



**ESCUELA DE CIENCIAS BÁSICAS E INGENIERÍA
ESPECIALIZACIÓN EN GERENCIA INFORMÁTICA
ASIGNATURA: Gerencia de Costos**

**CORPORACIÓN UNIVERSITARIA REMINGTON
DIRECCIÓN PEDAGÓGICA**

Este material es propiedad de la Corporación Universitaria Remington (CUR), para los estudiantes de la CUR en todo el país.

2012

CRÉDITOS



El módulo de estudio de la asignatura Gerencia de Costos de la Especialización en Gerencia Informática es propiedad de la Corporación Universitaria Remington. Las imágenes fueron tomadas de diferentes fuentes que se relacionan en los derechos de autor y las citas en la bibliografía. El contenido del módulo está protegido por las leyes de derechos de autor que rigen al país.

Este material tiene fines educativos y no puede usarse con propósitos económicos o comerciales.

AUTOR

David Alexander Luján Quintero

Licenciatura en Tecnología e informática

Especialización en gerencia informática.

Maestrando Maestría en Educación U.de M.,

Docente Municipio de Medellín

Docente Cátedra T. de A.

daluqui@yahoo.es

Nota: el autor certificó (de manera verbal o escrita) No haber incurrido en fraude científico, plagio o vicios de autoría; en caso contrario eximió de toda responsabilidad a la Corporación Universitaria Remington, y se declaró como el único responsable.

RESPONSABLES

Escuela de Ciencias Básicas e Ingeniería

Director Dr. Mauricio Sepúlveda

Director Pedagógico

Octavio Toro Chica

dirpedagogica.director@remington.edu.co

Coordinadora de Medios y Mediaciones

Angélica Ricaurte Avendaño

mediaciones.coordinador01@remington.edu.co

GRUPO DE APOYO

Personal de la Unidad de Medios y Mediaciones

EDICIÓN Y MONTAJE

Primera versión. Febrero de 2011.

Derechos Reservados

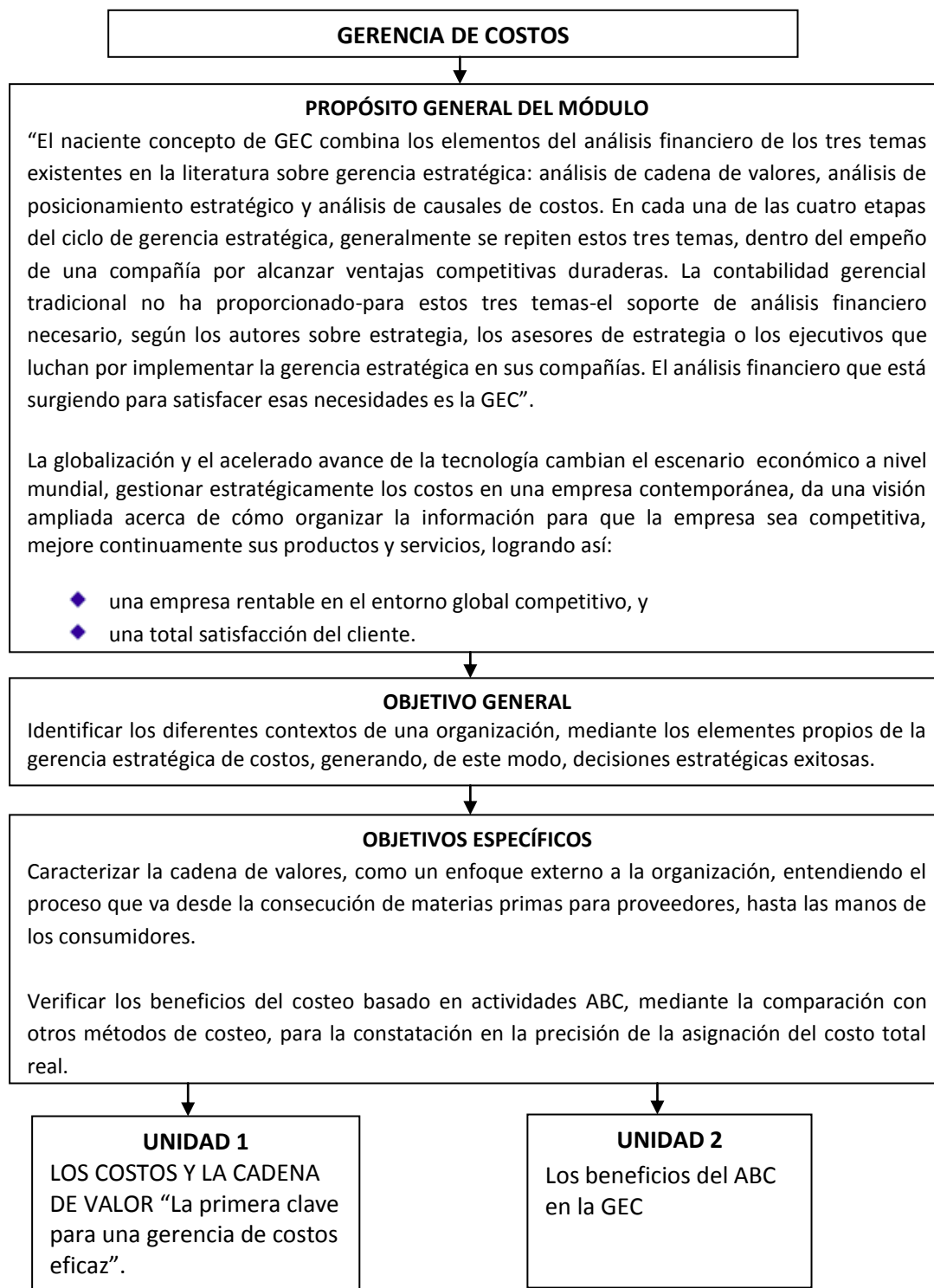


Esta obra es publicada bajo la licencia Creative Commons. Reconocimiento-No Comercial-Compartir Igual 2.5 Colombia.

TABLA DE CONTENIDO

1. MAPA DE LA ASIGNATURA.....	7
2. LOS COSTOS Y LA CADENA DE VALOR LA PRIMERA CLAVE PARA UNA GERENCIA DE COSTOS EFICAZ.....	8
2.1. Relación de Conceptos	8
2.2. Conceptos generales	10
2.3. Costeos	12
2.4. Cadena de valor.....	42
3. UNIDAD 2 LOS BENEFICIOS DEL ABC EN LA GEC.....	56
3.1. Relación de Conceptos	56
3.2. Causales de costos	58
3.3. Costeo basado en actividades ABC	67
4. GLOSARIO	75
5. BIBLIOGRAFÍA.....	78
5.1. Fuentes Bibliográficas	79

1. MAPA DE LA ASIGNATURA



2. LOS COSTOS Y LA CADENA DE VALOR LA PRIMERA CLAVE PARA UNA GERENCIA DE COSTOS EFICAZ

Planeacion estrategica.(sf.). Subido por [wilyecondu](http://www.youtube.com/watch?v=1vXUIFwWyoc&feature=related) el 19/04/2009 de <http://www.youtube.com/watch?v=1vXUIFwWyoc&feature=related>

