

Osorio, J.; Agudelo, D.; Pineda, W.; Alzate, W. (2014). Variables contingentes en la implementación de un sistema de costos: Estudio de caso empresa de televisión pública. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 65, 15-34.

Variables contingentes en la implementación de un sistema de costos: Estudio de caso empresa de televisión pública

Jair Albeiro Osorio Agudelo

Universidad de Antioquia

Docente

jair.albeirosorio@gmail.com

Didier Mauricio Agudelo Hernández

Universidad de Medellín

Docente

didieragu@hotmail.com

Walter Albeiro Pineda Orrego

Universidad de Antioquia

Docente

docentepineda@gmail.com

Wilmar Alexander Alzate Castro

Universidad de Antioquia

Docente

wilmar.alzate@udea.edu.co

Variables Contingentes en la Implementación de un Sistema de Costos: Estudio de Caso Empresa de Televisión Pública

Jair Albeiro Osorio Agudelo, Didier Mauricio Agudelo Hernández, Walter Albeiro Pineda Orrego y Wilmar Alexander Alzate Castro

Resumen: *El presente trabajo permite determinar las variables contingentes de mayor impacto en la implementación exitosa de un sistema de costos orientado a la toma de decisiones. El proyecto se desarrolló con base en la metodología de estudio de caso en una empresa representativa del sector del servicio de televisión pública en Colombia. La exploración a profundidad permitió observar muy de cerca tres momentos que tuvo la empresa para llegar a un sistema de costos funcional, diferenciando información objetiva y dando visibilidad para la toma de decisiones. De esta forma se da un paso significativo en el proyecto de investigación que considera varios estudios de caso y una exploración a menor profundidad de una gran cantidad de empresas, para buscar mejoras a los sistemas de costos actuales.*

Palabras clave: *Sistemas de costos, variables contingentes, televisión pública.*

Contingency variables in the implementation of a costing system: Case Study, Public Television Company

Jair Albeiro Osorio Agudelo, Didier Mauricio Agudelo Hernández, Walter Albeiro Pineda Orrego and Wilmar Alexander Alzate Castro

Abstract: *The present work allows determining contingency variables of greater impact in the successful implementation of a costing system oriented to decision making. The project was developed based on case study methodology in a representative company of public television service in Colombia. An in-depth exploration allows observing closely three times that the company must have to reach the functional costing system; the last could be possible by differentiating objective information and giving visibility for decision making. Thus, a significant step was taken in the research project that considers several case studies and a less deep exploration of a large number of companies, in order to find improvements to the current costing systems.*

Key words: *Costing systems, contingency variables, public television.*

Variables contingentes dans l'implémentation d'un système des prix : Étude de Cas, Entreprise de Télévision Publique

Jair Albeiro Osorio Agudelo, Didier Mauricio Agudelo Hernández, Walter Albeiro Pineda Orrego et Wilmar Alexander Alzate Castro

Résumé: *Le présent travail permet de déterminer les variables contingentes de plus grand impact dans l'implémentation à succès d'un système des prix visant à la prise de décision. Le projet est développé sur la base de la méthodologie d'étude de cas dans une entreprise représentative du secteur du service de télévision publique à Colombie. L'exploration en profondeur a permis d'observer très attentivement trois moments que l'entreprise a eu pour parvenir à un système des prix fonctionnelle ; cela a été possible en différenciant information objective et en donnant visibilité pour la prise de décision. De cette façon, un pas significatif est fait dans le projet de recherche qui considère plusieurs études de cas et une exploration moins profonde d'une grande quantité d'entreprises à fin de chercher améliorations aux systèmes des prix actuels.*

Mots-clés: *Système des prix, variables contingentes, télévision publique.*

As Variáveis Contingentes na Implementação de um Sistema de Custos: Estudo de Caso Empresa de Televisão Pública

Jair Albeiro Osorio Agudelo, Didier Mauricio Agudelo Hernández, Walter Albeiro Pineda Orrego e Wilmar Alexander Alzate Castro

Resumo: *O presente trabalho permite determinar as variáveis contingentes de maior impacto na implementação exitosa de um sistema de custos orientado à tomada de decisões. O projeto foi desenvolvido com base na metodologia de estudo de caso em uma empresa representativa do setor do serviço de televisão pública na Colômbia. A exploração aprofundada permitiu observar muito atentamente três momentos que a empresa teve para chegar a um sistema de custos funcional, diferenciando a informação objetiva e dando visibilidade para a tomada de decisões. Desse modo dá-se um avanço significativo que considera vários estudos de caso e uma exploração menos aprofundada de uma grande quantidade de empresas, objetivando melhorar/aprimorar os sistemas de custos atuais.*

Palavras-chave: *Sistemas de custos, variáveis contingentes, televisão pública.*

Variables contingentes en la implementación de un sistema de costos: Estudio de caso empresa de televisión pública

*Jair Albeiro Osorio Agudelo, Didier Mauricio Agudelo Hernández,
Walter Albeiro Pineda Orrego y Wilmar Alexander Alzate Castro*

Primera versión recibida en septiembre de 2014 – Versión final aceptada en noviembre de 2014

I. Introducción

El presente trabajo es un componente vital de un proyecto de investigación orientado a la identificación de mejoras estructurales de los sistemas de costos para algunos sectores de la economía. El proyecto se realiza por etapas y considera varios estudios de caso y otras metodologías alternativas; es realizado por convenio entre investigadores de la Universidad de Antioquia y la Universidad de Medellín.

El estudio de caso que se presenta es la primera etapa de dicho proyecto y tiene como objetivo la identificación de las variables contingentes que inciden de forma significativa en la implementación exitosa de un sistema de costos. El estudio de caso se desarrolló en una empresa representativa del sector de servicio de televisión pública en Colombia.

Para el desarrollo del estudio de caso se hizo un diagnóstico del sector de televisión pública que permitió conocer la actividad, su entorno competitivo, los principales recursos utilizados y su bajo nivel de rentabilidad. Con la fundamentación de la teoría general de costos y la teoría de la contingencia, se hace una exploración a profundidad en la empresa en la que primó la observación directa y herramientas como la entrevista a profundidad con las diferentes áreas funcionales, lo que a su vez permitió ubicar en los diferentes niveles (estratégicos, tácticos y operativos) las variables contingentes relacionadas con la implementación exitosa del sistema de costos.

