

Editada por el Centro de Información y Gestión Tecnológica. CIGET Pinar del Río
Vol. 18, No.3 julio-septiembre, 2016

ARTÍCULO ORIGINAL

Metodología para el cálculo de precios de transferencia con margen de utilidad

Methodology for calculate transferring prices with utility margin

Rolando Vergara Reina¹, Amarilys Pozo Contrera², Edinberto Ramos Pérez³

¹Licenciado en Contabilidad. Profesor Auxiliar, Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Pinar del Río, Cuba. Teléfono, 779360. Correo electrónico: vergara@upr.edu.cu

²Máster en Contabilidad. Profesor Auxiliar en la Disciplina Contabilidad de costos de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Pinar del Pinar del Río, Cuba. Teléfono, 779360. Correo electrónico: amarilys@upr.edu.cu

³ Licenciado en Contabilidad. Profesor Auxiliar en la Disciplina Contabilidad de costos de la Facultad de Ciencias Económicas de la universidad de Pinar del Río. Cuba. Teléfono 766825. Correo electrónico: edinberto@upr.edu.cu

RESUMEN

El objetivo del trabajo fue definir una forma de precio de transferencia basada en el "costo más" pero con la característica de utilizar un procedimiento que permitió calcular con mayor exactitud la participación de cada una de las Unidades Empresariales de Bases en la obtención del producto final, de tal forma que la utilidad total se pueda distribuir proporcionalmente a la cantidad y calidad del trabajo aportado por cada una de ellas. Se utilizó el criterio de predeterminación de resultados para medir el trabajo aportado por las distintas unidades empresariales de base a partir de los costos de transformación requeridos para obtener el producto final. Se trabajó la metodología de costeo de absorción para el cálculo de los costos de venta y la utilidad bruta salida empresa, de tal forma que permitiera simplificar la obtención del aporte total de cada uno de los productos, a los beneficios generales logrados por las unidades empresariales participantes. Como resultado se obtuvo una metodología de trabajo que permite el reconocimiento a cada Unidad Empresarial participante, del aporte realizado a la utilidad total de la empresa. Resulta conveniente utilizar la metodología propuesta, ya que estimula a todos a trabajar más y mejor.

Palabras clave: Utilidad, Precio, Costo.

ABSTRACT

The objective was to define one form of transferred price based in the cost more, but with the characteristic of to utilize one mode that permits to calculate with a mayor exactly the participation in each Enterprises Units for to obtain the finished production with de objective that we can to distribute the total utility, according to the quantity and quality of the ported work for each they. We utilize the criterion of predetermination of the results to measure the contribution in work for the different enterprises units calculated for the cost of transformation required for to obtain the final product. We worked in the methodology of absorption cost for to obtain de sell cost and the gross profit of the enterprises in such form, that permits to simplified the obtainment of the total contribution of each products, to the general benefits that makes the participant enterprises units. There are different forms of transferred prices for the products that send one unit to another in the enterprises. In Cuba we are utilized the method of transferring to complete cost of products and services, what generate demotivation in the workers of the UEB that give de production. We obtain a worker methodology that permits to consider to each participant Enterprises Units, their contribution to total utility of the enterprise. It is consider that result convenient to utilize the new methodology whit the objective of do more and better.

Key words: Utility, Cost, Price.

INTRODUCCIÓN

El trabajo se realizó en la empresa de Confecciones Alba y en sus Unidades Empresariales (UEB), 110- Corte y 102- Costura. Se utilizó el plan de la UEB 102 Taller de costura Julián Alemán para el año 2013 en unidades físicas y valor; estas producciones inicialmente eran cortadas en el taller central de corte UEB 110 y transferidas actualmente a precio de costo, por lo que se trabajó para establecer un precio interno de transferencia con un margen de utilidad para el traspaso de estas producciones de forma tal que la medida constituyera un estímulo para el colectivo de trabajadores de la UEB 110 quienes podrán conocer el importe de la utilidad bruta que ellos aportan a la empresa como resultado del trabajo que incorporan a las producciones obtenidas. "Los precios de transferencia presuponen que las transacciones entre partes vinculadas se lleven a cabo según harían las partes independientes" (Salto, 2013).

