente de demanda de información, algunas veces, nos lleva a trabajar sobre presunciones y sobreentendidos respecto a “que estamos hablando”, que aumentan el riesgo de usar datos que no cumplen con el requisito de ser explicativos del objeto o situación que se busca.

El concepto de datos en la contabilidad de gestión requiere de una interpretación amplia, que suma a los registros contables y sus datos relacionados, otros registros en soportes y sistemas adicionales que son utilizados para el análisis y la elaboración de los informes.

¹⁴ Disponible en:

http://ice.unizar.es/imagen/infoArchWeb/analisis/intervenciones/imagen/continuo_compression.gif

Incluye desde formulas, descripción de procesos, vales, comprobantes, registros sobre el recurso humano, características sobre las tareas desarrolladas, procedimientos, datos sobre clientes, proveedores, y demás sujetos y cuestiones de interés.

En la actualidad en el fenómeno de la explosión de datos llevo al concepto de “Big Data” que es utilizado por las organizaciones para generar, procesar e interpretar grandes volúmenes. Aun sin el tamaño de grandes y diversificadas empresas globales, la disponibilidad tecnológica, que facilita a bajo costo recolectar y “acumular” datos, nos sitúa frente a una nueva problemática que debemos resolver en cada uno de las mencionadas acciones.

El manejo de estos enormes volúmenes no desmerece la importancia individual de cada uno de ellos, como señalo Peter Yu, Presidente de Sociedad Americana de Oncología Clínica (ASCO¹⁵): *“Un solo dato puede ser una guía, sugerir un camino, y por tanto relevante aun sin ser estadísticamente significativo”*

Como nos ocurre a diario con nuestra agenda telefónica de contactos o nuestro archivo de fotos personal que requiere de tiempo y metodología para mantenerla actualizada, existen sistemas y aplicaciones que nos facilitan la guarda, búsqueda y utilización. La elección de las fuentes, la forma de adquisición, registro, guarda y acceso a los mismos, asignaciones de dominio, confidencialidad, validez y vigencia de los datos son algunos ejemplos de las cuestiones a resolver.

En el procesamiento de datos se utilizan sistemas y herramientas inteligentes como las denominadas “datawarehouse” o “cubos multidimensionales”, como parte integrante de los ya mencionados sistemas integrales.

Por otra parte debemos garantizar la calidad de dichos procesos ya que una vez que los datos están digitalizados y consolidados en una base de datos, resulta difícil detectar y corregir errores.

Las enormes capacidades de almacenamiento posible a bajo costo, puede generar la conducta de guardar información “desordenada”, cuestión que complejiza su localización, individualización y acceso a ella en el futuro, pudiendo transformarnos en “acumuladores” poco eficientes al no poder disponer rápidamente de que nos resulte necesaria.

¹⁵ Conferencia 5 de Mayo de 2015, Orlando (USA)

Lamentablemente los sistemas de procesamiento, en general, no tienen la capacidad del cerebro humano que con solo 125 megabytes de memoria¹⁶ nos permite además de atesorar nuestros recuerdos, llevar adelante complejos procesos de razonamiento. En comparación esto equivale al tamaño necesario para guardar la música de aproximadamente 30 canciones.

VII.4. Transformación de datos en información

Señala Drucker, P. F. (2002:147) *“Solo el trabajador del conocimiento y especialmente el ejecutivo, individualmente considerados, pueden transformar los datos en información.”*

El proceso de transformación de datos en información, requiere de la ponderación de las pautas y criterios en virtud de la decisión a tomar, teniendo en cuenta las condiciones de urgencia y alcance que la situación amerite. Valorando el grado de cada una de ellas para la obtención de un más eficiente producto final, considerando, además, las características del usuario, sus preferencias respecto a facilitar la utilización y entender su esquema de razonamiento.

Todos los datos tienen un contenido informativo, sin embargo muchos de ellos pierden significación o valor si no son acompañados con otra información que lo contextualice. La cifra del costo de un producto aislada, puede ser entendida como baja, adecuada o excesiva según el momento y objetivo del análisis. El *“dato solo”* no dice mucho, en tanto no cumpla con las características necesarias para transformarse en información: significado, sentido, utilidad, representación de la realidad buscada, capacidad de uso y análisis, disponibilidad, oportunidad, entre otros atributos.

La explicitación de los supuestos básicos considerados, y de las variables consideradas así como también los criterios utilizados para las estimaciones realizadas, ayudará a la transparencia y mejor entendimiento de lo presentado.

La consistencia entre los procesos administrativos, los sistemas de registro y procesamiento de datos, y la forma de presentación, permitirá una mayor celeridad en el proceso de generación de la información, como también una mayor confianza en los datos

¹⁶ Según un estudio de Thomas Landauer. (2016) Departamento de Psicología de la Universidad de Colorado USA)

utilizados, entendiendo que esta circunstancia es en sí misma un mecanismo de validación de ellos.

Conocer la finalidad de la información elaborada, el destino de uso, permitirá orientar el proceso de búsqueda y construcción, como el conocimiento de las preferencias del usuario lo orientara sobre las formas de exposición y presentación.

El formato que se elija para la exposición, debe pretender informar de la manera más fácil de entender y generar el interés del usuario. De esta forma predisponerlo positivamente a su lectura y análisis.

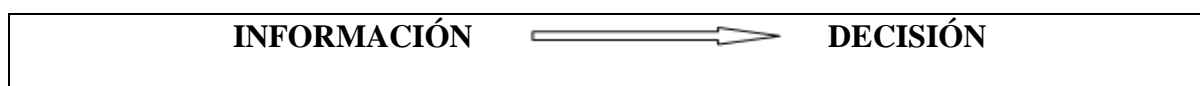
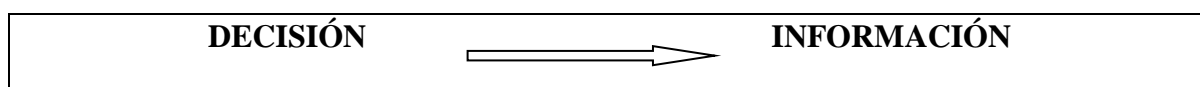
El mundo de *“analytics”*, que aún no ha sido castellanizado y cuya traducción literal no es muy utilizada, comenzó a tomar identidad como un segmento de aplicaciones de sistemas, orientado a la generación, uso y aprovechamiento de la información. Las aplicaciones denominadas *“Inteligencia de Negocios”* (del inglés *Business Intelligence*) forman parte de esta temática.

VII.5. Gestión e información

A decir de Pavesi (2004): *“...los datos y criterios deben ser analizados y confirmar su utilidad frente a la decisión a tomar.”* En este sentido, para el control de gestión y la toma de decisiones, en adición a la información contable histórica es necesaria información interna adicional, con características distintas a aquellas, más analítica, más frecuente, con datos y escenarios proyectados, entre los principales aspectos.

Claramente entendemos que la complejidad de la conducción empresarial hace difícil que un conjunto predefinido de datos sea la información suficiente para la diversidad de decisiones a tomar.

Podemos pensar en dos vectores posibles que vinculen la relación según el siguiente cuadro:



En la primera la necesidad de tomar una decisión precede en el tiempo a la información, la que se elaborará a partir de la necesidad que surge de ella.

En la segunda, la información es disparadora del proceso decisorio. En una perspectiva alineada al pensamiento de Ackoff, R. L. (1978). *“El arte de resolver problemas por parte de los decisores surgen a partir de tomar conocimiento de un problema.”* Si bien es cierto que su aparición, obliga a la toma de decisiones al respecto¹⁷, muchos directivos muestran una actitud mucho más proactiva, explorando la existencia de problemas y dificultades a través del análisis de información regular, intentando detectarlos mucho antes que la dimensión de mismo lo haga evidente.

Decisiones de distinto nivel requieren de información de distinta índole y con un nivel de detalle acorde a la misma. A su vez el contexto que enmarca su necesidad, oportunidad, impacto, orientará respecto a cuál es la mezcla óptima de atributos pretendidos, ya que algunos de ellos son contrapuestos: velocidad vs precisión, oportunidad vs. contenido.

O'Brien, J. A., & Marakas, G. M. (2006:323) señala las tres dimensiones que deben analizarse sobre la información en busca de lograr la calidad deseada de la misma, estos son: tiempo, contenido y forma.

VII.6. Calidad de la información

La gestión de la información implica la gestión de la calidad de la misma ya que en ella basamos buena parte de la decisión a tomar.

En el “Encuentro de la Gestión de Información Panamá 2007” (18-4-07) se ha incluido en el temario la problemática referida a la **gestión de la calidad** de la información *“como factor necesario para establecer y mantener la confianza de los usuarios, así como evaluar su grado de conformidad.”*

En la encuesta realizada se relevó los atributos que los participantes entienden como factores que determinan la calidad de la información.

Frente a cada decisión se deberá determinar la mezcla óptima de características y atributos que maximicen la calidad esperada según las circunstancias y condiciones.

¹⁷ Aceptar la situación y no hacer/modificar nada es también una decisión

VII.7. Calidad de la decisión

La calidad de la decisión no se mide por los resultados sino por la metodología con la que fue realizada.

Naturalmente cuando se arriba a los resultados finales esperados, estos parecieran corroborar lo adecuado del proceso decisional en su conjunto. Son pocos, los que a pesar de haber logrado el objetivo, reflexionan respecto de las verdaderas causas que condujeron a él. La revisión de la información utilizada y su grado de utilidad debiera realizarse a fin de confirmar la validez de los procesos.

En búsqueda de un aprendizaje continuo resultará muy enriquecedor, cuando de información proyectada se trata, no solo comparar resultados, sino evaluar el cumplimiento de la hipótesis y supuestos. Indudablemente, si los factores considerados resultaron de acuerdo a lo previsto y no ocurrieron circunstancias no previstas que tuvieran influencia, no quedarían dudas de la corrección de la metodología utilizada y del comportamiento de los participantes. Esta conducta retroalimentará positivamente la gestión.

Entendemos que la calidad de la información está en directa relación con el cumplimiento de pautas en su elaboración y se verifiquen los atributos esperados de ella.

PARTE II - DESARROLLO DE UN MODELO PARA LA GENERACIÓN DE INFORMACIÓN INTERNA

CAPÍTULO VIII - FUNDAMENTOS Y PAUTAS APLICABLES

VIII.1. Fundamentos

En todo el desarrollo de la Contabilidad de Gestión surgen con claridad la aplicación de una serie de principios o criterios básicos de uso común y de manera continua en la labor profesional, siendo a su vez una de las bases en el desarrollo de la actividad académica.

A su vez señalamos como objetivo permanente que los informes contengan la información necesaria para ser de utilidad del usuario, cumpliendo con una serie de atributos

considerados relevantes. Sin embargo este cuerpo de reglas y pautas no están desarrolladas en la bibliografía en forma sistemática aunque se hace referencia a las mismas en forma permanente. Algunas veces de manera explícita y otras sirviendo de soporte conceptual al razonamiento y justificación de ciertas soluciones.

Una gran parte de los desafíos que se presentan en la materia surgen de lograr una adecuada aplicación de estos principios, que en la medida que sea correcta, permite mejorar sustancialmente la información a obtener.

La fundamentación que pretende establecer la validez de la propuesta se basa en los siguientes puntos a considerar en el marco de la complejidad del proceso de gestión y del contexto organizacional:

- Mejorar la calidad de la información a través de la mejora de sus atributos
- Mejorar la eficiencia en el uso de los recursos involucrados
- Mejorar la calidad de los procesos decisionales

Pautas, Reglas, normas, y principios

La palabra pauta está considerada en este estudio en su acepción de **modelo que se utiliza de guía para ejecutar algo**.

Preferimos esta denominación al de regla, norma o precepto dado el carácter de imposición que suele asignársele a éstos, con cierta connotación a órdenes o mandatos.

Consideraremos en el presente trabajo cada expresión según las siguientes acepciones:

Principios: postulados esenciales de la temática. Aquello que refiere a cuestiones que expresan contenidos relevantes y responden a motivos y formas estructurales de la problemática analizada.

Nos resulta representativa de nuestro enfoque el sentido amplio que describe Cañibano, Tua Pereda y Lopez (1985:296) como una de las posibles conceptualizaciones “... *en un sentido amplio, el concepto de “principio generalmente aceptado”* incluye:

- Tanto los fundamentos básicos de nuestra disciplina, cualquiera que sea su naturaleza conceptual

- Como las reglas concretas, incluso las más particulares aplicables a situaciones o hechos específicos”

Criterios: Juicio o discernimiento sobre un determinado proceder. Incorpora un juicio de valor sobre la elección adecuada de ellos que permitan la consecución de un objetivo.

Atributos: condición, cualidad, propiedades o características inherente a los elementos y procedimientos alcanzados por la materia en estudio.

Las propuestas relativas a buscar las mejores prácticas de gestión solo pueden ser sugeridas habida cuenta de su carácter general, e indicativo, donde su aplicación específica deberá ajustarse a cada ente, momento, objetivo y situación específico.

Sin dudas bajo estas pautas subyacen los principios de las materias que la conforman, algunas veces éstos afloran y se enuncian, sin embargo su desarrollo excede la presente.

Estos deberán ser ordenados, interpretados y ponderados. Como señala Tua Pereda (2004:64) *“Los principios y reglas contables tienen un carácter eminentemente inductivo, ... basados en la observación de lo que hacen los expertos en la práctica, con el objetivo de deducir de la mismas los principios subyacentes (pragmatismo inductivo)”*

Entendemos como un principio en las ciencias sociales aquellos que resultan ser “la base, causa y razón fundamental” que determina o dirige una conducta. Creemos que este podrá ser tema de un nuevo trabajo.

Somos conscientes como señala Molina Tua Pereda (2006:264) que las guías aun sin ser normativas, tienen influencia en el criterio profesional.

Viegas (2001:26) en referencia a Principios Contables aplicables a estados proyectivos señala: *“La búsqueda de un “modelo”... plantea la necesidad de garantizar la comprensión, es por ello que es necesario identificar los criterios o principios contables básicos que lo sustentan y que actúan como guía para su emisión.”*

Resaltamos la necesidad de asignar grados de importancia en la aplicación de cada una de las pautas que permita un adecuado equilibrio para el cumplimiento de los atributos más relevantes en cada caso. Las mismas deben ser concatenadas y valoradas en su conjunto, determinando el grado de aplicación en cada organización, momento y decisión a tomar.

De esta forma podremos determinar las principales y complementarias, priorizar aquellas que revistan el carácter de contrapuestas para poderlas compatibilizar.

VIII.1.2. Antecedentes

Algunos trabajos en similar sentido a nuestra propuesta, Safarano (2005), “Principios de Costos” trabajaron sobre esta problemática a la que nos sumamos, desde una perspectiva enfocada a la construcción de un modelo que permita su aplicación en la tarea diaria de las organizaciones

Safarano presenta su trabajo fundamentado en catorce hipótesis particulares y en dos hipótesis básicas que conforman el basamento metodológico de los principios propuestos. Se presentan, comentan y justifican, un postulado básico y diez principios generales.

1. Universalidad
2. Valor
3. Independencia
4. Utilidad
5. Terminología
6. Economicidad
7. Información
8. Razonabilidad
9. Objeto
10. Variabilidad

La Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), a partir de 1989, a través de la Comisión de Principios de Contabilidad de Gestión, viene publicando y difundiendo una serie de documentos sobre contabilidad de gestión.¹⁸ Estos documentos pueden ser entendidos como guía respecto a “las mejores prácticas”, técnicas o pautas sugeridas, en el mismo sentido que el presente trabajo.

Según el informe de AECA sobre la NORMALIZACIÓN DE LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN señala: *“La normalización de la contabilidad de gestión es mucho más compleja y limitada que la de la contabilidad financiera. La gran disparidad en los procesos internos de gestión de las empresas y la no obligatoriedad de su llevanza son*

¹⁸ Hasta la actualidad la citada comisión de AECA lleva emitidos 38 documentos

factores que explican su no normalización. Existe total libertad para implantar el modelo más adecuado, pero podría resultar útil disponer de unas pautas o criterios que fijen las directrices de dicho modelo.”

En el mismo sentido se expresaron en la encuesta realizada donde el 86,1% de los encuestados cree que sería de utilidad aplicar un conjunto de atributos y pautas en la preparación de información interna, y el 89,1 % cree que ayudaría a mejorar la calidad de la información.

Una encuesta que realizó Aeca sobre la emisión de principios de contabilidad de gestión liderada por Montesinos determinó en España la opinión favorable a la Emisión de Principios de Contabilidad de Gestión con resultados ampliamente favorables: Profesionales 92,8% Profesores 82,7% Empresas 94,9%.

Es de notar que, si bien en proporciones elevadas, los menos proclives a esta necesidad se encuentran en los académicos, sin embargo en nuestra opinión, probablemente estén influidos por pretender mantener una amplitud de criterios, sin regulaciones que puedan afectar la construcción de información que busca la utilidad en el proceso de toma de decisiones específica. También podría interpretarse que las exigencias académicas de un cuerpo de este estilo, es menor a las necesidades prácticas en la gestión diaria.

En el mismo sentido Molina Sanchez Tua pereda 2010:283: *“En concreto, el colectivo de académicos, así como los participantes más experimentados, fueron los más proclives a un modelo basado en principios. El colectivo de académicos es el que menos responsabilidad asume en el proceso informativo, con lo que parece razonable que tenga planteamientos más cercanos a la regulación basada en principios; por su parte, los colectivos de preparadores, auditores y usuarios tomaron una postura guiada por reglas.”*

Nuestro objetivo no es “normar” en sentido coercitivo, sino proponer una oferta de pautas para considerar. Siendo cada participante del proceso decisonal quien, en forma consensuada entre ellos, definan la utilidad de su aplicación frente a cada objetivo y en cada circunstancia.

VIII.2. Pautas aplicables

Las pautas deberán ser definidas en cuanto a su validez e importancia según el objeto al cual se aplique: conocer el destino de la información permitirá para los informes específicos y los repetitivos o regulares determinar los contenidos y la vigencia.

Algunas referencias nos orientaron en la construcción de esta propuesta. *“Las causas que explican un modelo de comportamiento basado en principios o en reglas también son diferentes en ambos tipos de decisiones (decisiones sobre conceptos o decisiones sobre estimaciones).”* (Cunningham, 2007: 1492)

Según Scavone (2002:15) *“Las leyes en las ciencias básicas y aplicadas cumplen el mismo efecto que las reglas en las tecnologías.”* Y García Casella nos indica su alcance, *“... entonces debemos hablar de reglas. El campo de la regla es solo la humanidad, los hombres...los que pueden obedecerlas, violarlas, inventarlas y perfeccionarlas. Las reglas pueden ser solo más o menos efectivas.”*

O en el decir de Bunge *“Las reglas tecnológicas surgen de la aplicación de leyes fácticas a problemas prácticos concretos.”*

Si bien no existen normas sobre determinación de costos y resultados, salvo los criterios de valuación aplicables a la Contabilidad Financiera, si existen pautas y criterios que expresan las posiciones de consenso o discrepancia sobre los mecanismos adecuados de asignación y cálculo frente a objetivos diversos.

VIII.3. Atributos finales

Si quisiéramos resumir el conjunto de atributos en dos que lo abarquen, seguramente elegiríamos los de UTILIDAD y OPORTUNIDAD. Sin embargo la amplitud de los mismos dificulta el análisis ya que tenderíamos a calificar los mismos con carácter general, que aunque sin duda válidos, no nos orientarían a encontrar las causas que tal apreciación final provoca.

Por ello, desarrollaremos a continuación aquellos atributos que entendemos los conforman, de forma que la determinación del grado de cumplimiento de cada uno en forma individual, nos acerque al encuentro de cuestiones específicas y por ende se pueda definir

un plan de acción tendiente a su remediación en caso de no resultar satisfactoria la evaluación.

VIII.4. Aplicación simultánea – ponderación - jerarquías

El orden de los mismos que se detalla a continuación no implica la aplicación de ningún criterio de importancia, como así tampoco ningún orden de aplicación.

Como se podrá apreciar a lo largo del trabajo, muchas veces se encontrará en la disyuntiva que presenta la contradicción entre la aplicación de varias de estas pautas en forma simultánea. Pregonamos que tender a un sistema ideal implica la necesidad imprescindible, tal como señala con acierto la teoría económica, de relacionar adecuadamente la utilización de recursos escasos a fines múltiples y de distinta importancia.

La aplicación del conjunto de atributos cualitativos en la práctica no es posible sin el adecuado equilibrio entre ellos, así como el cumplimiento de todos o la puesta en vigencia de los criterios a la vez en un mismo análisis. El encuentro del punto óptimo de alcance simultáneo de ellos es el objetivo. De hecho muchos son complementarios ya que abarcan diferentes dimensiones y otros refieren dentro de la misma dimensión, a perspectivas opuestas. (Nivel de detalle vs. información concisa)

CAPÍTULO IX - SOBRE INFORMACIÓN INTERNA

IX.1. Introducción

La contabilidad pone énfasis en el contenido económico de los eventos, privilegiando el contenido de fondo sobre la forma, su utilidad por sobre su apariencia. Los informes internos deben contener toda la información básica y adicional que sea necesaria para una buena interpretación de la situación, en vistas a analizar y decidir sobre resultados económicos, financieros y patrimoniales de la entidad a que se refieren.

A diferencia de los estados contables de publicación, y demás informes previstos en modelos establecidos por la profesión, la información interna se expresa a través de un sinnúmero de informes con diferentes contenidos, en diversos formatos, variadas formas de acceso, dado que su intención fundamental es de ser útil a la gestión organizacional. Sin modelos predeterminados ni frecuencias establecidas, las mismas surgen de las

necesidades específicas de cada ente en cada momento, no habiendo condicionantes externos para su mantenimiento o modificación salvo sus propias conveniencias.

IX.1.1 Utilidad

En la medida que la información no tenga utilidad carece de sentido elaborarla. Se presume que toda la información elaborada tiene un usuario que la considera válida y la utilizará para un fin determinado.

Es el atributo que consolida el cumplimiento del resto ya que en definitiva, evalúa y califica la información en tanto válida para el usuario, que la usará de fundamento, advertencias e inspiración en su tarea de gestionar y decidir.

IX.1.2 Calidad

Conjunto de atributos que permite valorar la eficiencia de la información en función al logro de los objetivos buscados en su preparación.

Señala Dohr (1954:88) respecto a los informes de costos: *“El valor de estos informes se mide, a su vez, por la calidad de la interpretación y por su utilidad ”*

En realidad este es también un atributo final de la información, conformado por el cumplimiento del resto de los que enunciamos en el presente trabajo. Es la calificación intrínseca final del trabajo realizado. A diferencia de la utilidad que se amerita en tanto se utilice, la calidad de un informe le es propio, y aun en el extremo que por diversas circunstancias este no se utilice, no pierde tal calificación.

Es a su vez un criterio de trabajo. La construcción de información de calidad es un factor en la calidad de las decisiones a tomar.

Utilizamos los lineamientos de Dean Joil (1951:335) para la elaboración de información, donde debe considerarse:

- **La naturaleza del análisis**
 - *Objeto*
 - *Adecuación*
 - *Esencialidad*

- **Sus limitaciones**

- *Alcance*
 - *Precisión*
 - *Exactitud*
 - *Razonabilidad*
 - *Racionalidad*
- **Sus contribuciones esperadas**
 - *Consistencia*
 - *Enriquecedor*
 - *Realismo*
- **La forma y los elementos que lo puedan hacer más útil**
 - *Coherencia*
 - *Veracidad*
 - *Verificabilidad*
 - *Certidumbre*

IX.2. Objetivo

La existencia de una necesidad de información es el objeto que da origen a la búsqueda de una respuesta que la satisfaga.

Estas necesidades derivadas de la gestión organizacional, está formada por grupos de diversos y cambiantes objetivos, junto a otros más regulares y constantes.

“El proceso decisional descansa, en muchos casos, en el análisis de costos especialmente diseñados para un propósito específico” Wajchman, M., Wajchman, B., & Mauricio Wajchman, B. W. (1997:1).

IX.3. Adecuación

Las condiciones internas y externas en la que se desarrolla la empresa y/o la unidad de costeo deben ser permanentemente evaluadas para determinar la incidencia de sus cambios y generar los ajustes necesarios en el sistema para asegurar el cumplimiento de los objetivos del mismo.

Los ajustes que resulten necesarios deben considerar los cambios tanto en el contexto externo como en el interno.

Los cambios en las reglas de juego, obligan a actuar sobre los impactos en una primera instancia, redefinir las proyecciones y planes y según la dimensión de los mismos, modificar objetivos y estrategias.

El grado de impacto de fenómenos como la inestabilidad, turbulencia y complejidad impacta en el funcionamiento de las organizaciones y por ende requieren del reconocimiento de los efectos de ellos en los sistemas de generación de información.

La información regular y sistematizada requiere periódicamente o en la oportunidad de ocurrencia de cambios relevantes, revalidar las necesidades que las motivaron y los criterios que se aplican en su confección a fin de tomar las acciones correctivas correspondientes.

El contexto en el que está inmersa la empresa (estructura monopólica, control estatal, mercado, competencia, clientes, etc.) califica el contenido de la información elaborada. Impacta sobre las posibilidades de llevar a cabo las acciones proyectadas. Estas circunstancias deberán estar claramente explicitadas. Es un indicador que determina el alcance posible de la reacción que la organización pueda intentar, frente a prever, disminuir, o aprovechar los impactos de situaciones favorables futuras o amenazas potenciales.

A título de ejemplo: un ejercicio de análisis o evaluación de un proyecto con un horizonte de planeamiento extenso debe tener en cuenta los cambios de contexto y por lo tanto las variaciones en el que impacten en los valores esperados, ya que su desarrollo se realizara en un momento futuro que nos obliga a proyectar cuáles serán sus características.

IX.4. Esencialidad

La sustancialidad o esencialidad requiere la enunciación de un contenido profundo y significativo. La información de un fenómeno debe estar presentada otorgándole la mayor importancia a su esencia y elementos principales, por sobre su forma o atributos o circunstancias secundarias.

Sus limitaciones

IX.5. Alcance

El alcance de la información elaborada deberá estar claramente explicitado a efectos de relacionar la misma con las unidades de costeo a las que se refieren y los períodos que abarcan.

Deben incluirse todos los costos que sean consecuencia del impacto de las variables o parámetros que juegan con el objeto definido, no excluyendo ninguno significativo y/o dejando claramente identificado cuales, a pesar de su impacto en ese momento, puede condicionar la validez de los números a futuro.

Algunas veces mala información es peor que no tener información, por tanto debemos garantizar un alcance y contenido mínimo para evitar confusiones u orientaciones incorrectas.

Cada día con mayor énfasis se requiere dar cuenta sobre el manejo de los recursos y el impacto de nuestras decisiones en el contexto, esto amplía el alcance de la información necesaria a un proceso decisional que incorpore estas cuestiones. Aspectos tanto positivos como negativos requieren ser incluidos en el alcance para ser evaluados y cuantificados.

La amplitud la información elaborada es sumamente diversa, la misma está conformada por la extensión y variedad de contenidos, definidos en función al cumplimiento de las expectativas de usuario.

El justo punto, de lograrse, generará por parte del usuario el reconocimiento al elaborador por verificar que este comprende la problemática y cuáles son los elementos relevantes necesarios de analizar sobre la misma.

IX.6. Precisión

La información debe estar ceñida y ajustada para dar respuesta específicamente al objetivo buscado

Habla de un adecuado ensamble entre lo buscado y lo obtenido. La precisión es sinérgica al concepto de eficiencia, en tanto ajusta el proceso solo a la obtención de lo necesario.

IX.7. Exactitud

La información elaborada debe estar libre de errores y defectos

“El único hombre que no se equivoca es el que nunca hace nada” decía Goethe, y resulta habitual la ocurrencia de errores. Estas cuestiones pueden corregirse en tanto tengamos una conducta constante de revisión y chequeo.

Entendemos la exactitud en referencia a las aplicaciones matemáticas y lógicas usadas en el proceso de elaboración de información. Excluimos de esta calificación a las cuestiones referidas a los criterios de valuación y determinación de costos y resultados para las cuales consideramos que el término “razonable” resulta más ajustado a las posibilidades reales.

Los errores atentan contra el atributo de calidad que debe cumplirse, causal de frustraciones y recriminaciones de usuarios a elaboradores. Emblemático como expresión de la calidad del trabajo, la aparición de ellos, muchas veces generados por el falta de revisiones, apuro en la confección, otras por sobre-confianza en las personas y procesos; garantizar su detección y corrección requiere de tiempo y dedicación que no debe ser desestimado.

IX.8. Razonabilidad

Cuando no puede alcanzarse la exactitud, o debe buscarse un equilibrio entre el tiempo disponible, el costo de acceso a mayor información, y la necesidad de confeccionar un informe, es necesaria la aplicación de criterios de simplificación, reducción de variables, y estimaciones.

También se lo aplica cuando la determinación o estimación de un valor o estado está influenciado por criterios que implican algún grado de apreciación subjetiva por la aplicación de un juicio de valor.

Ésta siempre debe guardar la más cercana relación posible con el objeto en análisis, no descartando elementos esenciales, y prescindiendo de precisiones en cuestiones secundarias.

IX.9. Racionalidad

La racionalidad es un factor necesario y relevante en el proceso de construcción de información.

Si bien, no único como señala Osorio (1994:15) *“la racionalidad (entendida como la coherencia con un sistema de ideas aceptado previamente) es necesaria pero no suficiente, pues es necesario que los enunciados sean verificables en la experiencia, directamente (para las consecuencias singulares de las hipótesis) o indirectamente (para las hipótesis generales).”*

La aceptación que la racionalidad limitada en la gestión organizacional, incluso la valorización de aspectos tales como la intuición, deben ser contemplados dentro del ambiente organizacional por su capacidad de impactar en el proceso de elaboración de información interna.

Sus contribuciones esperadas

IX.10. Consistencia

Que la información consistente implica que la misma no pueda bajo los mismos supuestos generar resultados diferentes, como también la detección de faltantes, y procesamientos que den lugar a errores o no impacten en todos los registros que correspondan.

Cualquier análisis parcial (análisis de segmentos) debe conciliarse a su vez con el universo que lo contiene, y a su vez dimensionar el alcance de la decisión y sus impactos, no solo en el segmento analizado sino también con las unidades relacionadas y la organización general.

También lo referimos a que la información sea tratada con las mismas pautas y criterios en todos los segmentos, áreas o sistemas utilizados en la compañía.

Los sistemas integrales de procesamiento de datos presentan la consistencia como uno de sus principales beneficios. En sentido contrario si un ente posee diversos sistemas y los mismos no están adecuadamente interconectados (interfaseados) aumenta el riesgo de no cumplir con este atributo.

IX.11. Enriquecedor

El proceso de generación de información interna debe ser un factor generador de valor para la organización. En un mundo donde la información es un bien de enorme valor estratégico, quienes forman parte de este proceso deben buscar potenciar estas capacidades.

En ese entorno los responsables de su manejo son quienes, a través del contacto directo con la información, “vean” indicios en datos o situaciones relevantes que puedan ser utilizados en su beneficio por la organización.

Como señala Drucker, P. F. (2002:146) los participantes deben tomar una actitud proactiva para un mejor y más intensivo uso *“Un sistema de información adecuado tiene que incluir elementos que haga que los ejecutivos cuestionen este supuesto (en referencia a pensar que las cosas deben ser como creemos que son, o al menos, lo que creemos que deberían ser. Debe llevarlos a hacerse las preguntas adecuadas, y no alimentarlos meramente con la información que esperan. Eso presupone, en primer lugar, que los ejecutivos sepan que información necesitan. Exige además que la obtengan regularmente. Por último requiere que integren sistemáticamente la información a su toma de decisiones”*

IX.12. Realismo

La información debe ser elaborada sobre la base de reflejar la realidad según se refiera a un hecho, producto, actividad o situación analizada, en el marco de las características de la empresa y de su contexto.

Esto implica tener permanentemente presente el estado de las cosas, los aspectos productivos, comerciales, financieros patrimoniales e impositivos, como expresión de la forma en que se desarrolla la actividad.

Si resulta difícil capturar la esencia de lo que entendemos por realidad en el presente, tanto más difusa se hace imaginar cual será la realidad en el futuro.

Como señala Querio, F. (2011:106) *“La realidad infinita confirma que siempre hay otra.” Sin embargo para las estimaciones se considera al realismo como la forma expresar aquello posible de ocurrir o generar”,* antónimo de utopía, ambos expresan los grados extremos de las probabilidades de ocurrencia.

Ayudará a este objetivo los análisis balanceados, donde se profundizan tanto los aspectos positivos como en los negativos. El realismo al momento de la cuantificación de situaciones está ligada a conceptos tales como “Fondo Económico de la operación”, “Imagen Fiel”, son guías de actuación en el armado de información.

La forma y los elementos que lo puedan hacer más útil

IX.13. Coherencia

La información debe estar relacionada al contexto, a los objetivos que persigue, la propia lógica interna en su elaboración y demás informaciones disponibles.

Debido a que la información se elaborará según los criterios válidos que apliquen a cada objetivo, debe tratarse con especial cuidado evitando que la misma sea contradictoria con otras informaciones elaboradas. En caso que nos encontremos con esta situación, deberemos explicitar las causas y fundamentos que llevan a la misma. Habitualmente pueden resultar de referenciarse a diferentes momentos, a aplicar diversos criterios reputados de válidos en cada una de ellas en forma específica, o la utilización de diferentes fuentes de datos e información consideradas. Esto permitirá la no descalificación de una versus la otra, anticipando la respuesta a las dudas que tal circunstancia pudiera generar.

IX.14. Veracidad

Reflejar en su contenido, transacciones, transformaciones internas y otros eventos realmente sucedidos o por ocurrir, expresados en las unidades y valores que los representen con la mayor exactitud posible.

Para las previsiones y estimaciones de hechos futuros, a este concepto debe incorporársele un factor adicional como la probabilidad de ocurrencia sumada a la lógica y sustento de las hipótesis consideradas como forma de sustentar la información confeccionada, pretendiendo ser el mejor reflejo posible sobre el estado esperado al momento de la proyección.