Entre las variables contingentes de mayor relevancia identificadas, se encontraron la integridad de los sistemas de información, la situación financiera

de la empresa, el perfil del profesional que lidera el sistema de costos, el nivel de complejidad del modelo, las expectativas de los usuarios de la información de costos y el grupo consultor en la implementación.

El estudio a profundidad permitió analizar tres momentos de costos que ha tenido la empresa: el primero, en el que sólo determinaba el costo total de los productos para propósitos exclusivos de la contabilidad financiera; un segundo momento en el cual la empresa implementó un sistema de costos basado en actividades – ABC, que no fue funcional ni respondió a la necesidad de distribución de los costos indirectos, convirtiéndose en un sistema poco objetivo, poco rentable e insostenible, lo que generó su abandono; para luego de varios años, dar origen a un tercer momento, en el que la empresa implementó un nuevo sistema de costos ajustado a las principales variables contingentes que permitiera resolver sus necesidades de información para apoyar la toma de decisiones.

El trabajo presenta el diagnóstico del sector de televisión pública en Colombia, la fundamentación teórica, el análisis de las experiencias de costos que ha tenido la empresa estudiada, la identificación de las variables contingentes que permitieron la implementación de un sistema de costos de mayor calidad y finalmente se presentan las conclusiones.

II. Caracterización de la televisión pública

II.1. Concepto y estructura de la televisión en Colombia

El artículo 365 de la Constitución Política de Colombia establece el servicio de televisión como un servicio público, para todos los habitantes del territorio nacional, sujeto a la titularidad y control del Estado, que garantiza los derechos fundamentales establecidos en el artículo 20 de la misma norma: *formar, informar veraz y objetivamente, educar y recrear de manera sana*. De acuerdo con la Ley 182 de 1995, técnicamente la televisión es un servicio de telecomunicación que ofrece programación dirigida al público en general o a una parte de él, que consiste en la emisión, transmisión, difusión, distribución, radiación y recepción de señales de audio y vídeo en forma simultánea.

La clasificación del servicio de televisión en Colombia está definida por la Ley 182 de 1995, en función de los siguientes cuatro criterios: tecnología de transmisión, usuarios del servicio, orientación general de la programación emitida y niveles de cubrimiento del servicio. La Tabla 1 muestra la clasificación para cada uno de los criterios mencionados.

Asimismo, en la Figura 1 se pueden observar los principales operadores del servicio de televisión abierta en Colombia, agrupados en función al criterio de nivel de cubrimiento. La televisión cerrada corresponde a los operadores comunitarios, por suscripción cableada y suscripción satelital.

Tabla 1. Clasificación del servicio de televisión en Colombia

Crterios	Clasificación
Tecnología de transmisión	Radiodifundida
	Cableada
	Satelital
Usuario del servicio	Abierta
	Cerrada
Orientación de la programación	Comercial
	Interés público, educativo y cultural
Nivel de cubrimiento	Según el país de origen y destino de la señal: <ul style="list-style-type: none"> • Internacional • Colombiana
	Nivel de cubrimiento territorial: <ul style="list-style-type: none"> • Nacional de operación pública • Nacional de operación privada • Regional • Local • Comunitaria sin ánimo de lucro

Fuente: elaboración a partir de ANTV (2014)

Figura 1. Universo de operadores de televisión abierta en Colombia



Fuente: ANTV (2014)

La televisión abierta pública tiene como objetivo principal transmitir programación educativa y cultural, tanto regional como nacional, esto enmarcado dentro de las obligaciones constitucionales de garantizar un servicio público de televisión plural y libre. Los objetivos de la televisión pública

deben centrarse en la generación de un alto impacto social y captura de una audiencia significativa. Esta televisión es financiada por el Gobierno Nacional principalmente a través de los recursos que asigna la Autoridad Nacional de Televisión (ANTV) del Fondo para el Desarrollo de la Televisión y los Contenidos (ANTV, 2014). En algunos casos, los gobiernos locales apoyan financieramente los canales regionales y locales públicos.

Además, en el país existen cinco entidades que participan en la definición de políticas públicas, regulación, financiación, contenidos, espectro radioeléctrico¹, control y vigilancia para la televisión, ellas son: el Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, Agencia Nacional del Espectro (ANE), Comisión de Regulación de Comunicaciones (CRC), la Superintendencia de Industria y Comercio y la ANTV, siendo la principal esta última.

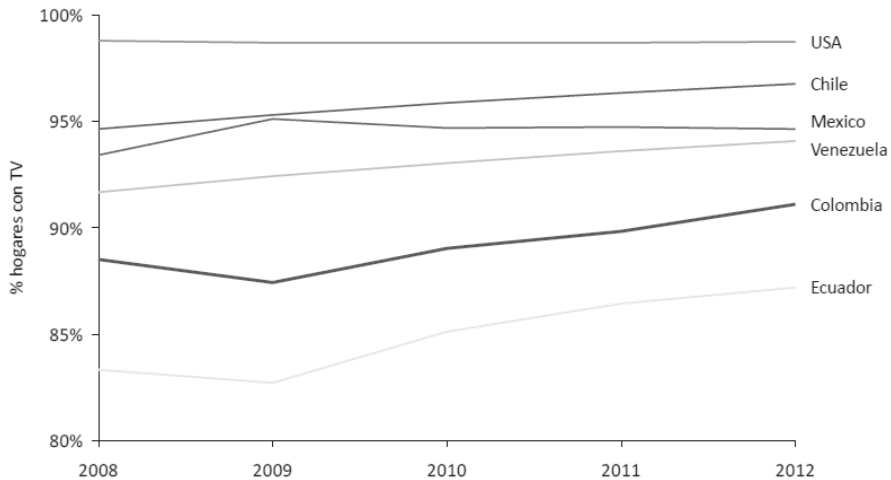
II.2. Contexto de la televisión pública en Colombia y otros países

La cobertura que tiene la televisión pública en Colombia en los últimos años ha ido creciendo, pero en comparación con otros países del continente americano tiene una cobertura inferior, superando sólo a Ecuador como lo muestra la Figura 2.