Aguirrebengoa (2001) refiere que el intercambio de bienes y servicios entre divisiones, ha dado origen a la problemática del precio óptimo de transferencia; a su vez, como aparece en (Sanchis y Parners, 2014). El factor específico de las transacciones entre empresas pertenecientes al mismo grupo, radica en que, debido al proceso de integración económica operado entre ellas, no existe el conflicto de intereses comerciales latente en las transferencias entre empresas totalmente independientes. Zardoya (2004) por su parte

considera que el concepto de precio de transferencia, además de su finalidad de medir los resultados y las características generales en cada actividad, debe incorporar también características que estimulen a los gerentes a la búsqueda, de formas lúcidas y objetivas, del éxito de la organización entera mediante su actuación en un área particular.

Polimeni (1991) destaca que surgen problemas de motivación y de evaluación del desempeño cuando se utiliza como precio de transferencia el costo variable o el costo pleno; plantea que es superior el método de costo más: un precio de transferencia costo más es utilizado para sobrellevar los problemas de motivación y de evaluación del desempeño asociado con los precios de transferencia establecidos como igual al costo variable o al costo pleno. El método de costo más, se usa como una aproximación del precio de mercado, el cual fue el más popular método de transferencia de precios en la encuesta de Vancil. A menudo éste es considerado un enfoque práctico para el problema de los centros de utilidad y de los intereses de la sociedad.

Ya en la década de los sesenta del siglo pasado, Spencer & Siegelman escriben que el método de fijación de precio más ampliamente usado por las empresas mercantiles se conoce como Precio por encima del costo. Es un procedimiento mediante el cual se determina el precio con sólo añadir una sobre marca fija de alguna clase al costo del bien. Mayo (1994) refiere también que la práctica habitual consiste en calcular el coste estándar de fabricación y añadirle una tasa de beneficios, expresada en un porcentaje sobre la inversión empleada en el centro de beneficio.

Spencer (1963) al referirse al método de precio por encima del costo, dice que un fabricante que fija su precio según el método por encima del costo, si desea obtener una sobremesa del 20 %, fijará un precio de \$10.00 a un bien cuyo costo es de \$8.00 y que es evidente que el gerente que emplee la fórmula del precio por encima del costo, confronta dos áreas de incertidumbre y, por tanto, dos problemas de decisión: 1) obtener una estimación del costo, y 2) elegir el margen o sobre marca apropiado.

Por otra parte, los precios negociados son también una forma de precios que se utiliza en las empresas. Al referirse a los precios negociados Mayo (1994) considera que los sistemas principalmente usados para determinar los precios de transferencia hacen referencia a los precios de mercado de los productos, si son conocidos, o a los costes, distinguiendo entre estos últimos los que se basan en el coste medio total o en el coste medio variable, llegando generalmente en ambos casos a unos precios negociados, ya sea por establecimiento de descuentos sobre los precios, o aceptación de un margen de beneficio sobre los costes totales.

Si es una realidad el hecho de que en Cuba una UEB termina el trabajo iniciado en otra UEB de una misma empresa, es indudable que resulta necesario estudiar la metodología actual y los procedimientos vigentes para determinar los valores monetarios (precio) que

deben ser asignados a estos intercambios o transferencias, teniendo en cuenta como dice Polimeni, que es necesario resolver los problemas de motivación y de evaluación del desempeño, ya que estos son los problemas que existen actualmente.

Se hace necesario trabajar con el objetivo de perfeccionar la forma de valorar los traspasos entre UEB, proponiendo modificaciones que influyan lo más positivamente posible en el comportamiento productivo de las personas que participan, y en general en los resultados económicos de las empresas.

MATERIALES Y MÉTODOS

Se realizó el diagnóstico de la situación actual de la utilización de precios de transferencia entre UEB de una misma empresa. Muchas empresas en Cuba en la actualidad están estructuradas de tal forma, que los productos o servicios terminados en una de sus Unidades Empresariales de Base, llegan a ser materia prima o servicios recibidos en otra de las UEB que la constituyen.

