

Capítulo XVI

Implantación de un sistema de costos en empresas de servicios

CARLOS M. GIMENEZ
ROBERTO AUGUSTO

INTRODUCCION

El sistema a instalar o revisar puede abarcar a la empresa en su conjunto, a un sector de su organización o a algunos de los subsistemas, funciones o actividades que comprenden las áreas:

1. adquisición de suministros;
2. de prestación de servicios y
3. de distribución.

En este ejemplo nos referiremos a la instalación o revisión de un sistema integral.

Hay que tener en cuenta, además, que toda instalación o revisión de un sistema requiere seguir, por lo menos, cinco pasos, a saber:

1. Relevamiento informativo.
2. Diagnóstico.
3. Presentación y discusión del proyecto.
4. Instalación y puesta en marcha.
5. Control de marcha o mantenimiento.

REQUISITOS INDISPENSABLES PARA GARANTIZAR EL CORRECTO FUNCIONAMIENTO DEL SISTEMA

- a) Estructurar una organización interna adecuada que brinde sustento al sistema una vez en funcionamiento o reorganizado. Si la empresa estuviese poco desarrollada deberá aceptar rápidamente su estructura al funcionamiento que se pretende para el éxito de la tarea.
- b) Apoyar firmemente al responsable de instalar o revisar el sistema, de manera tal que se superen las actitudes contrarias a los cambios siempre existentes en cualquier organización.
- c) Hacer participar activamente al personal de los sectores relacionados con el sistema a instalar o revisar, brindando la oportunidad para que aporten in-

quietudes y experiencias que, en contacto con las del implementador, resulten útiles y prácticas para el logro del objetivo.

- d) Desarrollar manuales de procedimientos permanentemente actualizados que contemplen:
 - 1. la rutina prefijada o estándar de la totalidad de los servicios que se prestan;
 - 2. la forma en que cada servicio debe ser ejecutado y el tiempo parcial y total que insume el mismo;
 - 3. el responsable de hacerlo.

La carencia de bases y tiempos uniformes de prestación de tareas, realización de actividades o ejecución de servicios torna materialmente imposible comparar y menos controlar costos de cualquier naturaleza.

1. RELEVAMIENTO INFORMATIVO

El relevamiento se efectúa en dos etapas:

- 1,1. La entrevista inicial. Corresponde al primer contacto con el sector a analizar y en la cual los directivos plantean sus necesidades. En este momento se deberá tener una charla técnica con tales directivos y proceder a visitar el área a estudiar para un relevamiento general que permite apreciar la magnitud del trabajo a encarar.
- 1,2. La recolección de los datos. Comprende la tarea de la búsqueda y el acopio de la información sobre las áreas pertinentes para emitir el diagnóstico.

1,1. Entrevista inicial y relevamiento primario

Esta etapa permitirá apreciar:

- a) **Servicios** que presta la empresa ya sea como actividad propia o subcontratándola con terceros ajenos. Tipo y características principales de las prestaciones.
- b) **Funciones y operaciones** que componen la cadena de servicios o actividades a prestar, previa apreciación sobre su validez tecnológica en el corto y mediano plazo. Denominación secuencial de departamentos o centros que los integran o agrupan o, en su caso, el que identifica cada actividad con vistas a revalidarla si correspondiere, en el nuevo esquema a diseñar. Verificar si constituyen o pueden constituirse en áreas independientes de costo.
- c) **Tipo de máquinas, equipos e instalaciones** que se posee para prestar los servicios. Modelo, origen, características y especificaciones técnicas relevan-

- tes. Vida útil esperada, repuestos, piezas y accesorios que conviene mantener en almacenes para su operatividad. Limitaciones técnicas de los equipos o por el contrario excedentes que se pueden apreciar en capacidad y tecnología.
- d) **Capacidad instalada y niveles de actividad** que pueden aprovecharse en cada departamento de la empresa en el corto y el mediano plazo. Determinación de la capacidad máxima práctica. Ello es importante a los efectos de la formulación de los presupuestos de costos indirectos y su correcta apropiación a las diversas actividades.
 - e) **Tipo de suministros** que se consumen o utilizan para la prestación de los servicios. Especificaciones y normas técnicas que faciliten la concurrencia de oferentes reconocidos para permitir su adquisición a precios lógicos. Codificación estándar que ayude al diseño del plan de cuentas y de presupuesto sobre bases homogéneas. Características de los almacenes de materiales, seguridad y tecnificación de los mismos para el mejor cumplimiento de sus fines.
 - f) **Dotación de personal**, de máxima y de mínima, necesaria para la ejecución de cada tipo de servicio prestado o a prestar, así como para la atención de las tareas auxiliares o de apoyo, sea en forma permanente, móvil o transitoria. Calificación profesional requerida y posibilidades de obtención en el mercado de personal idóneo. Necesidad de brindar o arbitrar capacitación previa a su incorporación efectiva en trabajo.
 - g) **Existencia** o no de un sector encargado del establecimiento de **normas y procedimientos** para el cumplimiento de cada tarea o actividad. Verificación de que tales normas y procedimientos expresen con precisión la duración de cada una de ellas y las modalidades para su prestación conforme al tipo de servicio de que se trate. Metodología de validación de tales normas, sea sobre la base de estudios de ingeniería, métodos de la experiencia histórica, curvas de aprendizaje o de progreso o cualquier otro técnicamente aceptable.
 - h) **Costo unitario y total** de los servicios prestados. Forma de obtención, método de validación. Comparación con estándares nacionales e internacionales. Montos máximos contabilizados por todo concepto para generar y distribuir los servicios en el último semestre. Desagregación por partidas principales.
 - i) **Registros y documentos** respaldatorios de costos que se utilizan para llevar a cabo cada tarea o servicio. Características de los controles internos que se practican y eventuales puntos débiles perceptibles de los mismos, o, por el contrario, puntos fuertes que deban profundizarse.

1.2. Recolección de datos

En esta etapa se procederá a la preparación de un listado con los datos básicos de la empresa para ir esbozando un diseño preliminar del sistema de costos a instalar o revisar. **Se irá siempre de lo general a lo particular.**

Este listado de datos abarcará información respecto de:

1. Su organización.
2. Los servicios que presta o prestará con indicación del sector responsable de ello.
3. Ciclo operativo de las funciones y operaciones que componen la cadena de los servicios o actividades correspondientes.
4. Las funciones vinculadas con la obtención y la registración de los costos.

