

ENRIQUE G. HERRSCHER

DONACION

CARLOS WIS
GARCIA CASOY ✓

Contabilidad Gerencial

La información empresaria
para planeamiento, gestión y control

Carlos Garcia
9/9/1981

CATALOGADO

Edición Dr. Carlos Caso
PESO APROX. \$60.

Top. B. Alco, S. 2201, M. 224
H2



EDICIONES MACCHI

ESTRATEGIA Y TECNOLOGIA EN SERVICIOS ECONOMICOS
Coordinador: Dr. ALFREDO L. PALACIOS

Copyright de todas las ediciones en lengua castellana. Prohibida la
reproducción, total o parcial, por medios electrónicos o mecánicos
incluyendo fotocopia, grabación magnetofónica y cualquier sistema de
almacenamiento de información, sin autorización escrita del Editor.

CAPÍTULO 3. — Planeamiento a largo plazo. Su aplicabilidad a empresas medianas	269
CAPÍTULO 4. — Proyectos de inversión y de desinversión. Su inserción dentro del planeamiento empresario	283
CAPÍTULO 5. — La contabilidad gerencial al servicio de la empresa	303

PROLOGO

En un trabajo reciente sumamente ilustrativo relativo a la formación del contador público en países en proceso de desarrollo se sintetiza el estado en que se encuentra la disciplina contable en el mundo entero. Allí se expresa, entre otras cosas, que esa disciplina ha atravesado diferentes etapas en su desarrollo, etapas que pueden sintetizarse así:*

- a) La primera fue la de la técnica contable o de simple teneduría de libros y abarcó desde los primeros tiempos de la registración contable hasta el siglo XIX.*
- b) En ese siglo, caracterizado por tomar impulso la llamada "revolución industrial" iniciada en el siglo anterior, se pasa a la elaboración de un sistema amplio de información contable, basado sobre un esquema teórico y de metodología racional. El enfoque es, fundamentalmente, como se lo ha denominado en países anglosajones, de contabilidad financiera, llamada así porque los usuarios (accionistas, socios y otros) emplean la información que provee, para decisiones principalmente financieras. Esta es la contabilidad tradicional, denominada entre nosotros contabilidad patrimonial, con vigencia hasta nuestros días.*
- c) Con el siglo XX aparecen los refinamientos de las técnicas de producción en masa y las inversiones de capital en operaciones de gran complejidad y magnitud. Ello motivó el desarrollo de la contabilidad de costos para satisfacer las necesidades del em-*

* "Accounting education and the Third World" por el Comité sobre Educación y Operaciones Contables Internacionales "American Accounting Association" - Agosto 1978.

presario en la fijación de precios y ayudarlo en la toma de decisiones empresarias.

d) Ya en la segunda mitad del presente siglo, evoluciona vertiginosamente una disciplina nacida a mediados del siglo XIX en EE. UU. y que crece y se vigoriza después de la Segunda Guerra Mundial: la administración de empresas. En ésta se enfatizan las necesidades de la información contable para el empresario y para el directivo de empresas y nace así el concepto de la contabilidad gerencial (también llamada contabilidad para decisiones empresarias), que dentro del criterio de quienes se desenvuelven en el campo específicamente contable, abarca aspectos diversos. Algunos de ellos ya eran estudiados separadamente por los especialistas en contabilidad y abarcaban:

- a) sistemas de costeo;
- b) presupuestos económico-financieros;
- c) análisis financiero;
- d) análisis de costo-beneficio, etc.

El área de la llamada contabilidad gerencial se ha ampliado, nutriéndose de esquemas y conceptos desarrollados por la disciplina de la administración de empresas, como ser:

- a) administración o dirección por objetivos;
 - b) análisis de resultados;
 - c) planificación y control;
 - d) análisis de fluir de fondos; etc.
- e) Una posible quinta etapa, contemporánea de los momentos actuales, enfoca una intervención —o quizás una integración— de áreas contables, combinadas a su vez con disciplinas afines. Así, el trabajo a que se ha hecho referencia precedentemente conceptualiza que el campo contable abarca cuatro esferas intervinculadas:
- 1) la contabilidad de empresas privadas;
 - 2) la contabilidad gubernamental (llamada entre nosotros, con cierta falta de precisión, contabilidad pública) —que incluye la contabilidad de empresas paraestatales;
 - 3) la contabilidad económica (denominada también macro-contabilidad); y

4) la contabilidad social (no ya la así llamada por Hicks en su obra de 1942 sobre formación del capital, pues ésta es ahora la macro-contabilidad) que se ocupa de establecer los costos y los beneficios sociales de los entes públicos y privados.