Planeacion estrategica.(sf.). Subido por [wilyecondu](http://www.youtube.com/watch?v=xjx632RiJaQ) el 19/04/2009 de <http://www.youtube.com/watch?v=xjx632RiJaQ>

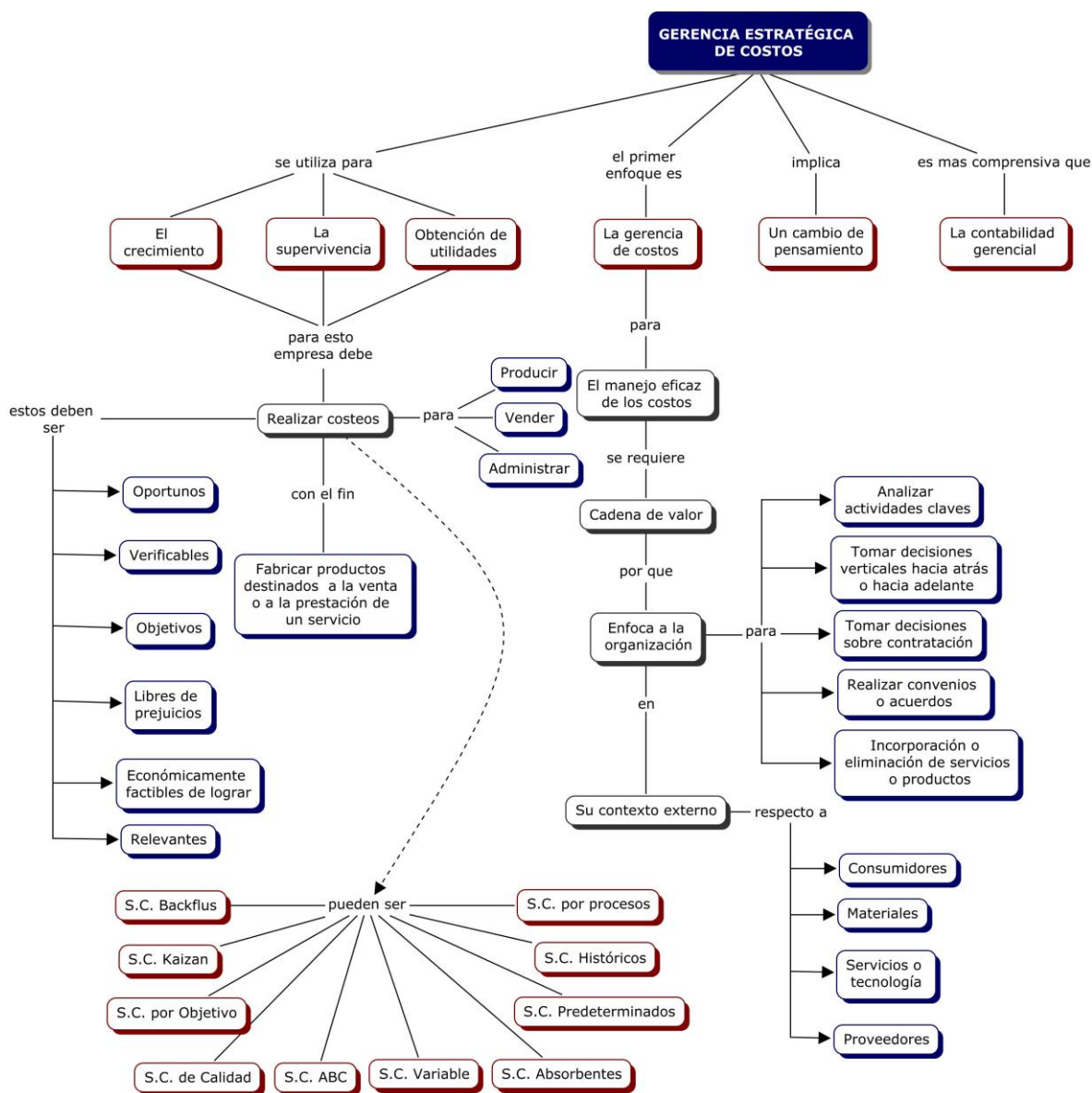
Adena de valor.(sf.). Subido por [PUNTOMOV](http://www.youtube.com/watch?v=0JXzpEx7DXc&feature=player_embedded#!) el 01/05/2008 http://www.youtube.com/watch?v=0JXzpEx7DXc&feature=player_embedded#!

2.1. Relación de Conceptos

La GEC implica un cambio de pensamiento, ya que se muestra como un nuevo paradigma, con más comprensión que la contabilidad gerencial. La GEC se utiliza para: el crecimiento, la supervivencia y la obtención de utilidades de la empresa.

Por esto la empresa debe realizar costeos, los cuales se deben caracterizan por ser: oportunos, verificables, objetivos, económicamente factibles de lograr, libres de prejuicios y relevantes; estos se hacen con el objetivo de fabricar productos destinados a la venta o a la prestación de un servicio. Los costeos son sistemas y pueden ser: por procesos, histórico, predeterminado, absorbente, variable, ABC, de calidad, por objetivos, Kaizen, Backflus.

La GEC en su primer enfoque, **la gerencia de costos**, requiere de la Cadena de Valor, porque esta enfoca a la empresa en su contexto externo, respecto a: los proveedores, los materiales, servicios o tecnología y los consumidores; además la enfoca para: analizar la actividades claves, tomar decisiones verticales hacia atrás o hacia adelante, tomar decisiones sobre subcontratación, realizar convenios o acuerdos e incorporar o eliminar servicios o productos.



- ◆ Caracterizar los diferentes sistemas de costeo para su aplicabilidad en distintos contextos empresariales.
- ◆ Entender la cadena de valor como un concepto que separa las actividades estratégicas relevantes de una empresa para caracterizar la conducta de los costos y las fuentes existentes y potenciales de diferenciación.

Prueba Inicial

1. ¿Qué significa la sigla GEC?
2. ¿Sabe usted que es un costeo?
3. ¿Conoce los diferentes costeos que se pueden aplicar en una empresa?
4. ¿La cadena de valor está en la parte externa o interna de la empresa?
5. ¿Sabe usted cual es la diferencia entre la GEC y la contabilidad gerencial?

TEMAS

Conceptos generales

Costeos

Cadena de valor

2.2. Conceptos generales

Según (John K. Shank & Vijay Govindarajan, 1995) El poder que tienen los paradigmas para modelar el pensamiento colectivo se puede ver en muchos documentos. El trabajo de Kuhn (1970) en física introdujo este concepto de una estructura de pensamiento predominante, en el campo de las ciencias naturales. Burrell y Morgan (1979) aplican el concepto a las ciencias sociales. El concepto ha sido incluso aplicado a la literatura en gerencia estratégica (Prahalad & Bettis, 1986). También está bastante documentada la lenta adaptación del pensamiento colectivo a nuevas ideas que son tan diferentes que puedan ocasionar un cambio de paradigma o de esquema (Weick, 1979). Invirtiendo la antigua metáfora, Weick habla de “creer para ver”. Nuestras creencias moldean nuestras percepciones. Por lo tanto, habitualmente es muy difícil hacerle entender a la gente que debe cambiar sus creencias. Como se dijo antes, la gerencia estratégica de costos puede significar un cambio tan grande en la manera de pensar con respecto a la contabilidad gerencial que representa una especie de cambio de paradigma. Claro que esto no es un cambio de la misma magnitud del que ocurrió cuando la astronomía de Copérnico reemplazó a la antigua concepción de Tolomeo o cuando la física de Einstein reemplazó a la de Newton. Estamos hablando de cambios

mucho más modestos de este caso. Además, no es que la perspectiva de la GEC sea totalmente distinta de la perspectiva de la contabilidad gerencial sino que es más comprensiva.