1,2,1. Datos vinculados con la organización de la empresa

Comprende el conocimiento sobre su "cultura" interna, requiriendo efectuar un:

- a) **Conocimiento del origen** y antigüedad de la empresa. Ubicación geográfica de su casa matriz, oficinas, depósitos, plantas o sucursales. Modalidad de prestación de los servicios en la interrelación o la cadena de los mismos. Servicios recíprocos entre sectores. Medición y control de la conveniencia u oportunidad de prestarlos.
- b) **Análisis del organigrama** así como de las actividades identificables o costeadables aunque las mismas no guarden una clara identificación con aquél. Nombre de los responsables de cada área y tarea o actividad específica que se realiza. Categoría laboral de los responsables con especificación de si corresponde a convenio gremial o fuera de él. Modalidades limitatorias o restrictivas en el tiempo de labor como consecuencia de los convenios. Cuantificación monetaria de esas restricciones que afectan la productividad.
- c) **Relevamiento de la planta de personal** empleado distribuido por área o actividad. Justipreciación de la cantidad empleada. Dotación de máxima y de mínima estimada.
- d) **Diagramado** de la forma como se halla organizado el **sector de concentración y determinación** de los costos. Diagramación del flujo de los distintos registros con identificación del personal responsable de cada tarea y el carácter de cada uno de los trabajos que allí se ejecutan.
- e) **Calidad y cantidad de medios electrónicos** de procesamiento de datos con que se cuenta así como de los programas que soportan la estructura administrativa. Igualmente, si se poseen programas integrados que permitan el seguimiento y el control en "tiempo real" de las distintas prestaciones o servicios que realiza la empresa a través de los diferentes sectores y sucursales que la componen. Sistema de archivo computadorizado o no de la documentación. Medidas que se adoptan para resguardo y seguridad de los mismos.

1,2,2. Servicios prestados o a prestar por cada sector

Comprende el conocimiento sobre el ramo de actividad de la empresa, su forma de prestación y comercialización, y la información sobre la composición porcentual de los servicios en la facturación. La amplitud de detalles la dará el tamaño de la entidad, la cantidad de servicios que se ofrecen o prestan y la profundidad de información que se pida al sistema de costos a instalar o revisar. Incluye el análisis de:

- a) **La estructura operativa** de los servicios para identificar los centros de costos o de actividad que deben formar parte del sistema.
- b) **El diagrama o *flow sheet*** que indique la sucesión pormenorizada de las distintas etapas que componen la cadena de prestación de los diferentes servicios. Incluye la tarea o la actividad desarrollada en cada uno de los centros operativos según las características propias del proceso de las prestaciones.
- c) **La información** diaria, semanal o mensual relativa a los servicios ofrecidos y/o prestados agrupados por líneas y familias, según sus características comunes o de mercado. Cabrá verificar la factibilidad de reagrupar esta información respecto de la importancia relativa en el ABC de PARETO de los ítem que componen la facturación o también en función de la permanencia en el tiempo de la participación relativa de dichos ítem.
- d) **La posibilidad de ruptura** en la cadena de prestaciones ofrecidas, ya sea por insuficiencia de medios, desmotivación de la demanda o cualquier otra razón que impida aumentar la facturación, diversificarla o acometerla mediante combinaciones o integraciones transitorias o permanentes con otras empresas. Implica, entre otras cosas, el replanteo estratégico de las actividades que comprende el área comercial mediante facilidades crediticias que se otorgan en las ventas, búsqueda de otros canales de distribución de los servicios, pago de comisiones e incentivos a vendedores y corredores, replanteo del perfil de los clientes deseados, eliminación de tiempos de demora en la cobranza, premio a la fidelidad de los adquirentes, etcétera.

1,2,3. Ciclo operativo de la cadena de servicios o actividades

Comprende la información específica sobre las funciones y operaciones necesarias para efectuar las prestaciones, así como sus respectivos tiempos estándar parciales y totales.

El ciclo operativo se divide en cuatro fases:

1. Adquisición de los insumos.
2. Apropiación de los insumos.
3. Procedimiento a seguir para la distribución de los servicios.
4. Control del proceso de prestación de los servicios.

1,2,3,1. Adquisición de los insumos (1ra. fase)

Los insumos son todos los materiales, suministros y servicios que se adquieren a terceros para poder ejecutar los servicios comercializables propios.

Esta primera fase significa verificar si:

- a) **Existe un catálogo codificado de materiales**, suministros y servicios. Si las especificaciones técnicas son amplias, claras, precisas y se ajustan a patrones estándar de calidad uniforme en el mercado nacional e internacional que facilite cotizarlos y proveerlos en tiempo y forma. Ello posibilitará la exclusión de oferentes ocasionales o exclusivos, que resulta aconsejable erradicar.
- b) **La emisión de los pedidos de adquisición** de suministros es generada mayoritariamente en almacenes o en los sectores usuarios. Esta última modalidad se reputa contraproducente, ya que por lo general determina compras innecesarias al soslayar el uso de elementos similares en existencia, abultando consecuentemente las erogaciones y facilitando la posible aparición de duplicación de stocks, su consecuente lenta rotación y sobrecostos financieros.
- c) **La adquisición de bienes y servicios** se efectúa habitualmente a través de concursos de precios públicos o privados, con invitación a un número importante de posibles oferentes en cada ramo, rotándolos periódica y sistemáticamente para evitar eventuales colusiones con los agentes de compra.
- d) **Existe alguna norma de periodicidad de adquisición** de bienes y servicios, o si se procede según la técnica del *just in time* o cualquier otra que signifique menores costos financieros por inmovilización de existencias. Además, si tales modalidades no pueden conducir a rupturas de stocks con eventual peligro en la normal prestación de los servicios propios. Si existe la conveniencia de mantener o no stocks de seguridad y el natural costo de posesión que ello implica.
- e) **Se conocen las características de los depósitos** de materiales, las normas para el correcto estibamiento de bienes de consumo, repuestos y accesorios que eviten su deterioro o pérdida. Si hay facilidad de acceso a los mismos. Si es adecuada la codificación empleada acorde con los registros de la contabilidad general y del catálogo de materiales que elimine duplicación de elementos bajo códigos erróneos.
- f) **Se practican recuentos físicos periódicos**. Si se dictaron normas con expresa indicación de la autoridad facultada para aprobar diferencias en las existencias y en la periodicidad con la cual se realizan los ajustes de tales diferencias en los inventarios. El destino de los materiales rotos, fuera de uso o de desecho. El análisis de las causas que motivaron tal calificación y las modalidades para disponer de los materiales. Si existe control de la adecuada rotación de inventarios.

- g) **Las órdenes de compra o los contratos** que perfeccionan las adquisiciones son de duración limitada o permiten ampliaciones o extensiones en el tiempo en cantidad, valor y porcentaje que ello puede representar respecto del original. Si son abiertas en el sentido de cubrir suministros varios y si prevén reajustes de precios en función de la variación de costos, así como fórmulas que amparen tales variaciones. Es aconsejable limitar los tiempos de validez de contratos y ser restrictivos con eventuales variaciones de precios o adicionales de obra que conducen a sobrecostos innecesarios.
- h) **Se poseen normas de recepción cuantitativas y cualitativas** de bienes y servicios adquiridos según las órdenes de compra y los contratos referidos en g) y que aseguren la propia calidad de servicios al incorporarlos en estos últimos. Modalidad para el rechazo de suministros y servicios defectuosos o fuera de especificación y forma de reposición por parte del proveedor.
- i) **Se posee transporte interno o externo propio** y verificación de la racionalidad en su uso. Posibilidad de contratarlos directamente con terceros.