Denominada también como Representatividad, permite entender razonablemente la situación evaluada. El cuerpo de información debe expresar claramente todas las características salientes.

Si bien como enuncia Goldratt en La Decisión (2011:130) “*Nunca podremos estar seguros que algo es absolutamente verdadero*” debemos buscar los mayores grados de veracidad a partir de una honesta actitud y un buen criterio profesional, que no sea conducente al error en términos de Cartier, Jarazo, Yardin (1996)

IX.15. Verificabilidad

Toda información debe ser susceptible de comprobación por persona idónea y con pericia suficiente.

A tal fin deben instrumentarse los procedimientos que permitan el registro, y archivo de la información elaborada, de forma que permita realizar los procedimientos de auditoria que permitan su verificación.

A diferencia de la práctica en la auditoria de Estados Contables de publicación, los procedimientos de auditoria interna de la información son voluntarios y en muchas de ellas no están aún instaurados. Son los propios usuarios quienes toman el rol de dar opinión, y los elaboradores quienes deben procurar las metodologías que la faciliten.

El presente trabajo, de alguna forma, pretende aportar a la verificabilidad, no de los contenidos sino de los atributos y pautas seguidas para su elaboración, a partir de la enunciación de los puntos considerados.

IX.16. Trazabilidad

Adicionalmente a las obligaciones de registros contables de acuerdo a las normas aplicables y en empresas que están obligadas por su marco regulatorio al registro y guarda de datos referidos, por ejemplo, a datos de producción, control de calidad entre otros, enmarcados en el denominado requisito de trazabilidad, de aplicación obligatoria en empresas de las cadenas de productos farmacéuticos y alimentos.

Resulta este aplicable a la cadena de datos e información interna que se maneja en la empresa permitiendo conocer su historial. Esta condición requiere registrar los indicios y acciones que va ocurriendo desde los datos originarios hasta los información generada con indicación del origen de los mismos, las pautas aplicadas, los procesos realizados y personas involucradas, durante el proceso de confección de la misma.

IX.17. Certidumbre

Evalúa el grado de certeza que se posee respecto de la información en general, y de sus componentes en particular.

La certidumbre relacionada a información histórica, está definida principalmente por la precisión en la captura y registro de los hechos y situaciones. En tanto para la información proyectada se fundamenta principalmente en la lógica y criterios aplicados para las estimaciones de eventos que ocurrirán en un futuro.

Resulta importante evitar, en un extremo, las falsas certidumbres que generen “sensación de realismo” y pueden llegar a ser causas de falsas seguridades. Estas circunstancias suelen encontrarse relacionadas a las fuentes de origen de la información. En general se presume que la información o los datos obtenidos de determinadas fuentes reputadas de confiables trasladan este atributo a los datos mismos. Sin embargo sugerimos el chequeo y revisión de la validez de esta inferencia dado que, por más confiable que resulte una fuente, es imposible garantizar la inexistencia de errores u omisiones. Si la decisión es de relevancia, es recomendable confirmar los mismos.

CAPÍTULO X - SOBRE SISTEMAS DE COSTOS

Introducción

Hemos hecho referencia en cada atributo aplicable a los sistemas, ahora desarrollaremos sobre los específicos aplicables a los sistemas de costos.

Las características de éstos, como subsistema de los sistemas de gestión de la empresa según Lavolpe siendo a su vez parte del conjunto definido por el ente, resaltamos algunas características generales según la opinión de varios autores.

Los sistemas de costos deberán ajustarse a las características propias en cada ente: *“El sistema de registro y determinación de costes asume estructuras y fisonomías diferentes en*

función de la empresa y por ello se puede decir que, las formas de aplicar y desarrollar la Contabilidad Analítica son tantas como empresas existen.” Cirujano Ares (1998:93)

El mejor sistema de costos para una empresa puede no serlo para otra, dado las aptitudes y actitudes de los participantes, metodologías de gestión, los sistemas de procesamiento de información, tecnología y procesos involucrados, inclusive, el mismo sistema puede no responder a las necesidades del mismo ente en diferentes momentos.

Los informes de costos serán elaborados para el propósito que lo requiere: No existe impedimento a presentar información parcial sobre el costo de un producto, por ejemplo solo los costos variables, en la medida que tal situación quede perfectamente enunciada y sea adecuada en función al fin perseguido. Los conceptos de Integralidad, Totalidad refieren a la información necesaria respecto del objetivo específico que le da origen.

De allí la necesidad de ir adaptándolo, y muchas empresas comienzan con la implementación de sistemas de costos con objetivos modularmente, incorporando nuevas funcionalidades a lo largo del tiempo.

La frecuencia de la información producida por los sistemas de costos se adecuarán a las necesidades que persiguen. De esta forma, los reportes relacionados al control de gestión, tienen una frecuencia habitualmente mensual, mientras que los elaborados para la toma de decisiones, deberán ser realizados al momento de su necesidad, en un rango que transcurre entre la inmediatez, y el que le adiciona a este el tiempo de recolección, proceso, análisis y revisión de información no disponible.

Señalamos ya que a cada objetivo debe proveerse de información específica, por tanto como señala Dean Joil (1951:265) *“La validación rígida de cualquier naturaleza sería el golpe de gracias para dichos costos especiales”*.

Todo sistema de costos debe ser lo suficientemente flexible como para permitir su adaptación a las nuevas circunstancias, tal como señala Alfredo Barreiro Noa Ciencias de la Información (Vol. 34, No. 3, diciembre, 2003) *“... la información debe gerenciarse como un bien sujeto a cambios en la empresa.”*

Todo sistema de costos debe permitir la continuidad de su funcionamiento al mismo tiempo que se adapta a las nuevas circunstancias y requerimientos.

Agruparemos las pautas y características en los siguientes grupos y subgrupos:

GENERALES O BÁSICOS

- Adecuación al objeto
- Empresa en marcha
- Naturaleza económica
- Causalidad
- Cuantificación – Medición
- Razonabilidad
- Datos analíticos
- Integralidad
- Vigencia
- Prudencia

• **DETERMINACIÓN - ASIGNACIÓN DE COSTOS**

- Identificación
- Exclusividad
- Pertinencia
- Acumulación - Concentración
- Devengado
- Absorción
- Alocación
- Asignación directa
- Distribución
- Unidad de costeo
- Nivel de actividad
- Relación entre unidades de costeo
- Perspectiva
- Predictibilidad
- Prevención
- Estabilización de costos - Normalización
- Eficiencia

• **ANÁLISIS**

- Clasificación
- Variabilidad
- Segmentación
- Dominancia

- Agrupamiento
- Relaciones funcionales entre costos e ingresos
- Temporalidad
- Comparabilidad
- Descriptivo
- Relevancia – significatividad
- Homogeneidad

GENERALES

Son de aplicación a la problemática general de la determinación de costos y resultados.

X.1. Adecuación al Objeto

Un dato puede transformarse en información al relacionarlo a una circunstancia específica de tiempo y lugar. La determinación de costos siempre refiere a un objeto de interés para su análisis. La diversidad tanto de los objetos como de los motivos de su análisis requiere de información específica que responda a las necesidades que le dan origen.

Utilizamos lo enunciado por AECA (2003:12) para resumir esta cuestión: *“La afirmación “diferentes costes para diferentes objetivos” significa que el concepto de coste que debe utilizarse ha de considerarse en el contexto de una determinada decisión”*

X.2. Empresa en marcha

Es una presunción a priori del estado del ente. Es una característica del contexto que se presume vigente salvo que se aclare lo contrario. En cuyo caso deberán aplicarse los criterios acordes para reflejar tales condiciones y circunstancias, debido a que las decisiones estarán enfocadas a acciones tendientes al regreso a este status o a la finalización de la misma.

Sin embargo incluimos esta referencia habida cuenta que este criterio de amplio conocimiento y difusión en general se lo aplica a la empresa como un todo, y en referencia a temática de costos puede referirse a cualquier segmento de la organización que pueda considerarse encuadrado fuera del mismo. Análisis de desactivación de un sector, un equipo, un producto, discontinuación de un negocio o una línea, ejemplifican estas situaciones.

La aplicación es atinada a ámbitos y situaciones parciales que implicaría las modificaciones correspondientes a ciertos criterios de valuación y determinación de costos.

X.3. Naturaleza Económica

Los datos, informes, y análisis parten del origen de naturaleza económica de las actividades, salvo que expresamente se indique un criterio diferente. Esta perspectiva debe entenderse como parcial, por lo tanto no incluye otras motivaciones o necesidades de la organización que impacten en otros aspectos o persigan otros fines. Sin embargo, deberemos profundizar estas circunstancias, en tanto puedan constituirse en indicios de beneficios o costos no considerados.

X.4. Causalidad

Todos los costos están originados por alguna unidad de costeo, por lo tanto los mismos tienen una relación directa con por lo menos una de ellas.

Todos los costos nacen a priori para satisfacer una necesidad, y por tanto lleva intrínseca su capacidad de generar ingresos futuros, su potencial de generar valor, como señala Sorlino (Vazquez 1992:413) “...*en su origen, en la intención de quien decide, todos son costos los que surgen de cada decisión*”

Entender las decisiones que dieron origen a los costos será de enorme utilidad al momento de establecer su asignación.

X.5. Cuantificación

Los sistemas de costos son los instrumentos centrales y específicos de las organizaciones para la cuantificación de información para el control de gestión y la toma de decisiones.

Independientemente que la implementación de un sistema de costos se fundamenta en objetivos múltiples, la “determinación de costos”, su análisis y puesta a disposición a los diversos fines decisionales es su función central y de incumbencia preferencial en la empresa.

Surgirán de él las expresiones numéricas que conforman su idioma nativo y dan soporte al esquema decisional y de control.

Requiere del registro y manejo, no solo de unidades monetarias, sino también las que establezcan las mediciones de componentes físicos, y de razones y unidades de costo y definición de segmentos diversos para el cálculo y control de los costos y resultados.

Según la NAA, la cuantificación es una medición que incluye las estimaciones de las transacciones comerciales u otros hechos económicos que se han causado o que pueden causarse. Según AECA (2003:22) *“Medir consiste en cuantificar hechos de acuerdo con unas determinadas reglas.” “La cuantificación de los datos aporta un valor a la información mayor que la simple información cualitativa”*.

Cuando las cuantificaciones son expresadas en valores monetarios las denominamos “Valuación”. La esencia de los informes económicos está en la determinación de medidas cuantitativas para los objetos, productos, servicios, bienes y activos tangibles o intangibles, resultados, beneficios que resulten de interés.

Toda valuación surge del producto de un determinado componente físico por el precio del mismo por la unidad de medida homogénea que los vincule. Según Osorio (1994:9) *“Es obvia la incidencia de la magnitud del componente monetario en los costos. Pero lo que debemos destacar es que como consecuencia de la distinción entre el componente físico y el monetario y sus distintos comportamientos, podrán utilizarse distintos criterios de valuación, según diferentes objetivos. Ello llevará inexorablemente, para cada alternativa de configuración del componente físico, a costos finales diferentes según el criterio seguido en la definición del componente monetario”*

X.6. Razonabilidad

Dada que la determinación de costos requiere de la elección de criterios que guían su cálculo, y los mismos son definiciones conceptuales y no matemáticas, hablamos de razonabilidad y no de exactitud en los costos.

Esta expresión no debe condicionar, ni mínimamente, el objetivo de evitar la aparición de errores, ya que los mismos reducen la utilidad de la información gestionada, en grados proporcionales a la magnitud del error y el uso a darle a la información generada.

La información debe encontrarse en el rango más cercano a la exactitud posible, donde el grado de aproximación a ella, si es posible, debe ser expresamente indicado.

La aparición de errores depende de las características de los procesos de gestión de información y de quienes los están ejecutando. Buena parte de los errores se pueden detectar y evitar dependiendo del soporte de los sistemas que colaboren en esta tarea y de la atención prestada por los participantes del proceso.

La exactitud de la información suele estar restringida por diversas causas, sin embargo debe dedicarse el tiempo mínimo necesario para realizar los chequeos y acciones que los eviten.

El criterio denominado GIGO (Garbage in, Garbage out) según señala O'Brien, A., & Marakas, G. M. (2006:559) *“destaca que los sistemas de información producen salidas erróneas e inválidas cuando se les proporcionan datos o instrucciones de entrada erróneas o inválidas”* adicionalmente datos sucios, o también llamados “residuos de datos” como por ejemplo saldos de cuentas u órdenes de compra no depurados o alto volumen de contra-asientos correctivos. Estas circunstancias son funcionales a la invisibilización de situaciones erradas o falaces generadoras de errores, y se expresan muchas veces a través de la aparición de costos ocultos.

X.7. Datos analíticos

La información debe ser elaborada desde a partir de los datos más detallados posibles e ir progresando en grados de agregación hasta llegar al nivel requerido y adecuado para el usuario.

La información, especialmente la relacionada a los costos, ya sea presupuestada o real, monetaria o referida a unidades físicas, deberá ser almacenada en la forma más detallada posible, a fines de poder a posteriori clasificar, agrupar, analizar, distribuir y procesar la misma sin necesidad de trabajos adicionales de aperturar datos ya agrupados.

Esto resulta necesario no solo en referencia a los registros históricos sino también a los datos considerados en las determinaciones proyectadas, para las cuales se suele tener cierta tendencia a trabajar con datos más agregados.

Los datos analíticos permiten una interpretación y análisis más exhaustivo y refinado, que la tecnología actual ha facilitado. Este nivel de detalle tendrá que ver con las preferencias, el volumen necesario para un adecuado análisis de la situación, los conocimientos sobre el tema de los intervinientes y capacidades de los recursos y sistemas.

En general la información final a presentar incluye un porcentaje muy bajo y resumido respecto a la gran cantidad de datos procesados y utilizados de soporte.

Una de las diferencias que más se expresan entre la Contabilidad de Gestión y la Contabilidad Financiera es que la primera tiene la necesidad de contar con información al máximo nivel de detalle posible para poder extraer de ella los elementos necesarios para la determinación y análisis de costos y resultados. Podemos citar algunos ejemplos:

- Registro de consumos en unidades físicas por insumo
- Detalle de ventas y costos por segmentos de análisis
- Registro de transacciones internas en la organización
- Imputaciones que permitan seleccionar, clasificar y agrupar costos e ingresos según los objetivos de las determinaciones de costos y resultados a realizar.

A estos fines debe validarse que los Sistemas de Procesamiento y Registro de datos sean aptos, y el Plan de Cuentas y Manual de Imputaciones correspondiente refleje estas necesidades.

En empresas que cuentan con sistemas integrados de gestión, pueden contar con el detalle analítico para la determinación de costos y resultados, de la información técnica, (los datos en unidades físicas, referidos insumos, energía, entre otros, y tiempos de procesamiento, especificaciones, etc.), como en la referente a presupuestos y planes, sin embargo hay que reconocer que en otras muchas empresas tal sistematización es parcial, o no esta implementado, por lo cual deberán los responsables del área de costos construirla.

El acceso a información de alto grado o “nivel de detalle” puede verse restringida en algunas circunstancias, la mayoría de las veces por cuestiones de confidencialidad. El detalle de las remuneraciones de las organizaciones habitualmente se presenta agrupado por sector o centro de costos a fin de mantener la privacidad de los salarios individuales.

El elaborador deberá conservar el detalle de los datos básicos utilizados, o la ruta de acceso y referencias para poder ubicar los mismos en caso que sea necesario volver a utilizarlos.

X.8. Integralidad

La información debe abarcar la totalidad de los elementos que son relevantes para el análisis a realizar en vistas a la decisión a tomar.

La integridad requiere que no haya omisiones tanto en datos como en posibles efectos e impactos. En general se aplica este requisito a los contenidos, pero igual o mayor importancia tiene en algunos análisis la valuación integral de impactos, especialmente en entornos cercanos al de la propia decisión. Cuando los modelos de análisis están segmentados no permiten cubrir los aspectos que hacen a los resultados y cumplimiento de los objetivos organizacionales en su conjunto, colaborando, a su vez, en un tratamiento equitativo a todos ellos, sean costos o asignación de recursos a sectores o funciones. Una visión integral colabora en minimizar la posibilidad de existencia de zonas o conceptos ocultos.

Propende a un clima organizacional más justo al ser analizados los efectos de las decisiones en todos los sectores y reduce la posibilidad de presentar “información sesgada” o parcial

En referencia al cálculo de costes con fines decisionales bien señala la AECA (2003:15) *“La esencia del coste, cuando se utiliza este concepto en el proceso de decisión, reside en el concepto de sacrificio económico, lo que significa que el cálculo del coste no debe ni omitirse ni sobreestimarse ningún sacrificio.” “... algún sacrificio puede haber tenido lugar en el pasado y otros son potenciales al relacionarse con el futuro.”*

La utilización del criterio de integralidad permitirá visibilizar los costos ocultos que existen, estar preavisados sobre ocasionales o eventuales que pudieran surgir, y ayudar en la práctica a una detección temprana.

Sobre la ayuda de sistemas extracontables señalados por Punturo (1975) concluía *“En la empresa deberá instrumentarse el recurso informativo uniforme que permita racionalizar organización, gestión y relevamiento”*, en la actualidad, sin embargo, cada vez son más las empresas que trabajan con sistemas de información integrados, donde el sistema de costos es un subsistema dentro del mismo, y dada la versatilidad que ofrecen los mismos es posible la aplicación de criterios diferentes a diferentes fines, sin tener que manejar “por

fuera” esta información, disminuyendo los riesgos derivados de la falta de integralidad de los datos.

Los sistemas integrados mejoran la consistencia, actualización, comunicación, disponibilidad e eficiencia, intentando reducir las redundancias de informes, y la creación de informes “adicionales” que nacen para solucionar los problemas nacidos de una inadecuada integración.

X.9. Vigencia

El grado de estabilidad del marco económico, legal y regulatorio influye directamente en la vigencia de la información, tanto en las predictivas, como en la utilidad del uso de la información histórica. Debemos indicar el periodo de vigencia de la información brindada.

Ayuda a entender mejor la información cuando se explicita esta condición y se informan los factores que la determinan, para que el usuario tenga presente estas circunstancias.

X.10. Prudencia

La elección de las circunstancias que ameriten su aplicación, deben ser evaluadas y fundamentadas, cuidando que no se convierta en una restricción o atente con la calidad de la información, o bien se transforme en una expresión del sesgo de subjetividad.

Ciertas posiciones que la califican de conservadoras cuestionan este criterio por su connotación negativa respecto a limitar la búsqueda de la imagen fiel.

Puede entenderse como un juicio de valor, e importa una restricción, pero existen circunstancias que lo ameritan, aun para la elaboración de información interna como describe IASC (1989:82) *“La inclusión de un cierto grado de precaución, en el ejercicio de juicios necesarios para efectuar estimaciones requeridas bajo condiciones de incertidumbre, de modo que los activos o los ingresos no se expresen en exceso y que las obligaciones y los gastos no se expresen en defecto.”*

En nuestra opinión, en tanto se expresen las consecuencias de la elección de este criterio, o bien se presenten los impactos de su aplicación, el usuario tendrá la posibilidad de evaluar la corrección. Entendemos que el límite de su uso está dado en tanto no deteriore la calidad de la información elaborada.

DETERMINACIÓN - ASIGNACIÓN DE COSTOS

X.11. Identificación

Cuando una unidad de costeo requiere valorizarse o bien, se requiere aparear ingresos contra costos sea el que fuera el objeto de estudio, resulta necesaria la identificación de todos los costos causados para obtener los mismos.

Para una consistente e integral determinación de resultados resulta necesario una completa identificación de los costos que incluyen los:

- Costos corrientes
- Consumos de activos específicos (ya sean estos materia prima y otros insumos, como también la cuota de asignación de amortizaciones de bienes de eso, activos intangibles, costos de iniciación, costos de investigación y desarrollo, etc.)
- Diferimiento de los costos que exceden el periodo o unidad de costeo determinada.
- Previsión y cómputo de los costos que corresponden asignar pero que se exteriorizaran en momentos futuros.

X.12. Exclusividad

Una unidad de costeo no debe recibir costos pertenecientes a otras, excepto que ella haga utilización o sea causante de los costos generados en las mismas

Este principio no debe confundirse con la definición de costos directos, pensando que solo los directos son “exclusivos”, también lo son aquellos que por asignación le sean imputados a la misma.

La intención es segregarse los costos no relacionados a la unidad de costeo bajo análisis de forma tal que no reciba costos que no se generan en el desarrollo de la actividad de la misma, o los que le correspondan por las acciones o los servicios recibidos.

Pareciera una verdad de Perogrullo, pero es significativo ver en algunas asignaciones de gastos, distribuciones de costos a unidades que no tienen que ver con ella. A título de ejemplo se utiliza muchas veces la aplicación del criterio de asignar los gastos de publicidad como un porcentaje sobre los montos de ventas totales, y de esa manera asignar estos costos a líneas que no han sido promocionadas. En el mismo sentido, la asignación de costos y resultados en general a actividades específicas, como por ejemplo, las de inversión fuera del objeto operativo de la empresa. Una adecuada segregación de activos y pasivos no relacionados con la operación habitual, permitirá diferenciar los resultados que por ellos se generan.

Se debe tener cuenta el principio de interrelación, argumento muy usado por los defensores del método ABC : *“Al centrarse este sistema en las actividades como consumidoras de recursos, se tiene en cuenta las interrelaciones de las actividades que se llevan a cabo en los diferentes departamentos, evitando incentivar acciones que si bien pueden ser beneficiosos para un Centro, pueden ser perjudiciales para la empresa considerada en su totalidad”* Cirujano Ares, (1998: 98) citando a Iglesias Sanchez 1993.

X.13. Pertinencia

Esta característica de la información habla respecto a lo adecuado que resulta para satisfacer las necesidades de los usuarios. Por su valor predictivo o confirmatorio (RT 16 FACPCE). Como señala Viegas (2001:136) la atingencia *“permite confirmar o corregir evaluaciones, dado su valor confirmatorio cuando la información es relativa al objeto estudiado.”*

Cuando la información no es pertinente pierde utilidad, y por tanto convierte en ineficiente el tiempo y esfuerzo dedicado a la misma debido a su incapacidad de generar valor a quien la recibe.

La información de costos es utilizada regularmente para la elaboración de escenarios de rentabilidad proyectados, en esta tarea, deben considerarse que los rangos de valores de las variables consideradas sean pertinentes, es decir adecuados a los escenarios probables.

Lo utilizamos con acepciones similares a *perteneciente*, y *relacionado* al objeto de costeo y análisis.

X.14. Acumulación - Concentración

Cada unidad de costeo acumulara los costos que le son asignables en forma directa más los costos que recibe de otras unidades de costeo en función a su relación, uso o causa de generación de los cargos de cada una de ellas a través del tiempo, durante la vida de la unidad de costeo analizada desde su nacimiento hasta su extinción adicionándose temporalmente, ejercicio tras ejercicio, o bien para un periodo de tiempo determinado.

Tal distribución de costos provenientes de otras unidades de costeo, los denominamos indirectos ya que para asignar los mismos debemos proceder a alocar los mismos sobre la base de algún criterio y metodología.

Este principio responde al concepto de acumulación de valor realizado en virtud del consumo de recursos y requerimientos de esfuerzos que la unidad de costeo demanda.

Los criterios de acumulación pueden referir a unidades de costeo o periodos.

Según leamos a partidarios de Costeo Integral o por Absorción y los que recomiendan Costeo Directo o Variable donde muchos debates se han realizado, surge en este punto, debido a un diferente alcance dado en la aplicación al criterio de concentración de los costos.

Cuando nos referimos a las formas de determinar el costo de producción de un producto, es en donde mejor se expresa esta diferencia de criterio, que difiere en aceptar o no la inclusión de los costos fijos de producción en el “*valor de los bienes*”.

Si bien no se refiere el debate respecto a si estos costos son “necesarios” o no, lo que entendemos no hay lugar a dudas, sino a considerar si tales son causados por **los productos** elaborados o por el mantenimiento de la capacidad de producción en **el período** en cuestión. Y si este costo de mantenimiento tiene sentido el asignarlo a las unidades de producto.

Entendemos que independientemente que el criterio de valuación elegido, no debiera resignarse la posibilidad de asignación de los costos fijos a las unidades de producto de ninguna forma, fundamentalmente convencidos que, en materia de información, no debiera prescindirse de la misma a priori, y quede, solo la necesidad que genera el análisis objeto del mismo defina algunas de ellas como prescindibles.

La unidad de costeo incorporará a lo largo de su vida los costos que sea causante de su ocurrencia. Incorporará los directos que utiliza más los que le son asignados de otras unidades de costeo involucradas.

Resulta esencial al proceso de generación de información como señala Cirujano Ares, (1998:93) *“Facilitar la información adecuada para las actividades de control, la determinación de los objetivos de forma coordinada y la evolución de la gestión de los directivos encargados de alcanzarlos: el punto de partida consiste en la acumulación de los costes por programas y por centros de responsabilidad diferenciando los costes controlables y no controlables por el directivo de cada centro.”*

La acumulación de costos resulta de alta significación cuando se pretende evaluar los resultados a lo largo del ciclo de vida de los productos o hasta algún momento definido cuando el ciclo de vida se divide en etapas, periodos o fases.

X.15. Devengado

Los resultados de operación y la posición financiera deben tomar en consideración todos los recursos y obligaciones del periodo, aunque estos hayan sido o no percibidos. De este modo se pueda relacionar correctamente “costos-gastos” con los “ingresos” que se generan. Sean estos en relación al pasado o bien en la proyección de los mismos.

La aplicación de este criterio en los informes económicos implica reconocer los efectos sobre las operaciones que estén involucradas, reales o presuntas en caso de proyecciones, en el momento en el que ocurran y durante el periodo durante el cual tengan vigencia, de forma independiente a los momentos en que las mismas tengan los impactos financieros,

Como señala Rosito (2002:9) *“La experiencia personal me hace recomendar observar rigurosamente el criterio del devengado a la hora de registrar transacciones,...”*

Si bien este principio de aplicación indubitable en la Contabilidad Financiera, lo es también en la de Gestión, aun más, en ésta los períodos de análisis son más breves (el mes respecto al año para la preparación de estados contables de publicación) y por lo tanto al cierre de cada uno de estos debe verificarse la adecuada asignación. En la práctica son muchos más los registros que pierden su condición de costos corrientes, algunas veces por las condiciones de facturación (bimestrales, trimestrales, por ejemplo) otras por los efectos

en la práctica de no contar con las facturas correspondientes a los costos devengados en el periodo y que requieren el registro a través de su correspondiente previsión.

Deberá dedicarse especial atención a determinaciones de costos donde tienen alta significatividad los “costos no corrientes”, tanto diferida como anticipada, ya que su acumulación en la unidad de costeo se realizara en función de los criterios que se definan; tanto para la activación de los costos en los momentos que anteceden a la elaboración del bien o prestación de servicios, como el criterio de amortización de los mismos.

Especial relevancia tiene el tratamiento de costos de iniciación, tales como costos de investigación y desarrollo, puesta en marcha de equipamientos, etc. y los criterios de amortización adoptados para su asignación. Considerando, tanto el patrón de consumo de los activos, como su eventual valor de recuperabilidad.

En general, pero más aun en economías afectadas por la inflación, no debería aplicarse el criterio de simplificación habitualmente utilizado de considerar los costos desfasados en un mes debido a la fecha de recepción de la facturación.

Por otra parte, la constitución de provisiones tendientes a reflejar el impacto presente de costos que se exteriorizarán a futuro resulta una tarea relevante a desarrollar. Como señaláramos, no son procedimientos nuevos, pero la reducción de los periodos de análisis de costos requiere de una mayor dedicación y especificidad dado que aumenta la cantidad de costos que requieren de estos registros.

X.16. Absorción

El termino absorción refuerza la idea natural del costo como activo, en tanto, al momento de la decisión, lo entendemos con capacidad de generar un ingreso o beneficio futuro. El concepto de activación, muy propia en empresas productoras de bienes, donde la idea de absorción refiere y expresa **la guarda de valor** conformada por la acumulación de costos dentro de los mismos.

Esta expresión es utilizada también para denominar en los sistemas de costos integrales y estándar el monto de costos asignados a la producción realizada. Siendo este, base de comparación con los cargos reales para la determinación de los variaciones.

X.17. Alocación

Proceso por el cual los costos son incluidos en las unidades de costeo. La misma se realiza a través de dos procedimientos alternativos según sea el tipo de asignación adoptada:

- Asignación directa de costos específicos (directos)
- Asignación por Distribución de costos comunes (indirectos)

De este proceso surge un atributo que permite la clasificación de los costos según su alocabilidad (allocability), entendiéndose por tal a la posibilidad práctica de poder ser asignado a una unidad de costeo, tanto por la posibilidad de identificación, como por la existencia de una unidad de medida razonable para su asignación.

Ayudará a la correcta alocación la aplicación de algunos criterios de asignación como el de causalidad y el de vigencia.

Es válido aclarar que el concepto de “Directo” en manera alguna implica necesariamente la condición de variable o proporcional al nivel de actividad. En ese sentido algunos contraejemplos pueden claramente mostrar la incongruencia de tal supuesto. Las enumeraciones mensuales fijas (sueldos) de los empleados de un centro, son naturalmente consideradas fijas a los efectos de los análisis de comportamiento de costos para la determinación de costos de producción en una empresa en marcha, siendo los mismos “directos” al centro en cuestión.

X.18. Asignación directa

Con el solo límite del principio de economicidad, todo costo que sea posible de asignar a una unidad de costeo en forma directa, debe mantener esta cualidad, evitando en la mayor medida posible cualquier distribución.

El resguardo de este principio, permite una más precisa determinación de costos, reduciendo a su menor expresión la necesidad de distribuciones a través de unidades de costeo intermedias, y logrando una mayor consistencia en la información, permitiendo una más fácil visualización en la relación entre los importes mostrados y los orígenes de los mismos.

Las características de esta asignación, (denominada en inglés *assignment* o *chargeable*) se refieren a la facilidad de asignación, y clasifica los costos en directos e indirectos. Un costo directo resulta de indudable e inconfundible relación con la unidad de costo que le dio origen o causa del costo. En tanto un costo indirecto (no específico a ésta) por ser un costo que resulta común a otras unidades requiere de algún mecanismo, que establezca el criterio de distribución del mismo.

Sin embargo esta facilidad teórica de asignación, requiere de un trabajo detallado de imputaciones y registros de información de manera de mantener este vínculo a lo largo del proceso de registro y cálculo de costos por todo el tiempo que esto dure. Muchas veces estos tratamientos son simplificados en la lógica de agrupar varias o muchas naturalezas individuales para luego distribuirlas en su conjunto.

En algunas organizaciones los sistemas proveen información muy detallada a los fines de costos, sin embargo en otras aún es necesaria una tarea de asignación manual. En estos casos, suele hacerse una excepción y reducir el alcance de aplicación de esta premisa equilibrando cuestiones de economicidad de recursos y no distorsión de la información producida. A efectos de ejemplificar podemos decir:

- Registros de consumos por lote de producción de insumos que por su escaso o nulo valor económico se incorporan a la carga fabril (en una cuenta de “Materiales Varios” o similar.
- Asignación de consumos reales a “operaciones” dentro de un centro de costo, situación que anteriormente, solo utilizado a efectos de valorar las existencias, pero no permite determinar “**variaciones en estándar por operación**”, o tener la limitación para **controlizar de manera más amplia**, porque no resulta posible medir la producción y consumos de cada operación.

Muchos funcionarios valoraron la insistencia de los responsables de las áreas de costos, respecto a la instauración de sistemas de registros en el área de producción, ya que el mismo le había facilitado enormemente la adecuación de ellos a las nuevas normas, (ISO, GMP) permitiendo alcanzar la certificación en menor plazo y costo.

Es importante tener en consideración la validez en el tiempo de estas clasificaciones de costos, ya que debido a los cambios en la organización, los mismos se ven afectados por

ellos, citando a Fernández A.F (1994:870) *“Así, la sustitución de operarios por máquinas, de responsables por computadoras, de supervisores por programadores informáticos, etc. hace que se produzca un cambio significativo en el comportamiento de los costes, de tal forma que muchos costes que tradicionalmente han tenido la consideración de directos, pasan ahora a convertirse en indirectos. Es más, el creciente proceso de automatización habido en las empresas puede ser considerado como uno de los factores determinantes de la pérdida de importancia, tanto cuantitativa como cualitativamente considerada, de los costes directos respecto a los indirectos en la formación del coste del producto.”*

La utilidad que brinda la determinación de costos la podemos visualizar en dos momentos relevantes:

- Al momento de la determinación de costos (cálculo de valor, inventarios, determinación de variaciones, etc.)
- Al momento de determinar resultados o beneficios (informes de rentabilidad, decisiones de precios, etc.)

Es en esta segunda instancia una adecuada asignación nos permitirá visualizar más verazmente los resultados de cada producto, servicio, o segmento de negocio, y llegar a conclusiones acertadas orientadoras a la toma de decisiones.

Definida una unidad de costeo determinada, los costos que no sean generados por ella serán directos a otra unidad de costeo del mismo nivel o superior y por ende directos a ella.

Así partiendo de la base que todos los costos son directos a la empresa que los origina, como unidad de costeo de mayor agregación, en la medida que bajamos en el citado nivel comienza a ser necesaria la distribución a estos de los originados en los niveles superiores por no ser su origen definido de manera exclusiva.

La asignación de los costos no debe limitarse a los fácilmente asignables, sino que debe procurarse un sistema lógico de asignación de los que no los son, y por otra parte se deben extremar los esfuerzos para que los costos directos se mantengan con ese atributo.

X.19. Distribución

Un costo que no pueda ser asignado en forma precisa a una unidad de costeo deberá asignarse a la misma a través de un factor que relacione ese costo con esa unidad de costeo.