Con relación a los niveles de audiencia, los tipos de canales con mayor audiencia en Colombia son los nacionales privados, y con respecto a los públicos son los canales regionales. Pero la televisión pública en Colombia presenta críticas frente a la medición que se realiza sobre los ratings, ya que es ampliamente aceptado que las medidas de audiencia no captan correctamente a la TV pública nacional por el diseño de la muestra de la población objetivo (Dalberg, 2014). Por ejemplo, la muestra que sirve para medir la audiencia sobre un departamento del país se ubica en la capital de dicho departamento, desconociendo que los canales regionales hacen mayor presencia en las zonas rurales y regiones de los departamentos más que en sus capitales. En la Figura 3 se ilustra el porcentaje de personas que vieron el canal durante el mes de marzo de 2011, independientemente de la duración del contenido.

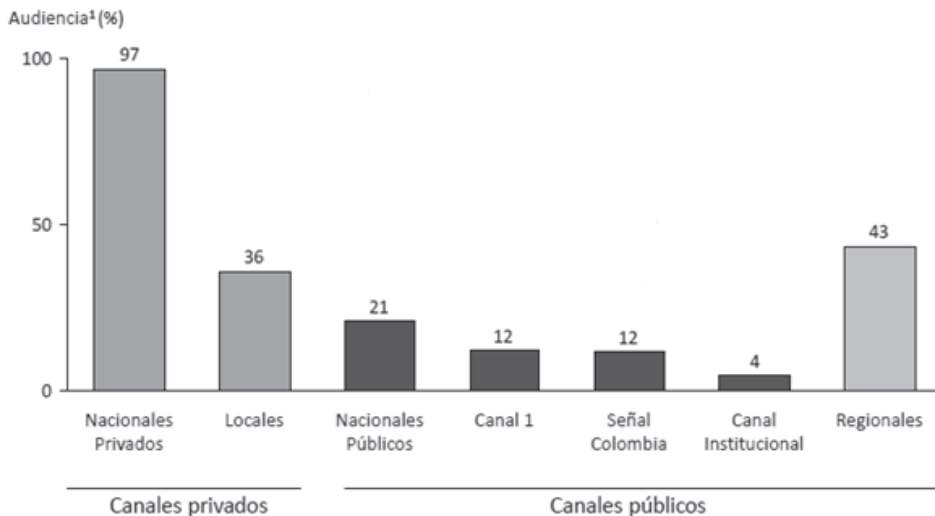
1 El espectro radioeléctrico se trata del medio por el cual se transmiten las frecuencias de ondas de radio electromagnéticas que permiten las telecomunicaciones (radio, televisión, Internet, telefonía móvil, televisión digital terrestre, etc.), y son administradas y reguladas por los gobiernos de cada país.

Figura 2. Comparativo de cobertura de la televisión pública



Fuente: Dalberg (2014)

Figura 3. Audiencia por tipo de canal de televisión en Colombia



Fuente: Dalberg (2014)

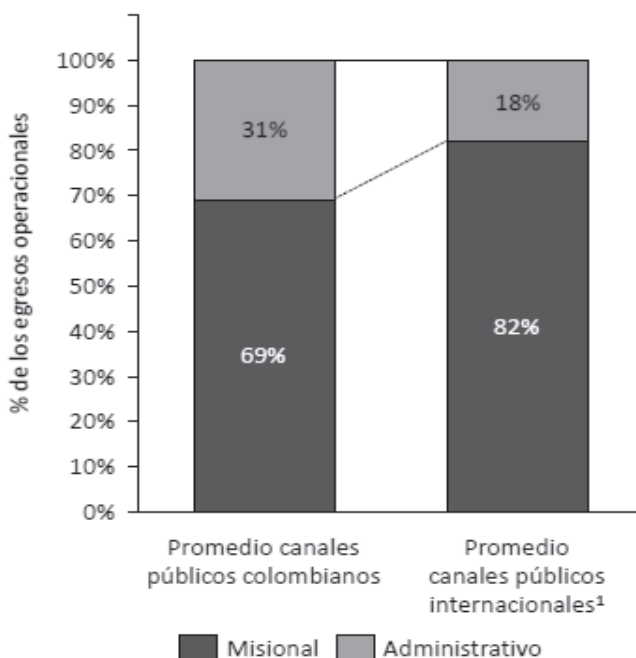
Continuando con las comparaciones entre la TV pública colombiana e internacional, la firma Dalberg (2014) concluye lo siguiente:

- La TV pública colombiana no mide su impacto ni calidad de forma sistemática. Por ejemplo, el operador estadounidense PBS ha medido que los niños que ven regularmente el programa Plaza Sésamo logran notas

más altas en un 16% en comparación con los compañeros que no ven el programa. Medir el impacto incentivaría a crear una programación de mayor calidad.

- La mayoría de los canales tanto colombianos como internacionales suelen repetir un porcentaje elevado de su programación. En promedio, el 49% de la programación de los canales colombianos es repetición, y el 52% para los canales internacionales.
- Los operadores nacionales han comenzado a coproducir contenidos educativos con canales internacionales. Teleantioquia con FOX, Canal Trece con Disney, y Señal Colombia con Discovery.
- En promedio, tanto los canales públicos colombianos como los internacionales analizados presentan modelos de producción parecidos. Sin embargo, existen diferencias significativas entre los canales colombianos.
 - Algunos con modelo fuertemente basado en coproducciones.
 - Algunos producen la gran mayoría del contenido que emiten.
 - Algunos compran internacionalmente la mayoría del contenido.