La mayoría de los elementos de la GEC, tomados individualmente, requieren para su aplicación cambios sustanciales en nuestra manera de pensar acerca de lo que hacemos y por qué lo hacemos. Sin embargo, algunos componentes, tales como el costeo basado en actividad, no son nada nuevos. Más bien, éstos emanan de una reactivada percepción del “vino viejo”. En el caso del costeo basado en actividad, el vino viejo está representado por el concepto de rastreo (Shillinglaw, 1961). El interés gerencial hacia el costeo basado en actividad proviene de los problemas generales de implementación que se presentan al aplicar el concepto de rastreo en situaciones complejas de producto en lugar de crear deficiencias teóricas en el “vino viejo”. Por otra parte, muchos de los conceptos de GEC-tales como costeo de tecnología, análisis de cadena de valores o costeo de calidad-se alejan bastante del pensamiento tradicional, de manera que no pueden fácilmente incorporarse a la lista de áreas temáticas claves. Ello sería como si uno estuviera pensando en función de círculo, cuadrado o triángulo y le dijeran que incluya verde en la lista. El color no encaja en el modelo del paradigma.

Es más, para incluir todos los conceptos simultáneamente en la GEC se requeriría rechazar algunas actitudes básicas que esquematizan el pensamiento contemporáneo sobre la contabilidad gerencial. Sería necesario descartar algunos elementos del antiguo paradigma en beneficio del nuevo. Por ejemplo, el análisis de margen de contribución desempeña un papel muy reducido en la GEC puesto que aquí se adopta una perspectiva de pensamiento a largo plazo sobre el costo del producto. Sidney Davidson se esforzó en 1963 por explicar el interés de J.M. Clark por el costo por absorción total. El costo total ya era una noción anticuada en 1963. Davidson estimó que el vino viejo del análisis del margen de contribución de Clark tenía muchas más trascendencia para la contabilidad gerencial moderna en 1963 que el vino viejo del costeo por absorción total que también moldeó fuertemente el pensamiento de Clark. Sobre este particular, la nueva concepción de 1993 es totalmente coherente con muy antigua de 1923, pese a que el pensamiento de 1993 es incongruente con la relativamente reciente concepción que ha dominado este campo desde 1963 hasta la fecha.

Por tanto, la GEC incluye algunas ideas que guardan coherencia total con el paradigma de la contabilidad gerencial pero que no están bien implementadas en la actualidad (costeo basado en actividad), otras ideas que están muy ampliamente fuera del alcance del paradigma tradicional (costeo de la calidad) y algunos ideas que no son congruentes con el paradigma tradicional (se prefiere el costo total al costo variable). ¿Será pretender demasiado presentar GEC como un paradigma nuevo? O más bien, ¿será pretender demasiado, en primer lugar, sostener que realmente hay un paradigma fundamental de la contabilidad gerencial tradicional?

Si comprendemos plenamente esta limitación, podremos comprender cada uno de los tres temas de las GEC con temas análogos de la contabilidad gerencial tradicional. Siguiendo esta orientación, cada uno de los tres temas trata de una pregunta básica para la cual la GEC y la contabilidad gerencial proponen respuestas que tienden a diferir sustancialmente. (John K. Shank & Vijay Govindarajan, 1.995)

Ejercicio

Realice un paralelo entre el paradigma de la contabilidad gerencial y el paradigma de la gerencia estratégica de costos, respondiendo a las siguientes preguntas:

- ◆ ¿Cuál es la forma más útil de analizar los costos?
- ◆ ¿Cuál es el objetivo del análisis de costos?
- ◆ ¿Cómo debemos tratar de interpretar el comportamiento de los costos?

Pistas de aprendizaje

Tenga presente que la sigla GEC corresponde a “Gerencia Estratégica de Costos”.

Traer a la memoria: Gerencia Estratégica de Costos es nuevo paradigma, que está replanteando de varias formas la contabilidad gerencial.

Dirección electrónica:

La GEC es entendida como un nuevo paradigma

(<http://www.elprisma.com/apuntes/economia/gerenciaestrategicadecostos/>)

2.3. Costeos

Según (John K. Shank & Vijay Govindarajan, 1.995) Toda empresa tiene como objetivos el crecimiento, la supervivencia, y la obtención de utilidades; para el alcance de éstos los directivos deben realizar una distribución adecuada de recursos (financieros y humanos) basados en buena medida en información de costos; de hecho son frecuentes los análisis de costos realizados para la adopción de decisiones (eliminar líneas de productos, hacer o comprar, procesar adicionalmente, sustitución de materia prima, localización, aceptar o rechazar pedidos, diseño de productos y procesos), para la planeación y el control.

Antiguamente, los sistemas de costeo se limitaban a acumular datos para costear los productos elaborados, e incorporarlos en informes de la contabilidad financiera (Balance General y Estado de

Resultados); sin embargo el desarrollo de las industrias, dado los adelantos tecnológicos introducidos por la globalización y la competitividad, han hecho que las operaciones fabriles y las líneas de productos se tornen más complejas. En las empresas manufactureras grandes sumas de dinero son desembolsadas por concepto de mano de obra, electricidad, materias primas, combustibles y otros, para realizar actividades de producir, vender y administrar (Sinisterra, 1997), y se manejan diversos inventarios, (materias primas, suministros, repuestos, productos y otros), todo con el fin de fabricar productos destinados a la venta o la prestación de algún servicio. También se manejan miles de requisiciones, comprobantes, facturas y otros documentos que constatan las múltiples transacciones, siendo necesario mantener cierto orden para que la información resultante sea oportuna, verificable, objetiva, libre de prejuicios, relevante y económicamente factible de lograr.

2. Sistemas de Costeo

Partiendo de que la materia prima pasa de un proceso productivo a otro, hasta convertirse en producto terminado, el sistema de costeo debe clasificar, registrar y agrupar las erogaciones, de tal forma que le permita a la dirección conocer el costo unitario de cada proceso, producto, actividad y cualquier objeto de costos, puesto que la cifra del costo total suministra poca utilidad, al variar de un período a otro el volumen de producción, (Polimeni, et al, 1994). Esto sólo se puede alcanzar mediante el diseño de un sistema de costeo adecuado.

Los sistemas de costeo son subsistemas de la contabilidad general los cuales manipulan los referentes al costo total de fabricación. La manipulación incluye, clasificación, acumulación, asignación, y control de datos, para lo cual se requiere un conjunto de normas contables, técnicas y procedimientos de acumulación de datos tendentes a determinar el costo unitario del producto. (Sinisterra, 1997). Actualmente también se proponen a generar información para la mejora continua de las organizaciones, al respecto son definidos como: "... conjunto organizado de criterios y procedimientos para la clasificación, acumulación y asignación de costos a los productos y centros de actividad y responsabilidad, con el propósito de ofrecer información relevante para la toma de decisiones y el control " (Océano, cd Rom, 2001). "... conjunto de procedimientos, técnicas, registros e informes estructurados sobre la base de la teoría doble y otros principios que tienen por objeto la determinación de los costos unitarios de producción y el control de las operaciones fabriles efectuadas" (Pérez, 1996; p 150).