Ese factor relaciona a la unidad de costeo “receptora” con la “transmisora”. El mismo establece el vínculo basado en relaciones de consumo, de utilización (real o proyectada o eventual), o de causalidad en su generación u origen.

Como medio para tal asignación deben utilizarse **unidades de costeo intermedias**, denominando de esta forma a aquellos elementos que resulten válidos para medir esta vinculación. Utilizados en los *Métodos de Adjudicación* de Hongreen (1996), resultan equivalentes al concepto de *inductores* o *drivers* utilizados en los sistemas ABC.

Esta denominación se utiliza para la relación entre:

- Departamentos de Servicio - Centros Productivos

Sin embargo resulta válido el concepto para relacionar los costos de los Centros Productivos hacia los Productos.

Denominándose al elemento utilizado para las primeras **Bases de Distribución** y **Módulos de Aplicación de Carga Fabril** para la segunda.

La necesidad de contar con activos o servicios “*a disposición*” de eventuales usos, que motivó la adquisición de bienes de uso, y requiere la asignación de la amortización respectiva, o el establecimiento de sectores de apoyo o servicios que se encuentran a disposición, pudiendo ocurrir el uso efectivo o no.

Los costos de los mismos deben de igual forma ser absorbidos por las áreas o sectores que son los beneficiarios del uso efectivo o eventual de los mismos.

Las características de tales unidades deben reunir los siguientes requisitos de forma alternativa:

- Poder mensurar el **uso** o consumo que las diferentes unidades receptoras hacen de las unidades transmisoras.

- Poder mensurar el **origen o motivo** de los costos que genera la unidad receptora en la transmisora, en tanto mantienen la capacidad potencial de su uso.

Tal cuantificación debe ser una medida homogénea y en lo posible constante, de manera que permita la asignación a receptores que hacen usos distintos y las comparaciones y evoluciones de tales indicadores en el tiempo, hasta tanto cambie la estructura de costos básica de la unidad transmisora.

A manera de ejemplo podemos desagregar los costos de la empresa en los siguientes niveles o unidades de costeo:

- Empresa (Dirección, Gerencia General)
- Función (Productiva, Comercial, Administrativa, Investigación y Desarrollo, Financiera)
- Centros de Costos (los propios de cada sub función del nivel superior citado).
- Centros Productivos
- Departamentos de Servicio
- Productos – Servicios (según sea el objeto de la empresa)

Según Osorio (1994): “*la Teoría de los Costos no debe basarse en el análisis causal sino en el funcional.*” De allí la supremacía de las relaciones basadas en consumo, uso o sacrificio frente a la asignación por causa u origen, que adquiere carácter supletorio. Sin embargo, este será de utilidad para encontrar una unidad que permita la más razonable asignación de los indirectos, cuando las unidades de medición de consumos o usos no resulten posibles o adecuadas,

Asimismo es común encontrar algún nivel intermedio de análisis y determinación de costos como por ejemplo las líneas de producto o segmentos de negocios, a ellos le son válidos los conceptos desarrollados.

X.20. Unidad de costeo

El agrupamiento de los costos debe realizarse en unidades a las cuales se considere necesario asignarle los mismos, ya sea desde el punto de vista técnico o bien desde el económico en virtud a los distintos objetivos que se persiga en la elaboración de la información.

En efecto, la determinación de costos implica el uso constante de valuaciones de diversas unidades de costeo. Existen las denominadas **unidades de costeo finales**, habitualmente en referencia a unidades de **producto** o **servicio** producidos y prestados por la empresa, fuente de sus mayores ingresos, y por otra parte las **unidades de costeo intermedias**, término aplicado al resto de ellas.

La correcta elección de las unidades de costeo permite, además de mayor precisión en la asignación de costos directos a las mismas, mejorar la elección de adecuados mecanismos de distribución de los costos indirectos.

La acertada elección de las unidades de costeo, la determinación de su nivel de actividad y su cuantificación, permitirá de una adecuada determinación de costos a los diversos fines que le sean requeridos.

Es la definición de la unidad de análisis. Su elección está en relación al objetivo del análisis o a la necesidad de determinación como elemento necesario para una adecuada asignación de costos.

El criterio de análisis de los costos y performance de las unidades de costeo analizadas individualmente, no debe impedir, que en caso de actividades interrelacionadas, las mismas sean analizadas en conjunto (programas, actividades). Esto se visualiza en los procesos de reducción de costos y los planes a estos fines son analizados en forma individual y excluidos los eslabones previos y posteriores quienes podrían colaborar en una reducción consolidada de costos que no es visualizada al estudiar cada unidad por separado. Si bien pueden no ser actividades compartidas, pueden ser que el grado y calidad de ejecución tenga de alta influencia por o hacia otras unidades.

Como precisa Osorio (1994:10) los centros de actividad diferenciados nos permite “... aseguramos que cada unidad económica tiene una estructura funcional de sus costos propia, que es consecuencia de cierta política de gestión y organizacional y de una función técnica de producción que determinarán las relaciones funcionales, su intensidad y correlación dinámica.” “El conocimiento de esa estructura funcional se constituye en una premisa que condicionará las magnitudes y la variabilidad de todos los costos.”

El concepto de unidad de costeo generalmente se visualiza en su relación con la “producción realizada” entendiéndose como la unidades obtenidas “buenas y/o aprobadas

ya que cumplen la especificación” y se transforma por ende en objeto del costeo al haber pasado el test de aprobación / rechazo. Sin embargo en algunos productos surge el concepto de “grado de calidad” que debe ser considerado porque puede generar “diferentes” unidades a costear por el hecho de romper la presunta homogeneidad que se le presume.

Por ejemplo, la calidad del servicio será un factor de diferenciación y probablemente con impacto en el precio, y consecuentemente en resultados además de los posibles impactos en la estructura de costos. Según Osorio (1994:12) la calidad “... *si bien puede ser considerada principalmente como una valoración de conveniencia, no deja de influir en la eficiencia. Pero fundamentalmente es premisa condicionante o determinante de los costos y su estructura.*”

La generación de los denominados "costos de la no calidad" en las áreas vinculadas, con impacto en la eficiencia productiva, costos de reprocesos en el área industrial, y en los precios tanto de estos productos como en ciertos servicios, con los riesgos de multas e imagen de la compañía cuando estas situaciones son exteriorizadas al mercado.

X.21. Nivel de actividad

Cuando los costos se relacionan con una unidad de costeo distinta a una **Unidad Física**, se verifica en ellos un determinado nivel de actividad. En estos casos este nivel de actividad se convierte en el factor que permite la asignación del costo en forma adecuada a las unidades de costeo receptoras de los mismos.

A su vez permite medir la dimensión de aporte en instancias de definir presupuestos y asignar recursos, como también resulta necesario para el control de gestión posterior.

Ese nivel de actividad puede ser **Activo o Pasivo**.

Entendemos que una unidad de costeo tiene un **nivel de actividad activo** cuando el mismo puede ser mensurado en virtud de una cantidad de unidades¹⁹ que la expresa. Las mismas sufren oscilaciones en función a la actividad real desarrollada en distintos periodos. Un ejemplo representativo de un nivel de actividad activo está dado por el volumen de producción de un centro productivo.

¹⁹ Referimos en este punto a unidades en sentido amplio, las mismas pueden ser unidades propiamente dichas u tiempos de trabajo, u otra que la mida homogéneamente

Sin embargo, en algunos sectores de la empresa, el nivel de actividad está definido por la cuantificación de los recursos puestos a disposición para el uso de los diversos sectores de la empresa, pudiendo ellos hacer o no uso de los mismos, o bien haciendo uso en exceso o defecto a la pauta prevista. En estos casos nos encontramos frente al que denominamos **nivel de actividad pasivo**. Un ejemplo claro de ello son los espacios disponibles del depósito de materia prima por línea de productos.

En general, en virtud de la definición de determinados niveles de inventario, pueden establecerse los metros cuadrados/ cúbicos destinados a cada línea (cámaras frigoríficas, etc.). La realidad nos llevara a poder establecer el uso efectivo que se hizo de tales espacios, pudiendo los mismos coincidir o no con tal previsión, sin embargo poco puede hacerse a corto plazo para utilizar los espacios libres no ocupados. Dando lugar a subocupaciones o saturaciones de los mismos.

Como requisito adicional al momento de definir la utilización de uno u otro, debe tenerse en cuenta que no puede elegirse un nivel de actividad activo en la medida que no pueda relevarse y cuantificarse el valor alcanzado en forma periódica, (en general mensualmente).

Por otra parte, al elegirse un nivel de actividad pasivo, debiera acompañarse el mismo con revisiones periódicas que sustenten la validez de los niveles definidos,

El nivel de actividad está determinado por el tamaño de la infraestructura, el tiempo de ocupación y la eficiencia de operación. Las posibilidades de modificación en el corto o largo plazo dependen de la capacidad de modificar los factores que la componen.

Factores limitativos de capacidad

En la bibliografía clásica comúnmente se entiende por nivel de actividad a aquel que está determinado por la “actual” capacidad de producir. Se incorporan en esta definición una serie de factores como turnos u horas de trabajo, velocidad de producción, cantidad de equipos o de recurso humano específicamente abocado a tareas directas de producción, con sus diferentes asignaciones de tareas en virtud a sus grados de capacitación y destreza, condiciones estas cambiantes como señaláramos. Sin embargo es muy común iniciar el análisis dando por sentado que la capacidad operativa expresada como nivel de actividad es consecuencia de la condición actual disponible.

Esta interpretación puede llevar a una posible carga de ineficiencia. De ocurrir que con inversiones menores se logren incrementos significativos de producción, en la práctica, existe una capacidad ociosa no expresada.

Hacemos frecuentemente referencia a puntos críticos, o cuellos de botella. Estos deben ser claramente anunciados y explicados, así como sus impactos en otras áreas o sectores, como señala AECA (2003:17) “... en toda organización existen unos “factores críticos”, que son los que actúan a modo de “limitación o restricción”, y dichos factores obligan a sincronizar todas las partes del sistema complejo, equilibrando los flujos.”

En análisis de líneas con baja renta aun con contribuciones marginales adecuadas, muchas veces expresan limitaciones para el incremento del volumen de producción, argumentando un cuello de botella en algún punto del proceso. Si bien esta es una realidad, también es cierto que en muchas ocasiones, superar este obstáculo no es imposible, y otras veces ni siquiera es costoso.

En estas situaciones debe analizarse en profundidad cuales son las inversiones necesarias y si los nuevos costos a incurrir en comparación a la contribución adicional generada hacen viable y rentable tal decisión.

Como señala Bermeo Muñoz (2005) “La eficiencia de las economías de escala opera para la capacidad instalada no para futuras ampliaciones, lo que llevaría a un incremento de los costos fijos de producción y administración. Las deseconomías se presentan por la creciente complejidad de las actividades y los altos costos de coordinación que se generan al incrementarse la escala en una actividad de valor “

La capacidad instalada no siempre coincide con los niveles de actividad ya sea ésta programada o real, Osorio (1994:11) claramente los diferencia: “Ambos conceptos son distintos, pues la capacidad indica el potencial de una empresa, o con más precisión, el propio de cada centro de actividad, asimilable a “centro de costos”, mientras que el nivel de actividad no es más que el grado de ocupación de la capacidad, planeado o resultante.

La distinción es importante por varias razones: la primera porque la capacidad es un concepto físico y “ex ante” en toda decisión y no depende de ninguna decisión de planeamiento, sino de una decisión teóricamente vinculada con la creación del ente y sus objetivos finales y la opción tecnológica elegida; mientras que el nivel de actividad,

planeado o real, depende de una decisión o posibilidad operativa y es básicamente un concepto "ex post".

Determinar para cada actividad una medida justa y equitativa de la actividad de que se trata que lo represente a efectos de constituir un medio para medirla y para aplicar luego sus costos a los artículos. *“Pero aquí yace el mérito del modelo ABC en cuanto a su utilidad para la gestión moderna; basándose en la relación causa-efecto de los costos, y al exhibir claramente que el origen de los esfuerzos y las erogaciones son las actividades, elige como unidad de costeo (aquello de lo que se desea conocer el costo) "la actividad" como expresa Lavolpe Smolje (1995:22-26)*

Para considerar el nivel de actividad de una organización cuando la misma no está “equilibrada”, debemos considerar:

- Centros cuello de botella
- Nivel de actividad de sectores vinculados: anteriores y posteriores
- Procesos del conjunto de la cadena productiva.
- Monto de las inversiones adicionales para aumentar el nivel de actividad
- Turnos / tiempo de trabajo
- Velocidad o eficiencia de operación
- Regularidad de la producción, denominado Fluctuaciones Estadísticas por (AECA (2003:90) Producciones irregulares en equipos sin stocks de compensación o buffer de inventarios de semielaborados.
- Flujos equilibrados.
- La tercerización de productos-servicios para utilizar capacidad ociosa disponible.

En una cadena productiva, cuando un sector/equipo es el limitante nace la necesidad de inversiones para alinear esta necesidad incremental de capacidad. Esto puede generar la aparición de un nuevo cuello de botella en otra parte de la misma. Sucede habitualmente cuando la infraestructura no se elaboró como un proyecto “equilibrado”. Algunas otras veces no existen equipos de las dimensiones exactas requeridas, y por tanto se incorporan con alguna capacidad adicional. Otras veces los equipamientos “llave” se incorporan con capacidad adicional para soportar futuros crecimientos, y el resto ajustado a la necesidad presente o de corto plazo.

El estudio del grado de utilización de la capacidad y los factores que los afectan y determinan es una ocupación permanente de la gestión productiva. Indica Osorio (1996) *“Por otro lado, las funciones de producción de la economía se basan en la hipótesis "ceteribus óptimus", según la cual el empleo de los medios productivos se realiza sin desperdicio alguno, lo cual no coincide siempre con la realidad.”*

En el estudio de Montesinos basado en empresas españolas señala que *“el nivel de actividad utilizado para la fijación de estas tasas de costes indirectos es en la mayor parte de las empresas (un 59%) la actividad anual esperada; la actividad normal se utiliza en el 35% de los casos, y el resto de las empresas encuestadas se inclina por la capacidad práctica.”*

En otro orden, creemos que las funciones de producción clásicas, no consideran las posibles combinaciones alternativas de factores, que dependen de la versatilidad de la tecnología de producción empleada, la tercerización, la corrección de cuellos de botella que eviten el desaprovechamiento y generen niveles de actividad del conjunto inferiores a los posibles.

X.22. Relación entre unidades de costeo

Las unidades de costeo pueden tener relación con otras, bien siendo **“transmisoras”** de costos, o **“receptoras”** de los mismos, o ambas a la vez.

Partiendo de la premisa que son prácticamente inexistentes las estructuras de costos en las cuales todos los costos sean de asignación directa, la teoría de costos establece la necesidad de fragmentar la organización en diferentes unidades de costeo (centros de costos, funciones, departamentos de servicios, etc.) de forma tal de poder asignar los costos directos de ellas y buscar una mecanismo de asignación de aquellos indirectos en función a alguna unidad de **“transferencia”** adecuada.

Ello conlleva la idea que un determinado centro de costos reciba cargos asignándole el carácter de **“receptor”** y a su vez una vez determinados los cargos, estos sean asignados a otra unidad de costeo (centro de costos, unidades de producto, etc.) adquiriendo en este caso la característica de **“transmisor”** de costos.

Esta “transmisión de costos “debe realizarse a través de una “unidad de costeo intermedia” que homogéneamente mida con razonabilidad las asignaciones a realizar, ya sea en casos de recibir cargos, como de transmitir los mismos.

El mencionado estudio de Montesinos indica que: *“La mayor parte de las empresas (un 56%) tiene establecidas unidades de obra o unidades de actividad (horas hombre, horas máquina, unidades de producto, etc.) en los centros de producción, con dos objetivos fundamentales: en primer lugar, controlar la actividad y el rendimiento del centro (en el 76% de los casos) y en segundo lugar (en un 60% de los casos), imputar los costes indirectos a los productos o servicios.” “Las unidades de obra utilizadas por la inmensa mayoría de las empresas (el 82%) son las unidades de factor utilizado por el centro (horas hombre, horas máquina, otras unidades físicas, etc.); a gran distancia (un 29%), aparecen las unidades de producto obtenidas por el centro. El empleo de otro tipo de unidades no resulta significativo.”*

X.23. Perspectiva

Muchas decisiones tienen impacto sobre varios aspectos de la organización y su entorno. Las mismas no son endógenas ni unidireccionales en sus efectos, por tanto requieren de una visión amplia y atención a las variadas consecuencias de las mismas.

Las cuatro perspectivas definidas por Kaplan y Norton²⁰ son un ejemplo adecuado de los diferentes aspectos a incluir en la consideración y el análisis de información. El recurso humano de la empresa, fidelidad de clientes y proveedores, impacto ambiental, relaciones institucionales, relaciones gubernamentales, posicionamiento en el mercado, estrategias de posicionamiento comercial, plan de crecimiento, tecnología a incorporar, requerimientos en la calidad de los productos, o servicios, deberán ser consideradas. Ellos confluyen en el establecimiento de objetivos orientados a la inserción y progreso del ente en el medio en el que se desenvuelve.

Las variables a considerar son aquellas que afecten o puedan afectar la información incluida en el análisis, determinando impactos significativos. En su mayoría éstas serán de carácter económico, sin embargo debiera ser dimensionado el impacto de otras, cuyo

²⁰ Kaplan y Norton , Tablero de

impacto económico puede ser indirecto o eventual y muchas veces ignoradas en ese aspecto.

X.24. Predictibilidad

La tarea de imaginar el futuro es tan compleja como motivante. Conocer las expectativas de resultados esperados, la dimensión de los impactos de nuevos proyectos, las condiciones y escenarios en las que tendrán efectos las decisiones que analizamos en el presente, son algunos ejemplos de causas que nos demandan información proyectada.

Las variables consideradas en la elaboración de la información deberán ser proyectadas y fundamentadas a fin de cuantificarlas para cada uno de los períodos futuros. Solemos escuchar que lo importante no es *como está* el mercado, sino *como estará* al momento que tengan efectos nuestras decisiones. A los costos y por ende con los resultados les aplica perfectamente.

Cuando proyectamos no hay una base normativa sobre la cual apoyarnos para realizar la misma. Solo el seguir los criterios profesionales, entre otros los que en este trabajo se sugieren, permitirá darle el fundamento más sólido posible a la proyección que debamos realizar. Evitando de esa forma ver proyecciones realizadas bajo la hipótesis que en el futuro las variables evolucionaran en un sentido unidireccional y en grados semejantes.

Ejemplificando, vemos muy frecuentemente proyecciones volúmenes de producción y ventas, a precios y costos expresados en valores de hoy, en muchos casos convertidos en moneda extranjera, o “inflacionados”. Esto presume, erróneamente, que las proporciones y ratios entre ellos y solo ajustados a los nuevos volúmenes expresan los resultados esperados. Suponer que en el futuro se mantendrán las relaciones entre variables vigentes a la fecha de elaborar los reportes en periodos de economías inestables no solo es incorrecto sino riesgoso. En este sentido se expresa Farré (2013) *“Prevenir los riesgos desde el origen logra la reducción de la probabilidad de su ocurrencia, y con ello de los costos asociados.”*

Como señala Serra, R. Iriarte, J., Le Fosse, G. H., Siqueira, J. P., Delepinasse, B. M., Bonse, R.,... & Caldentey, P. (2000) *“Las soluciones del pasado no pueden extrapolarse de manera literal, porque las condiciones son otras y los patrones son diferentes, aun cuando los síntomas aparezcan como similares”*.

Schlemenson, A. (2007:256) expresa una realidad *“Las perspectivas y los enfoques actuales son marcadamente cortoplacistas, mientras que las estrategias requeridas deben, necesariamente, encarar el largo plazo. Hay una correlación directa entre la perspectiva del tiempo y la complejidad.” “El hecho de hablar de largo plazo en situaciones de crisis parece un sinsentido por cuanto es estos episodios aparece como dominante la necesidad de resolver una urgencia inmediata. Sin embargo, sin una visión estratégica de los problemas, las soluciones carecen de profundidad. Lo que se necesita para enfrentar la incertidumbre del contexto es trabajar con escenarios alternativos y revisar periódicamente los supuestos de las predicciones realizadas...”*

La Contabilidad de Gestión se centra en una visión claramente prospectiva, de futuro, intentando generar información que cuantifique el mismo, aun la surgida de control de gestión que se nutre de la realidad acontecida, lo hace con la intención de determinar situaciones que permitan la toma de decisiones mejoradoras del futuro.

Métodos avanzados como los análisis de series temporales buscan prevenirnos sobre cambios relevantes en el futuro, tratando de determinar la presencia de estructuras no lineales, de encontrar puntos de sensibilidad a las condiciones iniciales. Como señala Casparri (2010) *“el objetivo general de esta línea de investigación es proveer un marco conceptual para la toma de decisiones en sistemas económicos con una alta volatilidad endógena (como ser las economías emergentes en períodos de crisis) donde los shocks exógenos se propagan al interior del mismo generando dinámicas no estacionarias en la evolución del sistema.”*

Dentro de las variables económicas más usuales a proyectar y a solo efecto enunciativo podemos citar:

- Evolución de precios de insumos
- Evolución de salarios
- Evolución de precios de servicios
- Capacidad de terceros disponibles
- Tasa de interés
- Tasa de inflación
- Impacto impositivo
- Las propias que aplican al sector de la actividad

X.25. Prevención

La información interna debe estar orientada a la prevención la ocurrencia de hechos y efectos indeseados.

La conjunción de la experiencia profesional de los elaboradores de información, junto con la posibilidad del manejo de los datos permite la detección de situaciones que impacten en un futuro, ya sean estas positivas o negativas.

Las proposiciones referidas a situaciones futuras utilizadas para la toma de decisiones muchas veces no pueden ser consideradas verdaderas o falsas en términos absolutos, pero si puede asociársele un grado de probabilidad de ocurrencia. Si la inestabilidad o turbulencia son altas, nada impide que construyamos diversos escenarios alternativos para, por lo menos, establecer los valores máximos o mínimos de las variables que indiquen el punto de volver a tomar una decisión.

Siempre que trabajemos con información estimada se debe incluir el impacto resultante de la cuantificación de los diferentes riesgos de la misma. El criterio de prevención incluye los planes de contingencia, la evaluación de los costos derivados de riesgos inherentes.

La administración de riesgos puede incluir una serie de medidas alternativas ya sea el valor su cobertura a través de un tercero (seguro) o bien por la previsión de los costos que tales riesgos no cubiertos puedan aparejar.

X.26. Estabilización de costos - Normalización

Existen innumerables factores que afectan los costos y los convierten en irregulares período a período y que los ajustes de precios de compra reflejando estas circunstancias no resulta muchas veces sencillas, precisas o inmediatas. Por otra parte no resulta comercialmente posible o conveniente el traslado por estos impactos a nuestros clientes.

Esto generaría un impacto en la imagen de la compañía, generando una situación de incerteza generalizada, para evitar estas cuestiones, las empresas buscan mecanismos que permitan estabilizar los costos por periodos que razonablemente puedan establecerse.

Podemos hacer un paralelismo con los resultados de la compañía como enuncia Pall Hansen (1951:202) *“Principio de nivelación de coyunturas: debido a las incertidumbres y otras circunstancias variables que generan resultados de coyuntura hay que esforzarse por obtener cierta nivelación de resultados de ejercicio en ejercicio.”*

Naturalmente en economías inflacionarias esta situación afecta las cuantificaciones monetarias, y no existe otra alternativa que ir ajustando los valores de ambos extremos regularmente.

Sin embargo es también de aplicación a los componentes físicos de costo cuya aplicación de idéntico criterio debe ser buscado. En un sentido similar, las empresas de alto grado de innovación modifican regularmente las especificaciones y métodos de producción y comercialización de sus productos y servicios, y por tanto deben si deben ser modificadas las estructuras y cálculos de costos tal como señala Vázquez en referencia a los cambios permanentes en las especificaciones de producción.

El método de elección a fin de lograr estos objetivos es el sistema de costo estándar, que normaliza los mismos, en tanto define que las variaciones detectadas en un periodo son causadas por las circunstancias que afectaron el mismo (tiempo de trabajo, eficiencia de producción, modificaciones no permanentes en las cantidades consumidas y precios de compra obtenidos) y no por los productos elaborados y comercializados.

Esto requiere, asociado a la aplicación del criterio de devengado, la constitución de adecuadas provisiones, que buscan evitar los impactos irregulares en los periodos alcanzados por el momento de la ocurrencia, con impactos económicos de diversa relevancia. Sin embargo es posible establecer una estimación de su monto (generalmente referido al periodo anual) para asignarlos luego a los periodos mensuales.

Ejemplos de esta mecánica son, el cálculo de la inactividad por vacaciones, paros de planta, sueldo anual complementario, costos de reprocesos, entre otros.

X.27. Eficiencia

Refiere a la obtención de un resultado o logro de un objetivo con la utilización de la cantidad mínima de recursos.

Requiere del cumplimiento de la condición básica de haber alcanzado el objetivo, y una segunda que mide el grado de cercanía respecto de la condición del menor uso de recursos posible. La medición de la eficiencia plantea la determinación del grado de obtención de tal expectativa cuando esta no es binaria (alcanzado – no alcanzado). A diferencia de la eficacia que solo pretende alcanzar los objetivos, sin referenciarla a los recursos utilizados.

La eficiencia se mide en grados y expresa una relación de cumplimiento entre costos o sacrificios de recursos reales en relación a los esperados. Es también una forma de expresar la productividad, en general esta se expresa como una relación definida por la cantidad de producto obtenido por unidad de recurso. Es una relación técnica entre factores y productos, se mide a través de los denominados ratios de distancia: en cuanto se aleja de la situación óptima o esperada.

Compartimos usar como guía el concepto de costo necesario como señala Osorio (1994:13) que “... *pretende reflejar la hipótesis de uso racional de los factores y de la tecnología disponible, para lograr los mínimos costos compatibles con los medios y recursos en uso.*” Sin embargo la definición de costos mínimos está impactada por las condiciones en donde se desarrolla la actividad.

Esta suposición de costo mínimo deriva de la expectativa de mermas mínimas consecuencia de obtener el máximo rendimiento. Enfoques como el siguiente se orienta en el mismo sentido, como señala Fernández Fernández, A. (1994:868): “*La filosofía inmersa en la calidad total ha supuesto la ruptura con el concepto tradicional de “márgenes de errores aceptable”, proponiendo su sustitución por la máxima ideal del “cero defectos”.*”

Las variaciones negativas de eficiencia según Osorio (1994:13) son “*la cuantificación de los costos innecesarios y que por serlo no pueden ser lógicamente considerarlos cabalmente “costos” para la obtención del resultado de cualquier proceso productivo.*”

Dentro del sistema de Costos Estándar tiene un significado específico. Se la utiliza para denominar las variaciones (sub o sobre absorciones de costos de carga fabril) originadas en diferencias entre el ritmo o velocidad de producción real en comparación con el normal o estándar.

Dentro de los lineamientos orientados a la sustentabilidad, encontramos una justificación moral del concepto de eficiencia, el no derroche es una conducta valorada, una pauta

ejemplificadora independientemente del valor de los recursos involucrados y las escalas de valores individuales. Y como señala Osorio (1994:9) *“Estas valoraciones están referidas a la racionalidad del comportamiento, la que será diferente según diferentes hipótesis relativas al aprovechamiento o eficiencia del factor, real o prevista.”*

Continuando Osorio (1994:10) explica que resultan de gran relevancia los supuestos o consideraciones referidos a la eficiencia: *“Debemos destacar que la Teoría de los Costos debiera, aunque algunos autores (Pietro Onida entre otros) opinen lo contrario, incursionar en la definición de los supuestos de conveniencia y eficiencia, fijando ciertos principios o enunciados teóricos básicos, dado que aquellos supuestos condicionarán los resultados productivos.”*

Analizar como la tecnología permite cambiar algunos paradigmas, entre ellos la evolución del concepto de eficiencia del siglo pasado basado en grandes volúmenes, uniformidad, y estándar uniformes de producción, a otros basados en pequeños lotes, entregas más frecuentes, personalización, Just In Time, requiere considerar estos esquemas productivos para adaptar las metodologías de costeo adecuadas para permitir responder a las demandas de información que ellas generan.

ANÁLISIS

En el proceso de cálculo y análisis de costos y resultados surge la necesidad de operar con los datos diversos de costos, ventas, producción, comercialización entre otros utilizándolos en diferentes grados de detalle y agrupamiento o selección. A tales fines enunciamos las pautas aplicables a considerar en los procesos más habituales.

X.28. Clasificación

La información deberá ser clasificada al momento de su registro, según las diferentes características, funciones o segmentos relevantes de forma que permitan su rápido acceso y una correcta fácil interpretación de los mismos, como así facilitar su utilización por ser explicativos de las perspectivas de análisis y objetivos buscados.

La clasificación de costos permite agrupaciones de ellos con atributos comunes que colaboran para explicar o predecir comportamientos similares.

Frente a la necesidad de clasificar los costos deberemos conocer claramente los fines a los cuales la información será utilizada. Como señala Vazquez, la clasificación de los costos debe estar en función al objetivo de la misma. Ante cada alternativa de decisión a evaluar, distinto pueden ser sus atributos o su comportamiento frente a ellos. Como lo que señalan Lavolpe, Smolje (1995:21) “... *algunas clasificaciones de costos, pierden vigencia a algunos fines: ... perdió importancia la división entre costo de producción y de comercialización a efectos decisorios,...*”

Las clasificaciones más habituales responden también a las preguntas más frecuentes:

- Qué (naturaleza)
- Cuándo (asignación a un periodo)
- Cómo (Variabilidad)
- Dónde (Función)
- Porqué (Asignación: directo – indirecto)
- Quién (responsable – controlabilidad)

Resulta importante tener presente siempre el objetivo que guía la preparación de la información, a efectos de adecuarla al fin para la cual se genera,

X.29. Variabilidad

El grado de relación de un costo con un factor determina una de las clasificaciones más relevantes y útiles de la contabilidad de Gestión, la clasificación por variabilidad.

La misma agrupa los costos de acuerdo a su comportamiento frente a cambios en el parámetro que mide el nivel de actividad del elemento (unidad de costeo) que lo determina o demanda.

El comportamiento de los costos ante una eventual decisión debe ser previsto ya que estas circunstancias hacen prever un resultado que en general es el motivo que fundamenta la decisión. Dichos comportamientos y por ende la variabilidad asignada en el análisis no deben ser expresiones de deseos, sino una expectativa realista.

X.30. Segmentación

Los costos, ingresos o resultados deben determinarse por unidades o segmentos que constituyan en sí mismo una entidad representativa y con características independientes que permitan la toma de decisiones individuales a ella.

Una de las particularidades más salientes de la Contabilidad de Gestión radica en el análisis detallado del conjunto de actividades que desarrollan las organizaciones, buscando presentar información específica de cada segmento, de forma que sea útil y representativo para la toma de decisiones específicas.

Tomamos de Vázquez cuando señala dentro de los principios de Costos Estándar “cada centro es una empresa” como indicativo de la unidad de análisis. A través de los criterios de Centralización, o Departamentalización se divide la organización en unidades funcionales a las cuales se controlara individualmente.

Esta metodología además resulta de especial importancia para una más precisa asignación de costos por agrupar factores de producción y servicios homogéneos de forma de poder relacionarlos con otras unidades de costeo, y construir un esquema de traslado de costos hasta converger en las unidades de costeo final conformados por los productos o servicios comercializados.

La aplicación de este concepto resulta de gran utilidad no solo a segmentos productivos, sino comerciales, de líneas de innovación y desarrollo, sobre tratamientos impositivos diferenciales por radicación en diferentes zonas geográficas, sobre canales comerciales (ventas locales, mayoristas, minoristas, licitaciones, exportaciones, etc.), en resumen, a cualquier análisis divisional o cualquier otro desagregado de interés como unidad de negocio.

X.31. Dominancia

En la determinación de costos y análisis de resultados que refieren a segmentos, debe prestarse especial atención en detectar cuestiones o hechos que implican jerarquías de unos respecto de otros y esta circunstancia debe ser incorporada tanto en el análisis como en la exposición de los resultados.

De no hacerlo, salvo que resulte de una indudable obviedad, se tiene la tendencia a no considerarlo en conjunto con otras cuestiones vinculadas, tanto sean de orden jerárquico o de importancia superiores como inferiores.

Suele encontrarse situaciones incluidas en este concepto las vinculadas a productos “no independientes” ya sea en sus aspectos productivos (p.ej: producción conjunta, co-productos) o comerciales (líneas de complementariedad necesaria) (p.ej: impresoras y cartuchos de tinta).

Análisis individuales sobre adquisición o reemplazo de equipamientos que no consideran en la secuencia de producción, la capacidad de ser proveídos de insumos necesarios, o si los procesos subsiguientes estén alineados en capacidad, o haya destinos alternativos para los mismos, que no son oportunamente realizados. No considerar estas circunstancias llevará a decisiones sub óptimas en sus resultados.

X.32. Agrupamiento

Los costos deberán ser agrupados en función a las características homogéneas que los unifiquen a fin de simplificar la visualización de los mismos. Esto no obsta a que la desagregación se encuentre disponible cuando la decisión requiera de un análisis más detallado.

Este agrupamiento deberá ser focalizado siempre a ítems y situaciones con elementos o características comunes, y en donde no resulte distorsivo, ni oculte información que se entiende relevante disponerla de manera individual.

En términos generales tendemos a pensar que algo que se muestra agrupado, el comportamiento de sus partes y componentes tienden a ser constantes y uniformes, excepto que se indique lo contrario. Por lo tanto es nuestra responsabilidad, partiendo de tal premisa, indicar los comentarios y notas que indiquen si sospechamos que tal circunstancia no se cumple o tiene excepciones.