La integración a que se ha hecho referencia implica que muchos conceptos de la contabilidad de empresas privadas son de aplicación en la contabilidad gubernamental, especialmente en el caso de entes paraestatales. Asimismo, la contabilidad económica se nutre de datos aportados por la contabilidad de empresas privadas y la contabilidad gubernamental, para la preparación de información referida a:

- a) la cuenta de renta y producto nacional;
- b) la cuenta de insumo-producto;
- c) la cuenta de fluir de fondos nacional;
- d) la balanza de pagos; y
- e) el estado del patrimonio nacional.

Lo expuesto es una síntesis de lo que podríamos llamar "el estado del arte". Pero debemos reconocer que en ciertos países, en particular los que se hallan en proceso de desarrollo, las etapas citadas se desenvuelven con algún retraso. En la Argentina, el tema de la contabilidad gerencial no se ha impuesto aún en forma generalizada en la práctica. Incluso, en ciertos medios académicos recientemente se ha discutido su vigencia como segmento auténtico de la disciplina contable. La contabilidad gubernamental no se ha desarrollado con vigor. Los economistas no consideran que los contadores profesionales son colaboradores válidos para trabajos de contabilidad económica o macro-contabilidad. La mayor parte de los contadores públicos desconoce la existencia de una contabilidad social en los términos citados en este prólogo.

Pero en cada área quizás encontramos pioneros y propulsores de las nuevas ideas, otros conceptos, técnicas modernas. Uno de ellos es el colega Enrique G. Herrscher.

Ya a principios de la década del 60, el profesor Herrscher resolvía problemas de contabilidad para decisiones empresarias que vivía cotidianamente en el cargo de contralor de una empresa de mediano tamaño. Tuve el honor de actuar con él como co-diretor de un curso sobre decisiones empresarias que organizamos para la Cámara Argen-

tina de Comercio y disfruté escuchando sus medulosos análisis de información contable preparada para el ejecutivo de la entidad que habíamos imaginado como hipótesis de trabajo.

En 1965 el colega Herrscher lidera en la VII Conferencia Interamericana de Contabilidad las discusiones en el área de Contabilidad Gerencial y tres años más tarde publica su obra "Introducción a la Contabilidad Gerencial".

A través de los años, desde entonces, el profesor Herrscher practica esa técnica en puestos de dirección de una gran empresa industrial, continúa sus estudios sobre el tema y enseña la disciplina en cursos y seminarios.

La obra que ahora publica nos actualiza sobre el particular, ensambla ideas añejas con nuevos conceptos, renueva la terminología y esclarece la imprecisiones y ambigüedades.

Han quedado atrás las vanas discusiones sobre la pertinencia del tema como segmento distintivo de la Contabilidad. Muchas otras obras han corroborado el criterio de admitir la existencia de este segmento. La presente obra del profesor Herrscher es una nueva recapitulación del tema para permitirnos seguir viendo el bosque, sin perjuicio de que luego en otros trabajos podamos analizar los árboles, sus ramas, sus hojas, las nervaduras de sus hojas...

Esta obra será de interés tanto para los profesionales de la disciplina contable como de la administración de empresas.

WILLIAM LESLIE CHAPMAN

PREFACIO

En este prefacio aspiramos a explicar el porqué del presente libro y a exponer a grandes rasgos el plan de la obra.

Este libro trata de contabilidad gerencial, imperfecta traducción de "management accounting", información para el planeamiento, gestión y control de las empresas. No es un manual de técnicas específicas, sino un aporte conceptual, destinado a brindar a profesionales, empresarios y estudiantes una respuesta (la muestra) a los interrogantes básicos: qué - cómo - quién - dónde - cuándo - por qué.

¿Es lógico suponer que de medios como el nuestro puedan surgir en esta materia aportes conceptuales que no estén ya escritos? Entendemos que sí, y por motivos que nada tienen que ver con los méritos, muchos o pocos, si es que los hay, del autor.

En los países altamente industrializados, la contabilidad gerencial fue creciendo paulatinamente con el desarrollo de las empresas, el incremento de los riesgos, las nuevas posibilidades de procesamiento de datos y, sobre todo la mayor lucha competitiva, con la consiguiente necesidad de optimizar productividad, eficiencia y asignación de recursos. No es de extrañar, pues, que en esas latitudes rara vez se plantearan en forma integral las bases o características esenciales de la contabilidad gerencial frente a otras ramas o disciplinas. Como se desarrolló de modo tan "natural", como sucesión de respuestas a sucesivos desafíos de problemas, privó lo pragmático. Frente a lo obvio, casi no hubo tiempo ni necesidad de elaborar un esquema conceptual orgánico.