1,2,3,2. Apropiación de los insumos (2da. fase)

Corresponde al diagrama donde se indica la manera y la oportunidad en el tiempo en que los suministros, la mano de obra y los costos indirectos se apropian al proceso de generación de los servicios.

El análisis se hace en relación con las condiciones de su entrada y en función de la documentación que registra todos los movimientos.

1. Materiales y suministros

En esta fase corresponde verificar si:

- a) **Los vales de retiro** de almacenes están confeccionados en formulario prenumerado, con indicación de código, características y especificaciones técnicas del suministro conforme al catálogo de materiales y con la firma de la persona autorizada para emitirlo además del responsable que la retira.
- b) **La cantidad pedida** según vale o formulario de transferencia se ajusta a la cantidad estándar a incorporar cada vez que se la requiere, de conformidad a las especificaciones, fórmulas y proporciones técnicas de la ingeniería del servicio. Esta verificación permite comprobar que no se pida nada más que lo utilizable en trabajo evitando el acopio de elementos en improvisados almacenes sectoriales que sólo logran deformar los costos.
- c) **Los formularios de resumen de consumos o transferencia** son llenados y firmados adecuadamente, circularizados entre las áreas involucradas y remitidos en tiempo y forma al sector de costos para su registración y cálculo.

2. Mano de obra

En empresas prestadoras de servicios suele ser uno de los elementos de costo o insumo más importante. Si se lo analiza en sus aspectos físico o intelectual, se puede afirmar que este último tiene mayor trascendencia que la que presenta en empresas industriales, de transformación o de extracción. En esta fase habrá que verificar:

- a) **Criterios a tener en cuenta para seleccionar al personal.** Cualidades y calificaciones técnicas profesionales requeridas para su incorporación. Si es necesario un adiestramiento o capacitación previa. Cómo y dónde realizarla. Costo de su realización.
- b) Información sobre **las remuneraciones** de convenio o fuera de él, así como de las distintas modalidades de pago de las mismas. Existencia de salarios incentivados, adicionales voluntarios o especiales y cualquier otro beneficio mensurable en dinero. Monto a que ascienden por todo concepto y grado de participación en la retribución final. Especificación y cuantificación de las cargas sociales obligatorias y voluntarias y su incidencia final en los costos generales. Posibilidad de instrumentar contratos temporarios menos onerosos.
- c) **Procedimientos que se siguen para promoción, reemplazo y transferencia** de personal entre sectores.
- d) **Información sobre el sistema previsional** vigente en la empresa a la luz de las modalidades previstas en la legislación nacional. Obra social que ampara a los trabajadores y eventual apoyo compensatorio patronal.
- e) **Cálculo del tiempo de utilización de mano de obra** en cada operación de prestación de servicios. Composición de los turnos de trabajo en cada uno de los centros operativos o, en su caso, de cada actividad específica. Indicación de si existen dotaciones especiales con mención de las jerarquías o denominaciones de convenio involucradas y sueldos o jornal/hora respectivo para ejecutar determinadas prestaciones.
- g) **Forma de controlar el desempeño y el rendimiento** del personal en cada etapa de la prestación de los servicios. Toma de tiempo para contrastar el resultado de dicho control con los estándares determinados por la ingeniería de procesos.

3. Costos indirectos

En lo que hace a esta fase, será conveniente:

- a) **Determinar las bases técnicas de asignación de costos indirectos** fijos y variables a las áreas de generación de los servicios (actividades principales) y a las de apoyo (auxiliares) con el objeto de introducir el costeo basado en la actividad.
- b) A los efectos de la determinación de a), **obtener un plano actualizado de los sectores** que comprendan las áreas de prestación de servicios que per-

mita seguir de modo pormenorizado cada una de las operaciones respectivas y consecuentemente recibir la apropiación de los costos indirectos conforme al principio del causante o del beneficiario de los mismos.

- c) **Ubicar a escala en el plano**, máquinas, equipos, instalaciones muebles, personal, áreas de circulación, de atención al público, de almacenamiento y las restantes áreas de apoyo. Totalizar la superficie ocupada por cada actividad, departamento o centro de costos posibles de afrontar, tanto principales como auxiliares.
- d) **Trazar líneas en el plano** de manera que indiquen la forma y los momentos en que se van incorporando o apropiando cada uno de los recursos para la generación de los servicios prestados o a prestar. Ello facilitará la futura fijación de los pertinentes tiempos estándar de cada uno de los servicios.

1,2,3,3. Procedimiento a seguir para la distribución de los servicios (3ra. fase)

Esta tercera fase abarca las tareas de **ofrecer y prestar** los servicios. Así tenemos:

1,2,3,3.1. Comercialización: En el aspecto de la distribución se deberá averiguar, siempre con vistas a determinar posibles centros de actividad o costos:

- a) Si se cuenta con **investigación de mercado** para analizar el futuro de la empresa, las características fundamentales de diseño del proyecto que dio origen a la misma y las posibilidades de satisfacer integralmente los requerimientos de calidad y exigencias del cliente.
- b) Si se tiene una clara idea del **posicionamiento** en el mercado de los servicios prestados y de la fuente interna o externa que se toma para obtener la información. Políticas encaradas para incrementar la participación o el crecimiento en el rubro respectivo.
- c) Si se ha procedido a la **identificación del perfil de los clientes**:
 - 1. por línea o familia de servicios;
 - 2. por sectores geográficos de distribución;
 - 3. por divisiones administrativas de la organización de ventas;
 - 4. por canales de distribución (mayoristas, minoristas);
 - 5. por métodos para generar la venta de los servicios (corredores, visitadores, puestos móviles callejeros, correspondencia y telemarketing);
 - 6. por método de prestación (continua o esporádica);
 - 7. por clientes individuales o por grupos de clientes;
 - 8. por importancia de los servicios ofrecidos;
 - 9. por grupos de ingresos. Con un riguroso análisis de las características de ventas, se podrá determinar el peso ponderado de las mismas en el

conjunto de la facturación para fijarlas o validarlas en el esquema a diseñar de **costeo por actividad**.