Recuérdese que siempre resulta más sencillo agrupar una información, que desagruparla. En algunos casos resulta casi imposible en la práctica tal desagregación, en la medida que los registros analíticos se registran en cuentas únicas. Por tanto resulta relevante definir

planes de cuenta, criterios de codificación, manuales de imputaciones en las empresas, por ejemplo, donde no se realicen agrupaciones al momento de la carga de los datos, sino esta situación esté prevista en instancias de análisis posteriores. Sin embargo, es justo reconocer que esto genera algún tiempo adicional al momento de la imputación de los costos que deben ser imputados en detalle, frente a un conjunto general.

X.33. Relaciones funcionales entre costos e ingresos

La determinación de resultados conlleva la necesidad de apareamiento de los resultados positivos originados por la venta de bienes o prestación de servicios, y sus costos correspondientes en el mismo período de tiempo en que se devenguen. Habitualmente se habla de ingresos y egresos, pero preferimos reservar estos términos para identificarlos con los aspectos financieros.

A efectos agrupar los informes más habituales que contemplan esta relación podemos determinar dos grandes grupos:

- Los análisis atemporales: relacionados con resultados específicos en un instante determinado. Incluye las habituales comparaciones de precios y costos a una determinada fecha, o bien las proyecciones con periodos indeterminados relacionados por ejemplo, con proyectos sin fechas ciertas de alcance.
- Los análisis de resultados de un periodo determinado (mes, año u otros)

Ciclo de vida

Para los análisis con periodos indeterminados, deben considerarse los ciclos de vida y los diferentes estadios de madurez en el que se desarrollará el objeto de análisis. Estos pueden ser:

- Producto /servicio
- Línea comercial o productiva
- División
- Empresa

Ya que durante el mismo puede (y suele) ocurrir que la evolución de costos e ingresos cambie a lo largo del tiempo, y además no necesariamente cambien en el mismo sentido y

magnitud, de forma que abra “diferentes momentos” a lo largo de su ciclo de vida y los resultados serán diferentes en cada uno de ellos. A ellos se refiere Castello Taliani (1994: 930) “... en el ciclo de vida del producto se suelen identificar cuatro etapas, como son: desarrollo, crecimiento, madurez y declive, cada una de las cuales lleva asociada una determinada estructura de costes y de ingresos, y cuya prolongación en el temporal dependerá de factores endógenos, como exógenos a la empresa.” “... que van a ir pasando de una fase a la otra, haciéndolo de forma realmente imperceptible.”

De esta manera, haciendo este esfuerzo de proyección, podremos evitar algunos errores comunes de proyección respecto de considerar que el futuro es una continuidad de la situación de resultados actuales solo corregida por los diferentes volúmenes de venta futuro.

Claramente señala Fernández A.F. (1994:869) “... las empresas... han de enfrentarse con el hecho cada vez más dramático del corto ciclo de vida de productos y procesos, y a la creciente competencia existente como consecuencia de la globalización e internacionalización de los mercados.” Y Zornoza 1989:208) respecto del análisis de proyectos “... deberá plantearse el análisis de la rentabilidad a largo plazo más que a corto plazo, con atención al ciclo vital de los procesos productivos y de los productos.”

En conclusión, para la generación de información de calidad que permita un adecuado análisis, debemos considerar en nuestras estimaciones, no solo el tiempo total del ciclo de vida de objeto de estudio, sino el comportamiento de las variables en sus diferentes etapas.

X.34. Temporalidad

Toda información refiere a un periodo de tiempo o un momento determinado.

Cuando trabajamos sobre información histórica los periodos resultan fácilmente determinables, pero cuando la información es prospectiva, las estimaciones temporales pasan a tener una relevancia significativa, máxime cuando por ejemplo, debemos estimar ciclos de vida de productos y el impacto de situaciones de mercado de precios, volúmenes y costos en los diferentes momentos.

Una segunda acepción a esta pauta está relacionada con el momento en que se encuentra la compañía, el segmento del ciclo del negocio, si está recién fundada, establecida, en etapa de expansión o reducción, con cambios en la dirección, síntomas de fatiga empresaria, o

del recurso humano, estado de la infraestructura y tecnología. Estos “periodos” en la vida organizacional sumado al contexto externo en el que se desenvuelve permitirá la elección de criterios adecuados que reflejen las prioridades de información en según sean las circunstancias.

Sin duda escenarios de turbulencia e inestabilidad acorta el periodo de vigencia de los datos y de allí el alcance temporal es mucho más limitado, por tanto deberá arbitrarse los mecanismos de actualización con mayor frecuencia.

La temporalidad se la asocia generalmente al periodo mensual o anual para la determinación de resultados o desvíos, sin embargo esta circunstancia no excluye llevar los datos acumulados desde el inicio de la vida del producto para poder conocer la situación al momento de análisis en relación al ciclo de vida del producto.

X.35. Comparabilidad

La información elaborada debe siempre permitir relacionar la realidad analizada con el objetivo definido para ella, de forma que la misma indique signos y magnitudes de los desvíos. O bien como un nuevo dato dentro de un historial de información sobre la misma temática que permita ver su evolución.

La información debería ser comparable en el espacio, en el tiempo y en el alcance. Mismas reglas, criterios aplicados y de no ser así, deben expresarse específicamente tal circunstancia y sus impactos.

A estos fines debe intentarse, como señala Dohr (1951:548) “... *evitar cambios frecuentes*” que no surgen de necesidades relevantes o cuando no incorporarlos nos aleja de los criterios de realismo sobre lo que estamos informando. Por ello resulta siempre necesaria la exteriorización de las modificaciones implementadas, su fundamento e impacto.

En los sistemas de Costos Históricos, la comparabilidad sobre la evolución de los datos anteriores es lo que da sentido a los valores de los datos sobre costos y resultados elaborados, en tanto no tienen un parámetro sobre el cual medir la dimensión alcanzada de los mismos.

Los sistemas de Costos Standard sostienen que la utilidad de la información generada por el sistema radica en la comparación de la realidad con el “estándar” o parámetro establecido para su control.

X.36. Descriptivo

La información debe contener el contenido suficiente que permita exponer los elementos componentes y sus interrelaciones de forma que pueda entenderse con claridad y represente el objeto buscado.

Con carácter general podemos decir que las variables a considerar son todas aquellas que puedan afectar la información incluida en el análisis. En su gran mayoría serán de carácter económico, sin embargo debieran ser dimensionado el impacto de otras, cuyo impacto económico puede ser indirecto y en muchos casos invaluable en ese aspecto, tales como la relación con el recurso humano de la empresa, fidelidad de clientes y proveedores, impacto ambiental, relaciones institucionales, relaciones gubernamentales, posicionamiento en el mercado, estrategias de crecimiento, impacto en otras áreas o productos, etc.

Descripciones parciales e incompletas suelen desdibujar el claro entendimiento de la situación, elemento o resultado presentado. Resulta de suma importancia incorporar las variables relevantes que puedan afectar su conformación, estado y evolución.

Dean, J. (1951:294) “... *los distintos enfoques (contables, económicos) no siempre se excluyen mutuamente. A menudo es preferible utilizar dos o más para complementar la información, siempre alguno tiene alguna mirada adecuada de algún aspecto. Los informes de costos son diversos, variados y de diferente alcance y duración, por tanto cuanto más completo, abarcativo sea más certezas dará a su usuario. Con resultados más fidedignos.*”

Es habitual escuchar en algunas presentaciones la expresión “*vemos la foto y no la película*”. En referencia a que algunos fenómenos no pueden ser explicados ajenos a un contexto temporal. En general ocurre cuando queremos representar un evento que evoluciona y cambia en el tiempo, a través de una información estática, referida a un instante determinado. Si este fuera el caso deberemos incorporar en la información elementos que permitan mostrar estas circunstancias.

En la práctica estas características de la información provocan conductas tendientes a solamente mostrar adecuados, (muchas veces forzados), resultados o valores al momento de la medición y no durante el transcurso del periodo que lo representa. Cierres de ventas y facturación, saldos de créditos y deudas, valuaciones de inventarios, que muestran valores o ratios “correctos” “el último día del mes”, mientras durante el transcurso del mismo alcanzaban valores no aceptables. La “foto” no es representativa, ni siquiera a veces el promedio de lo ocurrido lo es.

Si bien referidas a la contabilidad financiera, son válidas las reflexiones aplicadas a la información interna: *“Las normas contables no son fines en sí mismas. Todas las regulaciones contables tratan de definirse como finalistas, pretendiendo conseguir un objetivo superior: la imagen fiel europea (True and Fair View) o la presentación razonable estadounidense (Fair presentation). Ambas se obtienen, normalmente, por la aplicación de las normas contables.”* Molina Sánchez y Tua Pereda (2006:263)

En el marco de las directivas contables, la imagen fiel tiene un papel activo, pues dispone de un carácter derogatorio de aquellas normas que no permiten su consecución. En principio, los datos utilizados deben ser totalmente verdaderos, y ofrecer un fiel reflejo de la realidad, por lo cual es imprescindible contar con información de calidad.

Este atributo tiene una connotación holística, ya que resulta compatible el carácter demostrativo con el explicativo, en tanto uno complementa y fundamenta al otro.

Este principio debe adecuarse en su grado con el de parsimonia de manera de explicar con la menor cantidad de elementos posible

X.37. Relevancia - Significatividad

El grado de significación de los costos definen el tipo de registro y análisis. A mayor importancia más necesidad de detalles analíticos para su análisis.

El desafío de las próximas épocas no va a ser como hacer obtener la información, sino como construir criterios de selección de material que permitan obtener la información relevante en un mar de datos disponibles.

Los agrupamientos de la información según una estructura piramidal permiten identificar rápida y secuencialmente según la importancia de los datos.

Para ser útil, la información debe ser relevante en vistas a las necesidades de toma de decisiones por parte de los usuarios. El atributo de relevancia se construye definiendo con claridad los supuestos de inclusión y exclusión de datos e información.

La definición de relevancia requiere del consenso previo entre elaboradores y usuarios. Dado que los factores cambian el grado de importancia y participación, es prudente chequear periódicamente su validez.

La información será presentada según el grado de importancia, iniciando con las más importantes hasta llegar a los detalles y datos menos significativos.

Frente a la pérdida total de relevancia, la información debería excluirse ya que genera distracción y reduce la eficiencia esperada, apartando al lector de la concentración necesaria en los puntos centrales. Como apunta Sánchez, H. M., & Pereda, J. T (2010:263) *“Los datos irrelevantes no solo son innecesarios sino que también pueden llegar a confundir u orientar a una mala decisión.”*

X.38. Homogeneidad

Todos los costos componentes de un informe deben estar expresados en la misma unidad de medida, la utilización de un elemento monetario a tal fin debe estar adecuadamente corregido cuando este no posea la cualidad de ser un parámetro estable.

Naturalmente la “moneda de cuenta” resulto ser el elemento a utilizar para expresar en una misma unidad la enorme cantidad diferente de factores que intervienen en los procesos de la empresa.

Enuncia AECA (2003:22) *“El dinero utilizado como medida estándar tiene por finalidad dotar de homogeneidad a muchos datos, con lo que la comparación de determinadas magnitudes en el tiempo es posible.”* Y nosotros acotamos, “en la medida que el dinero posee el atributo de representar homogéneamente el valor a lo largo del tiempo.” Como propone Osorio (1994:) *“Por razones de homogeneización resulta necesario expresar los sacrificios en alguna unidad, pudiendo aceptarse la monetaria como la más representativa, pero no la única.”*

En épocas de oscilaciones erráticas de las variables macroeconómicas, si no se hubieran aplicado mecanismo tendientes a corregir estos efectos como ajustes por inflación,

expresión a moneda constante o expresados en “monedas duras”, vale la pena incluir alguna nota en nuestros informes a fin de hacer notar tal circunstancia e invitar a la reflexión sobre el mismo al lector de tal información.

Sin embargo este atributo no refiere solo a las cuestiones de valuación monetaria, la homogeneidad la entendemos con carácter amplio, y pretende su aplicación a los criterios que se definen para el procesamiento de los datos e información, que deben buscar que una misma circunstancia sea tratada de la misma forma, aun en distintos momentos, excepto que diferentes objetivos requieran de diferentes criterios los que deberán ser explicitados.

Tampoco debe entenderse la homogeneidad como limitante a la creatividad o a la consideración de la necesidad de cambios. Toda modificación afecta la comparación, ahora bien, si las circunstancias son diferentes, es lógico que la comparación resulte más compleja y dificulte las “formas automáticas” de ella.

CAPÍTULO XI - SOBRE EXPOSICIÓN

Dada la diversidad de actividades y situaciones con las que se enfrenta el hombre de costos, no es posible definir cuál es la ideal forma de presentar muchas veces la misma información a diversos fines.

Los conceptos relacionados a la exposición de la información tienen la capacidad de agregarle valor al contenido, coincidiendo con la propuesta de Scavone (2002:181) “...*la búsqueda de nuevos criterios de presentación de información contable es fundamental para convivir con los cambios. Del mismo modo que se teoriza y se proponen soluciones en materia de diseño de registros contables, se debe poner énfasis en buscar diseños que faciliten la recepción y comprensión por parte del usuario.*”

Presentaremos esta parte agrupadas en las siguientes cuestiones:

- Oportunidad
- Forma
- Identificación
- Aportes

XI.1. Oportunidad

La información deberá estar elaborada y presentada en el momento adecuado para la toma de decisiones oportunas. Maximizando su utilidad y agregado de valor para el usuario.

Vivimos épocas signadas por la inmediatez, a la que le asignamos un valor significativo. Esta realidad, difícil de regular, no debe hacernos obviar los tiempos necesarios para la elaboración, revisión y chequeo.

Los reportes los podemos agrupar en dos grandes grupos: ²¹

- Aquellos que refieren a información periódica, regular, que incluye aquella que está ya establecido disponer en fechas o periodos determinados. Informes de ventas, de resultados, flujos de caja, estados de situación patrimonial, análisis de rentabilidad de líneas y productos, reportes de planificación y compras, informes de control de costos, análisis de variaciones, informe de inversiones, etc.
- Los que se elaboran especialmente para un análisis en particular. Entendemos el concepto de análisis como la determinación de las razones y las relaciones entre objetos que explican determinada situación o comportamiento, y sirven de sustento a la toma de decisiones con objetivos específicos.

Requiere establecer la ecuación adecuada entre el tiempo necesario para la elaboración y la urgencia en la disposición para no incurrir en demoras que afecten la calidad de la decisión o de sus efectos.

Una cuestión relativa a la oportunidad refiere a la frecuencia o periodicidad, entre un extremo que justificaría tener la información siempre disponible “on line”, debemos considerar que la excesiva frecuencia tiende a generar desatención, presunción de repetitividad y atenta contra el criterio de informar por excepción, de manera de concentrar los esfuerzos en los temas que lo requieran.

XI.2. Periodicidad

Cuando la información elaborada ha demostrado su utilidad, la misma debe ser mantenida en el tiempo. Con la periodicidad adecuada, resulta importante incorporarlas en las rutinas

²¹ También identificados como reportes estándar y reportes especiales

de presentación. Ocurre muchas veces que temas que son centrales en determinados momentos, pierden relevancia y protagonismo con el paso del tiempo. Sin embargo, mantener la vista en esos temas de manera constante (aunque quizás no tan detallados) permite detectar cambios de tendencia, o reaparición de circunstancias que ameriten un nuevo análisis. Estas conductas ayudan a actuar de manera oportuna ante la aparición de leves síntomas o indicios sobre la problemática abordada.

FORMA

Han proliferado la puesta a disposición de reportes en red, con accesos disponibles en forma permanente, las presentaciones a través de Powerpoint, reemplazando en algunos casos a informes escritos con desarrollo de información y detallado contenido, y seguramente nuevos formatos y maneras aparecerán en el futuro. Sin que esto sea un juicio de valor, exponemos estas alternativas para visualizar que los miembros de la organización deberán elegir en función al objetivo y audiencia el formato más adecuado.

XI.3. Amenidad

La forma de presentación de un informe generará en el usuario un efecto que mejorará su predisposición y atención al contenido.

Existen hoy muchas facilidades para hacer más atractivos y de más agradable lectura los informes a presentar, inclusive varias alternativas de soporte que van desde el papel escrito, hasta el envío por correo electrónico, pasando por plantillas, e inclusive videos o presentaciones interactivas o animadas.

Sin adicionar tiempos en exceso a estas cuestiones, en general, ocurre lo contrario y los informes tienen formatos de planillas o textos poco elaborados.

Que resulte atractivo y entretenido no es incompatible con la calidad del contenido, de hecho la abrillanta.

La densidad de la información dado por el volumen de información contenido, puede aligerarse con el uso de tablas y gráficos que permiten presentar gran cantidad de información en un formato más condensado, de forma que tiende a una mirada más global

y abarcativo de la problemática. Colabora en dimensionar las importancias relativas de los segmentos de información. En este sentido resulta muy útil en el análisis de variaciones los rankings “de mayor a menor” o de “generales a particulares” incluyendo en el formato un criterio de importancia.

Evitar informes tediosos, que son solo acumulación de números, planillas inundadas de datos, donde muchas veces hasta resulta difícil comprender que información hay en cada columna, fila o celda, sin textos explicativos no generará en el lector una actitud proactiva, sino que por el contrario, entiende su lectura como un sacrificio y no como un elemento de ayuda a su trabajo.

Esto no limita el aporte de mayor información analítica si fuera necesario, en posible combinación con minería de datos si fuera posible, de forma de obtener detalles de un segmento determinado de interés.

XI.4. Claridad

El formato y el lenguaje utilizados deben ser precisos, sin ambigüedades, ni datos que lleven a confundir lo principal de lo secundario. El mensaje debe ser comprensible y adecuado al nivel intelectual y técnico del destinatario.

La misma debe tener la lógica de ordenar el razonamiento y lectura, llevándonos en un camino decreciente de significación e importancia. Como señala Dohr, (1951:549) “...*presentación de información por orden de importancia de forma clara e inteligible*”

Un texto introductorio al informe permitirá poner en antecedentes al lector o analista, permitirá clarificar los objetivos y criterios aplicados a fin de confirmar que el contenido del mismo cumpla el propósito para lo cual fue elaborado.

No se deben invisibilizar los datos o resultados relevantes, cuando no se es suficientemente analítico o bien cuando la información se presenta agrupada debe evitarse que se compensen desvíos.

También debe haber claridad, no solo en los informes sino también en la asignación de tareas y responsabilidades. Aun en el trabajo de grupo debe procurarse claridad en los objetivos individuales de forma de garantizar que no queden espacios o temas relevantes sin cubrir, ni funciones superpuestas.

XI.5. Sumarial

La información debe ser concreta, breve y concisa.

Aeca (2003:14) *“No todos los datos son necesarios para tomar una determinada decisión.”* Sin embargo, esto requiere que el elaborador conozca los lineamientos de la decisión a tomar, cuestión que no siempre ocurre, para aportar solo la información necesaria.

Como señala Anthony, la información necesaria requiere que la misma debe ser lo más sencilla posible, pero no más de lo que permita la complejidad de la situación en análisis. Pall Hansen (1951:644) recomendaba *“primero resultados, luego detalles, primero conclusiones, luego fundamentos”*

Escenarios complejos, ponen límites a la simplificación. La multiplicidad de aspectos relevantes no admite prescindir de ninguno de ellos, sin perder la identidad de los factores que la componen.

Algunas veces existe una delegación de la función de análisis a los decisores expresado en forma de enormes volúmenes de información disponibles, lo que obliga a “leer para encontrar”, algunas veces una aguja en el pajar, con la consecuente pérdida de tiempo y eficiencia, ya que un primer paso de este contenido puede estar depurado por el elaborador.

Existen algunas personas con preferencia sobre estas formas, en general son la excepción, y quienes suelen tener el llamado *“ojo clínico”* para detectar información relevante y resulta, aunque trabajosa, una tarea valiosa.

XI.6. Terminología

La adecuada terminología permite mejorar la calidad de la comunicación. Si bien el discurso contable define con precisión el alcance utilizado, y nos resulta un idioma conocido en la profesión, cuando nos referimos a información interna suele ocurrir que nuestros interlocutores no sean profesionales del área. En cuyo caso será necesario explicar y consensuar los contenidos entendidos en cada expresión. Incluso, dentro de nuestro ámbito algunos términos se utilizan con distintas acepciones en cada empresa, lo que debe ser considerado.

Un concepto tan claro a nuestro entender como es la contribución marginal, es utilizado en las empresas con contenidos diferentes, y más aun erróneos en algunos casos, pero los usos y costumbres predominan y hasta tanto no se haya convenido una nueva expresión o contenido genera confusión los cambios que no se consensuen previamente.

Resulta útil la incorporación de glosarios en los procedimientos internos de la empresa. A modo de ejemplo el realizado por AIC y AECA, publicado como Glosario Iberoamericano de Contabilidad de gestión (2000), contiene un detalle amplio y sencillo que puede ser utilizado a estos fines

XI.7. Comprensibilidad

Como señala Scavone componen el concepto de legibilidad, la sintaxis, y la terminología, las cuales deben estar adaptadas al perfil del usuario.

Si este es conocido, como ocurre generalmente cuando de información interna se trata, adaptar la exposición al conocimiento técnico, ya que debería estar al tanto de las características de la organización y del contexto en que se desarrolla la actividad.

“..., la contabilidad ha sido considerada como el lenguaje de los negocios, pero este lenguaje para ser operativo debe ser interpretado e interpretable, tanto en el significado específico de los términos como en los cálculos que se obtienen”. Cirujano Ares (1998:78) y como señala Scavone (2002:7): “la legibilidad y la comprensión semántica son variables significativas en el entendimiento del discurso contable, ya que influyen en la percepción y comprensión de la información.”

Se debe ajustar nuestro discurso según la experiencia, conocimientos o bagaje de nuestros interlocutores para mejorar la receptividad de la información presentada, facilitándole el acceso y lectura del mismo, y que le resulte atrayente el contenido y sugerencias enviadas.

XI.8. Uniformidad

El mismo criterio y metodología debe ser aplicado en idénticas circunstancias a lo largo del tiempo, la exposición de información de similares contenidos y objetivos, debiera tender a mantener los mismos formatos.

Esto conlleva una natural mejora en la claridad y eficiencia ya que permite no pensar dos veces en lo mismo, concentrarnos en los puntos que requieren atención y además poder automatizar una buena parte de los procesos y de la información.

El límite al mantenimiento de la uniformidad está dado por los cambios que necesariamente ocurren y que pueden implicar en algunos casos apartarnos de este criterio. En la medida que tal cambio está justificado en la situación que lo provocó habremos cumplido con el objetivo básico que es brindar información útil y a “dar respuestas dinámicas”.

Debemos evitar que los usuarios detecten sin previo aviso diferencias entre dos informes de dos momentos distintos que responden a la misma pregunta con contenidos de datos disímiles.

Toda metodología que podamos adoptar a efectos de cumplir con este principio, aun en los aspectos de presentación, ayudara a una mayor eficiencia en el análisis, evitara dudas en el lector de la misma, y servirá de base para mantener un proceso de mejora continua en nuestro trabajo.

No pocas veces después de presentar un informe, surgen comentarios respecto a mejoras futuras en la presentación, criterio aplicado o contenido, operar a futuro sobre tales circunstancias mejorara sustancialmente la visión de nuestro trabajo hasta alcanzar los modelos adecuados a cada necesidad.

XI.9. Identificación

Para un inequívoco conocimiento respecto a que información se está estudiando, sugerimos detallar en el soporte en el que se haya enviado: (papel, archivos, etc.)

- Título
- Versión
- Elaborador
- Periodo considerado – fecha
- Alcance
- Datos básicos
- Otros destinatarios

Como hay un alto tránsito a través de correos electrónicos o accesos a bases de datos, resulta útil además identificar el nombre del archivo por lo menos con los datos básicos para su guarda en un archivo ordenado donde resulte sencillo el acceso y encuentro del mismo y evite la confusión cuando además se le realizan modificaciones generando varias versiones de ellos.

Estas rutinas permiten la trazabilidad de la elaboración en cuanto a su proceso, las fuentes de datos, la determinación y visualización de las variables relevantes.

Aportes

Considerar procesos de elaboración de informes automatizados, consistentes entre ellos, en formatos similares evaluando la aplicación de las pautas que se presentan en este trabajo, colaborará en la eficiencia de su lectura y a un mejor aprovechamiento de la información.

La lectura y análisis de la información debe motivar a la acción. Debe ser el motor que alimenta la gestión. Como ya señalamos, no se gestiona lo que no se ve, y la información tiene la misión de dar luz sobre la operación y las necesidades de decisión de la organización.

XI.10. Conveniencia

Entendido en el sentido de conformidad con el fin perseguido, o sea la aptitud reconocida a una información o comunicación para lograr un resultado deseado.

Es razonable pensar que nunca resultará inconveniente nutrir con información al decisor o responsable de la gestión. Sin embargo, es frecuente ver como las personas (elaboradores) definen algunas veces a su propio criterio lo adecuado sobre informar o no acerca de un tema o circunstancia. Bajo el supuesto de hacer más eficiente y no distraer al usuario con cuestiones que juzga no importantes, resulta en una falta de información, cuando no en un ocultamiento de la misma. La intención de no “*llevar malas noticias*” alimentan estas circunstancias. Por ello, resaltamos la importancia de contar con procedimientos que minimicen esta discrecionalidad y garanticen un flujo de información integral y consistente.

XI.11. Espontaneidad

Es valorado en las organizaciones no quedar en la espera del pedido o la fecha de presentación de una información si la significación, magnitud o riesgo de la demora de presentación puede generar un perjuicio, o la pérdida de un beneficio o el no aprovechamiento de una certidumbre o certeza de algo, una disminución de costo o riesgo presente o futuro.

Actitudes proactivas respecto a la detección de situaciones que merezcan dar aviso habla del compromiso en la tarea desarrollada. En sentido inverso, no resulta difícil encontrar ejemplos de reproches respecto a porqué no se había informado antes del tema.

Muchas veces por su cercanía a los datos analíticos que procesa y como se generan, le resulta posible la elaboración previa de alternativas posibles a considerar. De esta forma, adelanta el camino a quien deba decidir.

La relación estrecha y la confianza entre usuarios y elaboradores potencian de manera significativa este atributo.

XI.12. Innovativa

Los sistemas mutan en forma permanente, mientras que la habilidad de utilizarlos para la obtención de nuevas formas de generación y comunicación de información expresa la verdadera naturaleza de la creatividad que como define Eduardo Kastika *“no es una forma de talento. Es un factor.”*

La innovación se hace necesaria para dar un curso ordenado al flujo de la información entre los participantes cada vez más exigentes, que cada vez interactúan en forma más intensiva con información más rica, diversa y con un mayor tránsito y fluidez. El manejo de esta realidad requiere de un espíritu creativo que permita mantener la vigencia y modernización tanto de los contenidos como de las formas.

CAPÍTULO XII - SOBRE DATOS BÁSICOS

Los datos son portadores de información y la materia prima de la información interna, producto de su procesamiento y análisis.

Detallamos algunos aspectos a considerar a efectos de verificar las características de ellos para un adecuado uso y tratamiento.

XII.1. Actualización

El concepto de actualización de los datos consiste no solo en la obtención de los datos más recientes, sino también mantenerlo en ese estado durante el periodo de guarda hasta el momento de su utilización.

La misma incluye a todos los elementos del proceso, en especial la referida a costos y resultados, sea esta información técnica, física o monetaria. También aplica a la estructura en si del sistema, incluyendo los criterios y procedimientos incluidos en él.

Los procedimientos de ajuste monetario generan un nuevo dato distinto al original, pero ligado a él en tanto es una re expresión del original.

A los fines de la información interna, a diferencia de la contabilidad financiera, requiere de la actualización de los datos analíticos y no por partidas globales.

Garantizar este atributo, permitirá la generación de informes con mayores grados de automatización de manera permanente.

Cambios significativos en las variaciones macroeconómicas, afectan la precisión de los mecanismos de ajuste y por ende la información pierde precisión. En estas circunstancias es conveniente alertar al lector enunciando las salvedades, supuestos y condiciones sobre las cuales fue preparada la información, que desdibuja la precisión de la misma.

En general cuando nos referimos a informaciones periódicas de gestión, este ajuste se realiza para llevar los valores a la fecha de cierre de los informes. Generalmente de frecuencia mensual se ajustan a valores del último día del mes en análisis. Para informes específicos se actualizan a la fecha del informe.

Se deben considerar las variaciones causadas por cambios técnicos en las estructuras productivas, comerciales, o regulatorias para que sean adecuadamente reflejadas.

XII.2. Accesibilidad

Los datos deben estar disponibles y al alcance para su utilización en el momento y con la frecuencia que sea definida.

Permanentes avances en “conectividad” facilitan el acceso a datos a través de nuevos y más avanzados dispositivos e infraestructuras. Los mismos impactan en: velocidad, amplitud, periodos o ventanas de disponibilidad, visibilidad, y facilidad de selección y búsqueda. Internamente las organizaciones deben velar por la confianza en la corrección de los datos a los que se accede, liberando la puesta a disposición luego de confirmar la integralidad y consistencia de ellos.

XII.3. Identificación

Cada dato debe poder ser individualizado, desde su origen o generación y mantenerse así mientras sea necesario conservarlo.

Basándonos en el Principio de No Contradicción²², los datos son únicos en sí mismos.

Deberán utilizarse las herramientas que permitan mantenerlos en orden. Adecuadas codificaciones, ordenamientos, agrupaciones y formas de guarda y archivo colaboran a que los mismos no den lugar a confusiones o malentendidos, o dificulten su obtención.

Es recomendable a estos fines no compensar los saldos ni netear valores, el límite a la flexibilidad sobre estos puntos es no ocultar situaciones en las que pueden ser relevantes.

XII.4. Integridad

Refiere a contener todos los datos definidos, previstos o necesarios. Ningún dato deberá faltar por errores o inadecuados procesamientos o programaciones. Es la medida que refleja el grado en que los datos y/o las bases de datos los incluyen.

Se debe verificar que no se omitan elementos importantes y significativos y se verifique el universo del todo.

²² Una cosa no puede ser y no ser, al mismo tiempo, bajo el mismo aspecto.

La integración de bases de datos que coexisten sobre un mismo objeto evita la duplicidad de datos y la consistencia del sistema, minimizando posibilidades de tener dos o más datos divergentes o contradictorios sobre una misma información. Deberá evaluarse la conveniencia respecto a requerimientos de responsables de diferentes áreas que prefieren tener los datos duplicados bajo su órbita y generar su propia información, dado que este conlleva la necesidad de mantenimiento y conciliación de las mismas.

Surgen de allí varias “bases” sobre los mismos o similares datos, que naturalmente generarán información con diferencias entre ellas, dando lugar a la necesidad de conciliarlos, cuando no malos entendidos o información errónea.

El enorme volumen que se procesa requiere de controles que garanticen este atributo de manera continua, ya que identificar la falta de alguno de ellos por parte del elaborador de información o el usuario resulta poco probable, o requiere de mucho tiempo de trabajo.

XII.5. Registral

Todos los datos básicos, e información tanto real como proyectada deben ser registrados en un soporte que permita su eficiente guarda y acceso. Tales soportes no son exclusivamente los registros contables, sino todo aquel registro documental, digital u otro medio de registro o archivo válido y consistente.

Para los registros contables propios de la Contabilidad Financiera esta es una práctica habitual, lo debe ser también en la Contabilidad de Gestión, alcanzando a todos los datos que refieran al segmento de bases estimadas, presupuestos, especificaciones técnicas, y toda documentación que conforman los sistemas de costos y gestión.

Este concepto incluye las referencias el registro de las fuentes u orígenes del registro o dato, que facilitara la verificabilidad y validación.

XII.6. Utilidad

A todo dato que se incorpore debe asignársele, por lo menos a priori, la expectativa de satisfacer una necesidad. Entendemos por información útil, toda aquella necesaria para dar cumplimiento a los objetivos organizacionales y las normas que rijan la actividad en la que se desarrolla la empresa, sean éstas desde el punto de vista del cumplimiento de normas

legales, contables, certificaciones de calidad, auditorías externas, de autoridades competentes, etc.,

La obtención de cualquier información, su registro y guarda tiene un costo generado por tales hechos. A mayor amplitud, facilidad de acceso y procesamiento de la misma, tanto mayor será la cantidad de datos e información.

Incorporar criterios de “*limpieza*” de datos con el fin de verificar la utilidad pretendida. Datos que se guardan solo “por las dudas”, sin criterios de uso, muchas veces de dudosa certeza para su localización, se transforman no solo en inútiles en sí mismos, sino que algunas veces inundan y perturban los datos que sí lo son. Su identificación permitirá decidir sobre su permanencia o exclusión de las bases de datos que lo contengan. La existencia de datos no necesarios dificulta la eficiencia en encontrar aquellos relevantes.

El solo el paso de tiempo, otras veces, erosiona la validez de la información, convirtiéndola solo en una referencia histórica de información, los cambios en el contexto también aceleran este proceso, de forma que, frente a estas circunstancias los analistas deben construir los elementos que permitan las actualizaciones pertinentes que prolonguen los periodos de validez.

CAPÍTULO XIII - SOBRE SISTEMAS

A los sistemas de la organización, tanto a los referidos a los procesamientos de datos, como a los procedimientos internos se les requiere el cumplimiento de una serie de pautas a fin de poder evaluar sus méritos como elemento componente del proceso de generación de información interna.

Su participación resulta significativa, en tanto enmarca y define las metodologías de carga, guarda y procesamiento de datos, incluyendo la confección de información estandarizada, tales como estadísticas de ventas, informes sobre consumos de producción, informes sobre ingresos, egresos, determinación de contribuciones y resultados, entre muchas otras según el grado de implementación alcanzado en cada organización.

Al solo efecto de su consideración al momento de analizar los factores necesarios para la generación de información interna de calidad señalamos los siguientes aspectos:

- **Funcionalidad**
 - *Consistencia*
 - *Identidad*
 - *Orden*
 - *Desempeño*
 - *Sistemáticos*
 - *Disponibilidad*
 - *Compartido*
 - *Simultaneidad*
 - *Conectividad*
 - *Individualidad*

- **Fiabilidad –**
 - *Seguridad*
 - *Robustez*
 - *Continuidad*
 - *Contingencia*
 - *Controlabilidad*

- **Sostenibles**
 - *Viabilidad Económica- Financiera*
 - *Adaptabilidad*

XIII.1. Funcionalidad

La construcción de la información es funcional a los fines de ésta buscando proveer con la mayor calidad posible en la forma y momento que logre el mayor grado posible de utilidad al servicio de la toma de decisiones que determinaron su necesidad.