Dadas las características y ventajas de los sistemas de costeo, es posible su implantación en toda organización que ejecuta actividad económica generadora de bienes y servicios, como empresas de extracción (agropecuarias, mineras, etc), transformación y comerciales (Pérez, 1996). Existen sistemas de costeo los cuales han sido utilizados tradicionalmente como los sistemas por órdenes específicas y por procesos, sistemas históricos y predeterminados, sistemas variable y absorbente; éstos pueden ser combinados, rediseñados, complementados y/o adaptados a las necesidades y

características específicas de cada organización. A continuación se exponen breves conceptos de los mencionados sistemas.

Los **sistemas por órdenes específicas** son aquellos en los que se acumulan los costos de la producción de acuerdo a las especificaciones del cliente. De manera que los costos que demandan cada orden de trabajo se van acumulando para cada trabajo (Sinisterra, 1997), siendo el objeto de costos un grupo o lote de productos homogéneos o iguales, con las características que el cliente desea.

Los **sistemas por proceso** son aquellos donde los costos de producción se acumulan en las distintas fases del proceso productivo, durante un lapso de tiempo. En cada fase se debe elaborar un informe de costos de producción, en el cual se reportan todos los costos incurridos durante un lapso de tiempo; los costos de producción serán traspasados de una fase a otra, junto con las unidades físicas del producto y el costo total de producción se halla al finalizar el proceso productivo – última fase -, por efecto acumulativo secuencial.

Los **sistemas de costeo históricos**, son los que acumulan costos de producción reales, es decir, costos pasados o incurridos; lo cual puede realizarse en cada una las órdenes de trabajo o en cada una de las fases del proceso productivo.

Los **sistemas de costeo predeterminados**, son los que funcionan a partir de costos calculados con anterioridad al proceso de fabricación, para ser comparados con los costos reales con el fin de verificar si lo incorporado a la producción ha sido utilizado eficientemente para un determinado nivel de producción, y tomar las medidas correctivas (Neuner, 1998).

Los **sistemas de costeo absorbente** son los que consideran y acumulan todos los costos de producción, tanto costos fijos (1) como costos variables (2), éstos son considerados como parte del valor de los productos elaborados, bajo la premisa que todos los costos son necesarios para fabricar un producto (Backer, 1997).

Los **Sistemas de Costeo Variables** son los que considera y acumula sólo los costos variables como parte de los costos de los productos elaborados, por cuanto los costos fijos sólo representan la capacidad para producir y vender independientemente que se fabrique (Backer, 1997).

Cuando las empresas se proponen a mejorar constantemente, en cuanto a productividad, reducción de costos y fabricación de bienes y servicios más atractivos y con ciclos de vida más cortos, los sistemas de costeo tradicionales se tornan obsoletos dado que los mismos se limitan a determinar correctamente el costo de los productos, para valorar inventarios, costear productos vendidos y calcular utilidades. Por ello se han desarrollado, en las últimas décadas, varios sistemas de costeo, como el costeo basado en actividades, sistemas de costos de calidad, costeo por

objetivos, costeo kaizen, y el costeo backflus, los cuales acumulan los costos de tal manera que facilitan la adopción de medidas o acciones encaminados a la mejora continua y a la reducción de costos.

El sistema de costeo basado en actividades (ABC).

Este sistema parte de la diferencia entre costos directos y costos indirectos, relacionando los últimos con las actividades que se realizan en la empresa. Las actividades se plantean de tal forma que los costos indirectos aparecen como directos a las actividades, desde donde se les traslada a los productos (objeto de costos), según la cantidad de actividades consumidas por cada objeto de costos. De esta manera, el costo final está conformado por los costos directos y por los costos asociados a ciertas actividades, consideradas como las que añaden valor a los productos (Sáez, 1997).

Los **sistemas de costos de calidad** son los que cuantifican financieramente los costos de calidad de la organización agrupados en costos de cumplimiento y de no cumplimiento, para facilitar a la gerencia la selección de niveles de calidad que minimicen los costos de la misma (Shank, 1998).

El **costeo por objetivo** es una técnica que parte de un precio meta y de un nivel de utilidad planeada, que determinan los costos en que debe incurrir la empresa por ofrecer dicho producto, costo meta ($\text{Costo meta} = \text{Precio meta} - \text{Utilidad deseada}$). De esta manera se intenta ofrecer un producto de calidad -satisfacción de las necesidades del cliente- y además ofrecer un precio que le asegure la demanda.

El **costeo Kaizen** es una técnica que plantea actividades para el mejoramiento de las actividades y la reducción de costos, incluyendo cambios en la forma en la cual la empresa manufactura sus productos, esto lo hace mediante la proyección de costos a partir de las mejoras propuestas, las cuales deben ser alcanzadas tal como un control presupuestal (Gayle, 1999).

El **sistema de costeo backflus**, es un sistema de contabilidad de costos condensado en el que no se registran los costos de producción incurridos a medida que la misma se traslada de una fase a otra, sino que los costos incurridos en los productos se registran cuando los mismos estén finalizados y/o vendidos (Gayle, 1999).

Costos Fijos son los que permanecen constantes, durante cierto periodo, independiente de los cambios presentados en el volumen de producción, como costos de arrendamiento y primas de seguros.

Costos variables son los que oscilan proporcionalmente durante cierto período frente a los cambios presentados en el nivel de actividad, como los costos de materia prima, de combustible, y otros.

3. Consideraciones Iniciales para el Diseño de un Sistema de Costeo

La acumulación y clasificación de costos de forma rutinaria, donde se tramitan miles de documentos por semanas, se convierte en una ardua tarea, capaz de consumir gran cantidad de tiempo de muchas personas. Por ello es preciso que el sistema sea bien planificado, considerando aspectos como las características de producción, momento y tipo de información requerida, y la estructura orgánica de la empresa (García, 1996). El momento en que se desea la información, depende a su vez de los objetivos que pretende alcanzar el sistema, de las necesidades de control y del costo que se está dispuesto a incurrir, por el diseño y funcionamiento del sistema de costos.

1. Características de Producción. El primer aspecto se relaciona con las características o regímenes de producción de la empresa. Los procesos productivos suelen clasificarse de acuerdo a su continuidad en intermitente, serie, y continuo; según la fluidez en lineal, paralelo, y selectivo (Polimeni, et al, 1994); y al número de productos elaborados en simples y compuestos.