- d) Si se consideran adecuados los **procedimientos que se emplean para el diligenciamiento de los pedidos de los clientes** y si se ha verificado que las rutinas de prestación son las más apropiadas para ello.
- e) Si es confiable el **tipo de documento utilizado para concretar los pedidos** de clientes tal como contrato tipo de prestación de los servicios, contrato de concesión de representaciones o cualquier otra modalidad impuesta por el mercado. Análisis de su razonabilidad y riesgos que importa.
- f) Si se cuenta con **normas para fijar los precios** de los servicios prestados o posibles de prestar. Implica contar con una información sucinta de la modalidad de comercialización de las prestaciones, así como con un catálogo descriptivo de tales servicios con un listado tentativo de los precios. Indicación de si existen políticas de acuerdos interempresarios que regulan estos últimos. Alcance de su validez u obligatoriedad. Ventajas o desventajas mensurables en dinero de tales acuerdos.
- g) Si existe una **política de comisiones**, viáticos, movilidad y **otros incentivos** abonados a agentes o representantes para ofrecer y concretar operaciones de ventas. Qué porción de la facturación representa.
- h) Si se ofrecen **garantías posventa** de servicios que se prestan. Medición en dinero de la incidencia porcentual en los costos conforme al tiempo de duración de tales garantías.
- i) Si se fijó una **política publicitaria**. Medios empleados para realizar las campañas respectivas e importes destinados a cada medio. Modo de incorporar tales gastos en el presupuesto y oportunidad de su erogación.
- j) Si se tienen documentados los **tiempos promedio de cumplimiento de los servicios** prestados. Metodología utilizada para evitar eventuales desvíos. Verificación del control de calidad que se aplica sobre los servicios prestados y grado de satisfacción de los clientes. Forma de medirlos y comprobarlos. Estadística de los pedidos formulados, los cumplidos y los incumplidos. Verificación de si existen reclamos por falta de cumplimiento de servicios o falta de calidad en los mismos. Medidas adoptadas respecto de ellos para evitar su repetición. Determinación de su incidencia porcentual respecto del total de las prestaciones así como en monto dinerario.
- k) Si se cuenta con **métodos y procedimientos mediante los cuales se calcula el costo de comercialización** de cada pedido de prestación de los servicios y posibilidad de aplicarlos por actividad.

1,2,3,3,2. Administración y finanzas: En la tarea de la administración y las finanzas, importará conocer los costos erogables o no, ya sea por financiación a clientes, por inmovilización de fondos, por riesgos emergentes de falta de controles adecuados en el circuito financiero y para calcular el costo del capital propio cuando se decida el mantenimiento de activos en el tiempo, para lo cual cabrá analizar:

- a) **Nómina de las personas del plantel permanente o contratado del área y de las que tienen facultades para la disposición de fondos con una descripción de las tareas asignadas a cada función.** Rotación que se registra en las posiciones clave, lo cual puede indicar síntomas de ineficacia o descontrol.
- b) **Funcionamiento del sector de créditos y cobranzas.** Normas, procedimientos y condiciones particulares requeridos para las ventas a crédito; plazos, tasas de interés, comisión de los cobradores, convenios celebrados con bancos para la gestión de tales cobros y, eventualmente, de los pagos. Cláusulas para el reconocimiento propio y por los clientes de mayores costos. Magnitud de los deudores en gestión y mora, e incobrables.
- c) **Funcionamiento del sector de caja y bancos.** Normas sobre modalidad de pago de los insumos y servicios comprados a terceros. Rutina escrita para su registración contable y posterior liquidación. Uso de órdenes de pago que regularicen la tarea. Utilización de institución bancaria para cancelar las deudas en lugar de cheque propio o efectivo. Normas de cobranza a clientes verificando si se despositan en el banco todos los ingresos de cualquier naturaleza. Tiempo promedio empleado para facturar y cobrar. Días promedio de venta en la calle. Comparación crítica con el período de pago propio de bienes y servicios adquiridos a terceros.
- d) **Tipo de descuentos, bonificaciones o remisiones que se acostumbra otorgar a la clientela por pronto pago, fidelidad, mayores consumos o por cualquier otro motivo.** Modalidad para el otorgamiento a clientes de beneficios especiales o particulares. Funcionarios que los pueden conceder y límite de autorización jerárquica.
- e) **Composición del capital de trabajo.** Reglas presupuestarias seguidas para fijar la relación capital-endeudamiento. Conducta que presenta la entidad en los últimos ejercicios.
- f) **Forma de integración del capital social.** Políticas de dividendos y de suscripción de capital, así como de constitución de reservas. Criterios adoptados en situaciones de quebranto, si las hubiere.

1,2,3,4. Control operativo del proceso de prestación de los servicios (4ta. fase)

1,2,3,4,1. Controles cualitativos y cuantitativos: Esta cuarta fase comprende tres aspectos; el primero de ellos corresponde al análisis de los controles cualitativos y cuantitativos de los distintos procesos de prestación de los servicios, según la profundidad y la extensión de tales controles según el tamaño o la característica de la empresa. Persigue esencialmente asegurar que se cuente, de la manera más detallada y analítica posible, con datos satisfactorios y confiables de la sucesión de las distintas operaciones. A tales efectos, valdrá tener en consideración que el control de los procesos se inicia con la primera fase del ciclo operativo, vale decir, la adquisición de los insumos.

Así, habrá de verificarse si:

- a) Se poseen **estadísticas** referidas a los procesos que se realizan para la prestación de los servicios y respecto de los servicios prestados propiamente dichos. De no haber tales estadísticas o registros que los sustituyan, posibilidades existentes para implementarlas con el grado de detalle adecuado a las necesidades de la prestación.
- b) Se cuenta con **metodologías apropiadas para emitir los pedidos de re-aprovisionamiento** de insumos y servicios de terceros indispensables para la prestación de los propios, así como de reposición de insumos fuera de especificación.
- c) Los controles **cuantitativos y cualitativos** que se practican sobre la entrada de los insumos en el flujo de las operaciones de la empresa responden a criterios de estricta continuidad y uniformidad. Se emiten partes de ingresos prenumerados a los cuales se adjuntan los remitos del proveedor debidamente identificados que sirvan de documentación respaldatoria para el registro contable y posterior emisión de la orden de pago. El ingreso físico de insumos se registra de manera adecuada en el inventario permanente de existencias, coincidente con el obrante en la contaduría. Se practican inventarios sistemáticos y periódicos, analizan las fallas y adoptan medidas correctivas para superarlas.
- d) La **generación de servicios propios** como la contratada con terceros responde a **normas de calidad** claras, precisas y ajustadas a patrones nacionales e internacionales que no admitan dudas o interpretaciones equívocas. Las especificaciones técnicas incluidas en órdenes de compra y los contratos de suministros y bienes adquiridos a terceros son de cumplimiento posible por todas las partes involucradas.

1,2,3,4.2. Control de normas y procedimientos, así como de la medición técnica de los insumos y servicios comprados a terceros: El segundo aspecto de esta cuarta fase persigue verificar la existencia de normas que reglen los procesos técnicos que hacen a la generación de los servicios y su respectiva medición, así como la visualización de las causas que generan problemas y la manera mediante la cual el sistema a instalar o revisar puede brindar información útil para eliminar o minimizar tales problemas y consecuentemente tomar decisiones acertadas. Para ello habrá de efectuarse un relevamiento de:

- a) **La rutina de las órdenes de trabajo** libradas para cumplimentar los pedidos de clientes. Descripción de la metodología de emisión de las mismas y característica de los formularios prenumerados. Número y destino de las copias que se cursan a los distintos sectores internos responsables de la ejecución de la orden.
- b) **El procedimiento mediante el cual se da por concluida o cerrada la orden** de trabajo normalmente ejecutada.