No debe perderse de vista que los informes, y la información en general no son un fin en sí mismo sino un medio que busca ser útil en el proceso decisonal. La claridad respecto a este objetivo de servicio alineará los esfuerzos, y permitirá ponderar los mismos, teniendo siempre presente la relación adecuada entre ellos y su utilidad frente a las decisiones.

En virtud a que su existencia nace en la búsqueda de encontrar una solución a los procesos de organización y gestión de la información, solo se justifica su existencia y la magnitud de los recursos dedicados, en tanto cumpla su objetivo de cubrir la necesidad determinada.

El desajuste con los objetivos y contextos vigentes pueden generar el uso parcial o desuso de los mismos, o lo que a veces resulta peor, la creación de nuevos sistemas alternativos, paralelos, superpuestos o procedimientos de excepciones. Estas soluciones justificadas en los inconvenientes generados por una inadecuada funcionalidad, son causa de problemas mayores afectando la integralidad y consistencia entre otros atributos valorados.

XIII.2. Consistencia

Entre las más valiosas cualidades de los sistemas está sin duda la consistencia. Un sistema permite, de estar adecuadamente diseñado, garantizar que la información contenida en él es completa y tiene una lógica proposicional, que elimine la posibilidad de contradicciones (requisito de no contradicción) y faltantes o duplicidades que puedan dar origen a desvíos o errores.

XIII.3. Identidad

Los sistemas se organizan alrededor de una idea central que le proporciona un sentido y propósito que trasciende los cambios y estructuras. Esto no debiera generar rigidez en el mismo, sino por el contrario darle coherencia dentro de su mismo proceso evolutivo.

Esta característica que resulta la esencia del mismo, es modelador de la cultura organizacional y llega a convertirse en ejemplo y símbolo de las formas de organización y trabajo en una compañía.

La identidad está vinculada al grado de participación y compromiso de los miembros de la organización, si ellos lo reconocen como un generador de valor y mejorador de las formas para lograr los objetivos.

XIII.4. Orden

Todo sistema es reflejo de una forma esperada de gestión. Es la expresión de un orden determinado.

Está en la naturaleza de los mismos esta condición, y muchas implementaciones resultan del objetivo de sistematizar cierto desorden, usando los sistemas como instrumento para alcanzarlo.

Las formas de actuar establecidas en los sistemas mejoran la previsibilidad de los resultados a obtener, como también son esenciales a fin de la detección temprana de desvíos que faciliten el control y la toma de decisiones consecuentes.

Sin la traza delineada por el orden derivado de los sistemas todo es posible, todo está bien, todo está justificado, se hace difícil delinear las responsabilidades, generando habitualmente ineficiencias y lagunas tanto organizativas como en la generación de información.

XI.5. Desempeño

La calidad de los sistemas se evalúa por las bondades de su desempeño. En este aspecto debemos considerar que los mismos son pensados y analizados según hayan sido los objetivos, funcionalidades y parámetros que permiten mantener la efectividad de su performance. Incluir la participación activa tanto de usuarios como elaboradores de información resulta necesario en tanto son quienes más tempranamente percibirán las necesidades de ajustes o correcciones, y verán el grado de afectación a sus necesidades.

En sistemas complejos dados por la diversidad y volumen de las operaciones y consecuentemente de la información generada, los grados de efectividad deben ser analizados por segmentos del mismo, en tanto buscan dar respuesta a objetivos diversos, de forma de medir específicamente la eficacia y eficiencia de sus aportes.

Capacidad de desglose, agrupamiento, minería de datos (drilling), interfaces gráficas, cálculo y gráficos de tendencias, estadísticas, comparativos, tableros resumidos, son algunas de las capacidades operativas que se realizan sobre las bases analíticas y trazables que están a disposición y muchas veces sub utilizadas en las organizaciones.

XIII.6. Sistemático

En una visión más amplia, si bien parece una redundancia o razonamiento circular, hablar de sistematicidad para definir los atributos de los sistemas, entendemos este término como

el representativo de una forma de razonamiento y trabajo, aplicable incluso a los sistemas mismos.

Podemos hacer extensiva esta definición a la información suministrada, como producto del esquema que la contiene y la procesa y alcanza a toda ella, en cualquier estadio y momento que se encuentre.

XIII.7. Disponibilidad

Vivimos estas épocas *en tiempo real*, lo cual nos incentiva la necesidad de acceder a lo que ocurre de manera permanente. No nos sorprendemos cuando nos encontramos utilizando más de un dispositivo en forma simultánea, computadoras, teléfonos celulares, tabletas, televisión. No es un límite esta característica dado el estado de la tecnología, sin embargo, los procedimientos internos, la posibilidad de acceso a los datos, la necesidad de controles, de cambiar los contenidos y formatos de presentación pueden generar demoras en la disponibilidad instantánea.

La inmediatez de puesta a disposición no debiera atender con el tiempo necesario para garantizar los atributos de consistencia y certeza.

XIII.8. Compartido

Es importante resaltar que los ajustes requeridos a los sistemas no deben ser considerados como cuestiones aisladas, y suponerse que la carga y responsabilidad del ajuste es exclusiva de las áreas de sistemas o tecnología informática. Los sistemas son en sí mismo una de las herramientas de la compleja organización requerida para nutrir a la dinámica de la gestión de los negocios. En la práctica, existen múltiples usuarios que requieren de la misma información para sus tareas desde diversas perspectivas que los sistemas deben considerar a efectos de adaptar su presentación, con contenidos y formatos específicos para cada uno de ellos.

XIII.9. Simultaneidad

Los sistemas buscan coordinar y alinear posibles conflictos de intereses por la disponibilidad de acceso, carga de datos, prioridad de procesamiento, capacidad de almacenamiento, que implican en la práctica restricciones sobre el dominio del mismo. Estas cuestiones no son esencialmente negativas, pero dado la simultaneidad de trabajo y

requerimientos precisan de un orden y priorización tendientes a no desmejorar los atributos esperados del conjunto, y permitir un adecuado manejo y control del mismo.

También relacionado con el principio filosófico de la Equifinalidad, donde a priori, pensamos que pueden encontrarse más de un camino, o diferentes medios alternativos para alcanzar los objetivos, cada participante aporta su perspectiva para contribuir a la elección de la mejor solución del conjunto.

XIII.10. Conectividad

En estos tiempos, los avances en conectividad han permitido el acceso *casi*²³ en forma permanente desde *casi* cualquier lugar del planeta.

Frente a esta disponibilidad tecnológica, las empresas enfrentan la difícil tarea de evaluar no solo la fluidez, sino las restricciones debidas a cuestiones de confidencialidad y responsabilidad en la generación o uso de la información.

XIII.11. Individualidad

Los sistemas no se debieran copiar de otra empresa en forma automática. Cada una tiene sus propias características que motivan su consideración al momento de determinar las propiedades y productos del mismo.

Por supuesto existen una cantidad de procesos comunes a todas ellas, básicamente los relacionados al registro de transacciones. Sin embargo, lo requerido a ellos con mayores o menores diferencias precisa del ajuste a estas cuestiones.

También resulta que cada vez la oferta de los mismos ya incluyen ciertas particularidades dado el sector o industria o tipo de servicio al que se dedica la empresa, y existe cierta tendencia a “adaptarse al estándar” ponderando algunas limitaciones respecto al ideal, frente a los costos de estas adecuaciones. Un elemento que refuerza estas consideraciones nace a partir de las actualizaciones (nuevas versiones) que los proveedores de software realizan periódicamente y genera alguna complejidad (y costos) adicionales cuando la

²³ Utilizamos el término “casi” debido a que seguramente encontraremos casos donde esta afirmación no resulte válida. Lugares y momentos donde existen dificultades de acceso a líneas telefónicas o internet, errores en configuraciones de dispositivos, faltas de energía, mal funcionamiento de equipos, ya sean estas cuestiones temporales o permanentes.

programación básica está muy customizada. Problemas de configuración e interfaces son las más habituales y a las cuales se les debe prestar adecuada atención.

XIII.12. Fiabilidad

Los sistemas deben garantizar un funcionamiento acorde al logro de los objetivos perseguidos. Esto implica no solo la lógica y corrección de los procesos de registro y cálculo, sino también la correcta interconectividad para la captura y registro de los datos y la preparación y puesta a disposición de su producido.

Exponemos los siguientes atributos que conforman este concepto.

Los sistemas requieren ser confiables ya que buena parte de la información surge de los mismos, bajo el presupuesto de la corrección de su funcionamiento. La aparición de errores depende de las características de los procesos de gestión de información y de quienes los están ejecutando. La aparición de errores, además de reducir la utilidad de toda la información gestionada, lleva a dudar de la misma. En casos, o bien deja de utilizarse, o se la utiliza con reparos, o se dedica tiempo y esfuerzo en la generación de formas alternativas de obtenerla. Siendo recomendable a partir de detectar estas situaciones, dedicar esos recursos a su solución.

Debemos considerar de estar frente a una imposibilidad de obtener un mínimo de información relevante, como señala Vazquez (1992), tras efectuar los esfuerzos razonables para lograrlo, es preferible no preparar información que no tenga las garantías mínimas de veracidad y aproximación a la realidad que se intenta expresar, a efectos de evitar “desinformar” entendiendo el riesgo que la inadecuada información induzca a conclusiones contrarias a las que razonablemente se arribaría.

XIII.13. Seguridad

El grado de seguridad de un sistema estará dado por las capacidades de operar de manera previsible y adecuada, aun frente a factores que pudieran afectarla.

Entendemos un sistema seguro cuando no cambia su funcionamiento salvo que una modificación al mismo haya sido introducida.

Sin embargo, el concepto seguridad para poder ser gestionado y evaluar adecuadamente esta condición, requiere que se expresen y definan las variables operacionales, para no

convertirse solo en una apreciación subjetiva infundada. A título de ejemplo, desde una perspectiva “puertas adentro”, podemos citar: la frecuencia de aparición de acciones o procesos existentes no incluidos en el sistema (lagunas), o duplicidad de procedimientos que llevan a resultados distintos, cantidad y frecuencia de errores evitables por el sistema detectados, interrupciones, violaciones al registro y acceso de información.

Respecto de su relación con el medio externo, el concepto seguridad está muy asociado a la defensa y preservación de la confidencialidad de la información y la imposibilidad que una persona o grupo pueda manipular, (visualizar, extraer, modificar) los mismos sin ser detectado oportunamente.

XIII.14. Robustez

Consiste en la aptitud de soportar desafíos y exigencias significativos sin perder sus atributos de funcionamiento.

Puestos a prueba, los sistemas deben adaptarse a nuevas situaciones como por ejemplo, incorporación de líneas de negocio, cambios significativos en la organización, o intentos (justificados o no) de forzar su funcionamiento establecido.

Debe entenderse que la robustez no es opuesta a la flexibilidad, en tanto las necesidades de ajuste se realizan a través de procedimientos que garanticen el correcto funcionamiento a partir de su modificación.

XIII.15. Continuidad

Condición necesaria para la operación y la adecuada performance. Podemos señalar dos significados, el primero refiere a la permanente disponibilidad operativa, y la segunda a un criterio de análisis de más largo plazo.

En general la implementación de un sistema es costosa y requiere de esfuerzos organizacionales de magnitud. En los primeros momentos de diseño e implementación, no sin dificultades debido a la sobrecarga de trabajo para el personal, la capacitación y adaptación a su uso. La incorporación de tecnología es en general un camino de impactos relevantes, con circunstancias conflictivas y traumáticas, sin embargo sus resultados esperados hacen que este esfuerzo resulte valioso.

Sin embargo, la continuidad está muy ligada al compromiso del personal en su uso intensivo y nutrirlo de las propuestas de mejoras y adaptaciones que lo mantengan en un alto grado de utilidad.

XIII.16. Contingencia

Sistemas que cuentan con esquemas de contingencia de funcionamiento y rehabilitación en caso de cortes o mal funcionamiento mejora el grado de seguridad y permiten la fluida continuidad en operación.

Los esfuerzos dedicados a planes de mantenimiento preventivo y programado, ya que nunca se está ajeno el riesgo de un imprevisto, reducen su probabilidad de ocurrencia. En estos casos, y dado la dependencia actual de las tareas a los sistemas, en especial, las operativas, en cada oportunidad que ocurre un corte en el funcionamiento de éstos, puede llevar al paro de las actividades con el impacto que ello provoca.

XIII.17. Controlabilidad

Desde la aparición del Cloud²⁴, los sistemas de gestión remota se han instalado entre las problemáticas a resolver en las organizaciones. Apartarse del concepto de pertenencia dado por la propiedad de servidores, terminales y conexiones en la misma empresa, dando la sensación de dominio y control, frente a esta alternativa, resulta aún, en muchas organizaciones, un desafío a analizar.

La necesidad de control radica en que los sistemas se han transformado en un factor condicionante de la actividad, a tal punto que, como señaláramos, puede implicar la paralización de las actividades.

XIII.18. Sostenibilidad

Los sistemas serán sostenibles en tanto sean efectivos en la obtención de los resultados esperados en su implementación, y sus costos están alineados a tales expectativas.

La calificación de sostenibilidad debe ser una medición sino continua, por lo menos periódica y su perdurabilidad, está vinculada al grado de participación e involucramiento de los responsables de su gestión y de los usuarios y elaboradores.

²⁴ Cloud Computing: Computación en la nube, refiere a servicios de acceso a servidores a través de Internet, para obtención, procesamiento y/o guarda de información.

En algunas oportunidades escuchamos propuestas de cambio o modificación significativa sobre un sistema, inclusive con opinión sobre la discontinuación o reemplazo integral, sin conocimiento profundo del mismo. Cuestiones que hacen a la capacitación, a la recepción y adopción de propuestas, a la dinámica de adaptación, entre algunas consideraciones son factores que la influyen.

Algunas cuestiones externas también pueden afectarlo, en especial cuando son sistemas impuestos (filiales de empresas, organismos estatales o controlados, etc.), donde los participantes tienen escasa participación en su conformación; otras que devienen como consecuencia de la periodicidad de los cambios, actualizaciones, o nuevas versiones o por el contrario la inexistencia de éstas, pueden afectar la sostenibilidad en tanto se las considere un problema y no una solución.

XIII.19. Factibilidad Económica – Financiera

Los costos incurridos para la implementación de los sistemas deberían ser menores a los beneficios que derivan de ella. Para ello es necesario determinar tanto el grado de los atributos esperados del sistema, de los cuales dependerá el costo de implementación y operación, y por otra parte la información y el grado de sus atributos. De esta forma la organización podrá determinar la mejor ecuación para sus intereses.

Esta aseveración debe preservar la calidad de la información en tiempo y forma, evitando insumir tiempo y esfuerzo (tanto en usuarios como en elaboradores) en datos no relevantes y por otro lado dotar a la organización de los recursos necesarios para el más eficiente análisis de la información.

El equilibrio entre el grado de detalle y la utilidad de la información determinará la relación costo-beneficio más adecuada, las decisiones estructuradas permiten la automatización de información reduciendo su costo, como se expresó en Aeca (2003:27) *“..., cuando se diseña un sistema de información, han de tenerse en cuenta los diferentes tipos de decisión que pueden tomarse para, de esta forma, diseñar los diferentes informes que han de suministrarse, teniendo en cuenta tanto su contenido como la frecuencia con la que deben emitirse. En cualquier caso, siempre habrá que comparar el coste de la información con su beneficio potencial.”* Sin embargo en las decisiones no programadas en general requiere y depende de la idoneidad y esfuerzo del elaborador para su elaboración específica.

Los beneficios esperados, tangibles o intangibles, incluye por ejemplo, la determinación del valor asignado de los riesgos implícitos en cada alternativa.

XIII.20. Adaptabilidad

Los sistemas en general deben ser capaces de cambiar y adaptarse como respuesta a las necesidades de los usuarios. Es su esencia ser funcional a los objetivos de información en cada momento y circunstancia. Es la capacidad de los sistemas a ajustarse a las nuevas realidades organizacionales y generar la información que se requiera en cada momento y lugar.

Es una cualidad esperada de los sistemas la potencialidad de los mismos para acompañar el desarrollo del ente tanto en sus aspectos de económicos, como en la calificación del recurso humano que lo integra y utiliza. Entendemos por potencialidad a la capacidad de crecer a la par de los requerimientos, y en todos sus atributos, con la intención que, no solamente no se transformen en un límite, sino que sean factor movilizador al crecimiento y la generación de ventajas competitivas.

Como señala Garcia Casella, *“el modelo no puede permanecer impertérrito, no se puede constituir y luego utilizar para contestar todas las preguntas.”* De hecho algunas preguntas cambian, y otras nuevas aparecen, como consecuencia a la cambiante realidad, nuevas y mejores formas se crean para intentar resolver las cuestiones que de ella derivan.

CAPÍTULO XIV - SOBRE RECURSOS HUMANOS

Factores centrales en el proceso de elaboración y uso de información interna son los participantes de este proceso.

A lo largo del trabajo hemos hablado de elaboradores y usuarios como dos categorías genéricas que definen su participación en el mismo.

En referencia a elaboradores, en general han accedido a sus funciones por méritos profesionales y personales, no así ocurre con directivos a cargo de la toma de decisiones en compañías no profesionalizadas. Su acceso a esa posición puede no estar acompañada de la calificación técnica necesaria para el adecuado uso y entendimiento de las

herramientas que la información pueda brindar, en algunos casos tampoco acompañados con un conocimiento de criterios y terminología que utilizamos habitualmente

Debemos contemplar estas circunstancias para adaptar la información, su contenido, forma y explicaciones a fin que pueda obtenerse el mejor uso posible de ella.

Por otra parte, los elaboradores no necesariamente cuentan con las herramientas y la capacitación para dar respuesta a los requerimientos de los usuarios.

Conocer estas circunstancias y sus limitaciones permitirá encarar los planes de acción correctivos tendientes a subsanarlas y lograr la obtención de información de calidad.

XIV.1. Adaptabilidad

Analizado este atributo desde la perspectiva de las personas resulta de alta importancia dada la dinámica de los cambios en los que la organización se ve inmersa. Desde el aprendizaje de nuevas tecnologías, la capacitación profesional el análisis de los impactos del contexto, requieren de buena predisposición para asimilarlos e intentar sacar provecho de las mismas. En sentido contrario, puede convertirse en un freno al crecimiento y a una utilidad limitada de la información elaborada.

XIV.2. Comunicación

La adecuada comunicación no se restringe al mero envío de un informe. Las instancias de diálogo y explicación deben ser suficientes en extensión y profundidad. Las partes deben construir “guías de interpretación”, y de discusión y reflexión conjunta sobre las mejores formas de elaborar y presentar la información. Los sistemas de generación de información interna se construyen en conjunto entre elaboradores y usuarios.

Una instancia de revisión conjunta, y sana crítica a la información presentada generará beneficios a ambas partes.

El usuario podrá transmitir sus necesidades y preferencias, a fin que sean consideradas en futuras presentaciones, logrará un mayor compromiso del elaborador, podrá ayudarlo a superar las limitaciones que encuentra, quien además valorizará la dedicación del tiempo y es fuente de capacitación permanente.

Es frecuente ver como se están reemplazando las reuniones personales por el envío de información por correo electrónico. No es un juicio de valor, sino una preocupación cuando esto se transforma en excusa para evitar el necesario diálogo.

Como propone Maria del Carmen Rodriguez de Ramirez²⁵ “*Pasar de la difusión al dialogo*” permitirá un enriquecimiento de la relación que sin duda eficientizará el proceso decisional y será factor para el desarrollo de las personas en el ámbito organizacional.

XIV.3. Diversidad

La comunicación es también diversidad, el debate profesional entre distintas perspectivas y ponderaciones de la información y los contextos que la rodean, son factores de creatividad y búsqueda de mejores soluciones. Dentro de un marco de respeto y sin afectar las jerarquías dentro de la organización de los participantes, es saludable escuchar las opiniones y sugerencias de las partes involucradas.

XIV.4.4 Empatía

Como aptitud social componente de la inteligencia emocional, implica la captación de sentimientos, necesidades e intereses ajenos, permite a los elaboradores orientar su acción al servicio, y al usuario mantener un diálogo franco con los proveedores de información.

XIV.5. Ética

La ética y responsabilidad social son atributos valorables en las organizaciones y por ende deben serlo en sus miembros. Tanto como conducta frente al exterior como entre los miembros de la propia empresa. Actitudes reñidas con estas premisas seguramente merecerán, tarde o temprano castigo o arrepentimiento en las personas de buena fe, por el contrario el respeto e impulso a las mismas serán el legado a nuestros hijos.

XIV.6. Idoneidad

Aptitudes profesionales y emocionales como autoconocimiento, autorregulación y motivaciones en los términos de inteligencia emocional, deben sumarse a efectos de lograr

²⁵ Conferencia FCE - UBA 3-6-15

la comunión entre calidad de información y calidad del vínculo entre los actores del proceso decisional.

La capacitación continua permite ofrecer cada día un mejor menú de información, nuevas herramientas y propuestas alimentan la dinámica organizacional y quienes son partícipes de los procesos decisionales de manera significativa. De forma que deben ser evaluadas profundamente la asignación de los recursos destinados a estos fines, la ecuación en general amerita contar con personal idóneo y los mejores sistemas en vistas a disponer de toda la información necesaria para la gestión organizacional.

XIV.7. Incumbencia

Dada la importancia y magnitud de las posibles consecuencias respecto del uso y guarda de la información interna, debe la misma esta indubitadamente bajo la responsabilidad de una persona, inclusive si se trata de grupos de trabajo, uno de ellos debe jerárquicamente asumir este rol.

Cuando no se respeta esta premisa, se corre el riesgo que haya más de una persona elaborando la misma o similar información, situación ineficiente pero además puede ocurrir que no sean coincidentes, con lo cual para subsanar la confusión y definir cuál es la adecuada, requiere de un proceso de conciliación.

En el otro extremo, puede quedar información sin procesar en el entendimiento que *“lo hacía la otra persona”*.

XIV.8. Objetividad

En forma independiente al fin perseguido, la información deberá reflejar con la mayor justeza posible la situación evaluada, intentando evitar la incorporación de juicios subjetivos.

La base del cumplimiento de este principio radica en contar con un sistema de costos en el cual se hayan definido los procedimientos en base a los cuales funciona el mismo. El sistema debe crearse intentando instaurar los métodos a aplicar que permitan brindar la información de calidad que sea necesaria. Esto permitirá validar que cada pregunta tenga una respuesta en tiempo oportuno, y las respuestas sean elaboradas a través de tales procedimientos estudiados previamente y definidos como los más aptos.

La objetividad no garantiza certeza, solo busca evitar la deformación de la información y el análisis intencionalmente. Ser objetivo no es sinónimo de ser preciso, ni tener mayores chances de aciertos en las proyecciones, implica la pretensión de mostrar los hechos, aunque éstos sean proyectados, con el mayor rigor en búsqueda de la representación más fiel de los mismos y sus consecuencias.

Pretendemos que la información no sea tendenciosa ni discrecional, que no busque inducir una respuesta o análisis de manera oculta, incompleta o confusa. Lo que no implica la imposibilidad de acompañar una opinión o preferencia, en la medida que se exprese como tal y fundamentada. Que se encuentre libre de prejuicios que impliquen limitaciones o cambios en los criterios acordados

En un extremo de gravedad, que apartarse de este principio no pretenda inducir intencionalmente a conclusiones erróneas respecto a una decisión.

Algunas veces el elaborador no conoce el uso que se le dará a la información, y puede suceder que esta sea consecuencia de una decisión del usuario quien pretende con esta postura mayor objetividad en la misma, a efectos de evitar que la construcción sea tendenciosa. Otras veces es el elaborador quien *invisibiliza* la información con algún interés particular de ocultamiento. Estas circunstancias expresan un deterioro en el grado de confianza de las partes, lo que no resulta productivo a una dinámica colaborativa en el proceso de gestión.

Es frecuente ver presentaciones hablando en favor de alguna postura, resaltando las bondades y eludiendo o disimulando las falencias. Si refiere por comparación a otra, debe evitarse exagerar las virtudes de una y minimizar sus defectos respecto de la otra.

De forma constructiva corresponde realizar observaciones y referencias para poder verificarse si la objetividad en la preparación de la información estuvo limitada o condicionada.

La búsqueda de la neutralidad como un valor está cuestionado como señala Rodríguez de Ramirez (2011:77) *“Quizás, una de las cuestiones que está más arraigada en muchos profesionales contadores se vincula con el mito de la “neutralidad” contable, difícil de desenmascarar si se entiende la disciplina como una técnica limitada a la aplicación*

mecánica de métodos de complejidad creciente, como la corriente principal del pensamiento contable lo viene proponiendo.”

En específico, en la Contabilidad de Gestión resulta aun más complejo su análisis ya que en la práctica, como señala Sprinkle (2003): *“... podemos facilitar las decisiones o bien influenciarlas sin ninguna connotación negativa a esta opción, en la medida que estemos convencidos de la corrección de la propuesta y que podamos fundamentarla.”*

La acepción que preferimos elegir resulta la de “ausencia de sesgos e intencionalidades ocultas” o bien deliberadamente, la elaboración o uso con fines no orientados a los fines de la organización.

Especialmente los elaboradores deben tener independencia en su trabajo. Entendida como la ausencia de condicionantes a la realización de su tarea profesional por cuestiones de conveniencia individual o de sectores específicos. Garantizarla es responsabilidad de la dirección de la empresa, tendiente a contar con la información más fidedigna posible.

XIV.9. Velocidad de respuesta

La capacidad de informar rápidamente y cubrir una necesidad en el tiempo más corto posible es una condición muy valorada por los decisores y usuarios de información.

En la práctica esto lleva al establecimiento de un conjunto de información que se mantiene siempre disponible, bases de datos históricos, e informes ya elaborados, conforman el historial de la Contabilidad de Gestión, a la que regularmente acudimos en busca de antecedentes que aceleren los tiempos de respuestas.

El buen funcionario a cargo de preparar información de gestión, requiere de un conocimiento profundo de las facilidades que brindan de los sistemas de procesamiento, estos cuentan con herramientas a estos fines.

Resulta importante mantener accesos a datos actualizadas de variables relevantes y de uso habitual (tipos de cambio, precios, ajustes de costos, salarios, servicios, etc.). Algunos construyen bases de datos propias para cubrir los aspectos sobre los que no tienen otra forma de acceder.

CAPÍTULO XV - SOBRE COMUNICACIÓN INTERNA

Comunicación

Un elemento de alta gravitación es la calidad de la comunicación entre las partes. La relación entre usuarios y elaboradores de información resulta de las interacciones más relevantes en la vida de la empresa. Un cabal entendimiento del contenido y de las pautas aplicadas en su elaboración evitara malos entendidos y la pérdida de tiempo para ambas partes. Con consecuencias tales como llevar a decisiones basadas en datos o estimaciones erróneas, o la necesidad de corregir o rehacer los informes cuando, muchas veces, la premura en tomar la decisión es relevante. Debido a que resulta frecuente encontrar ejecuciones fallidas por la inadecuada consideración de alguna variable o criterio según la opinión del usuario de la información, comunicación de calidad permitirá clarificar entre las partes estas cuestiones en el momento oportuno.

Según Michael McMaster citado por Battram, A. (2001:61) *“Considerar la comunicación como el acto de enviar y recibir mensajes resulta bastante anticuado y mecánico. Es una percepción que según mi experiencia acarrea a las organizaciones problemas de todo tipo. Un dialogo o una conversación se produce en (o surge de) la interacción de dos o más personas, y la idea del emisor, y destinatario no es técnicamente exacta ni, en mi opinión, una interpretación muy poderosa. Nada se comunica directamente al otro. Todas las comunicaciones pasan por las interpretaciones: los procesos del contexto, del significado, de la trascendencia, del contenido, etc. Incluso el discurso aparentemente inteligente es en muchas ocasiones solo ruido para el receptor al que se dirige.”*

¿Cómo entonces con el solo envío de información podemos pretender la sinergia necesaria para una fundada elección o el armado conceptual de información para sustentar una decisión? *“El dialogo es la herramienta que permite explorar el espacio de la posibilidad”* dice Battram, A. (2001:58) y el proceso decisional incluye la exploración de estas posibilidades y alternativas.

Con su lenguaje propio como instrumento de comunicación utilizamos los informes como forma de expresión y como tal requiere ser entendido y comprendido como generador de valor para el ente.

Estos pueden visualizarse en diversos formatos, y presentados a través de diversos medios, desde los informes escritos, planillas, archivos, recibidos a través de carpetas, notas, acceso a bases de datos, correos electrónicos, redes sociales, generando una combinación entre ellos donde resultará importante verificar entre las partes que la comunicación de información buscada no se haya visto afectada negativamente por alguna de estas elecciones.

El exceso de comunicación se ve expresado por los volúmenes de correos electrónicos recibidos. Adicionando además quien lo envió, parte del supuesto que el otro se enteró, muchas veces no se expresa el grado de importancia, y se desconoce si el receptor está en condiciones de responder. Algunos buscan tratar de deshacerse de la responsabilidad por haber informado entre otras realidades de la vida diaria.

Adecuada comunicación alimenta las relaciones interpersonales y el trabajo en equipo en un ambiente de colaboración y cooperación en búsqueda del más eficiente logro de los fines organizacionales en comunión con las metas colectivas y personales, potenciando las capacidades derivadas de la diversidad de conocimientos y experiencias.

Es factor central en la resolución de conflictos y como factor catalizador de los cambios que se requiere la organización.

XV.1. Confidencialidad

Dadas las características de los objetivos y la información relacionada, que muchas veces reviste el carácter de estratégica para los negocios, tanto sea por tratarse de información sensible de la compañía, o por estar amparada en acuerdos de confidencialidad que la protegen, los participantes que tengan acceso a la misma deben respetar el manejo confidencial de la misma.

Así como expresamos la necesidad de trabajar con datos e información amplia a los fines de generar información útil, debemos extremar los recaudos en que la misma no llegue a las manos inadecuadas. El adecuado equilibrio de compartir la información con la reserva de confidencialidad colaborará en la eficiencia de la gestión, proveyendo la misma solo a las personas adecuadas y que deben utilizarla en el ejercicio de su función.

Molina Sanchez Tua Pereda (2010:260) refiere al impacto de la información privilegiada puede tener en algunos agentes que la utilicen para a tomar ventajas personales

XV.2. Transparencia

La información es de compañía y no de sus funcionarios o empleados.

Con los límites lógicos de la confidencialidad de la información y el alcance adecuado a la tarea a realizar, la información debe ser de libre acceso a los usuarios, la aparición de “*cajas negras*” de información no ayuda a la mejora en la calidad de la misma, e inclusive puede ocasionar el ocultamiento inconsciente de información relevante.

La información, por ser propiedad de la empresa, debe ser útil a ella y no a los intereses de sus funcionarios o empleados. Este concepto es opuesto a actitudes que generen información engañosa, a través de procedereshonestos.

La prudente aclaración de las limitaciones encontradas en la elaboración de información o bien las notas aclaratorias respecto al alcance de la misma y las situaciones que puedan hacerle perder validez a la misma expresan en la práctica el ejercicio de presentar con claridad tal información.

La contabilidad gestión deberá generar y mantener un registro transparente de los eventos económicos resultantes de las decisiones tomadas.

PARTE III - DISCUSIÓN Y CONCLUSIONES

CAPÍTULO XVI - RESULTADOS DE LA ENCUESTA

XVI.1. Consideraciones

A continuación detallaremos los resultados a nuestro entender más relevantes que surgen de la encuesta realizada.

Nos vimos gratamente sorprendidos no solo por la cantidad de respuestas recibidas sino también por la dedicación en completar las preguntas que requerían proponer conceptos y detallar aspectos prácticos tanto en los beneficios como en las falencias que encuentran en el manejo de información.

La encuesta fue realizada a partir del mes de Julio del 2015 a través de Internet en la página: <http://200.51.46.139:2353/limesurvey>

Se han recibido 137 encuestas validas, entendiendo por tales aquellas que hubieran completado no menos del 25% de la misma. En el Apéndice II se presenta el formulario utilizado.

XVI.2. Resultados de la encuesta

Enunciamos seguidamente los principales resultados relevados con nuestros comentarios.

Las respuestas a cada una de las preguntas realizadas se encuentran detalladas en los cuadros del Apéndice III.

XVI.2.1. Sobre información en general

A la pregunta referida a la **importancia de la información en el proceso de toma de decisiones**, el **100 %** de los encuestados le ha otorgado un grado entre Muy alto (84,6%) y Alto (15,4%), los usuarios calificaron Muy alto el 90,5% mientras que los elaboradores asignaron un 79% a esta categoría.

Respecto a la relación entre la **calidad de la información y el éxito de la decisión** a tomar, el 97,1 % de los encuestados le ha otorgado un grado entre Muy alto (52,2%) y Alto (44,9%),

Sobre los **factores que impactan en la calidad y cantidad de información**, entre Muy alto y Alto, acumulan los siguientes resultados:

- Factor humano: 96,2%
- Tecnología: 89,7% (cantidad) y 79% (calidad)
- Normas, criterios, y procedimientos: 72,1%

Los usuarios encuestados opinan que el impacto de la tecnología en la cantidad de información impacta (entre Muy alto y Alto) 93,7%, mientras que los elaboradores 82,5%

El **grado de satisfacción** general sobre la información que manejan los encuestados es (entre Muy alto y Alto) **49,2%**.

Los usuarios 51,7% mientras que los elaboradores 46,4%.

Sin embargo consultados los elaboradores respecto a **si cree que los usuarios están satisfechos con la información** que producen el **84,5%** contesta afirmativamente.