Los procesos productivos intermitentes generan gran variedad de productos, de bajo volumen cada uno, los cuales pueden ser pedidos o proyectos únicos de gran escala. Cada pedido tiene su propia secuencia y tiempo de tratamiento, demoras, y especificaciones; son de alta flexibilidad (Tawfik, 1987), generalmente pueden ser interrumpidos sin causar daño a las maquinarias o materias primas transformadas y frecuentemente se inician con la orden de especificaciones del cliente, tal es el caso de las empresas constructoras, carpinterías, escritorios jurídicos, y otros. Los procesos productivos en serie, generan productos en grandes cantidades, a intervalos regulares, y de escasa variedad (productos homogéneos) en relación con el volumen de producción de cada uno; son procesos altamente mecanizados o automatizados. Ejemplos: las fábricas de muebles, artefactos eléctricos y embotelladoras de refrescos. Los procesos continuos, son procesos ininterrumpidos en el tiempo, los cuales se detienen por reparaciones o mantenimiento mayor, causando grandes pérdidas, además generan productos homogéneos, en grandes cantidades, y de forma automatizada como en el caso de las fábricas del vidrio, siderúrgicas, refinerías de petróleo y electrificadoras.

Partiendo de que los sistemas de costeo buscan determinar los costos unitarios de la producción o servicio prestado, inicialmente, los procesos **intermitentes** requieren un sistema de Costeo por **Órdenes Específicas**; y los procesos **continuos** y en **serie** un sistema por **Procesos**.

La presencia de sistemas por órdenes específicas, en procesos intermitentes se justifica dado que el mismo es apto cuando los productos fabricados son identificables físicamente en todo momento como pertenecientes a un trabajo especial, de tal manera que puedan acumularse los costos correspondientes a cada uno. Además como cada trabajo tiene su propia secuencia de producción, tiempo de ejecución, cantidad a producir, requerimiento de recursos (maquinarias, materias primas, trabajadores), y tal vez clientes distintos, es interesante para la gerencia conocer

el costo asociado a cada trabajo. Este sistema de costeo también se aplica cuando el tiempo requerido para terminar un trabajo es largo y el precio de venta depende estrechamente del costo, como en las empresas constructoras.

El uso de Sistemas de Costeo por Procesos, en procesos continuos y en serie, se justifica dada la homogeneidad del producto. Como cada unidad de producto terminado demanda la misma cantidad de materiales, mano de obra, tiempo de procesamiento y esfuerzo, no es interesante conocer el costo de una unidad porque resultaría el mismo durante un periodo específico y sería ilógico realizar un seguimiento físico a cada uno; es más operativo y significativo, en estos casos, acumular los costos incurridos en cada subproceso durante un periodo (mes, semana, o año) y asignárselo a los productos, como costo promedio. Además como los procesos continuos son indetenibles no es posible esperar a terminar todas las unidades para calcular el costo promedio de las mismas, este sistema permite realizar dicho cálculo al finalizar cada período aun cuando no se haya finalizado la producción, gracias a la aproximación del grado de avance o terminación.

Debido a la gran diversidad de actividades de las organizaciones, es difícil definir a los procesos como intermitentes o continuos; los sistemas de costeo por procesos y por órdenes representan extremos, en realidad cada empresa diseña el sistema que se adapte a su procesamiento, por ello existen sistemas híbridos denominados sistemas de **costeo por operaciones o intermedio**, los cuales son una mezcla de los sistemas por órdenes y por proceso, utilizado cuando se fabrican productos variados pero que pueden ser agrupados (lotificados); cada lote de productos utiliza materiales directos distintos pero con operaciones de procesamiento similares. El sistema asigna los costos por materiales directos a cada lote como si fuese una orden de trabajo, mientras que los costos de mano de obra directa y costos indirectos son asignados, como en un sistemas por proceso, a cada unidad en promedio a medida que el lote pasa de un departamento u operación a otra (Gayle, 1999).

Continuando con la clasificación de los procesos productivos, se considera que un producto puede fluir por diferentes rutas hasta su terminación, los procesos productivos pueden ser **paralelos** donde los materiales se agregan en procesos, separados, independientes, los cuales se unen en procesos finales. También pueden ser **secuenciales**, donde todas las partes o piezas de la unidad de producto fluyen a través de una secuencia lineal de departamentos y las materias primas se colocan el primer proceso y/o en los sucesivos. Otros procesos se catalogan como **selectivos**, donde se fabrican productos derivados de una materia prima, originándose una producción conjunta: coproductos y subproductos, según el valor relativo de venta, son subprocesos independientes precedidos de un subproceso común (Polimeni, et al, 1994).

De acuerdo al número de productos elaborados los procesos **simples**, son aquellos de los cuales se obtienen un sólo producto, resultado de procesos secuenciales o paralelos. De los procesos **compuestos** se obtienen varios productos, estos procesos pueden ser alternativos,

acumulativos y paralelos. En los procesos **alternativos**, el incremento del volumen de producción de uno de los artículos obliga a reducir el nivel de otros; mientras que en los **acumulativos** al incrementar la producción de un artículo inevitablemente genera incremento de otros; en los procesos **paralelos** el volumen de producción de uno de los productos no afecta el volumen de los demás.

Los procesos productivos analizados desde el punto de vista del fluido físico, y del número de productos generados no exigen un sistema de costeo particular, como los sistemas intermitentes y continuos, todos pueden adoptar sistemas por órdenes o por proceso. Sólo los sistemas selectivos y compuestos acumulativos ameritan dentro de los sistemas de costeo el diseño de una forma de asignación de costos conjuntos a los diversos productos elaborados, dado que los procesos finales parten de procesos comunes en los cuales no pueden identificarse y separarse físicamente los productos elaborados, hasta un punto de separación. Es el caso de una beneficiadora de aves, en la cual los costos de matanza, desplumaje, bisección y despresado (costos conjuntos) deben ser asignados a los diversos productos obtenidos (pollos enteros, muslos, pechuga, muslillos y otros) quienes continúan por otros procesos (ahumado y marinado, envasado y transporte), de tal manera que los productos serán costeados con costos separables, de los últimos procesos, y con costos conjuntos asignados. Existen varios métodos de asignación de costos conjuntos en función de bases, como lo son el método del número de unidades producidas (3), valor de ventas (4), valor neto realizable (5), y otros, los cuales antes (3) Método de las unidades físicas: método en el cual los costos conjuntos son asignados en proporción al número de unidades fabricadas de cada producto (Polimeni, 1998). (4) Método del valor de venta: método en el cual los costos conjuntos son asignados en proporción al valor de mercado de cada producto fabricado, en el punto de procesamiento en el cual los productos fabricados se separan físicamente, punto de separación (Polimeni, 1998).. (5) Método del valor neto realizable: método en el cual los costos conjuntos son asignados en proporción al valor hipotético de mercado (aproximación del precio de venta en el punto de separación) de cada producto, dicho valor se calcula mediante la deducción de los costos de procesamiento adicional y de venta del valor de venta final (Polimeni, 1998). de ser exactos son operativos, dadas las múltiples desventajas presentes en cada uno; por ello los costos conjuntos asignados no deben ser considerados para tomar decisiones de precios, eliminación o procesamiento adicional de productos, en estos casos sólo deben considerarse los costos de oportunidad, separables o incrementales.

En los sistemas productivos compuestos alternativos, donde los costos de producción se pueden cuantificar fácilmente en el proceso más no con la unidad de producto, porque las materias primas se transforman y finalmente se envasan en varias presentaciones de volumen, como en las procesadoras de alimentos y medicamentos; los sistemas de costeo deben tener maneras para distribuir los costos de los procesos anteriores al envasado, esto puede consistir en una fórmula de especificaciones técnicas en cuanto a la cantidad de materia prima utilizada y mano de obra, la

cual deberá ser actualizada cuando cambien las técnicas de producción o características del producto (Pérez, 1996).