Durante la investigación se utilizaron diferentes formas, métodos y procedimientos de la contabilidad de gestión, cuyo conocimiento y aplicación facilitó la obtención de la información requerida para definir los precios de transferencia que se buscaban.

A partir de estudios realizados, se consideró que el nivel de la actividad básica podía medirse en horas de mano de obra directa. Se utilizó como metodología de trabajo el criterio de que la importancia relativa de cada hora de mano de obra directa en las unidades empresariales dependía del costo de conversión que generaban las actividades básicas que se requerían para desarrollar el proceso productivo, lo que permitió obtener las horas hombre equivalentes aportadas por cada unidad, con el objetivo de terminar la producción conjunta.

Se utilizó un método de reasignación de utilidades a partir de las horas equivalentes de los productos por unidades empresariales; se trabajó el método de reversión para obtener la magnitud de la venta en cada caso y a partir de ella, el precio de transferencia con margen de utilidad para cada producto y unidad empresarial.

Se utilizó el criterio de la conveniencia de trabajar el centro de responsabilidad de utilidad en lugar del centro de costo.

RESULTADOS Y DISCUSIÓN

Metodología para el cálculo de precios de transferencia con margen de utilidad

La metodología fue aplicada en la Empresa de Confecciones Alba y en sus Unidades Empresariales, 110- Corte y 102- Costura.

A partir del plan de producción se determinaron horas hombre requeridas para cada unidad de los productos y total de la producción de acuerdo a las normas de trabajo del

esquema tecnológico y los tiempos de duración de las actividades de corte y de costura a partir de la productividad de los obreros vinculados a ellas. Los cálculos realizados permitieron definir los niveles de actividad predeterminados.

Cálculo de costo de venta de cada UEB por productos.

No se planificaron inventarios de producción en proceso o terminada por lo que los costos totales de producción fueron también los costos de la producción terminada y vendida. Fueron definidos los importes predeterminados que conforman las tres agrupaciones fundamentales del costo, obtenidas del modelo ficha de precio aprobado para la empresa y su componente en pesos convertibles del Ministerio de Finanzas y Precio (M.F.P)

El precio de los materiales directos y mano de obra directa se obtuvo de la desagregación de los insumos fundamentales en moneda nacional y moneda convertible para los materiales y para la mano de obra directa o gastos de fuerza de trabajo, ambos de la ficha tecnológica del producto presente en el modelo para la formación de precios por el método de gastos del M.F.P.

Los costos de mano de obra directa se obtuvieron a partir de las cantidades que aparecen en el modelo para la formación de precios por el método de gasto, multiplicadas por las unidades del plan de producción; Los costos indirectos también fueron tomados de este modelo. En todos los casos se siguió el mismo procedimiento; al estar estas fichas calculadas para 1000 unidades, se multiplicaron por la producción en miles de unidades.

Cálculo de horas hombre equivalente por actividades de transformación y productos.

Definición de las horas equivalentes en las UEB:

Si las horas que se trabajan en las actividades tienen diferentes costos de transformación e influencia en los resultados productivos, es necesario realizar una valoración de ellas de forma tal que se obtengan horas similares u horas equivalentes. Se consideró que las actividades más complejas tienen una importancia relativa mayor y por supuesto, también sus costos de conversión son más altos al igual que los costos de conversión por horas. A las horas menos costosas de las actividades, se les asigna el coeficiente 1.

Se tomaron las horas hombre por productos, correspondientes a la producción predeterminada de las UEB, y se obtuvo el costo por hora hombre con el cual se forma el coeficiente 1 para la UEB 110 Corte, dado que tiene el costo de conversión más bajo; a la UEB 102, Taller Julián Alemán, de acuerdo al costo unitario de conversión, le corresponde el coeficiente 1.0134184.

Los coeficientes relacionados con las horas hombre requeridas para la obtención del mismo producto en cada una de las UEB que intervienen en el proceso productivo, permitieron obtener las horas hombres equivalentes.