El nivel de satisfacción de los usuarios sobre los aspectos consultados es del: (Muy alto y Alto)

- **51.7%** respecto a los criterios utilizados
- **48.3%** respecto al contenido,
- **46,7%** sobre la forma de presentación.

Estos resultados expresan que existe un campo posible de mejora. Habida cuenta de los grados de satisfacción enunciados; denotan que los elaboradores creen que el grado de satisfacción de los usuarios es mayor al que estos expresan: entre Muy alto y Alto: 84.5 % vs. 49.2%.

Asimismo resultan bajos los valores que los usuarios expresan, ya que creen que el 31.8% de los elaboradores no tienen en claro qué se espera de ellos. A su vez un 20.6% dice desconocer los criterios que se aplican en la elaboración de la información que recibe.

Sobre información interna	si	no
Como usuario, ¿ cree que quien debe elaborarla tiene claro lo que usted espera ?	61,9%	31,8%
¿ Conoce Usted los criterios y pautas aplicados para la elaboracion de la informacion que recibe ?	73,0%	20,6%

Consultados sobre la relación entre la calidad de la información interna y los resultados de la organización el 75,8% la catalogan entre muy alta y alta. Y el grado de utilidad en el 81,1%. Al grado de relación de la información con el proceso de gestión lo consideran el 71,9% muy alto y alto.

Consultados sobre cuáles son los atributos principales que considera **prioritarios**, los espontáneamente enunciados han sido 71, siendo los más frecuentes los siguientes:

Oportunidad	35
Confiabilidad	33
Claridad	30
Síntesis	24
Precisión	22
Objetivo - finalidad	16
Integralidad	13
Calidad	10
Consistencia	8
Datos	8
Objetividad	8
Relevancia	8
Uniformidad	7
Orientada al usuario	6
Parametrizada	6
Accesibilidad	5

XVI.2.2. Sobre información de costos y resultados

Presentamos un ranking de prioridades asignadas por los segmentos de encuestados respecto a la importancia que le otorga a cada una de pautas consultadas. El mismo se elaboró a partir de ordenar de mayor a menor por el porcentaje acumulado de respuestas en las dimensiones: Muy Alto y Alto.

Sobre informacion de costos y resultados	Calificacion	Ranking		
	Muy alto + Alto	total enuestados	elaboradores	usuarios
Contenido	96,7%	1	1	2
Fiabilidad	96,5%	2	2	1
Razonabilidad	92,7%	3	3	6
Integralidad	92,6%	4	5	4
Objetividad	91,8%	6	7	3
Relevancia	91,8%	7	4	7
Claridad	91,8%	5	6	9
Oportunidad	90,2%	8	8	5
Transparencia	89,4%	9	11	8
Homogeneidad	88,5%	10	9	11
Sumarial - Indicadores - informacion con datos resumidos	86,8%	11	12	12
Alcance - (aspectos econ + financ + imposit + comer + otros)	86,0%	12	10	13
Comparabilidad	85,2%	13	17	10
Identificacion: elaborador, periodo comprendido, objeto, datos basicos, etc.	84,5%	14	13	16
Velocidad de respuesta ante nuevos requerimientos	83,6%	15	15	14
Presentacion - exposicion	82,8%	16	14	17
Periodicidad	80,3%	17	19	15
Predictibilidad - escenarios - impactos	78,7%	18	16	18
Actualizacion de datos / variables (ajuste por inflacion, conversion a otra moneda, etc. /	77,8%	19	18	19
Detalles- informacion con datos analiticos	70,5%	20	20	20
Explicativo - descriptivo	60,7%	21	21	22
Amenidad	58,2%	22	22	21

XVI.2.3. Sobre reportes específicos

Los grados de satisfacción consultados sobre varios tipos de **Reportes Específicos**, muestra los siguientes valores de satisfacción para los segmentos de grados: Muy alto y Alto:

Sobre reportes específicos	Calificación	Ranking		
	Muy alto + Alto	total encuestados	elaboradores	usuarios
Estado de resultados mensuales	78,2%	1	1	1
Estado de resultados por segmentos (líneas, productos, centros de costos, actividades, proyectos, etc.)	62,1%	2	2	2
Información financiera real	61,4%	3	4	3
Presupuestos y proyecciones financieras	58,8%	4	5	4
Información patrimonial real	56,3%	5	3	5
Presupuestos y proyecciones económicas	55,5%	6	6	6
Presupuestos y proyecciones comerciales	47,9%	7	7	7
Presupuestos y proyecciones sobre inversiones (bienes de capital, negocios, investigación y desarrollo, etc.)	43,8%	8	9	9
Presupuestos y proyecciones impositivas	43,7%	9	8	8

XVI.2.4. Respuestas y Rankings

Respecto a la información sobre las diferentes funciones de la organización, muestra la menor satisfacción en el tratamiento dado a las Impositivas y los Costos de Investigación y Desarrollo.

¿ Cuales es su grado de satisfaccion sobre la información que Usted recibe/elabora sobre las siguientes <u>segmentos de costos</u> de su organización?	Calificación	Ranking		
	Muy alto + Alto	Total encuestados	Elaboradores	Usuarios
Financieros	62,2%	1	3	1
Administrativos	61,3%	2	1	4
Comerciales	60,5%	3	2	3
Productivos	57,2%	4	4	2
Impositivos	46,2%	5	5	5
Investigación y desarrollo	36,9%	6	6	6

Respecto del nivel de satisfacción sobre los factores del proceso de generación de información interna, las opiniones se reflejan en el siguiente cuadro:

¿ Cuales es su grado de satisfaccion sobre los siguientes factores del proceso de elaboracion de la informacion que Usted recibe/elabora ?	GRADO DE SATISFACCIÓN			
	MUY SATISFECHO + SATISFECHO	Total encuestados	Elaboradores	Usuarios
Criterios utilizados	58,8%	1	1	6
Procesos de operación y administrativos	58,8%	2	5	3
Organización	57,9%	3	2	1
Sistemas de procesamiento de datos / informes	57,9%	4	3	5
Disponibilidad de RRHH	56,3%	5	6	2
Capacitacion RRHH (conocimiento)	56,3%	6	4	4

Se ha consultado sobre la ocurrencia de eventos relacionados a rehacer la información elaborada durante el último año y más del 50% de los encuestados lo señala, según se detalla en las respuestas siguientes:

¿ Según Usted sabe, se ha tenido que rehacer algun informe ?	TOTAL ENCUESTADOS			ELABORADORES			USUARIOS		
	si	no	NS /NC	si	no	NS /NC	si	no	NS /NC
	52,6%	30,7%	16,8%	56,9%	29,3%	13,8%	46,0%	33,3%	20,6%

Las causas más indicadas han sido:

Criterios cambio	12
Datos basicos	10
Errores	9
Adecuacion al objetivo	9
Variables	8
Definiciones del usuario	7
Entendimiento elaborador	4
Veracidad	3
consistencia	3
Actualizacion	3

Respecto a la existencia de limitaciones para disponer de información apropiada, se expresa una mayor reconocimiento de los elaboradores (51,7%) respecto de los usuarios (36,5%) ambos con valores significativos.

Según su opinion, ¿ existen limitaciones para disponer de la informacion que Usted consideraria como apropiada?	TOTAL ENCUESTADOS			ELABORADORES			USUARIOS		
	si	no	NS /NC	si	no	NS /NC	si	no	NS /NC
	42,3%	40,2%	17,5%	51,7%	34,5%	13,8%	36,5%	41,3%	22,2%

Entre las causas más enunciadas se encuentran:

Falta de tiempo	17
Trabajo manual - no sistematizado	8
No cumplir con los objetivos	8
Oportunidad	7
Previsibilidad	6
Criterios	4
Errores	4
Integralidad	3
Coordinación	3
Procesos	2
Ninguno	2

Consultados sobre cuáles son sus principales satisfacciones respecto a diversos elementos del proceso de elaboración de información, surge el siguiente orden:

¿ Cuales son sus principales satisfacciones respecto a la informacion que Usted recibe/elabora	Calificacion	Ranking		
	Muy alto + Alto	Total encuestados	Elaboradores	Usuarios
INFORMES .	73,9%	1	1	1
CRITERIOS	67,0%	2	2	3
ORGANIZACIÓN	64,4%	3	3	2
PROCESOS	62,6%	4	4	5
RRHH CAPACITACION	48,7%	5	5	4
RRHH TIEMPO	47,0%	6	6	6

Respecto a la información que están interesados en tener y no la disponen:

Por segmentos de negocio	15
Detalle por naturaleza	9
Proyecciones	7

Expresando las causas por las cuales no la solicitan, ubican las siguientes:

Organización interna	22
Falta de tiempo	18
Falta de recursos	18
Ninguno	13
Sistemas	12
Prioridades	7
Capacitación del recurso humano	6
Confidencialidad - Compliance	6
Falta de datos	5
Falta de iniciativa	5
Complejidad	5

Consultados en particular sobre los **objetivos del presente trabajo**:

El 86,1 % cree que sería de utilidad aplicar un conjunto enunciativo de atributos y pautas en la preparación de información interna.

El 89,1% cree que ayudaría a mejorar la calidad de la información

El 84,5% recomendaría implantar un proceso en este sentido, y el 77,6% impulsaría tal implementación en su organización.

Estas respuestas nos alientan en el camino de proveer una guía de análisis tendiente a minimizar esta situación, entendiendo que el tiempo dedicado a resolverlas recompensará el esfuerzo realizado. Algunas personas encuestadas han agradecido la misma, en tanto los hizo reflexionar sobre estas cuestiones, a veces oculta tras la carga de trabajo diario, que concientizados ellos mismos encuentran posible aumentar los beneficios esperables.

Entre ellos surgen:

Disminuir la burocracia
Evaluar los impactos del contexto
Mejora los resultados
Racionalizar recursos
Dar un marco formal
Clarificar la necesidad de usuarios
Criterios unificados y actualizados
Favorece el autocontrol
Desafiar y validar la información
Encontrar puntos para profundizar
Establecer estos procedimientos ayuda a mantener la calidad de la información
Comunicación
Focaliza la organización en un mismo objetivo
La información acompañe la cadena de toma de decisiones
Mejorar la gestión
Profesionalización de reportes e indicadores
Aporta a los modelos tradicionales

XVI.3. Discusión - Aspectos controvertidos

El presente trabajo busca revelar en primera instancia si existe la necesidad de generar un modelo que guíe la construcción de información interna partir de los siguientes cuestionamientos:

- ¿Existe una demanda de las organizaciones para metodizar la elaboración y el chequeo de la información interna?

- ¿Existe una necesidad de usuarios y elaboradores en este sentido?
- ¿Esta propuesta puede colaborar en esas necesidades?

Entendemos que las respuestas son afirmativas en los dos primeros casos dado la confirmación a través de los resultados de la encuesta a la hipótesis inicial.

La tercera será develada en tanto el uso en la práctica sea realizado y las mejoras esperadas por las organizaciones y sus miembros sean alcanzadas. No obstante algunos indicios enunciados por los mismos encuestados nos orientan a pensar que puede ser considerado un elemento de ayuda dado los puntos específicos que, a priori, ven como potenciales beneficios, según están resumidos en el cuadro anterior.

La discusión del problema podemos analizarlo desde dos aspectos, por un lado las cuestiones prácticas, estas incluyen las bondades respecto a la aplicación de las pautas propuestas, y por otro, en relación a las posturas teóricas respecto a si lo “normativo” en cuanto a información interna le aporta valor o por el contrario es un límite o restricción a su generación. Como enunciamos a lo largo del trabajo, entendemos que estos lineamientos no tienen sentido *regulatorio* sino por el contrario son una oferta de libre elección en tanto quienes deseen utilizarlas le encuentren validez y utilidad. Las referimos como una guía de acción en el proceso de generación de información tendiente al uso de mejores prácticas de gestión

Sobre los fundamentos y efectos prácticos entendemos cubre una necesidad en las organizaciones. Especialmente a elaboradores, en tanto puedan utilizarla como parte de su plan de trabajo, tanto en el diseño de sistemas de información, y dentro de estos en los sistemas de costos específicamente, adicionándole a los procedimientos de cálculo, extensamente tratados por la bibliografía de la materia, estas consideraciones detalladas le permitan la presentación de información de calidad. Consecuencia ésta, que beneficiará a los usuarios al contar con mejores elementos que soporten sus decisiones.

Creemos que ayudará a direccionar el tiempo dedicado al cálculo, hacia el necesario para el análisis de información. Agregando el valor de su conocimiento y atención a los factores que la impactan.

Desde otro aspecto, se busca colaborar en la construcción de los denominamos “criterios personales” y el desarrollo de la capacidad técnica individual, conjunción de criterios generales aprendidos en nuestros estudios sumados a la experiencia que otorga la práctica.

A lo largo de la investigación nos hemos encontrado con una gran cantidad de denominaciones a los mismos conceptos que detallamos en el presente, de hecho a pesar de que hemos intentado reducirlo, son un cuerpo de gran cantidad de ítems. Esperamos de todos modos, que tal detalle analítico sea útil, en tanto quienes decidan su adopción seleccionaran y ponderaran la importancia de cada uno de ellos dentro de sus propias necesidades.

XVI.4. Conclusiones y recomendaciones

La práctica docente requiere enriquecer la mirada teórica, y la práctica profesional enmarcada en la confrontación con la realidad del mundo de los negocios exige de la aplicabilidad en el trabajo diario.

La dinámica o ejercicio de prever, planear, medir o controlar, volver a decidir y volver a planear genera algunas buenas y saludables prácticas para el aprendizaje y la mejora continua. El grado de satisfacción frente a la información recibida da seguridad en la que denominamos cadenas de decisión.

Toda acción en aras a incorporar en las organizaciones conductas de previsión y análisis, devendrá en una mejor preparación para enfrentar los retos que la realidad nos pone en el camino. Haber pasado situaciones difíciles, con información adecuada que permitió transitarla adecuadamente, temple el espíritu para enfrentar la adversidad. Ayuda a mantener la confianza en las respuestas a dar frente a una nueva situación. Califica la calidad de la gestión dando confianza en escenarios de cambios permanentes frente a los diferentes públicos que la ven y evalúan.

Ayudará a que el público objetivo pueda contar con mejor información tanto en los contenidos, formatos y criterios. Este camino requiere del establecimiento de reglas de acción que deberán contar con el consenso de usuarios y hacedores.

La sociedad necesita conocer el cuándo, el dónde, el quién, el cuánto, el cómo y el porqué de numerosos fenómenos que ocurren en ella.

XVI.5. Consecuencias teóricas

Esperamos que los colegas y lectores encuentren en el presente trabajo algunos extractos útiles que consideren adecuados de incorporar tanto en la bibliografía de estudio de las materias afines, como fuente de motivación a mayor abundamiento en ellos. Es también una expectativa la incorporación como puntos a tener presente en la construcción del criterio profesional de los participantes del proceso decisonal en las organizaciones, con especial énfasis a quienes son los proveedores de información y por ende los constructores de la misma.

Probablemente no se agote aquí nuestra inquietud de seguir profundizando y mejorando lo vertido en esta tesis, incluyendo su reescritura en un formato más adecuado a un universo más vasto de lectores o usuarios.

Sin dudas, es también poder participar con estos aportes en un cuerpo doctrinario que podemos ejemplificar en la llamada “Teoría de Costos” como señalan Oscar Osorio y Enrique Cartier en proceso de construcción.

Sería un personal orgullo que se incorporen estas reflexiones a las recomendaciones de lectura por parte del cuerpo docente de las materias afines, y sea de utilidad a los alumnos tanto en sus estudios como en su práctica laboral.

XVI.6. Aplicaciones prácticas

La extracción del presente trabajo de las pautas y atributos enunciados, elaborando una “lista de chequeo” en especial los referidos a la información, que elaboradores y usuarios consensúen en cada organización, podrá mejorar la calidad de cada informe. Generando un proceso de verificación y análisis previo a su presentación.

Como señala Gómez, S. et all (2012:39) *“Las ciencias contables no están ajenas al desarrollo que alcanzan la ciencia, la tecnología y la innovación en esta era del conocimiento, su desarrollo práctico debe estar acorde a su desarrollo teórico y sus*

resultados deben estar puesto al servicio de la Sociedad.” En efecto, su fin último está ligado al beneficio social a través de organizaciones más sustentables, de comportamientos más racionales, entendiendo por tal la consideración de los impactos que pueda ocasionar fuera de sus resultados internos.

Nos atrevemos a sugerir que cada los responsables de la toma de decisiones y los encargados de proveerles la información, inicien un diálogo referido a las expectativas y posibilidades de aplicar estas pautas. En donde seguramente encontrarán un motivo para ejercitar la comunicación tendiente a un mayor entendimiento, con la potencialidad de mejorar la relación entre ellos, y permitirá la generación de valor agregado organizacional como también la personal satisfacción que brinda el desarrollo personal.

XVI.7. Costos de implementación

Dada la posibilidad de aplicación en cualquier organización, sin importar el tamaño ni la sofisticación del sistema vigente, en todas ellas puede comenzarse a andar el camino de verificación de los atributos presentados, sin más costo que el tiempo dedicado al aprendizaje de ellos, la capacidad de tenerlos en cuenta al momento de generar información y la ponderación adecuada a darle a cada uno en virtud de los objetivos definidos, que seguramente serán múltiples y cambiantes.

Quizás los costos más significativos resulten de las conclusiones a las que se arribe en este proceso de verificación. A partir del mismo seguramente surgirán grados de cumplimientos bajos o no satisfactorios en algunas de ellas, y su corrección o mejora motivará la evaluación de múltiples acciones. Entre las más frecuentes se suelen encontrar la capacitación del recurso humano, modificación o cambio de los sistemas de costos, de gestión y de procesamiento de datos.

Creemos que la incorporación sistemática de estas premisas en el trabajo diario, podrá complementar una mejora en la cultura organizacional, con énfasis en la racionalidad basada en el análisis de información, ameritando el costo que se defina asumir frente a los beneficios potenciales.

XVI.8. Pasos siguientes en la investigación

Someter el presente trabajo a la verificación de la utilidad en la aplicación práctica, nos resulta a priori necesario como paso previo a nuevas investigaciones que busquen también corroborar la utilidad aquí pretendida.

Los fenómenos sociales, en particular los referidos a la gestión organizacional deberán superar los desafíos que la evolución de la sociedad lleva adelante. Nuevos avances en tecnología e innovación tecnológica demandarán a los profesionales en ciencias económicas estar a la altura de ellos, siendo considerados por el conjunto social como un factor potenciador de tales crecimientos. A su vez, deberemos ofrecer un comportamiento que propugne la equidad y la justicia, representado en la calidad de la información que elaboramos.

Cada día se exige más transparencia en las formas de explicar y evaluar cada situación y de las decisiones tomadas, explicando los fundamentos de nuestros razonamientos dado el impacto social de las acciones de las empresas y organizaciones.

Entendemos no será posible sin la generación de aportes por parte de nuestra profesión que busquen la excelencia en nuestra disciplina, a los que humildemente nos queremos sumar.

APÉNDICES

Apéndice I - ÍNDICE ALFABÉTICO DE PAUTAS	Página
Absorción	119
Accesibilidad	156
Actualización	155
Acumulación - Concentración	116
Adaptabilidad	168
Adaptabilidad	170
Adecuación	97
Adecuación al objeto	107
Agrupamiento	140
Alcance	98
Alocación.....	119
Amenidad	149
Asignación directa	120
Calidad	95
Causalidad	108
Certidumbre	104
Claridad	150
Clasificación	137
Coherencia	102

Comparabilidad	143
Compartido	163
Comprensibilidad	152
Comunicación	170
Conectividad.....	163
Confidencialidad	176
Consistencia	100
Consistencia	160
Contingencia.....	166
Continuidad	166
Controlabilidad.....	167
Conveniencia	154
Cuantificación	109
Datos analíticos	111
Descriptivo	143
Desempeño	161
Devengado.....	118
Disponibilidad	162
Distribución	122
Diversidad.....	171
Dominancia.....	139

Eficiencia	135
Empatía.....	171
Empresa en marcha.....	108
Enriquecedor	101
Esencialidad	98
Espontaneidad.....	154
Estabilización de costos - Normalización.....	134
Ética.....	171
Exactitud	99
Exclusividad	115
Factibilidad Económica – Financiera	168
Fiabilidad	164
Funcionalidad	160
Homogeneidad.....	146
Identidad	161
Identificación	114
Identificación	153
Identificación	157
Idoneidad	171
Incumbencia.....	172
Individualidad.....	164

Innovativa Inteligible	155
Integralidad.....	112
Integridad.....	157
Introducción	95
Naturaleza económica	108
Nivel de actividad.....	126
Objetividad	172
Objeto	97
Oportunidad	147
Orden	161
Periodicidad.....	148
Perspectiva.....	131
Pertinencia	116
Precisión	99
Predictibilidad.....	131
Prevención	133
Prudencia	114
Racionalidad.....	100
Razonabilidad.....	100
Razonabilidad.....	110
Realismo	102

Registral.....	158
Relación entre unidades de costeo.....	130
Relaciones funcionales entre costos e ingresos	140
Relevancia - Significatividad.....	145
Robustez	165
Segmentación	138
Seguridad	165
Simultaneidad	163
Sistemático	162
Sostenibilidad	167
Sumarial	150
Temporalidad.....	142
Terminología	151
Transparencia	176
Trazabilidad	104
Unidad de costeo	124
Uniformidad	152
Utilidad	95
Utilidad.....	158
Variabilidad	138
Velocidad de respuesta	174

Veracidad	103
Verificabilidad	103
Vigencia	113

Apéndice II - formulario ENCUESTA

Encuesta Académica - Universidad de Buenos Aires - Facultad de Ciencias Económicas - Oscar Santiago Muñoz Bernart

Esta encuesta es parte del trabajo de investigación de mi Tesis Doctoral. Sus respuestas serán compiladas y analizadas preservando la confidencialidad de las mismas. Se expondrán solo datos agregados.

Las opiniones de cada uno de ustedes permitirán llevar a cabo una investigación orientada a la mejora de la calidad de la información interna en las empresas a fin de adecuarse a las necesidades de la gestión en la realidad empresaria actual.

Para completar la presente les solicito que, por favor, marque con una cruz la respuesta que mejor refleje su opinión acerca de cada punto. Agradecemos también sus comentarios, aclaraciones y sugerencias.

Quedo enormemente agradecido por su tiempo y dedicación, y como una mínima forma de retribución, ni bien estén procesados los datos, les enviare los resultados de la presente.

Bienvenidos a mi Encuesta Académica - Universidad de Buenos Aires - Facultad de Ciencias Económicas
Oscar Santiago Muñoz Bernart

Hay 43 preguntas en esta encuesta

Tesis: "Atributos a considerar en el proceso de generación de información gerencial"

1 Nombre: * Por favor, escriba su respuesta aquí:

2 Empresa: * Por favor, escriba su respuesta aquí:

3 Carácter: * Por favor, marque las opciones que correspondan:

- PUBLICO PRIVADO

4 Actividad: Por favor, marque las opciones que correspondan:

- INDUSTRIA SERVICIOS BANCOS AGROPECUARIAS ORGANISMOS / INSTITUCIONES

5 Origen del capital de la empresa: * Por favor, marque las opciones que correspondan:

- NACIONAL EXTRANJERO

6 Carácter sobre el que responde a esta encuesta: *

Por favor, marque las opciones que correspondan:

- EMPRESARIO RELACIÓN DE DEPENDENCIA CONSULTOR

7 Función / Cargo: * Por favor, escriba su respuesta aquí:

8 Carácter en relación a la información en su organización: *

Por favor, marque las opciones que correspondan:

- USUARIO ELABORADOR REVISOR

9 Edad: Por favor, escriba su respuesta aquí:

10 Teléfono: Por favor, escriba su respuesta aquí:

11 Correo Electrónico: Por favor, escriba su respuesta aquí:

12 Su mayor experiencia la ha desarrollado en empresas de tamaño Por favor, marque las opciones que correspondan:

- GRANDE MEDIANA PEQUEÑA

13 Profesión: * Por favor, marque las opciones que correspondan

- ACTUARIO
- ADMINISTRACIÓN
- CIENCIAS DE LA COMUNICACIÓN
- CONTADOR PÚBLICO
- ECONOMÍA
- OTRAS CIENCIAS ECONÓMICAS
- ABOGACÍA
- PSICOLOGÍA
- SOCIOLOGÍA
- OTRAS CIENCIAS SOCIALES
- AGRONOMÍA
- BIOLOGÍA
- MEDICINA
- VETERINARIA
- BIOTECNOLOGÍA

- OTRAS CIENCIAS NATURALES
- ARQUITECTURA
- BIOQUÍMICA
- FARMACIA
- INGENIERÍA
- OTRAS CIENCIAS EXACTAS

14 Años en la actividad empresarial: *

Por favor, escriba su respuesta aquí:

15 Ejercicio Docente: *

Por favor, marque las opciones que correspondan:

- SI NO

16 Institución:

Por favor, escriba su respuesta aquí:

SOBRE INFORMACIÓN EN GENERAL

Por favor, señale con una X la opción que representa su opinión

17 Sobre información en general *

Por favor, seleccione la respuesta apropiada para cada concepto:

	Muy alto	Alto	Medio	Bajo	Nulo
¿Qué importancia le asigna Usted a la información en el proceso de toma de decisiones?	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
¿Cree relación cree Usted que existe entre la calidad de la misma y el éxito de la decisión a tomar?	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
¿Cómo definiría el impacto del factor humano en la calidad de la información que recibe?	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
¿Cómo definiría el impacto de la tecnología en la cantidad de la información que recibe?	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
¿Cómo definiría el impacto de la tecnología en la calidad de la información que recibe?	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
¿Cómo definiría el impacto de las normas criterios y procedimientos que regulan /condicionan su elaboración?	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

SOBRE INFORMACIÓN INTERNA

Por favor, señale con una X la opción que representa su opinión

18 Sobre información interna *

Por favor, seleccione la respuesta apropiada para cada concepto:

	Muy alto	Alto	Medio	Bajo	Nulo
¿Cuál es su nivel de satisfacción respecto a la información interna que usted recibe/elabora en apoyo al proceso de toma de decisiones?	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
En su opinión ¿cuál es la relación entre la calidad de la información interna y los resultados de la organización?	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
¿Cuál es su evaluación respecto del grado de utilidad de la información interna?	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
¿Qué importancia le asignaría a un plan de mejora en el proceso de generación de información interna en su organización?	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
¿Cuál es su nivel de confianza respecto a la información que usted recibe/elabora?	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
¿Con que frecuencia Usted maneja información/reportes específicos, adicionales a los reportes rutinarios establecidos?	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
¿Con que grado de frecuencia se modifican los reportes rutinarios establecidos? (Por ejemplo: sobre resultados, ventas, situación patrimoniales, indicadores, etc.)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
¿Cuál piensa usted que es el grado de interrelación entre el proceso de gestión de su organización y la calidad de la información?	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
¿Cuál es su nivel de satisfacción respecto al contenido de la información que usted recibe/elabora?	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
¿Cuál es su nivel de satisfacción respecto a la forma de presentación de la información que usted recibe/elabora?	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
¿Cuál es su nivel de satisfacción respecto a los criterios utilizados para la preparación de la información que usted recibe/elabora?	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

19 Como usuario, ¿Cree que quién debe elaborarla tiene claro lo que usted espera? *

Por favor, marque las opciones que correspondan:

- S NO

20 ¿Conoce Usted los criterios y pautas aplicados para la elaboración de la información que recibe? *

Por favor, marque las opciones que correspondan:

- SI NO

21 Como elaborador, ¿Tiene claras las expectativas del usuario? *

Por favor, marque las opciones que correspondan:

- SI NO

22 ¿Cree que los usuarios están satisfechos con la información que Usted proporciona? (puede detallar los motivos en" Comentarios") *

Por favor, marque las opciones que correspondan:

- SI NO

23 ¿Conoce Usted con qué propósito va a ser utilizada la información que elabora? *

Por favor, marque las opciones que correspondan:

- SI NO

24 ¿Cree Usted que sería de utilidad aplicar un conjunto enunciativo de atributos y pautas en la preparación de información interna? *

Por favor, marque las opciones que correspondan:

- SI NO

25 ¿Cree Usted que una guía para el chequeo sistemático de atributos de la información ayudaría a mejorar la calidad de ella? *

Por favor, marque las opciones que correspondan:

- SI NO

26 ¿Recomendaría la implementación de un proceso en este sentido?, (Es decir una metodología que busque garantizar el cumplimiento de requisitos de calidad de información mínimos) *

Por favor, marque las opciones que correspondan:

- SI NO

27 ¿Cree que esta implementación sería beneficiosa y aun considerando los costos adicionales que ello pudiera generar? *

Por favor, marque las opciones que correspondan:

- SI NO

28 ¿Estaría dispuesto a impulsar la implementación de esta metodología en su organización? *

Por favor, marque las opciones que correspondan:

- SI NO

29 Comentario:

Por favor, escriba su respuesta aquí:

30 ¿Cuáles serían los atributos principales de la información interna que Usted considera prioritarios? *

Por favor, escriba su respuesta aquí:

SOBRE INFORMACIÓN DE COSTOS Y RESULTADOS

Cual son según su opinión respecto al grado de importancia de las características que debería cumplir la información que Usted requiere/elabora y el grado de importancia que le asigna. En caso que considere relevante alguna observación adicional por favor agréguelo en "Comentarios"

31 Sobre información de costos y resultados *

Por favor, seleccione la respuesta apropiada para cada concepto:

	Indispensable	Alta	Moderada	Baja	Prescindible
Contenido	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Detalles - Información con datos analíticos	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Sumarial - Indicadores - Información con datos resumidos	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Actualización de datos/variables (ajuste por inflación, conversión a otra moneda, etc.)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Alcance - (aspectos económicos + financieros + impositivos + comerciales u otros)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Predictibilidad - escenarios - impactos	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Objetividad	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

	Indispensable	Alta	Moderada	Baja	Prescindible
Razonabilidad	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Relevancia	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Fiabilidad	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Integralidad	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Oportunidad	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Periodicidad	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Velocidad de respuesta ante nuevos requerimientos	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Presentación - exposición	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Comparabilidad	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Transparencia	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Homogeneidad	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Explicativo - descriptivo	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Claridad	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Amenidad	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Identificación: elaborador, periodo comprendido, objeto, datos básicos, etc.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

SOBRE REPORTE ESPECÍFICOS

Cuál es su grado de satisfacción respecto los siguientes aspectos referidos a la información que Usted recibe/elabora. En caso que considere relevante alguna observación adicional por favor agréguelo en "Comentarios"

32 Sobre reportes específicos *

Por favor, seleccione la respuesta apropiada para cada concepto:

	Muy satisfecho	Satisfecho	Ni satisfecho Ni insatisfecho	Insatisfecho	Muy insatisfecho
Estado de resultados mensuales	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Estado de resultados por segmentos (líneas, productos, centros de costos, actividades, proyectos, etc.)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Información financiera real	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Información patrimonial real	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Presupuestos y proyecciones comerciales	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

	Muy satisfecho	Satisfecho	Ni satisfecho Ni insatisfecho	Insatisfecho	Muy insatisfecho
Presupuestos y proyecciones económicas	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Presupuestos y proyecciones financieras	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Presupuestos y proyecciones impositivas	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Presupuestos y proyecciones sobre inversiones (bienes de capital, negocios, investigación y desarrollo, etc.)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

33 ¿Cuál es su grado de satisfacción sobre los siguientes factores del proceso de elaboración de la información que Usted recibe/elabora?