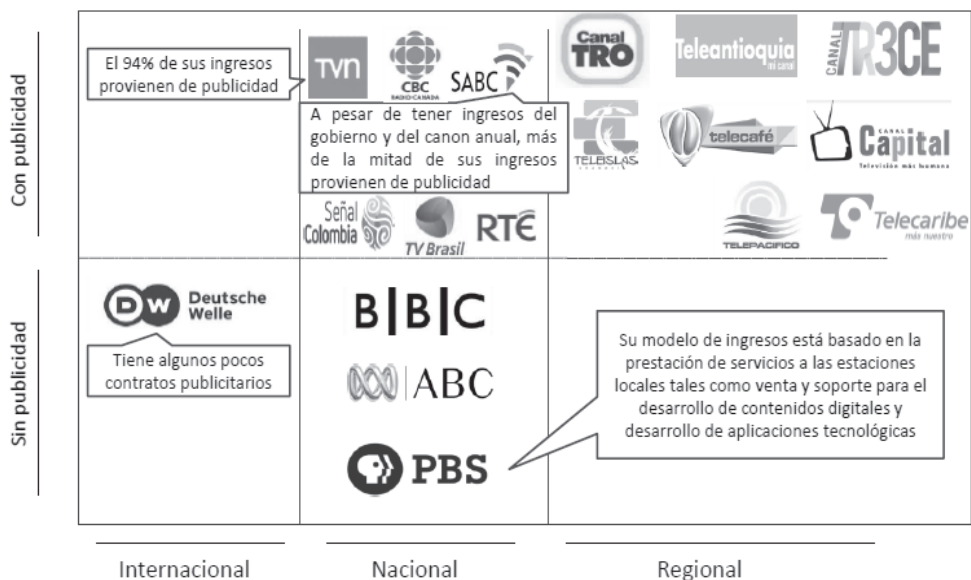
Figura 4. Comparación del modelo de egresos



Fuente: Dalberg (2014)

En relación con los indicadores financieros, en la Figura 4 se presenta que los canales internacionales de televisión pública dedican una mayor proporción de sus gastos y costos a actividades misionales (82%), en comparación con sus homólogos nacionales (69%). Desde una perspectiva de los ingresos, la Figura 5 presenta una comparación entre la fuente de generación de ingresos de los canales de televisión pública internacionales, nacionales y regionales. Se puede observar que la mayoría de los canales deben recurrir a las pautas publicitarias, y en el caso de los colombianos todos dependen de este modelo de generación de ingresos. Los canales que no dependen de pautas publicitarias, basan su generación de ingresos en la venta y soporte para el desarrollo de contenidos digitales a estaciones locales (Dalberg, 2014).

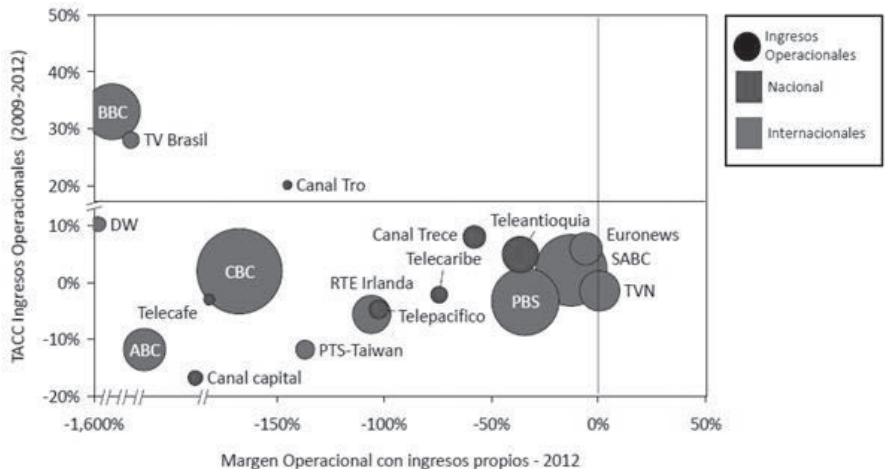
Figura 5. Modelos de generación de ingresos por tipo de canal



Fuente: Dalberg (2014)

Respecto a la rentabilidad y auto-sostenibilidad que genera la televisión pública, la Figura 6 muestra una comparación entre la tasa anual de crecimiento compuesto (TACC) con relación al margen operacional con ingresos propios. Se destaca que aunque hay canales con una tasa de crecimiento anual de ingresos operacionales superior al 20%, presentan un margen operacional negativo, es decir, sus ingresos no alcanzan para cubrir sus costos y gastos totales de operación, es el caso de la BBC del Reino Unido, TV Brasil y el Canal de Televisión Regional del Oriente TRO, que cubre los departamentos colombianos del Santander y Norte del Santander.

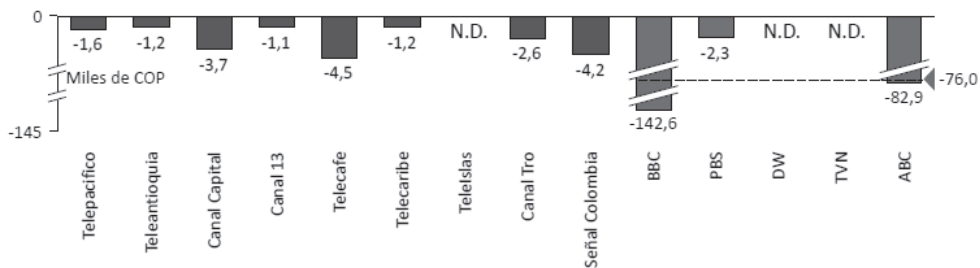
Figura 6. Comparación de la TACC de ingresos vs. margen operacional



Fuente: Dalberg (2014)

La situación más preocupante que refleja la Figura 6 es que la mayoría de los canales de televisión pública no presentan márgenes operacionales positivos, mostrando claramente que dichos canales no son auto-sostenibles ni rentables. Para apoyar aún más el anterior argumento, la Figura 7 ilustra que no hay utilidades operativas por televidente, incluso que aunque los canales internacionales presentan mayor nivel de ingresos por televidente, en comparación con los canales nacionales, muestran una pérdida operativa mayor que los canales nacionales (Dalberg, 2014).

Figura 7. Utilidad operativa por televidente



Fuente: Dalberg (2014)

De acuerdo con los estudios realizados por la firma Dalberg (2014), la televisión pública colombiana presenta las siguientes situaciones críticas:

La TV pública tiene muy baja audiencia y no tienen en cuenta los gustos y preferencias de los televidentes.

- Se confunde TV pública con gubernamental.
- Salvo algunos casos (por ejemplo en Antioquia), la TV pública tiene baja prioridad en la agenda de los gobiernos.
- Las contribuciones públicas dependen del gobierno de turno y en ocasiones están condicionadas por cuotas burocráticas o intervenciones en la programación. No hay continuidad en la dirección de los canales.
- Los canales invierten más recursos en gastos de funcionamiento, que en contenidos misionales.
- El sistema es fragmentado y no hay un modelo claro, cada actor persigue sus propios intereses institucionales.