Cálculo del costo de conversión predeterminado por UEB:

Estos costos se obtuvieron sumando los importes de la mano de obra directa con los costos indirectos de producción; los obreros mediante un trabajo fundamentalmente manual actúan sobre los materiales directos logrando las transformaciones requeridas para la obtención del producto. Los costos indirectos pueden mantenerse unidos sin necesidad de clasificarlos en variables y fijos, dado que lo que interesa es el total predeterminado de ellos.

Los importes de mano de obra directa y de costos indirectos de producción, fueron resumidos del presupuesto de operaciones elaborado para la UEB de Corte y para la UEB Costura.

Definición de las ventas, el costo de venta y la utilidad bruta por producto salida empresa.

Las unidades del producto por su precio de venta, permitieron obtener la venta. La utilidad bruta empresarial se obtuvo restando a las ventas su costo de venta para cada uno de los productos, obtenido en la UEB que comercializa.

El costo de venta predeterminado de los productos se obtuvo utilizando la ficha de costo (ficha de precios) para 1000 unidades de producto tanto en las UEB 110 Corte como la UEB 102 Taller Julián Alemán.

Las fichas de costo de la UEB 110 Corte y la UEB 102 Costura, permitieron obtener el costo de venta predeterminado que aportaba cada una de las UEB. Se relacionaron para todos los productos el Plan de producción, las ventas de acuerdo a su precio y a éstas se les restó el costo de venta.

Se pudo apreciar la existencia de productos a los cuales no se le ha predeterminado utilidades, y otros en los que las pérdidas han de ser subsidiadas por el presupuesto del estado.

Asignación de la utilidad bruta por productos y por UEB de la Empresa.

Se determinó la utilidad bruta que corresponde a cada uno de los productos que comercializa la empresa; como estos productos se obtienen con la participación de otra UEB y con el objeto de determinar la parte de la utilidad bruta que deberá corresponder a cada una de ellas, fue preciso definir la magnitud y la importancia relativa del trabajo aportado expresados ambos en horas equivalentes calculadas y sobre esa base se asignó la utilidad bruta a las UEB que han aportado trabajo y esfuerzos.

Conocida la utilidad bruta que corresponde a cada UEB por productos, es posible determinar el precio de transferencia que le corresponden a los productos que se transfieren hacia la UEB que comercializa.

Como cada producto tiene una utilidad bruta salida empresa definida, la misma corresponde tanto a la UEB 110 Corte como a la UEB 102 taller de costura Julián Alemán

pues ambas han participado en la elaboración de los productos. La importancia de la participación de cada UEB fue definida anteriormente.

Al calcular las horas equivalentes que aportó cada una de las UEB, se estableció el porcentaje en que se debió asignar la utilidad bruta a cada una de ellas.

Asignación de la utilidad bruta por productos y por UEB de la empresa.

Se tomaron los productos del plan de producción de las UEB que participaron en los procesos y las horas equivalentes calculadas para ellos. Se calculó el porcentaje del total correspondiente a cada participante, y en la misma proporción se estableció la utilidad generada por ese producto en cada UEB.

Definición de precio de transferencia con margen de utilidad para las UEB que entregan producción semielaborada a otras UEB de la misma empresa.

El precio de transferencia con margen de utilidad resulta para la UEB 110 Corte algo similar al precio de venta en la UEB 102 Taller Julián Alemán. Por otra parte se sabe que en un Estado de Resultado, las ventas se obtienen multiplicando las unidades vendidas por su precio de venta que es el que falta en la UEB de Corte; si se tienen las ventas y el número de unidades también es posible obtener el precio de venta que se ha utilizado; dado que se conoce el número de unidades, es necesario precisar cuál es el importe de las ventas.

El problema entonces fue determinar para la UEB 110 Corte y para cada uno de los productos correspondientes, a cuánto deberían ascender las ventas. Si se conoce que restando a las ventas el costo de ventas del producto se obtiene la utilidad bruta, también sumando a la utilidad bruta el costo de ventas, se obtienen las ventas.