Por favor, seleccione la respuesta apropiada para cada concepto:

	Muy satisfecho	Satisfecho	Ni satisfecho ni insatisfecho	Insatisfecho	Muy insatisfecho
Disponibilidad de RRHH	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Capacitación RRHH (conocimiento)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Criterios utilizados	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Organización	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Procesos de operación y administrativos	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Sistemas de procesamiento de datos/informes	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

34 ¿Cuál es su grado de satisfacción sobre la información que Usted recibe/elabora sobre los siguientes segmentos de costos de su organización? *

Por favor, seleccione la respuesta apropiada para cada concepto:

	Muy satisfecho	Satisfecho	Ni satisfecho ni insatisfecho	Insatisfecho	Muy insatisfecho
Productivos	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

	Muy satisfecho	Satisfecho	Ni satisfecho ni insatisfecho	Insatisfecho	Muy insatisfecho
Comerciales	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Financieros	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Impositivos	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Investigación y desarrollo	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Administrativos	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

EVENTOS RELACIONADOS A LA INFORMACIÓN DURANTE EL ÚLTIMO AÑO

¿Han ocurrido algunas de las siguientes situaciones últimamente respecto a la información que Usted recibe/elabora? En caso que considere relevante alguna observación adicional por favor agréguelo en "Comentarios"

35 Puede enunciar la/las causa/s principales:

Por favor, escriba su respuesta aquí:

36 Según Usted sabe ¿Se ha tenido que rehacer algún informe presentado? *

Por favor, marque las opciones que correspondan:

- SI NO

37 Puede enunciar la/las causa/s principales:

Por favor, escriba su respuesta aquí:

38 Según su opinión, ¿Existen limitaciones para disponer de la información que Usted consideraría como apropiada? *

Por favor, marque las opciones que correspondan:

- SI NO

39 Si su respuesta fue positiva, ¿Podría enunciar los impactos negativos que esta situación genera en su organización?

Por favor, escriba su respuesta aquí:

40 ¿Hay alguna información que Usted desearía tener/elaborar y no la solicita/elabora? *

Por favor, escriba su respuesta aquí:

41 ¿Cuáles cree son las causas por las cuales no se solicita / elabora? *

Por favor, escriba su respuesta aquí:

42 ¿Cuáles son sus principales de satisfacciones respecto a la información que Usted recibe/elabora? *

Por favor, seleccione la respuesta apropiada para cada concepto:

	Muy satisfecho	Satisfecho	Ni satisfecho Ni insatisfecho	Muy insatisfecho
Sistemas de procesamiento de datos / informes	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Capacitación RRHH	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Disponibilidad de tiempo de RRHH	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Procesos	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Organización	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Criterios utilizados	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

43 Otros comentarios que Usted quisiera aportar al presente estudio

Por favor, escriba su respuesta aquí:

Muchas gracias por completar mi Encuesta Académica - Universidad de Buenos Aires - Facultad de Ciencias Económicas - Oscar Santiago Muñoz Bernart

Apéndice III Resumen estadístico de la encuesta

1. Grados de satisfacción sobre **Información General**

RESUMEN ESTADISTICO

	TOTAL ENCUESTADOS					ELABORADORES					USUARIOS				
	GRADO					GRADO					GRADO				
	Muy alto	Alto	Medio	Bajo	Nulo	Muy alto	Alto	Medio	Bajo	Nulo	Muy alto	Alto	Medio	Bajo	Nulo
Sobre información en general															
¿ Que importancia le asigna Usted a la información en el proceso de toma de decisiones?	84,6%	15,4%				79,0%	21,1%				90,5%	9,5%			
¿Qué relación Usted que existe entre la calidad de la misma y el éxito de la decisión a tomar?	52,2%	44,9%	2,9%			50,9%	42,4%	1,8%			54,0%	42,9%	3,2%		
¿ Como definiría el impacto del <u>factor humano</u> en la calidad de la información que recibe ?	41,1%	55,1%	3,7%			36,8%	59,7%	3,5%			44,4%	50,8%	4,8%		
¿ Como definiría el impacto de la <u>tecnología</u> en la cantidad de la información que recibe ?	36,0%	53,7%	10,3%			28,1%	54,4%	17,5%			41,3%	52,4%	6,4%		
¿ Como definiría el impacto de la <u>tecnología</u> en la calidad de la información que recibe ?	27,9%	51,1%	20,6%			24,6%	56,1%	19,3%			30,2%	49,2%	20,6%		
¿ Como definiría el impacto de las normas, criterios y procedimientos que regulan/condicionan su elaboración ?	24,3%	47,8%	25,7%	2,2%		22,8%	47,4%	26,3%	3,5%		22,2%	47,6%	28,6%	1,6%	
¿Cuál es su grado de satisfacción sobre la información que maneja ?	8,3%	40,9%	44,7%	3,3%		8,9%	37,5%	41,1%	10,7%		8,3%	43,3%	46,7%	1,7%	

2. Grados de satisfacción sobre **Información Interna**

	GRADO					Nulo
	Muy alto	Alto	Medio	Bajo	Nulo	
Sobre información interna						
¿ En su opinión cual es la relación entre la calidad de la información interna y los resultados de la organización ?	19,7%	56,1%	22,0%	1,5%		
¿Cuál es su evaluación respecto del grado de utilidad de la información interna ?	19,7%	61,4%	16,7%	1,5%		
¿ Que importancia le asignaría a un plan de mejora en el proceso de generación de información interna en su organización ?	43,2%	47,0%	8,3%			
¿Cuál es su nivel de confianza respecto a la información que usted recibe/elabora ?	13,6%	61,4%	23,5%			
¿ Con que frecuencia Usted maneja información/reportes específicos adicionales a los reportes rutinarios establecidos ?	20,5%	37,9%	33,3%	6,8%		
¿ Con que grado de frecuencia se modifican los reportes rutinarios establecidos ? (P.ej: sobre Resultados, ventas, situación patrimonial, indicadores, etc.)	4,6%	24,2%	40,9%	27,3%	1,5%	
¿ Cual piensa usted es el grado de interrelación entre el proceso de gestión de su organización y la calidad de la información ?	19,7%	52,2%	24,2%	2,3%		
¿Cuál es su nivel de satisfacción respecto al contenido de la información que usted recibe/elabora ?	5,3%	49,2%	43,9%			
¿Cuál es su nivel de satisfacción respecto a la forma de presentación de la información que usted recibe/elabora ?	4,5%	42,4%	48,5%	3,0%		
¿Cuál es su nivel de satisfacción respecto a los criterios utilizados para la preparación de la información que usted recibe/elabora ?	6,8%	49,2%	38,7%	3,8%		

	GRADO					Nulo
	Muy alto	Alto	Medio	Bajo	Nulo	
	23,2%	53,6%	19,6%	1,8%		
	19,6%	51,8%	25,0%	1,2%		
	44,6%	42,9%	10,7%			
	12,5%	60,7%	25,0%			
	21,4%	32,1%	33,9%	10,7%		
	3,6%	30,4%	42,9%	19,6%	1,8%	
	21,4%	50,0%	25,0%	1,8%		
	8,9%	46,4%	42,9%			
	3,6%	41,1%	51,8%	1,8%		
	3,6%	60,7%	32,1%	1,8%		

	GRADO					Nulo
	Muy alto	Alto	Medio	Bajo	Nulo	
	18,3%	55,0%	26,7%			
	18,3%	68,3%	11,7%	1,2%		
	36,7%	53,3%	8,3%			
	15,0%	63,3%	20,0%			
	16,7%	45,0%	33,3%	3,3%		
	5,0%	23,3%	35,0%	35,0%		
	16,7%	51,7%	28,3%	1,7%		
	1,7%	50,0%	46,7%			
	5,0%	43,3%	46,7%	3,3%		
	10,0%	36,7%	46,7%	5,0%		

3. Opiniones sobre aspectos específicos

	TOTAL ENCUESTADOS			ELABORADORES			USUARIOS		
	si	no	NS/NC	si	no	NS/NC	si	no	NS/NC
Como usuario, ¿ cree que quien debe elaborarla tiene claro lo que usted espera ?							61,9%	31,8%	6,3%
¿ Conoce Usted los criterios y pautas aplicados para la elaboracion de la informacion que recibe ?							73,0%	20,6%	6,4%
Como elaborador, ¿ tiene claras las expectativas del usuario ?				79,3%	15,5%				
¿ Cree que los usuarios estan satisfechos con la informacion que Usted proporciona? <i>(puede detallar los motivos en " Comentarios")</i>				84,5%	10,3%				
¿ Conoce Usted con que proposito va a ser utilizada la informacion que elabora ?				81,0%	13,8%				
¿ Cree usted que sería de utilidad aplicar un conjunto enunciativo de atributos y pautas en la preparacion de informacion interna ?	86,1%	8,0%	5,8%	86,2%	8,6%	5,2%	85,7%	6,4%	7,9%
¿ Cree Usted que una guia para el chequeo sistematico de atributos de la informacion ayudaria a mejorar la calidad de ella ?	89,1%	4,4%	6,6%	87,9%	6,9%	5,2%	87,3%	3,2%	9,5%
¿ Recomendaria la implantacion de un proceso en este sentido ? <i>(es decir una metodología que busque garantizar el cumplimiento de requisitos de calidad de informacion mínimos)</i>	87,6%	6,6%	5,8%	84,5%	10,3%	5,2%	88,9%	3,2%	7,9%
¿ Cree que esta implementacion seria beneficosa, aun considerando los costos adicionales que ello pudiera generar ?	88,3%	5,8%	5,8%	84,5%	10,3%	5,2%	88,9%	1,6%	9,5%
¿ Estaria dispuesto a impulsar la implementacion de esta metodologia en su organizacion?	81,8%	12,4%	5,8%	77,6%	17,2%	5,2%	84,1%	7,9%	7,9%

**4. Grado de relación de atributos sobre información de Costos y Resultados -
Total de encuestados**

Sobre informacion de costos y resultados	TOTAL ENCUESTADOS					
	GRADO DE RELACION					
	indispensable	alta	moderada	baja	prescindible	NS /NC
Actualizacion de datos / variables (ajuste por inflacion, conversion a otra moneda)	27,0%	50,8%	20,5%		0,8%	0,9%
Alcance - (aspectos econ + financ + imposit + comer + otros)	30,3%	55,7%	11,5%	1,6%		0,9%
Amenidad	18,9%	39,3%	35,3%	4,9%	0,8%	0,8%
Claridad	50,0%	41,8%	6,6%	0,8%		0,8%
Comparabilidad	29,5%	55,7%	13,9%			0,9%
Contenido	66,4%	30,3%	3,3%			0,0%
Detalles- informacion con datos analiticos	16,4%	54,1%	23,8%	5,7%		0,0%
Explicativo - descriptivo	18,9%	41,8%	34,4%	3,3%	0,8%	0,8%
Fiabilidad	68,0%	28,5%	1,6%			1,9%
Homogeneidad	50,8%	37,7%	9,8%	0,8%		0,9%
Identificacion: elaborador, periodo comprendido, objeto, datos basicos	36,1%	48,4%	13,9%	0,8%		0,8%
Integralidad	55,7%	36,9%	6,6%			0,8%
Objetividad	61,5%	30,3%	6,6%		0,8%	0,8%
Oportunidad	52,5%	37,7%	8,2%			1,6%
Periodicidad	30,3%	50,0%	18,0%	0,8%		0,9%
Predictibilidad - escenarios - impactos	29,5%	49,2%	19,7%	0,8%		0,8%
Presentacion - exposicion	23,0%	59,8%	16,4%			0,8%
Razonabilidad	52,5%	40,2%	6,6%			0,7%
Relevancia	50,0%	41,8%	7,4%			0,8%
Sumarial - Indicadores - informacion con datos resumidos	47,5%	39,3%	12,3%	0,8%		0,1%
Transparencia	56,6%	32,8%	8,2%	1,6%		0,8%
Velocidad de respuesta ante nuevos requerimientos	29,5%	54,1%	15,6%			0,8%

5. Grado de relación de atributos sobre información de Costos y Resultados -

Elaboradores

Sobre informacion de costos y resultados	ELABORADORES					
	GRADO DE RELACION					
	indispensable	alta	moderada	baja	prescindible	NS /NC
Actualizacion de datos / variables (ajuste por inflacion, conversion a otra moneda, etc. /	15,1%	58,5%	26,4%			0,0%
Alcance - (aspectos econ + financ + imposit + comer + otros)	24,5%	60,4%	11,3%	3,8%		0,0%
Amenidad	20,8%	30,2%	45,3%	3,8%		0,0%
Claridad	49,1%	41,5%	7,6%	1,9%		0,0%
Comparabilidad	24,5%	50,9%	24,5%			0,0%
Contenido	60,4%	35,9%	3,8%			0,0%
Detalles- informacion con datos analiticos	9,4%	56,0%	30,2%	3,8%		0,6%
Explicativo - descriptivo	18,9%	41,8%	34,4%	3,3%		1,7%
Fiabilidad	64,2%	32,1%	3,8%			0,0%
Homogeneidad	50,9%	35,9%	11,3%	1,9%		0,0%
Identificacion: elaborador, periodo comprendido, objeto, datos basicos, etc.	35,9%	45,3%	17,0%	1,9%		0,0%
Integralidad	54,7%	35,9%	9,4%			0,0%
Objetividad	60,4%	28,3%	11,3%			0,0%
Oportunidad	47,2%	39,6%	11,3%	1,9%		0,0%
Periodicidad	30,2%	41,5%	26,4%	1,9%		0,0%
Predictibilidad - escenarios - impactos	20,8%	54,7%	22,6%	1,9%		0,0%
Presentacion - exposicion	24,5%	54,7%	20,8%			0,0%
Razonabilidad	52,8%	39,6%	7,6%			0,0%
Relevancia	47,2%	45,3%	7,6%			0,0%
Sumarial - Indicadores - informacion con datos resumidos	37,7%	43,4%	17,0%	1,9%		0,0%
Transparencia	56,6%	28,3%	11,3%	3,8%		0,0%
Velocidad de respuesta ante nuevos requerimientos	28,3%	50,9%	20,8%			0,0%

6. Grado de relación de atributos sobre información de Costos y Resultados -

Usuarios

Sobre información de costos y resultados	USUARIOS					
	GRADO DE RELACION					
	indispensable	alta	moderada	baja	prescindible	NS /NC
Actualización de datos / variables (ajuste por inflación, conversión a otra moneda, etc. /	29,6%	48,2%	20,4%		1,9%	0,0%
Alcance - (aspectos econ + financ + imposit + comer + otros)	37,0%	51,9%	11,1%			0,0%
Amenidad	20,4%	40,7%	29,6%	7,4%	1,9%	0,0%
Claridad	50,0%	42,6%	7,4%			0,0%
Comparabilidad	33,3%	59,3%	7,4%			0,0%
Contenido	68,5%	27,8%	3,7%			0,0%
Detalles- información con datos analíticos	22,2%	53,7%	18,5%	5,6%		0,0%
Explicativo - descriptivo	18,9%	41,8%	34,4%	3,3%	0,8%	0,8%
Fiabilidad	72,2%	27,8%				0,0%
Homogeneidad	51,9%	38,9%	9,3%			0,0%
Identificación: elaborador, periodo comprendido, objeto, datos básicos, etc.	35,2%	51,9%	13,0%			0,0%
Integralidad	55,6%	38,9%	5,6%			0,0%
Objetividad	61,1%	35,2%	1,9%		1,9%	0,0%
Oportunidad	55,6%	38,9%	5,6%			0,0%
Periodicidad	29,6%	59,3%	11,1%			0,0%
Predictibilidad - escenarios - impactos	31,5%	50,0%	18,5%			0,0%
Presentación - exposición	18,5%	66,7%	14,8%			0,0%
Razonabilidad	55,6%	37,0%	7,4%			0,0%
Relevancia	53,7%	38,9%	7,4%			0,0%
Sumarial - Indicadores - información con datos resumidos	51,9%	37,1%	11,1%			0,0%
Transparencia	53,7%	38,9%	7,4%			0,0%
Velocidad de respuesta ante nuevos requerimientos	33,3%	55,6%	11,1%			0,0%

7. Grado de satisfacción sobre Reportes Específicos - Total encuestados

Sobre reportes específicos	TOTAL ENCUESTADOS					
	GRADO DE SATISFACCIÓN					
	muy satisfecho	satisfecho	ni satisfecho ni insatisfecho	insatisfecho	muy insatisfecho	NS /NC
Estado de resultados mensuales	24,4%	53,8%	19,3%	1,7%		0,8%
Estado de resultados por segmentos (líneas, productos, centros de costos, actividades, proyectos, etc.)	16,8%	45,3%	30,2%	5,0%	0,8%	1,9%
Informacion financiera real	18,5%	42,9%	32,8%	5,0%		0,8%
Informacion patrimonial real	16,8%	39,5%	31,9%	10,9%		0,9%
Presupuestos y proyecciones comerciales	12,6%	35,3%	37,8%	12,6%	0,8%	0,9%
Presupuestos y proyecciones economicas	12,6%	42,9%	37,0%	5,9%	0,8%	0,8%
Presupuestos y proyecciones financieras	11,8%	47,0%	31,9%	7,6%	0,8%	0,9%
Presupuestos y proyecciones impositivas	8,4%	35,3%	44,5%	9,2%	1,7%	0,9%
Presupuestos y proyecciones sobre inversiones (bienes de capital, negocios, investigacion y desarrollo, etc.)	8,4%	35,4%	42,9%	12,6%	0,8%	-0,1%

8. Grado de satisfacción sobre Reportes Específicos - Elaboradores

Sobre reportes específicos	ELABORADORES					
	GRADO DE SATISFACCIÓN					
	muy satisfecho	satisfecho	ni satisfecho ni insatisfecho	insatisfecho	muy insatisfecho	NS /NC
Estado de resultados mensuales	21,2%	48,1%	26,9%	1,9%		1,9%
Estado de resultados por segmentos (líneas, productos, centros de costos, actividades, proyectos, etc.)	9,6%	50,0%	26,9%	9,6%	1,9%	1,9%
Informacion financiera real	15,4%	36,5%	36,5%	9,6%		1,9%
Informacion patrimonial real	17,3%	36,5%	32,7%	11,5%		1,9%
Presupuestos y proyecciones comerciales	7,7%	34,6%	42,3%	11,5%	1,9%	1,9%
Presupuestos y proyecciones economicas	9,6%	38,5%	44,2%	3,9%	1,9%	1,9%
Presupuestos y proyecciones financieras	11,5%	40,4%	38,5%	5,8%	1,9%	1,9%
Presupuestos y proyecciones impositivas	11,5%	25,0%	48,1%	11,5%	1,9%	1,9%
Presupuestos y proyecciones sobre inversiones (bienes de capital, negocios, investigacion y desarrollo, etc.)	7,7%	26,9%	51,9%	9,6%	1,9%	1,9%

9. Grado de satisfacción sobre Reportes Específicos - Usuarios

Sobre reportes específicos	USUARIOS					
	GRADO DE SATISFACCIÓN					
	muy satisfecho	satisfecho	ni satisfecho ni insatisfecho	insatisfecho	muy insatisfecho	NS /NC
Estado de resultados mensuales	28,3%	58,5%	11,3%	1,9%		0,0%
Estado de resultados por segmentos (líneas, productos, centros de costos, actividades, proyectos, etc.)	20,8%	47,2%	28,3%	1,9%		1,9%
Informacion financiera real	22,6%	45,3%	30,2%	1,9%		0,0%
Informacion patrimonial real	17,0%	39,6%	30,2%	13,2%		0,0%
Presupuestos y proyecciones comerciales	18,9%	35,9%	34,0%	11,3%		0,0%
Presupuestos y proyecciones economicas	17,0%	39,6%	34,0%	9,4%		0,0%
Presupuestos y proyecciones financieras	13,2%	49,1%	26,4%	11,3%		0,0%
Presupuestos y proyecciones impositivas	5,7%	45,3%	39,6%	7,6%	1,9%	0,0%
Presupuestos y proyecciones sobre inversiones (bienes de capital, negocios, investigacion y desarrollo, etc.)	9,4%	39,6%	37,7%	13,2%		0,0%

10. Grado de satisfacción sobre los siguientes factores - Total Encuestados

¿ Cuales es su grado de satisfaccion sobre los siguientes factores del proceso de elaboracion de la informacion que Usted recibe/elabora ?	TOTAL ENCUESTADOS					
	GRADO DE SATISFACCIÓN					
	muy satisfecho	satisfecho	ni satisfecho ni insatisfecho	Insatisfecho	muy insatisfecho	NS /NC
Disponibilidad de RRHH	9,2%	47,1%	33,6%	9,2%		0,9%
Capacitacion RRHH (conocimiento)	11,8%	44,5%	29,4%	13,5%		0,8%
Criterios utilizados	6,7%	52,1%	34,5%	5,9%		0,8%
Organización	7,5%	50,4%	31,9%	9,2%		1,0%
Procesos de operación y administrativos	4,2%	54,6%	29,4%	10,8%	0,8%	0,2%
Sistemas de procesamiento de datos / informes	9,2%	48,7%	31,9%	8,4%	0,8%	1,0%

11. Grado de satisfacción sobre los siguientes factores - Elaboradores

¿ Cuales es su grado de satisfaccion sobre los siguientes factores del proceso de elaboracion de la informacion que Usted recibe/elabora ?	ELABORADORES					
	GRADO DE SATISFACCIÓN					
	muy satisfecho	satisfecho	ni satisfecho ni insatisfecho	Insatisfecho	muy insatisfecho	NS /NC
Disponibilidad de RRHH	3,9%	40,4%	40,4%	13,5%		1,9%
Capacitacion RRHH (conocimiento)	1,9%	48,1%	28,9%	19,2%		1,9%
Criterios utilizados	1,9%	55,8%	30,8%	9,6%		1,9%
Organización	1,9%	50,0%	34,6%	11,5%		1,9%
Procesos de operación y administrativos		48,1%	36,5%	11,5%	1,9%	1,9%
Sistemas de procesamiento de datos / informes	7,7%	44,2%	38,5%	5,8%	1,9%	1,9%

12. Grado de satisfacción sobre los siguientes factores - Usuarios

¿ Cuales es su grado de satisfaccion sobre los siguientes factores del proceso de elaboracion de la informacion que Usted recibe/elabora ?	USUARIOS					
	GRADO DE SATISFACCIÓN					
	muy satisfecho	satisfecho	ni satisfecho ni insatisfecho	Insatisfecho	muy insatisfecho	NS /NC
Disponibilidad de RRHH	15,1%	50,9%	28,3%	5,7%		0,0%
Capacitacion RRHH (conocimiento)	20,8%	41,5%	32,1%	5,7%		0,0%
Criterios utilizados	11,3%	49,1%	37,7%	1,9%		0,0%
Organización	13,2%	52,8%	30,2%	3,8%		0,0%
Procesos de operación y administrativos	7,6%	56,6%	30,2%	5,7%		0,0%
Sistemas de procesamiento de datos / informes	11,3%	50,9%	28,3%	9,4%		0,0%

13. Grado de satisfacción sobre Segmentos de Costos - Total Encuestados

¿ Cuales es su grado de satisfaccion sobre la informacion que Usted recibe/elabora sobre las siguientes <u>segmentos de costos</u> de su organizacion?	TOTAL ENCUESTADOS					
	GRADO DE SATISFACCIÓN					
	muy satisfecho	satisfecho	ni satisfecho ni insatisfecho	Insatisfecho	muy insatisfecho	NS /NC
Productivos	11,8%	45,4%	36,1%	5,0%	0,8%	0,8%
Comerciales	9,2%	51,3%	31,9%	5,9%	0,8%	0,9%
Financieros	10,9%	51,3%	31,9%	5,0%		0,9%
Impositivos	4,2%	42,0%	44,5%	0,84		9,3%
Investigacion y desarrollo	5,0%	31,9%	47,1%	15,1%		0,9%
Administrativos	10,1%	51,3%	34,5%	3,4%		0,9%

14. Grado de satisfacción sobre Segmentos de Costos - Elaboradores

¿ Cuales es su grado de satisfaccion sobre la informacion que Usted recibe/elabora sobre las siguientes <u>segmentos de costos</u> de su organizacion?	ELABORADORES					
	GRADO DE SATISFACCIÓN					
	muy satisfecho	satisfecho	ni satisfecho ni insatisfecho	Insatisfecho	muy insatisfecho	NS /NC
Productivos	11,5%	34,6%	44,2%	5,8%	1,9%	1,9%
Comerciales	5,8%	53,9%	32,7%	3,9%	1,9%	1,9%
Financieros	5,8%	51,9%	32,7%	7,7%		1,9%
Impositivos	5,8%	36,5%	46,2%	9,6%		1,9%
Investigacion y desarrollo	7,7%	23,1%	53,9%	13,5%		1,9%
Administrativos	9,6%	50,0%	36,5%	1,9%		1,9%

15. Grado de satisfacción sobre Segmentos de Costos - Usuarios

¿ Cuales es su grado de satisfaccion sobre la informacion que Usted recibe/elabora sobre las siguientes <u>segmentos de costos</u> de su organizacion?	USUARIOS					
	GRADO DE SATISFACCIÓN					
	muy satisfecho	satisfecho	ni satisfecho ni insatisfecho	Insatisfecho	muy insatisfecho	NS /NC
Productivos	11,3%	52,8%	32,1%	3,8%		0,0%
Comerciales	13,1%	49,1%	34,0%	1,9%		2,0%
Financieros	17,0%	52,8%	26,4%	3,8%		0,0%
Impositivos	3,8%	49,1%	39,6%	7,6%		0,0%
Investigacion y desarrollo	3,8%	37,7%	43,4%	15,1%		0,0%
Administrativos	9,4%	49,1%	35,9%	5,7%		0,0%

Índice de Tablas y figuras	Página
1. Pirámide del conocimiento	83

Índice de Cuadros

1. Grados de satisfacción sobre Información General	208
2. Grados de satisfacción sobre Información Interna	209
3. Opiniones sobre aspectos específicos	210
4. Atributos sobre información de Costos y Resultados - Total de encuestados	211
5. Atributos sobre información de Costos y Resultados - Elaboradores	212
6. Atributos sobre información de Costos y Resultados - Usuarios	213
7. Grado de satisfacción sobre Reportes Específicos - Total encuestados	214
8. Grado de satisfacción sobre Reportes Específicos - Elaboradores	214
9. Grado de satisfacción sobre Reportes Específicos - Usuarios.....	215
10. Grado de satisfacción sobre los siguientes factores - Total Encuestados ..	216
11. Grado de satisfacción sobre los siguientes factores - Elaboradores	216
12. Grado de satisfacción sobre los siguientes factores - Usuarios	216
13. Grado de satisfacción sobre Segmentos de Costos - Total Encuestados....	217
14. Grado de satisfacción sobre Segmentos de Costos - Elaboradores	217
15. Grado de satisfacción sobre Segmentos de Costos - Usuarios	217

Referencias bibliográficas

Ackoff, R. L. (1978). The art of problem solving. John Wiley & Sons..

AccountAbility (2008) AA 1000 Accountability Principles Standard disponible en <http://www.accountability.org/standards/aa1000aps.html> Consultado 21-6-16

Ahrens, T., & Chapman, C. S. (2006). Doing qualitative field research in management accounting: Positioning data to contribute to theory. Accounting, Organizations and Society, 31(8), 819-841.. Disponible en www.sciencedirect.com
<http://www.tvec.gov.lk/cell/pdf/AhrensandChapman-AOS.pdf> Consultado 21-6-16

Akerlof, G. (1995). The market for “lemons”: Quality uncertainty and the market mechanism. In Essential Readings in Economics (pp. 175-188). Macmillan Education UK.

Alatraste, S. y Alatraste, S (1976) Técnica de los Costos, Porrúa, México

Allais, M. (1990). Allais paradox. In Utility and probability (pp. 3-9). Palgrave Macmillan UK. Consultado 21-6-16
<http://wolfweb.unr.edu/homepage/pingle/Teaching/BADM%20791/Week%206%20Decision%20Making%20Under%20Uncertainty/Allais%20Paradox%201953.pdf>

Alsina, P. (2007). Arte, ciencia y tecnología. Editorial UOC.

Anthony, R. (1971) Sistemas de Planeamiento y Control El ateneo, Buenos Aires

Anthony, R. (1985) Contabilidad para la Direccion. El Ateneo, Buenos Aires

Anthony, R. (1995) La contabilidad en la administración de empresas Limusa, México

Anthony, R. y Hekimian, J. (1978) Sistemas de costos operativos, El Ateneo, Buenos Aires

Anthony, R. y Hermanson, R. (1975) Contabilidad Gerencial , El Ateneo, Buenos Aires

Arbonies, A. (2009) La disciplina de la innovación - Rutinas creativas Ed. Diaz de Santos. Madrid

- Argyris, C. (2009). Conocimiento para la acción. Ediciones Granica SA. Buenos Aires
- Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (2003) AECA. Contabilidad de Gestión para la Toma de Decisiones, Documento # 27
- Atkinson, A. A., Balakrishnan, R., Booth, P., & Cote, J. M. (1997). New directions in management accounting research. *Journal of Management Accounting Research*, 9, 79.
- Ávila, J. (1989) El costo económico de la incertidumbre, Ensayos Económicos del Banco Central de la Republica Argentina. Buenos Aires
- Baddeley, A. (1994) The Magical Number Seven: Still Magic after all These Years?. *Psychological Review* Vol. 101(2), Apr 1994, 353-356. Disponible en: <http://dx.doi.org/10.1037/0033-295X.101.2.353> Consultado 15-3-16
- Bagley, D. y Reese, E. (1992) Mas allá de las ventas Granica
- Baker, M., Jacobsen, L., Ramirez Padilla, D. (1996) Contabilidad de costos - Un enfoque administrativo para la toma de decisiones, McGraw Hill
- Balachandran, S. V., & Balachandran, B. V. (2005). Cost culture through cost management maturity model. *Journal of cost management*, 19(6), 15-26.
- Ballve, A. (2008) Tablero de control - información para crear valor, Emece. Buenos Aires
- Barcelona Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1997). El cuadro de mando integral. Barcelona: Gestión 2000.
- Batram, A. (2001) Navegar por la complejidad. Granica. Barcelona
- Belkaoui, A. R. (1993), *Accounting Theory*, 3ª edición. Harcout Brace Javanovich Limited. Great Britain.
- Biondi, M. (1984) Tratado de Contabilidad Intermedia y Superior. Macchi, Buenos Aires
- Biondi, M. (2002) “La teoría contable ante la demanda de información”. *D& G profesional y empresaria* T. III nro., 34, 645-669.

- Biondi, M. (2007) Aspectos metodológicos de las investigaciones en las universidades sobre el conocimiento contable. Revista Contabilidad y Auditoría N° 26 Facultad de Ciencias Económicas. UBA
- Biondi, M. & Casparri, M., Font, E. (2005) Una Investigación Interdisciplinaria en el Instituto de Investigaciones Contables en la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires. Contabilidad y Auditoría. Número 22 – año 11 – diciembre 2005
- Biondi, M., & Viegas, J. C. (2007). los efectos de los cambios de escenarios sobre las bases teóricas para la preparación de la información contable proyectada o prospectiva. Universidad Buenos Aires. Argentina.
- Biondi, M., & Viegas, J. C. (2012). Bases teóricas para la preparación de la información contable proyectada o prospectiva. Contabilidad y auditoría, (19)
- Bodie, Z., Vinitzky, R. C., Bodie, G. M., Merton, R. C., & Vinitzky, G. M. (2006). Finanzas y gestión. Pearson, México
- Bonatti, P., Weissmann, E., & Israel, L. (2011). Teoría de la Decisión. Prentice Hall Pearson), Buenos Aires
- Boyd, L. H., & Cox Iii, J. F. (2002). Optimal decision making using cost accounting information. International Journal of Production Research, 40(8), 1879-1898.
- Braidot, N. (2008). Neuromanagement. Granica. Buenos Aires
- Buchanan, L., y O'Connell A. (2006). Una breve historia de la toma de decisiones. Harvard Business Review América Latina. Descargado 8-4-2011 de www.hbrl.com
- Bunge, M. (1976) La ciencia, su método y su filosofía. Ediciones Siglo Veinte, Buenos Aires
- Bunge, M. (1982) Economía y Filosofía. Madrid, España. Editorial Tecnos
- Bunge, M. (1989) La investigación científica: su estrategia y su filosofía. Traducción de Manuel Sacristán – 2ª edición corregida – Barcelona. Editorial Ariel S.A.
- Bunge, M. (2004) La Investigación científica 2* edición Siglo XXI, Buenos Aires

- Calvente, A. (2007) El concepto moderno de sustentabilidad. Universidad Abierta Interamericana Socio ecología y desarrollo sustentable Consultado 20-6-16 <http://tallerdesustentabilidad.ced.cl/wp/wp-content/uploads/2015/04/UAIS-El-concepto-moderno-de-sustentabilidad.pdf>
- Cañibano, L. (1996) La contabilidad en España: “Cambios en la profesión, en la docencia y en la investigación”. Revista Española de Financiación y Contabilidad. Vol XXV. N° 88
- Cañibano, L., Pereda, J. T., & López, J. L. (1985). Naturaleza y filosofía de los principios contables. Revista española de financiación y contabilidad, Vol XV. N° 47 pag. 293-355.
- Cartier, E. (2008) ¿Teoría General del Costo?, Congreso IAPUCO XXXI, Tucumán
- Cartier, E. N., Sanjurjo, A. J., & Yárdin, A. (1996). La contabilidad de gestión en Argentina. Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, AECA.
- Cartier, E., & Yárdin, A. (1988). Juicio a la Contabilidad de costos. Revista Española de Financiación y Contabilidad, 603-623.
- Cascarini, Daniel (1985) Costeo y evaluación de la producción conjunta. El Coloquio, Buenos Aires
- Cascarini, Daniel (1986) Contabilidad de costos - Principios y esquemas. El Coloquio, Buenos Aires
- Casparri, M.T, Garnica Hervas, J; Thomasz, E (2010) Turbulencia, no linealidad y caos. Proyecto de Investigación PICT2006 N° 770 y UBACYT E008
- Castelló, E., & Lizcano, J. (1994). Los costes del ciclo de vida del producto: Marco conceptual en la nueva contabilidad de gestión. Revista española de financiación y contabilidad, Volumen 23 número 8, pág. 929-955.
- Chapman, C. S., Hopwood, A. G., & Shields, M. D. (Eds.). (2006). Handbook of management accounting research (Vol. 1). Elsevier. Amsterdam, Holanda

- Cholvis, Francisco (1954) Costos Standard, Prometeo, Buenos Aires
- Coleman, D. (1999) La Inteligencia Emocional en la Empresa. Vergara. Buenos Aires.
- Cortada de Kohan Nuria (2008) Los Sesgos cognitivos en la toma de decisiones
International Journal of Psychological Research 2008. Disponible (20-6-16) en
<http://s3.amazonaws.com/academia.edu.documents/46493442.pdf>
- Covey, S. R., Felipe, A., & Badillo, A. (2003). Los 7 hábitos de la gente altamente efectiva. La revolución ética en la vida cotidiana y en la empresa.- 1ª ed. IIª reimp. Paidós. Buenos Aires
- Cuyumgian, E. (1992) Costos y resultados reales, El Coloquio, Buenos Aires
- Cyert, R., March, J. (1965) Teoría de las decisiones económicas en la empresa. Prentice-Hall. México
- D'Onofrio, P. (2014). Las teorías de la contabilidad social y su relación con la Responsabilidad Social Empresaria. Documentos de Trabajo de Contabilidad Social 2014, Numero 1
- David, F.R. (2003) Conceptos de Administración Financiera. Pearson Educación
- De Luca, M., Malamud, A. (2010) Argentina: turbulencia económica, polarización social y realineamiento político. Revista de Ciencia Política Volumen 30 N° 2
- De Vries, M. K. (1996). Leaders who make a difference. European Management Journal, 14(5), 486-493.
- Dean, J. (1951) Economía para Directores de Empresa, Editorial Bibliográfica Argentina, Buenos Aires
- Diebold, J. (1984) Futuro Innovación tecnológica y cambio social, Fraternal. Buenos Aires.
- Dodgson, M., Gann, D., y Salter, A. (2002). The intensification of innovation. International Journal of Innovation Management, 2002 Vol. 6 Number 1 , pag. 53-83.