Lo que para los países más industrializados representó entonces un crecimiento paulatino y pragmático, para nosotros significa la

necesidad de seleccionar, adaptar y absorber una tecnología ya formada. Esto exige "re-pensarla", o sea:

1. buscar el fundamento lógico de ese desarrollo pragmático; y
2. analizar su aplicabilidad a nuestro medio.

Esos dos aspectos constituyen el propósito de este libro, y corresponden precisamente a las dos partes que lo componen.

Tal estructura responde al mismo tiempo a una necesidad docente. En diez años de docencia universitaria, sucesivas promociones de alumnos, la mayoría de ellos ya profesionales, reiteraban la falta de un texto de esta materia que aunara la lógica de una teoría contable con el pragmatismo de una práctica empresaria localizada en nuestro medio.

Este libro pretende ser un intento en esa dirección, un ensayo de combinar dichos dos enfoques.

En su primera parte, intentamos identificar, caracterizar y delimitar la contabilidad gerencial. Para ello, tratamos de distinguir el tipo de actuación profesional que requiere (capítulo 1), reseñar su desarrollo en el tiempo (capítulo 2), insertar sus objetivos y atributos dentro del ámbito de lo contable (capítulo 3) y dentro del marco más general de la empresa (capítulo 4). Cierra esa primera parte un extenso glosario de la "opinión contable" sobre estos temas, extraído mayormente de aquellas publicaciones a las que el joven profesional o estudiante tiene menor acceso.

En la segunda parte, intentamos facilitar la aplicación de estos conceptos a las empresas de nuestro país. Para ello, tratamos de señalar las particularidades de la práctica de la contabilidad gerencial en países en desarrollo (capítulo 1), las posibilidades de presupuestar en un contexto inflacionario (capítulo 2), las posibilidades del planeamiento a largo plazo para empresas medianas (capítulo 3), las posibilidades de hacer más racionales los procesos de inversión y de desinversión en nuestro medio (capítulo 4) y las principales recomendaciones o "ideas fuerza" para que la contabilidad gerencial mejore la eficiencia de nuestras empresas (capítulo 5).

Esas dos partes también correspondan, en nuestro país, a sendas etapas de un ciclo evolutivo:

- en la década del 60, la etapa de "diferenciación", la época "adolescente" que oscila entre parte indeferenciada de un todo que ha evolucionado, por un lado, y nuevo ente autónomo, por el otro, para estabilizarse finalmente como elemento vinculado pero diferenciado de un conjunto; a esa etapa contribuimos en su momento con la obra "Contabilidad Gerencial — una selección polémica" (Edit. Proinvert, Buenos Aires, 1967), versión anterior parcialmente incorporada en la primera parte de este libro, con las reelaboraciones, agregados y supresiones sugeridos por una década de actuación profesional y docente.
- en la década del 70, la etapa de "consolidación": la "mayoría de edad" a cuya época corresponden los trabajos que sirvieron de base, modificados y ampliados, a algunos de los capítulos de la segunda parte de este libro: al capítulo 2 (para la primera Convención Nacional del Instituto Argentino de Ejecutivos de Finanzas celebrada en 1977), al capítulo 3 (para el Primer Congreso Nacional para Profesionales en Ciencias Económicas celebrado en 1974) y al capítulo 4 (para una serie de seminarios dictados en Caracas, Venezuela, y en IDEA, Buenos Aires, en 1975-1976).

Fiel al contenido prospectivo de nuestro tema, cabe agregar la próxima etapa de este ciclo: de aquí en adelante, o sea el final de la década del 70 y sobre todo la década del 80. Postulamos que ésta será, para esta materia, la época de la fusión entre lo contable y lo administrativo, tal como ya se expone en el capítulo 5 que cierra la segunda parte del libro.

Allí se destaca el papel de la contabilidad gerencial cuando ocurre un "scudón" en la economía, cuando las empresas deben enfrentar un "sinceramiento", una "apertura", una "modernización" de las estructuras económicas. Es entonces cuando la optimización de la asignación de recursos, de la estructura patrimonial y financiera, de la productividad, eficiencia y eficacia, de los costos, precios y rentabilidad por producto se vuel-

ven piezas vitales de la estrategia empresaria, y cuando las decisiones de inversión y desinversión, y los planes de expansión, innovación, diversificación, contracción y concentración empresarias deben basarse en las mejores técnicas de información y análisis posibles.

Si, aunque sea en modesta medida, este libro contribuye a que la información contable sirva cada vez más a esos propósitos esenciales, habremos cumplido nuestro propósito.

ENRIQUE G. HERRSCHER

Buenos Aires, enero de 1979

PRIMERA PARTE