- c) El **procedimiento para emitir órdenes internas de servicio** (reparaciones, mantenimiento, engrase, sustitución de piezas, partes, repuestos, accesorios) **y para darla por concluida** cuando se la ha cumplido normalmente.
- d) El **diagrama de la secuencia de las tareas operativas en una suerte de cadena de valores**, con expresa identificación del momento en que los servicios son parcialmente terminados y susceptibles de facturar al cliente. Metodología por la cual se documenta y registra aquella secuencia desde una etapa de prestación y distribución hasta la siguiente. Si se la efectúa en forma contable o extracontable y la posibilidad de normatizarla.
- e) La **clasificación según la mayor o menor importancia** de las distintas categorías de servicios, características que las hacen comunes o las diferencian a los efectos de su catalogación para conocimiento de los clientes.
- f) La **clasificación de las distintas actividades o tareas de los departamentos principales y centros auxiliares de la generación de servicios** y el establecimiento de la base técnica (generador del costo) para su aplicación sobre la base del costo por actividad.
- g) La **determinación de las unidades de medida** utilizadas y el instrumental técnico empleado para cuantificar la secuencia operativa de generar y distribuir los servicios.
- h) La **verificación del uso de tiempos e insumos estándar** en cada etapa del proceso de prestación de los servicios. La existencia de presupuesto operativo que facilite compararlos con los valores resultantes.
- i) Las **técnicas de medición empleadas** y aceptadas nacional e internacionalmente para cuantificar el desempeño de cualquier tipo de actividad o tarea, directa o indirectamente vinculada con el servicio prestado.
- j) La **metodología para la medición de los costos de improductividad**, sea por subutilización de máquinas, equipos e instalaciones que hacen a la capacidad instalada, por problemas de mercado o por cualquier otro motivo que implique imposibilidad de absorber costos fijos de estructura empresarial.
- k) **Si son adecuadamente controlados los materiales**, partes, ensambles, piezas, accesorios, repuestos y demás bienes retirados de los almacenes y apropiados o consumidos con motivo de los procesos de generación y distribución de los servicios.
- l) Si los **costos unitarios** de las sucesivas operaciones de prestación de los servicios son obtenidos mediante procedimientos y normas aceptables y de fácil comprobación y medición, contrastados con presupuestos aprobados por la dirección superior.
- m) Si se efectúan **periódicos y sistemáticos controles de desempeño** en los departamentos o actividades que, directa o indirectamente, intervienen en cada etapa parcial y total de la prestación de los servicios.

1,2,3,4,3. Control de la comercialización y la distribución de los servicios:

Este tercer aspecto de la cuarta fase trata de la visualización crítica operativa de los procesos y actividades auxiliares que hacen a la distribución de los servicios prestados a través de las áreas de comercialización, administración, financiación y tributación.

Para ello cabrá:

- a) Clasificar las **distintas actividades o tareas de los departamentos afectados a la distribución de los servicios** y establecer las bases técnicas (generador del costo) para su aplicación sobre la base del costo por actividad. A tales efectos, se procederá a ponderar el peso de las diferentes funciones que componen todo el proceso de ofrecer, prestar y cobrar los servicios, y que abarcan las áreas de administración, financiación y tributación, relacionándolas con los gastos presupuestados para realizar las ventas. Simultáneamente, será menester fijar **la capacidad instalada y el nivel de actividad esperado** de los distintos centros o actividades de la comercialización, que faciliten absorber los costos fijos de la estructura empresarial.
- b) Efectuar el **seguimiento de los formularios** prenumerados que se emiten **para cumplir e informar** sobre las tareas o actividades que corresponden a estas cuatro áreas. Asimismo, la rutina interna y externa en la circularización de tales documentos. Establecer el nombre del departamento emisor y la cantidad de ejemplares que lo constituyen, los destinatarios de los mismos y los procedimientos de archivo, una vez cumplidos normalmente. Realizar el control de avance en la distribución de cada servicio, sector por sector y etapa por etapa.
- c) Determinar si la **información contenida en la diagramación de los formularios** permite una adecuada obtención de costos unitarios y totales de las actividades que hacen a la comercialización de los servicios.
- d) Consignar si la información precedente puede considerarse **valedera** acerca de los servicios prestados **por cada área de actividad, por día, por mes y por año** con vistas a llevar estadísticas estacionales que permitan hacer previsiones en cuanto a sobredemandas o infraconsumos.
- e) Determinar el **control** que se realiza antes de efectuar la **facturación de los servicios** prestados, así como la **atención brindada** para lograr la plena satisfacción del cliente o, en su caso, hacer frente y resolver eventuales **reclamos** de los mismos.
- f) Verificar la **forma en que operan los depósitos de repuestos**, accesorios, piezas, partes y componentes de cualquier naturaleza, indispensables para distribuir los servicios.

1,2,4. Funciones vinculadas con la obtención y la registración de los costos

Corresponde al acopio de la información sobre el sistema contable empleado, verificando si su estructura es adecuada para soportar el sistema a instalar o revisar, lo que permite aconsejar el establecimiento de normas precisas a seguir en materia de imputación de costos y gastos.

Habrán de verificarse:

- a) **Registros principales y auxiliares** que componen el esquema de la información contable.
- b) **Diagrama de la forma** en que está organizada la **contabilidad de costos**. Contenido global del plan de cuentas y existencia de suficientes cuentas principales y auxiliares que faciliten los registros de base respectivos.
- c) **Forma en que se usan las cuentas** para decidir si la operatoria es válida para la nueva implementación analizada.
- d) **Examen de las partidas registradas en cada cuenta** para informarse sobre el procedimiento de registración seguido en materia de imputación del costo de las distintas actividades de generación y distribución de los servicios. Ello facilitará comprobar la intensidad o la ponderación de cada actividad en relación con cada uno de los servicios prestados para la pertinente imputación contable y su distribución extracontable a cada unidad de costo.
- e) **Forma como se contabilizan la liquidación y el pago de las remuneraciones al personal**, cálculo de las cargas sociales y su apropiación a cada actividad causante o beneficiaria de dicho costo.
- f) Detalle de los **registros contables y asientos de diario** representativos de cada etapa o fase de la prestación de los servicios (generación y distribución) tales como contratación de bienes y servicios de terceros, recepción y almacenamiento de insumos, su apropiación y pago a los proveedores, ofrecimiento, prestación y cobro de los servicios.
- g) Posibles **inexactitudes halladas en el método** seguido para la aplicación del costo a los servicios prestados. Forma de corregirlas.
- h) Existencia de **esquemas gráficos para ejemplificar el funcionamiento de la información de costos**, los papeles de trabajo y la documentación respaldatoria de las registraciones respectivas. Análisis pormenorizado de tales documentos y secuencias de la registración.
- i) **Frecuencia y oportunidad de emisión de los informes** de que se trata, funcionarios que los preparan y lapso que media entre los informes mensuales extracontables y el definitivo con datos basados en valores resultantes. Posibilidad de mejorarlos a través de la incorporación de algunos cambios.