- Dohr, J. L., Inghram, H. A., & Love, A. L. (1954). *Contabilidad de Costos*. Editorial Labor. España
- Domínguez, D. C. (2010). Las Redes Sociales. Tipología, uso y consumo de las redes 2.0 en la sociedad digital actual. *Documentación de las Ciencias de la Información*, Vol. 33, pág. 45-68
- Domínguez, Luis Martín (1979) *Costos por Procesos y Estándares*, Cangallo. Buenos Aires
- Drucker, P. F. (2002). *Los desafíos de la gerencia para el siglo XXI*. Editorial Norma.
- Drucker, P.F. (1993) *La sociedad pos capitalista*. Apostrofe. Barcelona
- Drucker, P.F. (2001) *Dirección de instituciones sin fines de lucro* El ateneo, Buenos Aires
- Drucker, P.F. (2004) *La disciplina de la innovación*. Harvard Business Review.
- Drury. C. (2011) *Cost and Management Accounting 7^a edition*. Cengage Learning, Reino Unido
- Duncan, I. (2012) *History and development of cost accounting in the U.S.: from its early beginnings to recognized profession*. American Institute of Higher Education – The 7th International Conference, Williamsburg, Nueva York
- Eco, U. (2001) *Como se hace una tesis*, Gedisa Editorial, Barcelona.
- Ekbatani, M. y Sangeladji, M.(2008) *Traditional Vs. Contemporary managerial/cost accounting techniques. Differences between opinions of educators and practitioners*. *International Business & Economics Research Journal*. Vol. 7 N° 1
- Emery, James (1969) *Sistemas de Planeamiento y Control en la empresa*, El ateneo, Buenos Aires
- Ercole, R. (2003). *La contabilidad de gestión en Argentina: aspectos profesionales y académicos*. *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*, Volumen 1 Numero 1, pág. 53-62.
- Faga, H. y Ramos Mejia, M. (2006a) *Como conocer y manejar sus costos para tomar decisiones rentables*. 2^a Edición, Granica, Buenos Aires

- Faga, H. y Ramos Mejia, M. (2006b) Como profundizar en el análisis de los costos para tomar mejores decisiones empresariales. Granica, Buenos Aires
- Fama, E. F. (1980). Agency Problems and the Theory of the Firm. The journal of political economy, 288-307.
- Fassio, A., Pascual, L. y Suárez, F. (2004) Introducción a la Metodología de la Investigación Aplicada al Saber Administrativo y al Análisis Organizacional, Ediciones Macchi, Buenos Aires.
- Federación Argentina de consejos profesionales de Ciencias Económicas. Resolución Técnica N* 16 de la Marco Conceptual de las Normas Contables Profesionales disponible en www.consejo.org.ar/documentos/Rt16.zip
- Feliu, V. M. R., & Barrachina, M. (2006). La teoría de estructuración en la investigación de la contabilidad de gestión. Problemática del cambio contable. Revista de contabilidad y dirección, (3), 151-176.
- Fernández, A. (1994). Situación actual y perspectivas futuras en Contabilidad de Gestión. Lizcano (Ed), Elementos de Contabilidad de Gestión. AECA. Madrid, 55-78.
Disponible en: <http://www.observatorio-iberoamericano.org/paises/spain/Art%C3%ADculos%20diversos%20sobre%20Contabilidad%20de%20Gesti%C3%B3n/Antonio%20Fern%C3%A1ndez%20Fern%C3%A1ndez%202.pdf> Consultado 4-12-15
- Fernández, A. (1994b). Situación actual y perspectivas futuras en Contabilidad de Gestión. Lizcano (Ed), Elementos de Contabilidad de Gestión. AECA. Madrid, 55-78.
- Fernández, A. F. (1994a). La contabilidad de gestión en el contexto de la excelencia empresarial. Revista Española de Financiación y Contabilidad, pág. 863-886.
- Fernandez, A.F. (1991) Tecnología de la información y Contabilidad de Gestión. Revista Española de Financiación y Contabilidad Vol. XXI. N. 68 pág. 675-683
- Ferrando, M. G. (1996). La encuesta. In El análisis de la realidad social. Métodos y técnicas de investigación (pp. 167-201). Alianza Universidad Textos Madrid.

- Flores Vivar, J. M. (2009). Nuevos modelos de comunicación, perfiles y tendencias en las redes sociales. Revista Comunicar n° 33, v. XVII, Revista científica de Educomunicación pág.- 73-81 Disponible 20-6-16
<http://rabida.uhu.es/dspace/bitstream/handle/10272/2843/b15573680.pdf?sequence=1>
- Forrester, J. (1995) Comportamiento contraintuitivo de los sistemas sociales. Technology Review. MIT. Massachusetts. Estados Unidos
- Fowler Newton, E. (1976) El ajuste de estados contables por inflación, Contabilidad Moderna, Buenos Aires
- Fowler Newton, E. (2004) Cuestiones Contables Fundamentales. Cuarta Edición. Bs. As. Editorial La Ley
- Franco, O. A. (1978) Costos de producción y comercialización, El Coloquio, Buenos Aires
- Franco, O. A. (1986) Costos financieros, El Coloquio, Buenos Aires
- Frenkel, R. (2003). Globalización y crisis financieras en América Latina. Revista de la CEPAL Numero 80. Disponible 18-8-15 en
http://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/10894/080041054_es.pdf?sequence=1
- Fronti de Garcia, L. (2007) Aportes tecnológicos al sistema de control interno. Trabajo presentado en el X Congreso Internacional de Costos, Contabilidad, Control, Auditoria, Gestión de Costos y Mundialización. Lyon, Francia.
- Fronti de García, L., & García-Casella, C. L. (2009). El sistema contable de gestión ambiental ante el cambio climático. Instituto de Investigaciones en Administración, Contabilidad y Métodos Cuantitativos para la Gestión Sección de Investigaciones Contables.
- Fronti, I.G. (2007) El método deductivo en contabilidad: su aplicación a la contabilidad microsocia. Disponible en

www.econ.uba/www/servicios/biblioteca/bibliotecadigital/institutos/cics/a1n1/cap5.pdf

- Fulao, J. C. G. (1996). *Incursiones en management: ensayos sobre gestión*. Cima Profesional. Buenos Aires
- Gadow, F. (2013). *Dilemas: la gestión del talento en tiempos de cambio*. Ediciones Granica.
- Galbraith, J. K. (1996). *El dinero*. Ariel. Barcelona
- García Casella, C. L. (1995) traducción del Informe sobre la Teoría Contable y la aceptación que merece esa Teoría. American Accounting Association, Committee on Concepts and Standards for External “Contabilidad y Auditoría” N° 27 – año 14 junio 2008 50 Financial Reports 1977. Reimpreso 1991. Instituto de Investigaciones Contables. FCE UBA
- García Casella, C. L. (2000) *Curso Universitario de Introducción a la Teoría Contable (primera parte)*. Buenos Aires. Editorial Economizarte.
- García Casella, C.L. (2001) *La contabilidad directiva: una perspectiva multicultural*. Trabajo presentado en el VII Congreso del Instituto Internacional de Costos. León. España
- García Casella, C. L. (2003). “Particularidades del método científico en contabilidad.” *Enfoques* Nro. 3(Marzo 2003): 38-46.
- García Casella, C. L. (2006) *La contabilidad y la fábrica de ladrillos*. *Revista Contabilidad y Auditoría* N° 23 Facultad de Ciencias Económicas. UBA. Buenos Aires
- García Casella, C.L. (2007) *El enfoque científico de la contabilidad como aporte al desarrollo de la economía humana a nivel internacional*. *Revista Contabilidad y Auditoría* N° 26 Facultad de Ciencias Económicas. UBA.
- García Casella, C.L. (2008) *Necesidad de reconstruir la teoría de la contabilidad financiera*. *Revista Contabilidad y Auditoría* N° 27 Facultad de Ciencias Económicas. UBA.
- García Casella C.L. (2009) (Director); Fernández O. y Montanini G. (Investigadores) *Evolución de la doctrina contable a través de las tesis doctorales en la Facultad de*

Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires entre 1916 y 2008. UBA,
Buenos Aires

García Casella, C.L.(2011) Dialogo sobre la contabilidad con el colega Hugo Ricardo Arreghini. Revista Contabilidad y Auditoría N° 34 Facultad de Ciencias Económicas. UBA.

García Casella, C. L. y Rodríguez de Ramírez, M. C. (2001) Elementos para una Teoría General de la Contabilidad. Buenos Aires. Editorial La Ley S.A.

García Casella, C.L. y Rodríguez de Ramírez, M. (2001) Elementos para una Teoría General de la Contabilidad, La Ley, Buenos Aires

García Casella, C.L. y Rodríguez de Ramírez, M.C. (2002) Hacia un incremento de la modelización contable. Ediciones Cooperativas. Buenos Aires.

García Ferrando, M. (1986) La encuesta, Alianza Universidad, Madrid

García Fronti, I. (2014) Cual es el rol de la contabilidad con respecto a la responsabilidad social empresaria Documentos de trabajo de Contabilidad Social, disponible en http://bibliotecadigital.econ.uba.ar/download/contsoc/contsoc_v1_n1_01.pdf 21-6-16

García, G. C. (2006). Neuroeconomía: nuevas orientaciones en los estudios de historia económica. Antigüedad y cristianismo: Monografías históricas sobre la Antigüedad tardía, (23), 953-964. Disponible en <http://revistas.um.es/ayc/article/viewFile/52441/50581> 21-6-16

Garvin, D. (2008) Como tomar mejores decisiones, Harvard Business Press Impact Media Comercial

Gil Pechuan, Ignacio (1997) Sistemas y tecnologías de la información para la gestión Mc Graw Hill

Gillespie, C. (1961). Contabilidad y Control de Costos. Editorial Diana. México

- Gilli, J.J. (2006) Relación entre objetivos, hipótesis y metodología (II) Seminario y Taller de Metodología de la Investigación Contable. Facultad de Ciencias Económicas (UBA)
- Gilli, J.J., Tartabini, A. (2013) Dirección Estratégica. Centro Cultural de la Cooperación Floreal Gorini. Universidad Nacional de Quilmes.
- Gilli, J. J., Arostegui, A., Doval, I., Iesulauro, A., & Schulman, D. (2013). Diseño organizativo: estructura y procesos. Ediciones Granica.
- Giménez, C.M. (1976) Costos de distribución, El Coloquio, Buenos Aires
- Giménez, C.M. y colaboradores (1995) Costos para empresarios- Macchi, Buenos Aires
- Giménez, C.M. (1977) Materias primas en el costo industrial - La gestión de compras, El Coloquio, Buenos Aires
- Giménez, C.M. (1978) Costos por procesos El Coloquio Buenos Aires
- Giménez C. M. (1979). Tratado de Contabilidad de Costos. Editorial Macchi–Buenos Aires.
- Giménez C.M. y colaboradores (2001) Gestión y costos- Beneficio creciente, mejora continua. Macchi, Buenos Aires
- Gleick, J. (2011). Chaos: Making a new science. Open Road Media.
- Goffee, R., & Jones, G. (2001). El carácter organizacional: cómo la cultura corporativa puede crear o destruir negocios. Granica
- Goldratt, E. M. (2008a). La aguja en el pajar: como encontrar información en un mar de datos. Granica. Buenos Aires
- Goldratt, E. M. (2008b). No es cuestión de suerte. Granica. Buenos Aires
- Goldratt, E., Cox. J. (2011) La decisión. Como elegir la mejor opción. Granica. Buenos Aires
- Goldratt, E., Cox. J. (2012) La meta. Un proceso de mejora continua. Granica. Buenos Aires

- Goleman, D. (1998) La inteligencia emocional en la empresa Javier Bergara
- Goleman, D. (2012). Inteligencia emocional. Editorial Kairos.
- Gómez, R. (1977). Las teorías científicas. Desarrollo-Estructura-Fundamentación. Editorial El Coloquio. Buenos Aires.
- Gómez, S. D. Á., García, J. F. G., Barral, O. P., & Feliu, V. M. R. (2012). Relación de la ciencia, la tecnología, la innovación y las ciencias contables para la toma de decisiones. Revista Digital del Instituto Internacional de Costos, (9), 28-41.
<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=41720877> Consultado 14-1-15
- Gonnard, R. (1956) Historia de las doctrinas económicas Aguilar
- Govindarajan, V., & Ramamurti, R. (2011). Reverse innovation, emerging markets, and global strategy. Global Strategy Journal, 1(3-4), 191-205.
- Grande-García, I. (2009). Neurociencia social: El maridaje entre la psicología social y las neurociencias cognitivas. Revisión e introducción a una nueva disciplina. Anales de psicología, 25(1), 1-20.
- Gray, R. (2012). Acerca del desorden, los sistemas y la sustentabilidad: hacia una contabilidad y unas finanzas más sociales y ambientales. Contabilidad y auditoria, (17).
- Hamel, G. “ The future of Management” Management 2.0 London Business School
- Hamel, G. (2008). The Future of Management. Human Resource Management International Digest, 16(6).
- Hamel, G. (2009) Moon Shots for Management. Harvard business review, 87(2), 91-98.
- Hammer, M., Champy, J. (1994) Reingeniería. Norma. Bogota.
- Hammond, J., Keeney, R. y Raiffa, H. (2002) La toma de decisiones.- Harvard Business Review, Deusto
- Hansen, P. (1967) Manual de Contabilidad Aguilar,

- Herrscher, E. G. (2003). *Pensamiento sistémico: caminar el cambio o cambiar el camino*. Granica. Buenos Aires
- Herrscher, E.G. (1968) *Introducción a la contabilidad gerencial – una selección polémica*. Proinvert, Buenos Aires.
- Herrscher, E.G. (2002) *Contabilidad y gestión- Macchi*, Buenos Aires.
- Herrscher, E.G. (2007). *El círculo virtuoso: cambiar-planificar aprender-cambiar*. Granica. Buenos Aires
- Hessen, J. (1980) *Teoría del conocimiento* Losada
- Hidalgo, F. G. (2005). *Evolución histórica de la contabilidad de costes y de gestión (1885-2005)*. *De Computis: Revista Española de Historia de la Contabilidad*, (2), 100-122
- Horngren, C. T., Foster, G., & Datar, S. M. (1996). *Contabilidad de costos: un enfoque gerencial*. Prentice Hall
- Isaacson, W. (2012). *Steve jobs: La biografía*. Ed. Debate. Buenos Aires
- Janis, I. L. (1982). *Groupthink: Psychological studies of policy decisions and fiascoes* (Vol. 349). Houghton Mifflin. Boston
- Johnson, T. H. K., Johnson, R. S. T. H., & Kaplan, R. S. (1987). *La contabilidad de costes: auge y caída de la contabilidad de gestión*. Plaza & Janes. Barcelona.
- Kahneman, D. (2003) *Mapas de racionalidad limitada: Psicología para una Economía Conductual*. *Revista Asturiana de Economía* RAE N* 28
- Kaplan, R. 2011. *Medir el desempeño en la empresa*. Harvard Business Press, serie Pocket Mentor.
- Kaplan, R. y Anderson, S. (2008) *Costes basados en el tiempo invertido por actividad*. Deusto, Barcelona
- Kepner, C. H., & Tregoe, B. B. (1970). *El directivo racional*. McGraw Hill. México.
- Lang, Theodore (1958) *Manual del Contador de Costos Uteha- Unión Tipográfica Editorial Hispano Americana*

- Laudon, K. C., & Laudon, J. P. (1996). Administración de los Sistemas de Información: Organización y tecnología. Prentice Hall Hispanoamericana.
- Laudon, K. C., & Laudon, J. P. (2004). Sistemas de información gerencial: administración de la empresa digital. Pearson Educación.
- Lavolpe, A. (1988). Los sistemas de Costos denominados Históricos y la Contabilidad de Costos: Reflexiones sobre el contenido de su enseñanza. Revista Española de Financiación y Contabilidad, 625-637.
- Lavolpe, A. (2003) Reseña histórica del proceso de costeo y su relación con el avance tecnológico y las técnicas de gestión. Disponible en <http://eco.unne.edu.ar/contabilidad/costos/VIIIcongreso/156.doc> Consultado 23-11-14
- Lavolpe, A. (2005). Los sistemas de costos y la contabilidad de gestión: pasado presente y futuro. Costos y Gestión, 55, 661-672.
- Lavolpe, A., & Marchione, J. C. (2001). La vigencia de los sistemas de costos en el marco de la Nueva Economía. In Cruzando fronteras: tendencias de contabilidad directiva para el siglo XXI: actas VII Congreso Internacional de Costos y II Congreso de la Asociación Española de Contabilidad Directiva. (p. 342)
- Lavolpe, A., & Smolje, A. (1995). Un aporte clarificador a la polémica ‘Método tradicional versus ABC’. Boletín de Lecturas Sociales y Económicas.
- Lavolpe, A., Capasso, C. M., & Smolje, A. R. (2006). Presupuestos y gestión. La Ley. Buenos Aires.
- Lavolpe, A., Capasso, C., Granda, F., & Smolje, A. (1993). Los Sistemas de costos, la contabilidad de costos y la contabilidad de gestión. Universidad Católica Argentina, Facultad de Ciencias Sociales y Económicas.
- Lawrence, W.B. (1978) Contabilidad de costos. Uteha , México
- Lazzati, S. (1997) El proceso decisorio Macchi, Buenos Aires

- Leijonhufvud, A. (2006) Organización e inestabilidad económica: ensayos elegidos.
Grupo Editorial, Buenos Aires
- Levy, A., & Wilensky, A. (1987). Como hacen los que hacen. Ed. Tesis, Buenos Aires.
- Lisdero, A. E., & Outeiral, L. E. (1973). Contabilidad e inflación: el ajuste integral, los revalúos legales, contables e impositivos. Ediciones Macchi.
- López, M. F., & Pazos, L. (1998). Historia del pensamiento económico. AZ editora.
- López Couceiro, E. (1981) Costos – Conceptos básicos - Terminología, 2ª edición AZ
Editora, Buenos Aires
- López Couceiro, E. (1985) Metodología de Costeo Macchi, Buenos Aires
- Lorca Fernandez, P. y Garcia Diez, J. (2003) ¿ Cómo avanzar en la investigación empírica en contabilidad de gestión. Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión N° 2
- Luci, F., & Szlechter, D. (2014). La sociología del management en Argentina: debates para un campo en formación. Edicon. Consejo Profesional de Ciencias Economicas de la Ciudad Autonoma de Buenos Aires.
- Macbeth, G., Razumiejczyk, E. (2012) Modelado matemático del efecto del anclaje sobre el sesgo de subconfianza. Revista de Psicología, Vol. 30 (2), 2012, pp. 223-248
- Malaver Rodriguez, F. (2000) La investigación en gestión empresarial. Revista Latinoamericana de Administración N° 23. Bogotá
- Mallo, C. (1988) Contabilidad de costes y de gestión. Pirámide, Madrid
- Mallo, C. (1991) Contabilidad Analítica: costos, rendimientos y resultados 4ª edición – Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas – Madrid, España.
- Mangarano Rozas, D. (2006) Pasos para una tesis doctoral, Ediciones Cooperativas, Buenos Aires.
- Marchione, J. (2009) El control de la sustentabilidad de los negocios en entornos complejos .Revista del Instituto Internacional de Costos n° 5, pág. 235-270

- Marchione, J. C. (2003) La gestión de las organizaciones y los niveles de incertidumbre. In XXVI CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES UNIVERSITARIOS DE COSTOS Buenos Aires.
- Maris, B. (2001). Carta abierta a los gurúes de la economía que nos toman por imbéciles. Ediciones Granica SA. Barcelona
- Mariscal Briones, W. (2004) Análisis de la toma de decisiones gerenciales en la organización gestiópolis
- Mateu, G., Molina, A., Monzani, L., & Navarro, R. M. (2014). Racionalidad y emociones: investigación en neuroeconomía. *Investiga. TEC*, (20), 19-23.
- Mattessich, R. (2002) Contabilidad y Métodos Analíticos: Medición y proyección del Ingreso y la Riqueza en la Microeconomía y Macroeconomía. Buenos Aires. Editorial La Ley. Traducción de García Casella, C. L. y Rodríguez de Ramírez M.C. del original en inglés editado en 1964 por Richard D. Irwin Inc. Homewood Illinois. USA.
- Mattessich, R. (1972). Cuestiones metodológicas previas y problemas de una Teoría general de la contabilidad. *Accounting Review*. Julio 1972
- Mattessich, R. (2002). Contabilidad y métodos analíticos. Medición y proyección del ingreso y la riqueza en la microeconomía y macroeconomía. Buenos Aires, La Ley.
- Maynard, H., Mehrtens, S.(1993) La cuarta ola. Granica
- Meigs, R., Williams, J., Haka, S. F., & Bettner, M. (2001) Contabilidad: la base para decisiones gerenciales. 11ª edición. McGraw Hill, Bogotá
- Micklethwait, J., Woldridge, A.(1998) La hora de los gurús Alianza Editorial
- Mintzberg, H. (2000). The rise and fall of strategic planning. Pearson Education.
- Mintzberg, H., Ahlstrand, B. L., & Joseph Henry Mintzberg, B. A. (1999). Safari a la estrategia. Una visita guiada por la jungla del management estratégico. Ediciones Granica. Buenos Aires
- Mintzberg, Henry “ The rise and fall of strategic planning” Univ. McGill

- Modell, S. (2010) Bringing the paradigm divide in management accounting research: The role of mixed methods approaches. *Management Accounting Research Journal*.
- Montesinos Julve, V., Escuder Vallés, R., García Benau, M. A., Giner Inchausti, B., Ripoll Feliu, V., Sánchez Tomás, A., ... & Vela Pastor, M. (1994). Estudio sobre la implantación de la Contabilidad de Gestión en España. Departamento de Contabilidad. Universidad de Valencia, España.
- Neffa J. y Boyer R (2004) La economía argentina y su crisis (1976-2001), Miño y Dávila, Buenos Aires
- Neuner, J. W. (1954). Contabilidad de costos, principios y prácticas. UTEHA. México.
- Newell, A. & Simon, H. A. (1972) *Human Problem Solving*. Englewood Cliffs: Prentice-Hall
- Noa, A.B. (2003) Los costos de oportunidad de la información y la innovación tecnológica en las empresas. *Ciencias de la Información* Vol. 34, No. 3
- O'Brien, J. A., & Marakas, G. M. (2006). *Sistemas de información gerencial: manejo de la tecnología de información en la empresa interconectada en red/*. México: McGraw-Hill,
- Ortega Pérez de León, A. (1969) *Contabilidad de costos*, Uteha- Unión Tipográfica Editorial Hispano Americana
- Ortiz, J. A. S. (2009). *Análisis de decisiones estratégicas en entornos inciertos, cambiantes y complejos*. Cengage Learning Argentina.
- Osorio, O. M. (1992). Los costes y la contabilidad de gestión: la capacidad y el nivel de actividad en la toma de decisiones. In 1ª Jornada de contabilidad de gestión: costes, información, control y tecnología en el entorno empresarial actual: Valencia (España), 10 y 11 de abril de 1992. Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales.
- Osorio, O. M. (1995). Hacia una teoría general de los costos en contabilidad. In *Contabilidad de la empresa y sistemas de información para la gestión: conferencias y comunicaciones*: [celebrado en Madrid entre los días 22 y 24 de septiembre de 1994] (pp. 79-102). Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

- Pahlen Acuña R, (2011), Contabilidad, Sistemas y Procesos, La Ley, Buenos Aires
- Paton, W.A. (1943) Manual del Contador, Uteha, México
- Pavesi, P. et al (2004) La Decisión, Norma, Buenos Aires
- Peralta, Jorge A. (2009) La gestión empresarial y los costos – 2ª edición, La Ley, Buenos Aires
- Perez, J. y Veiga, C. (1997) Control de la gestión empresarial. ESIC, Madrid-
- Pifarre Riera, M. (1961) Naturaleza de las leyes contables. Técnica Económica. 1961
- Polimeni, R. S., Fabozzi, F. J., & Adelberg, A. H. (1994) Contabilidad de costos 3ª edición. McGraw Hill, Bogotá , Colombia
- Porporato, M. (2007): “Revisión de la evolución de la literatura anglosajona en Contabilidad de Gestión”. Costos y Gestión – Revista del Instituto Argentino de Profesores Universitarios de Costos, Vol. 17
- Porporato, M. y Waweru, N. (2011) La Teoría de la contingencia en contabilidad gerencia: un repaso de la literatura anglosajona Revista Iberoamericana de Contabilidad y Gestión Vol. IX Nª 17
- Porter, M. (1992) Estrategia competitiva. Rei, Buenos Aires
- Prahalad, C. K., & Prahalad, C. K. (2005). Estrategia corporativa. Deusto, Buenos Aires
- Punturo, J. F. (1980) Costos: realidad económica y pedagogía universitaria ante un experimento nacional Academia de Ciencias Económicas, Buenos Aires
- Querio, F. (2011) Inteligencia estratégica en economías turbulentas. McGraw Hill. Buenos Aires
- Revah, G., Stivala, J. (2009) Sistemas de gestión de costos - ejercicios y soluciones Sistemas gráficos , Buenos Aires
- Riley, M., Wood, R., Clark, M. y Szivas, E. (2000) Researching and Writing Dissertations in Business and Management, Cap. 19 y 20, Thompson Learning, London.

- Rocafort Nicolau, A. (2009) Evolución reciente de la Contabilidad de Coste. Enfoques y Programas de Investigación Científica. Ediciones Universidad Autónoma de Coahuila, México.
- Rodriguez de Ramirez, M. d. C. (2002). La contabilidad en crisis. Planteos para su superación. El desarrollo de nuevos modelos. Contabilidad. Buenos Aires, Buenos Aires- Facultad de ciencias Económicas.
- Rodriguez de Ramírez, M.(2006) Métodos empíricos, diversas perspectivas. Seminario y Taller de Metodología de la Investigación Contable. Facultad de Ciencias Económicas (UBA)
- Rosito, E. (2002) La evolución de la Contabilidad de Costos a través del tiempo Facultad de Ciencias Sociales y Económicas. Universidad Católica Argentina disponible en <http://200.16.86.50/Digital/657/dt/dedicacionesespeciales/rosito1-1.pdf> 21-6-16
- Rummler, G., Brache, A. (1993) Como mejorar el rendimiento de la empresa Deusto
- Sáez Torrecilla, A., Fernández , A. y Gutiérrez Díaz, G.(1993) Contabilidad de Costes y Contabilidad de Gestión, Mc Graw Hill, Madrid
- Saez Vacas, F. (1996) Nuevos paradigmas empresariales y tecnológicos. Innovación, modelos sociotécnicos y groupware. Telos/44:28 Madrid
- Safarano, J.(2005) Principios generales de costos, Revista Costos y Gestión N* 58
- Sánchez, H. M., & Pereda, J. T. (2010). Reglas versus Principios contables, ¿son modelos incompatibles?. Spanish Journal of Finance and Accounting/Revista Española de Financiación y Contabilidad, 39(146), 259-287.
- Sánchez, H. M., & Pereda, J. T. (2010). Reglas versus Principios contables, ¿son modelos incompatibles? Spanish Journal of Finance and Accounting/Revista Española de Financiación y Contabilidad, 39(146), 259-287.
- Sanmartín, R. (2000). La observación participante. El análisis de la realidad social, , Alianza, Madrid

- Sapena, P. V. A., Taliani, E. C., Escobar, S. G., & Feliu, V. M. R. (2005). Investigación en Contabilidad de Gestión: Un estudio comparativo de las áreas iberoamericana y franco-anglosajona. In Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC.
- Sastre, R. (2012) Los costos ocultos en la toma de decisiones. Revista del Instituto Internacional de Costos. Edición Especial XII Congreso de Costos. Punta del Este . Uruguay.
- Scavone, G. (2002) Comportamiento de las variables que influyen en la percepción y comprensión de la información contable. Tesis doctoral disponible http://bibliotecadigital.econ.uba.ar/download/tesis/1501-1164_ScavoneGM.pdf 21-6-16
- SCAVONE, G. (2015). La Información no Tradicional, un nuevo aspecto de la gestión Documentos de Trabajo de Contabilidad Social, (2). Disponible en <http://ojs.econ.uba.ar/ojs/index.php/DTCS/article/view/759> 21-6-16
- Schekaiban, N., & Ripoll Feliu, V. M. (2005). Estudio comparativo sobre investigación en contabilidad de gestión. España-México. In Anais do Congresso Internacional de Custos 2005.
- Schiemann, W., & Lingle, J. H. (2002). Dar en El Blanco. Granica
- Schlemenson, A. (2007). Remontar las crisis. Granica. Buenos Aires
- Schumpeter, J. A. (1995) Historia del análisis económico Ariel, Barcelona
- Senge, P. M. (1998). La quinta disciplina: el arte y práctica de la organización abierta al aprendizaje. Granica, Buenos Aires.
- Serafini, M.T. (1997) Como redactar un tema. Didáctica de la escritura. Cap. 1 a 4, Paidós, Barcelona.
- Serlin, J. (2010) Conocimiento de la gestión de las organizaciones: Sistemas complejos dinámicos inestables y adaptativos. Tesis disponible en : 12-4-15 www.econ.uba.ar/www/servicios/biblioteca/bibliotecadigital/bd/tesis_doc/serlin.pdf

- Serra, R., Iriarte, J., Le Fosse, G. H., Siqueira, J. P., Delepinasse, B. M., Bonse, R.,... & Caldentey, P. (2000). El nuevo juego de los negocios: los ganadores no son los mejores sino los que dominan el juego. Grupo Editorial Norma.
- Shank, J., Govindarajan, V.(1995) Gerencia Estratégica de Costos Norma, Bogotá
- Shillinglaw, G. (1974) Contabilidad de Costos - análisis y control El Ateneo, Buenos Aires
- Simon, H. A. (1946) El comportamiento administrativo. Aguilar,
- Simon, H. A. (1962) The Architecture of Complexity. Proceedings of the American Philosophical Society, 26, pag. 467-482.
- Singer Jonker, G. (1973). Costo industrial y control presupuestario. Ediciones Macchi, Buenos Aires.
- Slosse, C., Bacher, J., Millan, R., Lopez Lado, D., y Servideo, F. (1989) Contabilidad para la gestión empresarial. Buenos Aires, Tesis.
- Snow, C. P., & Masó, S. (1977). Las dos culturas y un segundo enroque. Alianza Editorial.
- Sorman, G. (2011). La Economía no miente. Sudamericana. Buenos Aires
- Soto, J. M. (2005). La Empresa como ser vivo: su personalidad, su alma, su espíritu. Grupo Editorial Norma. Barcelona
- Spechthrie, S. (1967) Contabilidad básica de costos Compañía Editorial Continental, México
- Suarez Kimura, E. (2007) Posibles mejoras teórico tecnológicas aportadas por la Contabilidad a los Sistemas de información de los entes. Tesis disponible en www.econ.uba/www/servicios/biblioteca/bibliotecadigital/bd/tesis_doc/suarezkimura.pdf
- Taboada, G. (1992) Historia de las doctrinas económicas TEA
- Taylor, A. M. (1994). Tres fases del crecimiento económico argentino. Revista de Historia Económica/Journal of Iberian and Latin American Economic History (Second Series), 12(03), 649-683.

- Taylor, S.J. y Bogdan, R. (1986) Introducción a los métodos cualitativos de investigación, Paidós, Buenos Aires.
- Tetaz, M. (2014). Psychonomics; la economía está en tu mente. Ediciones B. Buenos Aires
- Thierauf, R. (1991) Sistemas de información gerencial para control y planificación. Limusa, México.
- Thurow, L. (1992) La guerra del siglo XXI Vergara
- Toffler, A. (1982) La tercera ola. Plaza & Janes. Barcelona
- Toffler, A. (1985) La Empresa Flexible. Plaza & Janes. Barcelona
- Tua Pereda, J. (1992). La investigación en contabilidad: una reflexión. Técnica Contable, 44(526), 585-608.
- Tua Pereda, J. (1995) Lecturas de Teoría e Investigación Contable. Centro Interamericano Jurídico Financiero. Medellín. Colom
- Tua Pereda, J. (2004). Evolución y situación actual del pensamiento contable. Revista Internacional Legis de contabilidad y auditoria.
- Tua Pereda, J. y Molina Sanchez, H. (2010) Reglas versus Principios contables, ¿son modelos incompatibles? Revista Española de Financiación y Contabilidad. Vol XXXIX. Nº 146
- Ugalde, A. (1984) Las empresas publicas argentinas Ediciones El Cronista Comercial, Buenos Aires
- Ulrich, D. (1990) Evaluación de Resultados Granica, Buenos Aires
- Van Derbeck, E. (2013) Principles of cost accounting. South-Western – Cengage learning. Estados Unidos
- Van Horne, J. (1997) Administración Financiera Pearson Educación, México
- Vassolo, R. y Silvestri, L. (2011) Dirección estratégica en países emergentes. Granica, Buenos Aires

- Vázquez, J. C. (1981). Tratado de costos. Aguilar,
- Vázquez, J. C. (1992). Costos. Segunda Edición revisada. Aguilar.
- Vázquez, Juan Carlos (1988) Costos Aguilar, Buenos Aires
- Viegas, J.C., Perez, J. (2012) Modelo para la confección de información Financiera Prospectiva. Osmar Buyati .Argentina
- Wajchman, M., & Wajchman, B. (1997) El proceso decisional y los costos, Macchi, Buenos Aires
- Watson, G. H. (1995). Benchmarking estratégico. Vergara. Buenos Aires
- Watts, R. L. 2003. Conservatism in Accounting. Part I: Explanations and Implications. Accounting Horizons N°17
- Waweru, N. (2010) The origin and evolution of management accounting: a Review of the theoretical framework. Problems and perspectives in management, Volume 8
- Wright, W. (1979) Costos directos Standard. El ateneo, Buenos Aires
- Yardin, A. (2002). Una revisión a la teoría general del costo. Revista Contabilidad & Finanzas, 13(30), 71-80
- Zafarano, J. (2005) Principios generales de costos. Revista del IAPUCO" *Costos y Gestión*", Buenos Aires. Argentina, (Año 15 N° 58).