Asimismo, frente a este panorama financiero crítico que presenta el sector de la televisión pública, aunado a otras situaciones de carácter tecnológico y de programación de contenidos, la firma Dalberg (2014) propone aplicar estrategias como:

- La coproducción internacional y nacional.
- Evaluar los impactos con respecto a los objetivos misionales.
- Fortalecer los procesos administrativos y misionales con ayuda de software.
- Financiación de los gobiernos regionales.
- Un sistema de información que permita realizar seguimiento gerencial y evaluar el cumplimiento del plan estratégico de los canales.

III. Conceptos generales de los sistemas de costos

Un sistema de costos es un conjunto de reglas, procesos y procedimientos, que hacen posible la acumulación de datos contables y administrativos para suministrar información relevante encaminada a facilitar la toma de decisiones por parte de la dirección de la empresa, así como proceder a la valoración de la producción (Duque, Osorio & Agudelo, 2010). Los sistemas de costos satisfacen dos propósitos: el primero, hace referencia a la planificación y el control; el segundo propósito, está relacionado con el cálculo del costo de los productos y/o servicios (Asociación Interamericana de Contabilidad [AIC] & Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas [AECA], 2000)

Es el sistema de costos lo que determina cuál es el valor de las unidades producidas, y para obtener dicha información requiere la definición de tres aspectos básicos, de los cuales dependerá la confiabilidad del dato suministrado. Ellos son: la base de costeo, el método de acumulación de costos y la filosofía de costeo (Duque, Osorio & Agudelo, 2010)

III.1. Base de costeo

Este concepto hace referencia a la fuente u origen de los costos que sirven de base para la valoración de los productos o servicios, es decir, si los costos

mediante los cuales se valoran los objetos de costos son históricos o reales, predeterminados o una combinación de ambos (Duque, Osorio & Agudelo, 2010)

III.2. Método de acumulación

Hace referencia a la forma como se registran o acumulan los costos a lo largo del proceso productivo. El método de acumulación de costos está muy relacionado con el tipo de productos que se fabriquen y el tamaño de la empresa. De acuerdo con Ripoll, Duque y Osorio (2011) pueden ser: por órdenes de fabricación, por procesos, por actividades o por proyectos.

III.3. Filosofía de costeo

Hace referencia a los criterios que se tienen en cuenta al definir si un concepto consumido dentro del proceso productivo se considera costo del producto o servicio (inventariable) costo del periodo o gasto (no inventariable) (Ripoll, Duque & Osorio, 2011). Se tienen los siguientes: absorbente, variable o marginal, directo, ABC, Throughput Accounting, entre otros.

De acuerdo con lo documentado en incisos anteriores, es crítica la situación que vive actualmente la televisión pública, no sólo nacional sino internacional, por lo que requieren de sistemas de información como el de costos, que le suministre a la gerencia información para tomar decisiones, inclusive si se especializa en el manejo de los costos puede desarrollar ventajas competitivas (Cuervo, Osorio & Duque, 2013).

Es así, que definir y elegir la mejor combinación de tales componentes o aspectos básicos de un sistema de costos que se ajuste a los factores contingentes de las empresas de televisión pública, permitirá mayor efectividad en el cumplimiento de los objetivos propios de cualquier sistema de costos en términos valoración, planeación, control y mejora de la gestión para facilitar el desarrollo y competitividad de este sector de la economía.

IV. Variables contingentes en la implementación de sistemas de costos

La literatura sobre la Teoría de la Contingencia en Contabilidad de Gestión se basa en la premisa de que una adecuada consideración de factores contingentes al implementar el paquete de mecanismos de control de una compañía permitirá lograr los resultados deseados. La Teoría de la Contingencia explica cómo un sistema de contabilidad de gestión apropiado se puede diseñar según la estructura, la tecnología, la estrategia y el entorno o medio ambiente de la organización, lo que sugiere que recetas universales no son aplicables (Porporato & Waweru, 2011).

Lo tratado en el inciso anterior sólo permite observar los sistemas de costos desde un enfoque técnico, es decir, contempla los elementos básicos que se requieren para diseñar un sistema de costos, pero su implementación exitosa también requerirá de analizar y evaluar otros factores. Partiendo de la premisa

básica de la Teoría de la Contingencia, no existe un sistema de costos ideal que pueda aplicarse de la misma forma en todas las organizaciones, ya que depende de varios factores contingenciales (Cardoso, 2011), que de acuerdo al Estudio de Caso y documentación teórica, se identificaron las siguientes variables para implementar un sistema de costos:

IV.1. Integridad de los sistemas de información

Un sistema de información es un recurso estratégico de la organización, estructurado en un conjunto de flujos y procesos de información que, utilizando una serie de componentes de diversa índole, proporciona a un usuario la información necesaria para el desempeño de sus actividades y funciones. Los sistemas de información han constituido uno de los principales soportes sobre el que se construye el desarrollo corporativo de las organizaciones, ya que una adecuada gestión de estos, facilita el logro de los objetivos en un entorno cada vez más competitivo y dinámico (Ripoll, Alcoy, & Urquid, 2005).

Los sistemas de información con el apoyo de herramientas informáticas permiten generar, acceder, transferir, compartir y codificar información y conocimiento, almacenar ambos y recuperarlos cuando es necesario. Esta utilidad contribuye a la creación y mantenimiento de la memoria organizativa (Martínez & Ruíz, 2002).

Analizar todas estas características de los sistemas información que trabajan las compañías, concede la identificación plena de costos directos a los objetos que se estén costeadando dentro del sistema de costos. Realizar este análisis en la empresa objeto del estudio de caso demostró que existían costos directos a la producción de contenidos o programas de televisión que la organización no contemplaba dentro su sistema financiero actual o en los anteriores sistemas de costos, por ejemplo el personal operativo (camarógrafos, directores de realización y producción, técnicos de emisión, luminotécnicos, editores, entre otros).