- l) **Contraste de tales informes** de costos contra los emitidos en su respectiva actividad por las áreas de adquisición, prestación de servicios y de distribución. Ello con vistas a evaluar la significación de eventuales desvíos y posibilitar un enfoque interdisciplinario en el manejo y la distribución de la información que lleve a adoptar decisiones oportunas y más correctas.
- m) Como consecuencia de l), posibilidad de **generar informes más útiles** que lleguen a los funcionarios con poder de decisión en forma rápida y con datos precisos.
- n) **Que desde el sector contable se controle** el cumplimiento parcial de las órdenes de trabajo, órdenes internas de servicios varios y la emisión de remitos o notas de pedido. Que se cumplan las normas sobre facturación, emisión de notas de débito y crédito, y haya debido control respecto de la exactitud de las correspondientes registraciones contables de tales documentos.
- o) Sobre **bondad de los equipos de computación** disponibles, programas específicos para uso de la contabilidad central y sobre costos y conocimiento de su aplicación por parte del personal afectado a cada tarea.
- p) **Que se cree un archivo confiable computadorizado de toda la información**, adoptando las medidas pertinentes para resguardo y seguridad de la misma.

2. DIAGNOSTICO

Corresponde al **primer informe de situación** y esencialmente consiste en:

- a) Efectuar una **breve síntesis sobre las rutinas analizadas** dentro de la empresa que constituirá la base para la elaboración del diseño e instalación, o el rediseño del sistema de costos.
- b) Señalar los **errores de control interno** hallados y las medidas que se aconsejan para solucionarlos. Indicar las áreas donde se juzga se encuentran los puntos débiles a corregir.
- c) Proponer el **nuevo sistema según un cronograma tentativo**, fijando los objetivos a alcanzar en cada etapa de la instalación, con la colaboración y el entrenamiento simultáneos del personal de la empresa que asumirá la tarea de operarlo.
- d) Indicar la **conveniencia de disponer de un período de transición** donde desarrollar métodos extracontables de costeo rápido que en el futuro inmediato empalme con el contable de registro y custodia.
- e) Señalar sobre **la calidad, el contenido y la oportunidad** de la información hallada para fines de costos, control y toma de decisiones, y una breve apreciación sobre posibles mejoras a introducir en la misma.

3. PRESENTACION Y DISCUSION DEL PROYECTO

3.1. Presentación del proyecto

Comprende la propuesta del nuevo esquema de costo a instalar, las tareas a realizar y el costo estimado de funcionamiento. **Para ello se someterá a discusión:**

1. **Sistema de costo estándar que se propone** para la empresa (por órdenes o por procesos, según las características de la actividad en estudio).
2. **Plan de trabajo tentativo** con fechas estimadas de cumplimiento de cada etapa de trabajo. Número de etapas o fases que se aprecian necesarias para implementar el sistema y tiempo estimado en horas de las mismas.
3. **Estructura general del sistema que se propone;** cómo funcionará e información básica que brindará a cada nivel de la organización. Rutinas administrativas que se considera aconsejable proponer y cuáles habrá que alterar o modificar respecto de la vigente.
4. **Grado de complejidad** que se advierte en la tarea por la magnitud de la empresa y por actividades a costear.
5. **Costo aproximado de la instalación y el funcionamiento del sistema** en lo que hace a equipo humano (cantidad y calificación laboral o profesional) y tecnológico (computadores en número y tipo de programas que requeriría cada etapa).
6. Evaluación de la necesidad de recomendar que la **puesta en marcha del sistema vaya acompañada por la reorganización** de determinadas áreas de la empresa. Esto se hará con vistas a posibilitar mejoras en procesos de prestación de servicios, la racional utilización de máquinas, equipos e instalaciones principales o auxiliares, la dotación específica aconsejable tanto en mano de obra directa como indirecta, el estricto control de calidad en aprovisionamiento de bienes y servicios y su aplicación a las actividades de servicio al cliente.
7. **Costo estimado de registros y formularios** necesarios para la operatividad del sistema. Posibilidad de adaptar formularios en uso para evitar gastos de impresión hasta que éstos se agoten y permitan su reemplazo.
8. **Nuevas tareas, trabajos o actividades** que se considere necesario encarar, modificar, adaptar o introducir respecto de los actualmente en ejecución para que puedan servir sin inconvenientes a las necesidades del sistema a instalar.
9. **Tiempo que se aprecia necesario como período de inspección** luego de la implementación para solucionar las dificultades imprevistas o de ajuste, durante el lapso de prueba en marcha del nuevo sistema.
10. **Temas que se considera necesario revisar** con la implementación del nuevo sistema, como podrían ser la distribución de planta, las tecnologías

de proceso de prestación de los servicios, nuevos reequipamientos, complementación con otras actividades que puedan ayudar a un mejor y más racional empleo de máquinas, equipos e instalaciones.

3.2. Discusión del proyecto

Comprende la tarea de:

1. **Aclarar temas o aspectos dudosos** del proyecto, o que estén sujetos a más de una interpretación, así como a la discusión de eventuales alternativas que mejoren la instalación del nuevo sistema.
2. **Ajustar detalles en cuanto a los tiempos** para implementación, prueba e inspección respectivas.
3. **Atender inquietudes de los futuros usuarios**, haciéndolos partícipes del proyecto.

4. INSTALACION Y PUESTA EN MARCHA

Comprende la **diagramación de la secuencia de tareas**, la selección y el alistamiento de personal, y el ajuste de registros y formularios que integran el sistema. Se deberá, como consecuencia de esta sistematización, concluir con la confección del manual de procedimientos que integre en un cuerpo orgánico todas las rutinas por área y por el cual habrán de regirse los diferentes sectores involucrados en el mismo. Para ello cabrá:

1. **Integrar la dotación de personal** imprescindible (generalmente la mínima, previendo su posible expansión) incorporando a los que asumirán cada una de las tareas operativas específicas, incluyendo lo vinculado con el registro e información de los trabajos.
2. **Listar los registros principales y auxiliares** que compondrán el esquema de la información contable y responsabilizar al supervisor del sector (con nombre) del cumplimiento de su confección en tiempo y forma.
3. **Listar los formularios numerados correlativamente** que conforman cada actividad a costear y enunciar las modificaciones a introducir a los que se hallen en la actualidad en uso para ajustarlos a los nuevos requerimientos del sistema. Señalar el cursograma respectivo. Responsabilizar al supervisor del área (con nombre) del cumplimiento de su confección y diligenciamiento en tiempo y forma.
4. **Listar los programas de computación** y equipos necesarios para procesarlos, así como el nombre de los usuarios de los registros referidos en 2 y 3. Indicar los sectores de trabajo que requerirán el uso de computador, con arreglo a la economía del sistema. Sugerir la metodología de archivo com-

putadorizado de la documentación correspondiente, así como las medidas a adoptar para su resguardo y seguridad.