2. Tipo de Información Requerida. Un sistema de costeo que realice una acumulación global de costos incurridos en el proceso productivo, reportará las utilidades y la rentabilidad de toda la empresa, de forma exacta y económica; sin embargo no informa que producto o servicio, genera la mayor rentabilidad, y cual genera pérdidas. En estas circunstancias no se puede realizar una asignación adecuada de los recursos disponibles y crear mezclas de productos para maximizar utilidades. Por ello es inevitable que los sistemas de costeo realicen una acumulación y asignación de costos capaces de determinar los costos unitarios de cada tipo de producto o servicio. Para las empresas que posean líneas de productos o servicios heterogéneos es recomendable un sistema por órdenes específicas o por operaciones, donde se calcule el costo de cada tipo de producto y por cada operación si se trata de un proceso complejo y extenso; mientras que para las empresas fabricantes de productos o prestadoras de servicios homogéneos o estandarizados, bastará un sistema por proceso para determinar el costo unitario promedio del producto por cada proceso o centro de costo.

En las fábricas de productos heterogéneos los sistemas de costeo tradicionales (6) asignan los costos directos de fabricación (7) a partir de las cantidades consumidas, y los costos indirectos de fabricación (8) a partir de bases relacionadas con el volumen; esta forma de asignación de costos indirectos introducen efectos distorsionantes en el costo de cada producto y a su vez en la toma de decisiones, especialmente cuando el nivel de los costos indirectos es importante y no depende sólo del volumen de producción sino de múltiples causas. En estos casos es recomendable adoptar un sistema de costeo basado en actividades (ABC) en el cual las actividades son el fundamento para la asignación de los costos a otros objetos de costos, (productos, servicios o clientes), mediante el uso apropiado de factores relacionados con el origen de dichos costos. El ABC surge para dar solución a las ineficiencias atribuidas a los sistemas de costos tradicionales, basado en la idea que los productos no son los consumidores de recursos sino de actividades; es decir, es un modelo cuyo objetivo es calcular costos más exactos y mejorar la eficiencia operativa, además de controlar los costos de cada producto en lugar de asignarlos de una manera arbitraria, en función del volumen. El sistema ABC no reemplaza a los sistemas tradicionales, forma parte de éstos al utilizar la información procesada por dichos sistemas, dado que no altera los fundamentos en que se apoyan los mismos (Molina, 2000).

(6) Sistemas de costeo tradicionales: sistemas encaminados a determinar correctamente el costo de los productos, valorar inventario, y calcular el costo de los productos vendidos, y así aportar información con fines externos, o a la contabilidad financiera (Rincón, 2000) (7) Costos directos de fabricación: costos de fácil y factible cuantificación o identificación con el producto elaborado u objeto de costos.

(8) Costos indirectos de fabricación: costos de difícil cuantificación o identificación con el producto elaborado u objeto de costos. Los sistemas de costeo tradicionales también se tornan obsoletos por la necesidad de las organizaciones de conocer el costo de calidad, o la falta de la misma. Por ello cuando una organización requiere elevar los niveles de calidad de los productos y servicios ofrecidos, y de excelencia en todas sus dimensiones es recomendable implantar un sistema de costos de calidad para cuantificar los costos de cumplimiento y no cumplimiento; en este sistema se descubren costos ocultos o no considerados por ningún sistema tradicional, como ventas perdidas, costos de reprocesamiento (Shank, 1998). Según De La Torre y Martínez (1997) una vez definidos los costos de calidad (prevención, evaluación, fallas internas y externas), se recomiendan los siguientes pasos para el diseño y funcionamiento de sistemas de costos de calidad.

En primer lugar cada sección debe definir los conceptos a medir asociados a la calidad (cuentas incobrables, intereses moratorios, falta de pedidos, evaluación de proveedores, etc.); segundo, se debe recolectar periódicamente los conceptos definidos en cada una de las áreas con su respectivo parámetro de medición (horas, toneladas, porción de descuento, etc.), también se pueden recolectar datos de los registros contables; tercero, éstos datos deben ser valorados en unidades monetarias.

Por último se deben elaborar reportes de calidad donde se muestren los costos asociados a la calidad en sus diversas categorías.

Por otra parte, para fines internos se debe presentar información exacta, completa, oportuna, comprensible y sin distorsiones o distracciones, para que la gerencia tome decisiones acertadas en menos tiempo. Algunos de los costos fijos son hundidos (9) como en el caso de contratos de arrendamientos y depreciaciones; otros son inevitables e irrelevantes para tomar decisiones de eliminar o impulsar productos, para crear mezclas de productos, planificar el volumen de producción, fijar precios, descuentos y utilidades; por ello para las empresas que posean líneas de productos variadas y altos niveles de costos fijos, que deseen analizar constantemente la rentabilidad y conveniencia de fabricación de cada línea, es recomendable un **sistema de costeo variable** en el que el valor de los inventarios de los productos no contengan costos fijos, permitiendo el cálculo del margen de contribución, el cual expresa la contribución de cada producto para cubrir costos fijos y utilidades, a fin de eliminar o disminuir la producción del producto de menor margen de contribución, de ser estratégicamente conveniente, dado que el nivel de costos fijos continuará constante cualquiera sea el tipo y volumen de producto elaborado.

El sistema de costeo variable evita la asignación arbitraria de costos fijos a los productos elaborados, realizada tradicionalmente en función del volumen de producción (número de unidades elaboradas o la cantidad de horas trabajadas). También evita otra distorsión como es el

comportamiento de la utilidad frente a los ingresos; cuando se consideran los costos fijos como inventariables las utilidades no crecen en la misma proporción que los ingresos, y viceversa, por el efecto reductor que los inventarios finales ejercen sobre el costo de producción y ventas.

El sistema de costeo variable es compatible con los demás sistemas de costeo tradicionales.

En los sistemas por órdenes, operaciones y por procesos, se deben establecer una cuenta para registrar los costos de la fábrica clasificados como fijos, para ser considerados como costos del período o gastos y ser cancelados contra los resultados del período, como cualquier otra erogación nominal de egreso, y no ser asignado al costo de los productos elaborados. En los sistemas por procesos, los costos fijos no deben incluirse en los informes elaborados por cada centro de costos, aun cuando sean incurridos directamente por el departamento o proceso, para no calcular costos de producción promedios con dichos costos fijos. En los sistemas predeterminados, combinados con un sistema variable no se realiza predeterminación de costos fijos, aun cuando sean de fábrica, dado que los mismos no son aplicados a los inventarios; lógicamente tampoco existen desviaciones entre costos fijos predeterminados y reales.

(9) Costos hundidos: costos que han ocurrido como resultado de una decisión pasada, son un tipo de costos irrelevantes, es decir, que permanecen inmutables sin importar el curso de acción que se tome (Polimeni, 1998).

3.- Momento de Requerimiento de la Información y Necesidades de Control. Cualquiera sea el sistema de costeo seleccionado, por órdenes, proceso u operaciones, variable o absorbente, debe responder al momento en que se calculan los costos, de acuerdo al grado de control deseado por la gerencia de la empresa, definiéndose así los sistemas históricos y predeterminados.