Es así que contemplar en su totalidad los sistemas de información de la empresa, orientó a que el sistema de costos recogiera de ellos toda la información relacionada a los costos directos de los contenidos, evitando que dichos recursos se asignaran con criterios de distribución y, por ende, no convertía un costo directo en indirecto. Antes de implementar el sistema de costos considerando esta variable contingente, sólo se identificaba que del total del costo de operación el 50% era directo. Revisar todos los sistemas de información e integrar los necesarios al sistema de costos, permitió identificar en promedio que el 75% de los costos de operación se asociaban de manera directa a los programas.

Mostrar estas cifras no sólo genera confianza al resultado que arroja el sistema de costos, sino la oportunidad a los tomadores de decisiones de

realizar seguimiento, gestionar y evaluar que el consumo de estos recursos va de acuerdo con el plan estratégico de la empresa, dado que los costos directos no son resultados de la influencia que genera la aplicación de una base de distribución al objeto de costo.

IV.2. Situación financiera de la empresa

Según Sarmiento (s.f.) una forma de evaluar la situación financiera de una empresa es a través de la rentabilidad, la liquidez y el riesgo. Definiendo rentabilidad como la capacidad que tiene una organización para generar resultados por encima de las expectativas mínimas de rentabilidad de sus propietarios. Por su parte, la liquidez es la capacidad que tiene la operación de generar caja suficiente para cubrir sus costos operativos, sus nuevas inversiones y las obligaciones financieras. Y el riesgo es la posibilidad de que la organización no logre cumplir con sus niveles esperados de liquidez y/o rentabilidad, por causa de factores no controlables.

Los sistemas de costos aportan a medir de manera directa la rentabilidad e indirecta la liquidez y los riesgos, por lo tanto, cuando la situación financiera de las empresas se encuentra en períodos de crisis los sistemas de costos toman importancia, especialmente para identificar los objetos de costos que están generando valor a la compañía. El tener la presión de que los resultados no sean positivos, hace imperante analizar los costos para determinar caminos y tomar decisiones que permitan a la organización salir del impase económico.

Como se presentó en los incisos de la caracterización de la Televisión Pública, la empresa objeto del estudio de caso no es ajena a la situación financiera crítica que vive el sector. El interés de la empresa por medir su situación financiera en términos de riesgo, rentabilidad y liquidez, orientaba a concentrar esfuerzos en la implementación del sistema de costos. Es así que esta variable contingente permitió darle prioridad al diseño e implementación del nuevo sistema de costos dentro la empresa, y, por ende, a facilitar el desenvolvimiento de los requerimientos para que el sistema de costo comenzará a funcionar en el tiempo que se había proyectado para su diseño: seis meses.

IV.3. Perfil del profesional líder del proceso de costeo

De acuerdo con Granlund (2001), la profesionalización del personal favorece la modernización de las prácticas y sistemas de Contabilidad de Gestión. Los nuevos conocimientos adquiridos por los gestores en cursos de formación cambian sus creencias y normas previas, y promueven la adopción de nuevos instrumentos y procedimientos. En esta misma línea, señalan que la resistencia al cambio del sistema de control de gestión está normalmente asociada a la falta de formación y calificación de los recursos humanos de la empresa (Rodrigues, Aibar & Lima, 2013).

El líder del proceso de costeo en la empresa objeto de estudio tuvo un papel relevante para el éxito de la implementación del sistema de costos, ya que por el hecho de tener una persona calificada y con un perfil que contenía sólida fundamentación en la teoría general de costos, manejo en la integridad de sistemas de información, capacidad de comunicación y adaptación para un trabajo interdisciplinario, permitió que no se presentarían barreras o rechazos en la implementación del sistema de costos.

El hecho de que el profesional líder del proceso de costeo cumpliera con el perfil descrito, podía determinar las ventajas de implementar el sistema de costos, bajo las necesidades y expectativas de la empresa y que no fuera a generar la desconfianza en las cifras como el modelo de costos anterior de la organización.

IV.4. Nivel de complejidad del modelo

La utilidad de la información de un sistema de costos es fundamental, dado que la compañía analizada debió sustituir un sistema de costos por otro para poder obtener información realmente útil para la toma de decisiones. Para resolver el problema que representa la distribución de costos indirectos, la empresa analizada había implementado, desde años atrás, el sistema de costos basado en actividades - ABC, en el cual perdió toda su credibilidad, ya que no proporcionaba información útil para tomar decisiones y porque no alcanzaba a resolver el problema de distribución de costos indirectos de una forma objetiva, práctica, sostenible y rentable.

El modelo de costos que tenía la empresa era ambicioso por la búsqueda en la exactitud de las cifras, su complejidad era tal que la compañía decidió realizar la distribución de costos por período de tres meses, y se demoraba 45 días en procesar dicha información. Dicho modelo por enfocar su atención a una correcta asignación de los costos indirectos volvió complejo el sistema de costos, y esa complejidad tornó la información del sistema de costos inoportuna y sin credibilidad.

La implementación del sistema de costos ajustado a la realidad contingente de la empresa analizada, permitió diferenciar las unidades de negocios con mayor claridad y cuantificar los recursos utilizados por estas. Se costearon las unidades de negocios: social, encargada de prestar los servicios de televisión relacionados con educación, cultura e información; la comercial, que opera de forma similar a los canales comerciales privados; otra unidad institucional que presta servicios al sector público; y una fuente de subsidio estatal que exige algunas reciprocidades.

IV.5. Expectativas y necesidades de la información de costos

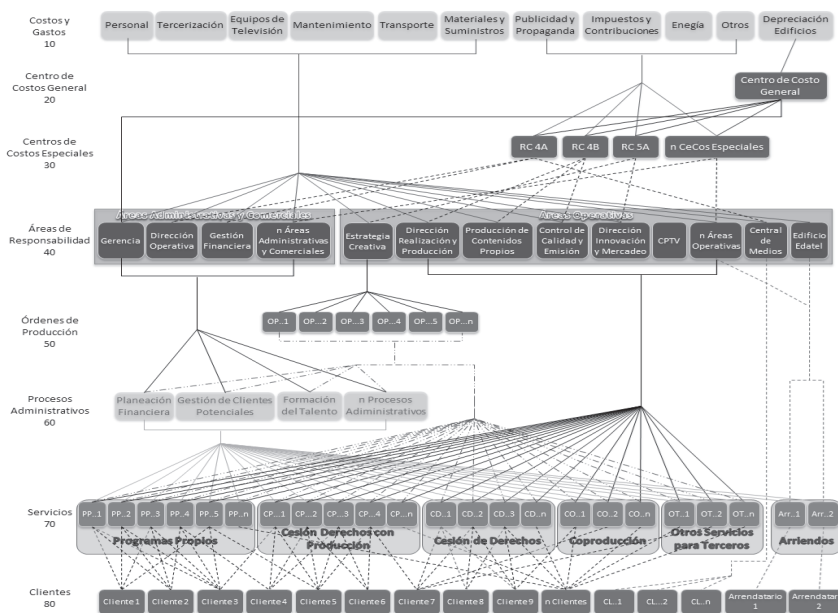
Una tarea importante dentro del diseño y la implementación del sistema de costos de cualquier organización es identificar lo que requieren los usuarios del