Se obtuvo con el procedimiento indicado, la posibilidad de valorar en qué medida cada una de las UEB había aportado trabajo y esfuerzos en la obtención de los productos que la empresa comercializa; se pudo igualmente definir la proporción de la utilidad bruta que corresponde a cada una de las UEB participantes. Se realizaron los cálculos mediante los cuales se llegó a obtener las ventas o ventas relativas con las que deberá trabajar cada uno de los productos y cada una de las UEB.

Cálculo de la utilidad bruta por productos de las UEB Corte y Costura; Estado de resultado.

Se detallaron todos los productos según plan de producción y se incorporaron en cada caso los importes por ventas y el costo de venta, lo cual permitió obtener la utilidad bruta de cada producto y total de las UEB, con la debida organización y en la forma de Estado de Resultados.

Se trabajó de forma similar con el cálculo de la utilidad bruta de la UEB 102 Taller de costura Julián Alemán; se llegó en ambos casos a un Estado de Resultados que mostró

con un alto grado de aproximación, las utilidades que realmente habían aportado los dirigentes y trabajadores de las diferentes unidades empresariales de base.

El cálculo del precio de transferencia con margen de utilidad para la UEB Corte.

Se tomaron los productos según plan de producción y los valores de venta ya calculados para los mismos; se obtuvo el precio interno de transferencia de una forma muy sencilla: se dividieron las ventas por productos por el número de unidades previstas a obtener y se obtuvo el precio interno de transferencia con margen de utilidad que se debe utilizar para transferir cada uno de los productos a la UEB de Costura, con una distribución apropiada de la utilidad total.

Existen diferentes criterios con relación a los precios de transferencia.

Polimeni, Fabrozzì, Adelberg (1991) por su parte, escribe que "Muchas compañías hoy en día están estructuradas con alguna variación de la integración vertical en la cual los productos terminados de un cierto centro de responsabilidad llegan a ser materia prima de otro centro de responsabilidad"; dice también Polimeni que "La encuesta de Vancil entre 239 grandes compañías manufactureras de los Estados Unidos reportaron los siguientes métodos de fijación de precios de transferencia:

-Método del costo, 30 % del total, - Método del costo más, 17 %, - Método del precio negociado, 22 %, - Método del precio de mercado, 31 %.

Escuchando el parecer de algunos especialistas en la temática, es fácil entender que los precios de transferencia con los que generalmente se trabaja, son difíciles de determinar e igualmente resulta difícil lograr que los que intervienen en esas operaciones económicas, estén totalmente de acuerdo con ellos.

Los precios de transferencia al costo variable o al costo pleno, no pueden ser la solución del problema. El objetivo final de toda empresa es la obtención de utilidades y las UEB necesitan conocer en qué medida su trabajo aporta a esas utilidades a la vez que necesitan ser estimuladas por los resultados del trabajo realizado. Por otra parte, aunque el método del costo más, se utiliza como una aproximación al precio de mercado que es un método popular, éste se basa en definir un precio por encima del costo que pudiera resultar un precio arbitrario con el que generalmente no han de estar de acuerdo todos los interesados.

Aunque algunos coinciden en que los precios de mercado pudieran ser utilizados con resultados satisfactorios, muchas veces este precio no es fácilmente obtenible. Los autores consideran que el precio de mercado no es la solución, ya que es reconocido que bien pocos mercados son perfectamente competitivos o no existen mercados intermedios para el producto o servicio exacto en cuestión.

Los autores coinciden con Horngren (1987) cuando escribe que el problema de incentivos es una justificación importante para avanzar desde el presupuesto flexible hasta algún tipo

de Centro de utilidad, y que cuando los Centros de costo se transforman en centros de utilidad, los gerentes pueden continuar preocupándose acerca de los costos pero pueden dar nueva atención a los programas de producción y a los factores importantes de mercadeo.

Se considera que la metodología propuesta forma parte, del conjunto de medidas que se están tomando en "... el proceso de perfeccionamiento empresarial...". (López Rodríguez, Martín García, Rodríguez Salas, 2012). Debe considerarse igualmente, según Molina de Paredes (2004), que la posibilidad de obtener utilidades genera la necesidad de "Un adecuado análisis de las causales de costo..." lo que contribuye a mejorar resultados.