Los sistemas de costeo predeterminados, dentro del cual se destacan los sistemas de costeo estándares, son adecuados cuando la producción es de carácter repetitivo, cuyos trabajos o productos son homogéneos, en cuanto a características y tratamiento, porque en éstos sistemas de costeo se deben calcular costos estándares por cada producto elaborado (diseño, tamaño, etc.), por cada elemento del costo de producción (materiales y mano de obra directa y costos indirectos), y por cada fase u operación realizada (Álvarez, et al, 1996). Esta característica hace a los sistemas de costeo estándares compatibles con los sistemas de costeo por proceso, eliminando las complejidades de valoración de los inventarios iniciales de productos en proceso, realizado de acuerdo a los métodos promedios ponderados y primeros en entrar primeros en salir en los sistemas de costeo históricos (Océano, 2001).

Considerando que los sistemas de costeo funcionan como sistemas de control, o de información que permite supervisar o seguirle la pista a los distintos costos (investigación y desarrollo, producción y marketing); cuando las empresas requieren un sistema de control oportuno y

efectivo, que evidencie ineficiencias, es adecuado establecer un sistema de costeo estándar. Dado que para fines de control los sistemas **históricos** permiten conocer la cantidad de costos exactamente incurridos, varios días después o una vez concluido el proceso productivo, y comparar los costos unitarios de los productos elaborados en distintos períodos económicos, pero no informan sobre la cuantía de recursos que debió usarse para alcanzar determinado nivel de actividad. En cambio los sistemas de costeo estándar, sirven de punto de referencia o comparación, para establecer desviaciones e investigar las causas de las mismas, tomar medidas correctivas y mejorar así la eficiencia de la empresa.

Al considerar la estrategia diseñada en la empresa, el diseño del sistema de costeo, como sistema de control, debe ser coherente con el propósito (formulación de misión duradera que distingue a la empresa identificando el mercado y producto) y a la forma como se desea competir; debe existir congruencia, dado que cada tipo de posicionamiento (cosecha, construcción y Mantenimiento) y la forma de llegar (diferenciación y liderización en costos), implica un nivel de incertidumbre y de costos distintos (Shank, 1998).

Partiendo de que los sistemas de costeo predeterminados son utilizados como instrumento de planificación y control, facilitando el uso de presupuestos, una empresa con propósito de cosecha (maximización de ganancias y efectivo en el corto plazo, explotando un mercado de bajo crecimiento, donde se tiene alta participación) puede evaluar su desempeño mediante el uso del sistema de costeo predeterminado, porque el nivel de incertidumbre al planificar es moderado, al trabajar en mercados estables con productos, tecnologías, competidores y clientes conocidos. La evaluación puede hacerse en función del cumplimiento y desviaciones, del conocimiento de los resultados y de las acciones gerenciales realizadas, porque el resultado de las operaciones depende en buena medida de las acciones del gerente, al existir un mejor conocimiento de los efectos en condiciones de certeza que en incertidumbre.

Las empresas con propósito de construcción (misión que pretende incrementar la participación en mercados de alto crecimiento, sacrificando flujos de caja y ganancias de corto plazo, utilizando grandes inversiones de capital) requieren evaluar en función de los objetivos alcanzados, dado que el presupuesto generado por el sistema de costeo es establecido con mucha incertidumbre y suele ser poco confiable, y las posibilidades de obtener los beneficios y posiciones proyectadas suelen ser muy volátiles al depender fuertemente de acciones de organizaciones externas (competidores, clientes, canales de distribución etc.). Para estos negocios es interesante otros tipos de indicadores (financieros y no financieros) como los planteados por el sistema de costos de calidad.

Cuando una empresa se propone a crear ventajas competitivas a partir de diferenciación de productos (creación o presentación de un producto que el cliente perciba como exclusivo) presentan mayor grado de incertidumbre, dada la frecuente innovación de productos, que no han

sido probados en el mercado, con otros canales de distribución, materias primas y consumidores, y la amplia gama líneas de productos que conllevan a una alta complejidad de operaciones, lo cual disminuye el potencial de los presupuestos como herramienta de planificación y control, y dificulta el proceso de fijación de costos predeterminados. Contrariamente las empresas creadoras de ventajas mediante la liderización en costos (estrategia de minimización de costos respecto a los competidores, para lograr cosechar, construir, o mantener, mediante la identificación y control de causales de costos), le es útil un sistema de costeo predeterminado, especialmente estándar, para el control y reducción de costos; además como éstas empresas realizan trabajos especializados y repetitivos, con mínimo esfuerzo, diversificación e incertidumbre, tal estandarización permite mayor facilidad al fijar costos predeterminados y evaluar a través de presupuestos. Tradicionalmente se han usado los sistemas de costeo estándar como herramienta de control de costos, pero las deficiencias presentes en el mismo y los cambios incorporados por los procesos productivos automatizados han hecho que este sistema de costeo deba ser complementado por los enfoques desarrollados por el costeo por objetivo y el costeo kaizen.

El primero busca la reducción de costos en la etapa de investigación y desarrollo del producto, mediante el diseño de productos cuyo precio de venta es señalado por el mercado siendo entonces la alternativa reducir costos y/o beneficios; el segundo busca reducir costos en el proceso de manufactura mediante mejoras específicas (prácticas, métodos, procesos, etc) diseñados por empleados de todos los niveles jerárquicos, los cuales son introducidos en el presupuesto que debe ser cumplido para reducir costos por debajo de los estándares fijados por los sistemas de costeo predeterminados (Gayle,1999).

Las empresas que desean liderizar en costos también se esfuerzan por minimizar sus inventarios, de hecho la automatización ha dado la oportunidad de fabricar gran variedad de productos en sistemas productivos flexibles, adoptando la filosofía justo a tiempo (JAT). Esta filosofía también es usada por las empresas que desean competir a partir de diferenciación, con productos de ciclo de vida corto y con trabajos de talleres especializados. Cualquiera sea el caso, las empresas que adopten la filosofía JAT deben modificar su sistema de costeo por un enfoque backflush o de costeo Hacia Atrás, dado que en el JAT la valuación minuciosa de los inventarios mínimos o inexistentes resulta irrelevante (Gayle, 1999). Bajo el costeo backflush se simplifica el ciclo de la contabilidad de costos, se elimina el registro de la producción en proceso al disminuir el tiempo de procesamiento, dado que los productos una vez terminados son vendidos; en este sentido debería existir sólo el registro de compra de materiales en una cuenta control denominada inventario de materiales en proceso, el uso del material se registra una vez terminada la producción, utilizando la cuenta de inventario de productos terminados; los costos de mano de obra y los demás costos incurridos son acumulados temporalmente en una cuenta denominada costos de conversión, y una vez terminada la producción se registran los costos de conversión aplicados, e inmediatamente se cancela la cuenta de inventario de productos terminados contra el costo de producción y ventas, la cual recibirá cualquier diferencia por sub o sobre aplicación de costos de

conversión. En este sistema de costeo, muchos costos considerados indirectos en los sistemas tradicionales (manejo de materiales y reparaciones) son considerados directos, gracias a la estructura de celdas de los talleres organizados para fabricar cierto tipo y cantidad de producto; contrariamente diversas categorías de mano de obra directa disminuye por la automatización y se convierte en indirecta al ser multifuncional (Hansen y Mowen. 1996).