sistema. Para ello se deben realizar reuniones de trabajo para identificar cuáles son esas necesidades y expectativas de información de costos que los usuarios tienen frente al sistema de costos.

En la Figura 8 se presenta el mapa de costos para la empresa analizada. El mapa de costos es la herramienta que permite visualizar el flujo de información del modelo de costos de la compañía, es una estructura de navegación que permite contemplar de manera holística lo que será el desarrollo del sistema de costos, desde el momento del consumo de recursos hasta el cálculo de los costos de los diferentes objetos de costos (Cuervo, Osorio & Duque, 2013).

Aunque en la Figura 8 a simple vista puede parecer que el sistema de costos es complejo, no es así. El mapa de costos de la empresa analizada indica cuáles son los grupos de objetos de costos (agrupaciones horizontales del mapa) de los que el sistema de costos puede presentar reportes. Este mapa será pequeño o grande dependiendo de las necesidades de información de costos de las directivas de la organización. El sistema de costos implementado no solo requería información sobre el costo de la producción de los programas, sino saber cuánto cuestan las coproducciones, los programas propios y que se emiten por el canal, la cesión de derechos, la producción de programas que se emiten en otro canal (producción para terceros) o combinaciones. Además, requerían información de otro tipo como el costo de órdenes de producción y clientes.

Figura 8. Mapa de costos de la empresa objeto de estudio



Fuente: Elaboración propia

El realizar un análisis de las expectativas y necesidades de información de costos permitió que el modelo de costos mostrara a la empresa los objetos de costos que deben evaluarse en términos de mercado y lo que debe observarse en términos sociales y propiamente público. Se mostró que el canal público tiene un enfoque social, por tanto, debe medirse la rentabilidad social y no sólo limitarse a lo financiero, en tal sentido se recomendó la valoración del capital intangible que representa para el sector público de influencia la existencia del canal. Si no se cambia el enfoque, el canal y la televisión pública continuarán ampliando su participación a los contenidos y programas comerciales, acercándose más lo que es un canal privado y descuidando su esencia que es lo social.

IV.6. Consultoría externa

En opinión de Muñiz y Monfort (2005), un consultor externo permite afianzar el proyecto y obtener un soporte más neutral y eficaz en la medida en que aporta un punto de vista objetivo así como la experiencia obtenida en otras implementaciones, prestando apoyo al equipo responsable de la implantación. Así, dichos autores consideran que la participación de consultores externos permite reducir costos y riesgos en dicho proceso y que, en definitiva, dicha figura aporta valor agregado.

Tener consultores externos puede ser un medio eficiente y rápido de implantar un nuevo sistema de medición del desempeño como lo son los sistemas de costos, en la medida en que los conocimientos de los consultores pueden ser utilizados para observar, cuestionar, clarificar, comparar y estimular ideas y sugerencias (Rodrigues, Aibar & Lima, 2013). Un resultado importante que generó el grupo consultor al sistema de costos diseñado fue la identificación de otros costos directos que no contemplaban la empresa o situaciones transversales como el mejorar la oportunidad en el cálculo y entrega de la información de horas extras del personal.

V. Conclusiones

La aplicación de una metodología o filosofía de costeo inapropiada para una organización implica pérdida de confianza y abandono del sistema de costos utilizado.

El sistema de costos más apropiado para una empresa o sector, es aquel que se ajusta a sus variables contingentes, por lo que no resulta conveniente forzar la aplicación de metodologías o filosofías de costeo sin antes revisar su ajuste a las condiciones propias de cada empresa o sector.

Para la implementación de un sistema de costos es esencial el apoyo decidido de la alta dirección, dado que se intervienen las funciones y los procesos realizados por toda la estructura organizacional; de lo contrario, el

sistema de costos se puede quedar en un nivel operativo y con una limitada utilidad para la toma de decisiones.

Un sistema de costos surge principalmente por dos razones, bien sea por un requerimiento legal o porque sea necesario para apoyar la toma de decisiones, en este último caso, normalmente la empresa se encuentra en dificultades financieras y requiere evaluar los diferentes objetos de costos que están agregando o destruyendo valor.

El proceso de generación de información de costos debe ser liderado por un profesional competente, con el perfil y las condiciones laborales acordes al alcance del sistema de costos.

Un sistema de información de costos debe suministrar información para impactar la estrategia, por ello, el funcionario que lidere el proceso de costeo, debe tener alto conocimiento de la organización y preferiblemente un perfil orientado a sistemas de información para uso gerencial.

El consultor o grupo que asesore la implementación de un sistema de costos o que lo audite, debe tener una visión amplia de la teoría general de costos y enfocar su aplicación a la realidad contingente de la organización, de tal forma que la información generada sea útil y rentable.

Se considera que el principal problema de un sistema de costos recae en la distribución de los costos indirectos, dando por hecho que con los costos directos no existen inconvenientes; pero en la realidad, muchos costos directos se tratan como indirectos, lo que hace necesaria la existencia de sistemas de información complementarios que viabilicen la captura y asignación de los costos directos más representativos.

En cada filosofía de costeo, se debe evaluar el costo versus el beneficio en la implementación de un sistema de costos para identificar hasta qué nivel de detalle es rentable generar información de costos más objetiva para tomar decisiones.

Cuando las empresas no disponen de un sistema de costos, las decisiones tienen un alto grado de subjetividad, lo que incrementa el riesgo de equivocaciones y probable destrucción de valor.