Los autores consideran que la introducción de la metodología es, como lo califica Daza, Madriñán Daza & Viñas Tamayo (2014), una forma de "...establecer de manera objetiva, estrategias para mejorar la rentabilidad". Se coincide también con Saez Torrecilla, Fernández, Fernández, & Gutiérrez Díaz (1994), que en la aplicación de la metodología deberá influir en la necesidad de "Calcular desviaciones e identificar las causas que las han producido" y que es necesario como indica Kaplán (2008) un análisis conjunto de las múltiples variables que afectan los actos económicos de la organización.

Es importante tener presente que "en empresas con varias divisiones donde cada una genera parte de un mismo producto final, es difícil medir la eficiencia de cada división, ya que el ingreso total por las ventas del conglomerado, no revela directamente, si hay divisiones ineficientes que podrían estar siendo subsidiadas por las eficientes, según Johnson y Veliz (2013), por lo que es necesario un trabajo sistemático que permita lograr el mayor esfuerzo de todos y los mejores resultados en la actividad conjunta empresarial.

El precio de transferencia puede utilizarse además, con otros fines que pueden ser también muy importantes. Según Vargas (2014), las empresas multinacionales utilizando los precios de transferencia, pueden disminuir su carga tributaria mediante el traslado de sus utilidades hacia empresas que presentan pérdida o hacia jurisdicciones que exigen menores tasas impositivas, convirtiéndose en este caso el problema del precio de transferencia en un problema además, de interés de la nación de que se trate.

CONCLUSIONES

La metodología propuesta resolvió el principal problema actual de las UEB de la Empresa Confecciones Alba, que es lograr la estimulación de directivos y trabajadores que entregan producción semielaborada a otras UEB, haciendo que la utilidad que genera un producto salida empresa se distribuya o sea reconocida como correspondiente a cada una de las UEB que intervienen en su obtención.

La metodología proporciona un procedimiento que puede ser aceptado como justo y apropiado por los participantes en la operación de transferencia; posibilita además, la transformación de centros de responsabilidad de costos, en centros de responsabilidad de utilidad.

Al constituirse en centros de responsabilidad de utilidad, la falta de motivación puede ser resuelta y las personas que trabajan en las UEB estarán ahora más motivadas a utilizar mejor los recursos disponibles y a poner mayor atención a los problemas relacionados con la cantidad y la calidad del producto o servicio.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Horngren, C. T., Foster, G., & Dator, S. (1987). *CONTABILIDAD DE COSTOS. Un enfoque de gerencia*. (Cuarta edición. ed.). Editorial Prentice / Hall Hispanoamericana, México.
- Mayo Rodríguez, C. (1994). *CONTABILIDAD ANALÍTICA. Costes, rendimientos, precios y resultados*. Instituto de contabilidad y auditoría de cuentas Madrid, España. 1159 p.
- Kaplán. (2008). *Luces en el Tablero de las Decisiones Empresariales. IC. Costos*. VIII Congreso interamericano de costos. Montevideo, Uruguay.
- López Rodríguez, M., Martín García, M., & Rodríguez Salas, F. (2012). *Sistemas de costos*. La Habana. Ministerio de Educación Superior.
- Molina de Paredes, O. (2004). Análisis y Gestión Estratégica de Costos. Una estrategia para lograr competitividad. *Revista Visión Gerencial*, 3(1).
- Polimeni, R. S., Fabrozzi, F. J., & Adelberg, A. H. (1991). *Contabilidad de costos. Conceptos y aplicaciones para la toma de decisiones gerenciales*. editorial Mc. Graw _ Hill, México. 869 p.
- Spencer, M. H., & Siegelman, L. (1963). *Economía de la administración de empresas. Adopción de decisiones y planeación*. Editorial hispanoamericana, México.

Recibido: mayo 2016

Aprobado: septiembre 2016

Lic. Rolando Vergara Reina. Profesor Auxiliar, Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Pinar del Río, Cuba. Teléfono, 779360. Correo electrónico: vergara@upr.edu.cu