5. **Instrumentar el plan de cuentas**, su clasificación, numeración y método de ordenamiento para que sirva a los efectos contables, presupuestarios y de caja. Indicar el significado de cada cuenta en término de débitos y créditos, y su respectivo saldo, además de la metodología de apertura y cierre de las cuentas. Establecer la oportunidad para realizarla y el agrupamiento básico con arreglo a los títulos siguientes:

- a) Cuentas de activo.
- b) Cuentas de pasivo.
- c) Cuentas del patrimonio.
- d) Cuentas de resultado (ingresos y egresos).

Cuentas de operaciones que conforman el costo de las tareas o actividades de los departamentos principales que generan los servicios y su posterior distribución.

Cuentas de operaciones que conforman el costo de los departamentos de apoyo o auxiliares.

División en fijos, variables, erogables y no erogables, semifijos y semivariables, y procedimiento adoptado para separar la parte fija de la variable.

Determinación de las bases técnicas para el costeo de la tarea o la actividad.

6. **Listar los asientos de diario** que resuman secuencialmente la actividad mensual de la empresa en lo que hace a cada centro principal y auxiliar, y su integración para la obtención de costos unitarios de los servicios generados para compararlos con los estándares presupuestados y el eventual control de desvíos.
7. **Idem respecto de los asientos que resuman las actividades de las áreas de distribución, administración, financiación y tributación** para compararlos con los estándares presupuestados y el eventual control de desvíos.
8. **Fijar la capacidad o la habilidad técnica** de máquinas, equipos e instalaciones de cada centro de costo o de actividad para generar y distribuir los servicios.
9. **Fijar el volumen de actividad que es el grado o el nivel de aprovechamiento** esperado o programado de **la capacidad** por el período presupuestado. Totalizarlo en horas/planta.
10. **Determinar el procedimiento para calcular y medir los costos de improductividad** (subutilización de máquinas, equipos e instalaciones derivada de situaciones de mercado o de cualquier otra causa) que dificulten o imposibiliten absorber costos fijos de estructura y de actividad del período.

11. **Clasificar listando las distintas categorías de servicios** ofrecidos o posibles de prestar agrupados por líneas y familias según sus características técnicas comunes o de mercado. Aconsejar la posibilidad de reagruparlas respecto del peso potencial o la importancia en el universo de la facturación presupuestada o en función de su participación relativa en el tiempo.
12. **Diagramar listando secuencial y pormenorizadamente las distintas tareas operativas** de generación y distribución de los servicios (*flow sheet*), con explicitación del momento en que corresponde considerarlos terminados, sea parcial o totalmente. Fijar la metodología por la cual se documenta internamente y registran la secuencia de una etapa de la generación y la distribución respecto de la siguiente, a los efectos del cálculo del costo por actividad o centro.
13. Consecuentemente con 11, **fijar el procedimiento para la determinación de los momentos precisos por los cuales cada servicio debe ser facturado al cliente** total o parcialmente.
14. **Emitir las normas y los procedimientos para verificar en tiempo real el cumplimiento de las tareas** o actividades de generación y distribución normalizadas. Las mismas deberán explicitar la duración del tiempo estándar fijada técnicamente para cada servicio parcial, la cual, totalizada, deberá coincidir con el volumen en horas de actividad referido en el punto 9 *in fine*, a los efectos del control cruzado con la información presupuestaria.
15. **Emitir las normas y los procedimientos para cumplimentar órdenes de trabajo circunstanciales** o no, normalizados por parte de clientes. Indicar quién los emite, formularios a utilizar, destino de las copias a cursar y denominación de los sectores responsables de la ejecución y la derivación para su facturación y cobro, según las rutinas respectivas.
16. **Fijar las normas y los procedimientos para emitir órdenes de trabajo internas de servicios** o reparaciones varias (mantenimiento, engrase, sustitución de piezas, partes y repuestos). Indicar quién las emite, formularios a utilizar, destino de las copias a cursar y denominación de los sectores responsables de la ejecución y la absorción del costo del trabajo.
17. **Fijar las normas y los procedimientos mediante los cuales se dan por concluidas las órdenes de trabajo** (normales y extraordinarias) y las órdenes internas de servicio debidamente ejecutadas para realizar el costeo pertinente.
18. **Indicar las técnicas de medición** a emplear para verificar (cuantificar) el desempeño de todas las actividades directa o indirectamente vinculadas con la generación y distribución de los servicios.
19. **Determinar la unidad de medida uniforme o de conversión** a utilizar para registrar la secuencia operativa de generar y distribuir los servicios. Idem para facturar a los clientes.

20. **Emitir las normas y los procedimientos para organizar la adquisición de insumos y servicios de terceros necesarios para la prestación de los propios, así como su recepción, tanto cuantitativa como cualitativa, el almacenamiento, el recuento físico periódico y la entrega a los sectores usuarios.** Incluye las normativas que aseguren la adquisición o contratación bajo especificaciones técnicas de reconocida competencia nacional e internacional.
21. **Fijar políticas de inventarios de suministros que se requieren para la prestación de los servicios y para las tareas auxiliares, incluido el mantenimiento de máquinas, equipos e instalaciones y vehículos de transporte de apoyo para la realización de trabajos vinculados con los servicios.**
22. **Fijar políticas para el tratamiento o el destino de los insumos e instrumental roto, fuera de uso o de descarte.** Establecer la modalidad para disponer de los mismos.
23. **Fijar políticas de depreciación de los bienes de uso** sobre la base del concepto del valor de utilización económica y del interés del capital propio.
24. **Analizar la constitución de provisiones extraordinarias** en los centros de costo principales para afrontar paradas intempestivas o roturas y reparaciones extraordinarias.
25. **Propiciar la adopción de políticas de contratación, capacitación, promoción y retribución** —incluidos incentivos—, de la mano de obra, tanto directa como indirecta, sobre la base de dotación básica para cada puesto determinado en el organigrama a regir en el nuevo sistema a instalar.
26. **Elaborar un sistema de tiempo estándar de utilización de la mano de obra** por cada actividad o centro operativo y auxiliar, su registración y asignación según tarea, el que, comparado con los reales, permitirá ajustarlo corrigiendo eventuales desvíos.
27. **Determinar el monto mensual de costos indirectos fijos y variables** como una matriz de suma máxima presupuestaria. Fijar las bases técnicas (*cost driver*) de asignación a las unidades finales de servicio sobre la base del costo por actividad.
28. **Fijar normas y procedimientos para acumular las erogaciones** por insumos y servicios comprados a terceros, mano de obra y costos indirectos fijos y variables para su absorción por cada actividad o centro de costo, con vistas a obtener el costo unitario y total de los mismos a nivel de generación.
29. **Idem para la distribución de los servicios** que comprende las áreas de comercialización, administración, financiación y tributación.
30. **Implementar un sistema de detección y control tempranos de desvíos** en los elementos del costo, mediante un seguimiento de partidas por todo concepto de gastos principales en fechas determinadas del mes. Fijar montos máximos mensuales de gastos posibles de incurrir en los diferentes niveles de actividad para comparar presupuesto contra resultante.