La calidad de la información que suministre el sistema de costos, es fundamental para la credibilidad del mismo por la alta dirección, lo que exige procedimientos de costeo normalizados y orientados a la obtención de información útil, oportuna y en general de alta calidad.

Para disponer de un buen sistema de costos, la empresa debe invertir en personal y tecnología, que generan como principal beneficio, la obtención de un intangible de alto valor constituido por la mayor cantidad y calidad de la información para una mejor gestión de la organización.

Un sistema de costos tiene que ser dinámico, los informes periódicos deben ajustarse a su condición cambiante y constituirse en la herramienta

fundamental de un proyecto de mejora continua de los resultados financieros; de lo contrario, el sistema pasa a un nivel operativo con tendencia a desaparecer, salvo que sea requerido para propósitos legales.

Las principales expectativas que debe tener la organización para la implementación de un sistema de costos, es poder obtener información para evaluar la rentabilidad de los principales objetos de costos y tomar decisiones orientadas a maximizar la rentabilidad en el corto, mediano y largo plazo.

El estudio a profundidad realizado por los investigadores, permitió conocer la organización y cualificar el sistema de costos vigente, por tanto, se hicieron múltiples recomendaciones en los niveles operativo, táctico y estratégico, que fueron recibidas en los mejores términos, pero lo que más sorprendió fue el mensaje de la Gerencia General con una expresión: “Esto era lo que me soñaba de un sistema de costos” que se ajustara a las necesidades y realidad contingente de la organización y presentara información de alto impacto.

Con el estudio la empresa tiene los argumentos financieros para justificar el subsidio necesario para alcanzar una rentabilidad social acorde con las metas establecidas por el gobierno local y nacional.

Si bien se trata de un estudio de caso, para el equipo de investigación la mayoría de las conclusiones presentadas son extrapolables a muchas organizaciones, es por ello que el proyecto de investigación continua con el estudio de otro caso y la búsqueda de probables generalizaciones orientadas a un sector económico que permita definir y caracterizar un sistema de costos orientado a sus necesidades.

Referencias bibliográficas

- ANTV. (Junio de 2014). *Informe del Sector de la Televisión en Colombia 2013*. Recuperado el 10 de Julio de 2014, de ANTV: <http://www.antv.gov.co/sites/default/files/content-types/report/1566/files/informeseccorialtv2013.pdf>
- Asociación Interamericana de Contabilidad (AIC) & Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA). (2000). *Observatorio Iberoamericano de Contabilidad de Gestión*. Recuperado el 13 de Abril de 2014, de http://www.observatorio-iberoamericano.org/Relacion_de_Terminos_Glorario_Iberoam.htm
- Cardoso, M. J. (2011). Variáveis contingenciais aos métodos de valoração dos produtos: estudo empírico em PME'S industriais portuguesas. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*, 13(41), 396-414.
- Colombia. Asamblea Nacional Constituyente. (6 de Julio de 1991). *Constitución Política de Colombia*. Recuperado el 10 de Septiembre de 2013, de Secretaría del Senado: http://www.senado.gov.co/images/stories/Informacion_General/constitucion_politica.pdf
- Colombia. Congreso de la República. (20 de Enero de 1995). *Ley 182 de 1995*. Recuperado el 10 de Septiembre de 2013, de ANTV: http://www.antv.gov.co/sites/default/files/ley_182_0.pdf

- Cuervo, J., Osorio, J., & Duque, M. I. (2013). *Costeo basado en actividades ABC: gestión basada en actividades ABM* (Segunda ed.). Bogotá: Ecoe Ediciones.
- Dalberg. (29 de Abril de 2014). Informe 1 - Revisión del estado actual de la televisión pública en Colombia y contrastación con mejores prácticas internacionales.
- Dalberg. (29 de Abril de 2014). Informe 2 - Definición de escenarios de funcionamiento de televisión pública de Colombia.
- Duque, M. I., Osorio, J., & Agudelo, D. (2010). Los inventarios en las empresas manufactureras, su tratamiento y su valoración. Una mirada desde la contabilidad de costos. *Contaduría Universidad de Antioquia*(56), 61-80.
- Granlund, M. (2001). Towards explaining stability in and around management accounting systems. *Management Accounting Research*, 12(2), 141-166.
- Martínez, I., & Ruíz, J. (22 de Octubre de 2002). *Factores contingentes que condicionan el nivel de desarrollo de las herramientas del aprendizaje en las organizaciones*. Recuperado el 15 de Abril de 2014, de Repositorio Digital Universidad Politécnica de Cartagena: <http://repositorio.bib.upct.es/dspace/bitstream/10317/617/1/fcc.pdf>
- Muñiz, L., & Monfort, E. (2005). *Aplicación práctica del cuadro de mando integral: casos prácticos, ejercicios y cuestionarios de evaluación*. Barcelona: Gestión 2000.
- Porporato, M., & Waweru, N. (2011). La teoría de la contingencia en la contabilidad gerencial: un repaso de la literatura anglosajona. *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*, IX(17). Obtenido de http://www.observatorio-iberoamericano.org/RICG/N%C2%BA_17/Marcela_Porporato_y_Nelson_Waweru.pdf
- Ripoll, V., Alcoy, P., & Urquid, A. (Junio de 2005). *Desarrollo e implicación de los sistemas de información internos en la gestión de las empresas hoteleras*. Obtenido de Universidad Nacional del Nordeste Facultad de Ciencias Económicas: eco.unne.edu.ar/contabilidad/costos/VIIIcongreso/124.doc
- Ripoll, V., Duque, M. I., & Osorio, J. (Diciembre de 2011). Valoración de existencias en las normas internacionales de contabilidad (NIC 2). *Suplemento Enfoque Contable de la Revista Análisis Tributario*(2), 12-19.
- Rodrigues, P., Aibar, B., & Lima, L. (2013). La adopción del cuadro de mando integral en organizaciones portuguesas: variables contingentes e institucionales. *Intangible Capital*, 9(2), 491-525.
- Sarmiento, J. (S.F). *Sistemas de control de gestión*. Recuperado el 25 de Mayo de 2014, de Pontificia Universidad Javeriana: <http://www.javeriana.edu.co/decisiones/Julio/SisConGest.pdf>