31. **Determinar procedimientos para controlar resultados por áreas de prestación de servicios** para fines presupuestarios y de caja. Diagramar y listar los formularios necesarios que faciliten conocer diaria, semanal y mensualmente lo relativo al avance de cada servicio comercializable con indicación del responsable de su confección en tiempo y forma.
32. **Fijar períodos determinados del mes para realizar reuniones informativas** con la supervisión de áreas, con vistas a analizar los costos totales y unitarios, y los informes referidos en 31, respecto de los resultados económicos arrojados por la prestación de los servicios. Ello facilitará comentar los desvíos habidos respecto de presupuesto, requiriendo las consecuentes aclaraciones para corregirlos.
33. **Identificar el perfil de la clientela potencial y real** a través de un estudio de los posibles adquirentes de los servicios y su propensión a utilizarlos. Determinar el peso ponderado de los distintos segmentos de clientes en el conjunto de la facturación, para intentar una asignación de gastos basada en la actividad secuencial de tareas vinculadas con el ofrecimiento, la contratación, la prestación y el cobro de los servicios. Aconsejar un primer esquema a validar en trabajo relacionado con líneas o familias de servicios, por tipo de clientes, por importancia de las prestaciones, vale decir, por todo aquello que permita calificar el mejor uso en lo que hace al tiempo, del personal, las máquinas, los equipos y las instalaciones que constituyen la inversión empresarial.
34. **Fijar las normas y los procedimientos para el diligenciamiento de los pedidos de los clientes y las rutinas de cumplimiento hasta la finalización de los mismos.** Fijar normas de seguimiento de desempeño de la prestación mediante verificación estadística y sistemática del grado de satisfacción o insatisfacción de los clientes. Comprende la información compilada respecto de los pedidos o reclamos formulados, así como la solución a tales reclamos.
35. **Recomendar la adopción de políticas de fijación de precios orientativos de los servicios**, sean normalizados o a pedido. Preparar catálogo de precios donde se indique la modalidad de comercialización de las prestaciones y una breve enunciación de las características principales de las familias componentes.
36. **Recomendar el análisis de políticas de acuerdos interempresarios** que conduzcan a practicar modalidades de prestación, que lleven al mejor aprovechamiento de las instalaciones y los equipos propios, incrementando los ingresos.
37. **Recomendar el cuidadoso análisis de las garantías de posventa de servicios** que se otorgan a la clientela, mediante la medición de su incidencia porcentual sobre los ingresos por facturación. Ello supone minimizar riesgos y costos que pueden influir negativamente conforme a los tiempos que demanda el mantenimiento de tales garantías.

38. **Fijar políticas de pago de comisiones**, viáticos, movilidad y otros incentivos que se abonan a gestores o representantes de venta. Determinar el presupuesto de gastos respectivo y de las escalas que se pagan por cada concepto.
39. **Fijar normas que reglen las ventas a crédito**, los plazos, tasas de interés y fórmulas polinómicas que contemplen eventuales mayores costos.
40. **Fijar normas para el otorgamiento de descuentos**, bonificaciones o remisiones de precios que es de práctica otorgar a la clientela por conceptos diversos. Determinar las categorías o los funcionarios específicos que los pueden conceder y el límite de autorización de montos por parte de las diversas jerarquías.
41. **Fijar normas y procedimientos sobre modalidades de cancelación de los insumos y servicios comprados**. Trazar la rutina tanto para su ingreso y registración contable como para su pago. Analizar los días promedio de pago con la media de mercado para su comparación con las medias de cobro.
42. **Fijar normas y procedimientos sobre modalidades para el cobro de los servicios**, la rutina de facturación y cobranza y el análisis de días promedio de cobro respecto de la media de mercado.
43. **Recomendar la fijación de una política financiera de optimización del capital de trabajo**, de inversiones en bienes de uso y de participación en emprendimientos empresariales de cooperación. Igualmente, en lo relativo al pago de dividendos y al endeudamiento a largo plazo.
44. **Realizar la comparación y la validación global y unitaria de costos totales** resultantes de un período anterior (por lo general, un semestre) reclasificados con las pautas del nuevo sistema para verificar la posibilidad cierta de su aplicación, minimizando errores de interpretación por parte del usuario.
45. **Fijar un tablero de comando** con índices de tipo económico, financiero, operativo, tecnológico, comercial, de distribución y de recursos humanos que permitan comparar presupuesto contra resultante de manera sistemática y oportuna.

5. CONTROL DE MARCHA O MANTENIMIENTO DEL NUEVO SISTEMA

Consiste en el mantenimiento, la supervisión y la inspección respecto de la marcha en operación del nuevo sistema, así como de la confiabilidad del manual de procedimientos que norma las diferentes rutinas del costeo. Todo sistema de costos tiene que desarrollarse y adaptarse a las condiciones siempre cambiantes de la prestación de los servicios, circunstancia que obliga a una revisión crítica periódica durante por lo menos un semestre sobre:

1. **Confiabilidad de los estándares técnicos** y de tiempo de mano de obra para generación y distribución de los servicios comercializables, en su secuencia respectiva.
2. **Confiabilidad de los costos de insumos y servicios** adquiridos a terceros, de los costos indirectos operativos y de servicio, tanto fijos como variables, erogables y no erogables.
3. **Confiabilidad en los generadores de costos** adoptados para la determinación del costo por actividad, en las áreas de generación.
4. **Confiabilidad de los gastos comerciales**, administrativos, financieros y tributarios que se presupuestan y erogan para la función de distribución de los servicios.
5. **Confiabilidad de los generadores de costo adoptados para la aplicación de los gastos de la función distribución** entre las actividades que lo componen.
6. **Confiabilidad de los circuitos de información** sobre costos unitarios y totales de la generación y la distribución de los servicios. Comprende calidad, contenido y oportunidad de la emisión **de los respectivos informes a los diferentes niveles de la organización, así como la calidad de los programas de computación** interactivos y la seguridad de los archivos vigentes en los mismos.
7. **Razonabilidad de los resultados de la gestión** de la empresa, medidos a través de los índices normalizados del tablero de comando.

De esta revisión crítica en la práctica surgirán adecuaciones o modificaciones que irán mejorando notoriamente el sistema instalado o sujeto a revisión.