El sistema de Costeo Backflush costeo, según Horngren (1996), puede ser adoptado por aquellas empresas que desean un sistema de costeo sencillo, que no amerita un seguimiento detallado de cada uno de los costos incurridos en cada fase del proceso productivo, y para las empresas que presentan un nivel de inventarios mínimos. Este sistema no suprime los sistemas tradicionales, sino que se constituye como una aproximación al sistema por procesos, sin la necesidad de calcular la producción equivalente, por cuanto resulta ilógico seguir cada uno de los trabajos desarrollados en las celdas, siendo lo recomendable acumular los costos en cada celda durante un período y dividir el número de unidades fabricadas en la misma durante dicho período (Hansen y Mowen, 1996). Este sistema también es compatible con los sistemas tradicionales históricos y predeterminados.

4.- Estructura Orgánica de la Empresa. Cuando las empresas crecen y se diversifican, generalmente dividen el trabajo mediante la creación de secciones o unidades orgánicas, donde cada una funciona como centro de responsabilidad administrativa u operativa, con grados de autonomía o descentralización. Independientemente del grado de autonomía fijado se requiere medir el desempeño de cada una, siendo importante el uso de la contabilidad por áreas de responsabilidad, y específicamente de un sistema de acumulación de costos por centros de responsabilidad (conjunto de actividades u operaciones homogéneas, de las cuales se responsabiliza un supervisor). El establecimiento de centros de costos facilita la identificación de actividades, la elaboración de presupuestos, y el análisis e investigación de variaciones, para el control de costos. También facilita la evaluación del desempeño a través del método de rendimiento sobre la inversión, y margen de sección, basados enormemente en los costos acumulados en cada centro (Gayle, 1999).

Es importante para una empresa, que desee evaluar por áreas de responsabilidad, que los costos se acumulen para cada sección, las cuales no deben estar necesariamente separadas físicamente sino en cuanto a responsabilidades. Se debe establecer un centro recolector de costos para cada sección de la empresa, atendiendo al organigrama (niveles y secciones de mando), guía para la elaboración del catálogo de cuentas del sistema de costeo, puesto que cada uno debe corresponder a un centro de costos. En una empresa existen numerosos centros de responsabilidad, clasificados como centro de costos de **producción**, donde se materializa la transformación física de las materias prima, identificados en los sistemas de costos por procesos, por ejemplo en una textilera los procesos de hilandería, tejido, tintorería y empaque. Otro tipo de centro es el de **servicios**, el cual presta apoyo a los centros de producción para que éstos

funcionen adecuadamente; por ejemplo almacén, personal, mantenimiento, etc. También existen centros **mixtos** donde se desarrollan actividades de transformación pero a la vez de apoyo como control de calidad (Pérez, 1996).

Los sistemas de costeo por órdenes, procesos, operaciones, absorbentes, variables, históricos y predeterminados, pueden acumular y registrar los costos por centros, de acuerdo a las dimensiones, complejidad del proceso productivo y necesidades de control de la empresa, en los cuales se debe agrupar los costos de materiales y mano de obra directa y costos indirectos incurridos.

En los sistemas de costeo por procesos los centros de costos de producción se constituyen en objetos de costos, en los cuales sólo se incurren en costos directos, aquellos que se cuantifican de forma económicamente factible en el centro, como materias primas, lubricantes y repuestos para maquinarias. En los sistemas por órdenes los centros de producción generan tanto costos directos como indirectos, dado que el objeto de costo lo constituye el producto o lote. En ambos sistemas de costeo debe existir una cuenta de inventario de productos en proceso para cada centro de producción, y a su vez para cada orden de trabajo o lote, si se trata de un sistema por órdenes; en estas circunstancias los sistemas por órdenes diseñados por áreas de responsabilidades se transforman en sistemas híbridos o por operaciones. Para cada centro de servicio, tanto en los sistemas por procesos como por órdenes, debe existir una cuenta de costos indirectos, dado que en estos centros también incurren en costos directos respecto al mismo pero indirecto respecto a los centros de producción y a los productos. De acuerdo a los sistemas de costeo convencionales, los costos incurridos en los centros de servicio deberán ser adjudicados a los centros de producción para valorar las unidades de productos o trabajos que transitan por los mismos.

4. Pasos para Diseñar Sistemas de Costeo

Considerando los factores anteriores, que aseguren que el sistema se adapta a las características y requerimientos de la empresa, se deben seguir los siguientes pasos:

1.- Identificación del objeto de costos, de acuerdo a las necesidades de la empresa para tomar decisiones, además se deben identificar los centros de costos (centros de producción y servicio, centros de marketing y administración).

2.- Diseño de métodos para la asignación o identificación de los costos incurridos por cada objeto de costos, para lo cual deberá clasificarse a los costos en directos e indirectos. Todos los costos incurridos en la empresa durante un período deben asignarse a los centros de costos identificados, y luego a los productos o servicios prestados durante el período; la asignación de los costos directos no implica problema dada su identificación y cuantificación plena en cada objeto de costos, pero la asignación de costos indirectos debe realizarse según los métodos convencionales

o el método de Costeo Basado en Actividades. El primer método consiste en el uso de tasas de aplicación de costos indirectos de fabricación, la cual puede ser única o departamental, basada en datos reales o predeterminados. El segundo método consiste en la identificación de las actividades realizadas en la cadena de valor agregado de la empresa, dado que los costos indirectos se asignan a los productos en proporción de la cantidad de actividades consumidas por cada uno a través de inductores de actividades y de costos. Ambos métodos de asignación de costos indirectos son compatibles con los sistemas de costeo tradicionales.

3.- Denominación de cada una de las cuentas control y registros auxiliares de acuerdo al sistema de costeo seleccionado. Por ejemplo, si se trata del sistema de costeo backflush se debe crear las cuentas control de costos de conversión, costos de conversión aplicada, materiales y productos en proceso, inventario de productos terminados y costo de producción y ventas; si se trata de un sistema por procesos deberán crearse las cuentas control de inventario de productos en proceso, inventario de productos terminados, inventario de materiales y suministros, costos indirectos de fabricación, costos indirectos de fabricación aplicados, y costo de producción y ventas.

4. Diseño de formas e informes rutinarios. Por ejemplo, si el objeto de costos es un centro de costos deberá diseñarse una hoja de costos por cada centro donde se especifiquen cada uno de los conceptos incurridos (materiales, servicios de mantenimiento, trabajadores) identificables exclusivamente en cada centro, sería punto de partida para la elaboración de del informe de costos.

Sin embargo si se diseña un sistema de costeo por órdenes específicas o por operaciones, además de identificar cada centro de costos se debe diseñar una hoja por cada orden.

5. Requisitos para el Éxito de los Sistemas de Costeo como Sistemas de Control

La contabilidad de costos es una herramienta importante para analizar constantemente los resultados de las operaciones con el fin de decidir y eliminar las situaciones que están fuera de lo normal, no obstante deben existir ciertas características, como: Delimitación de los centros de costos con definición de actividades y de autoridad. Establecimiento de procesos, rutinas de trámites escritos para todas las operaciones. Diseño y elaboración de informes de costos significativos y oportunos. Realización de conciliaciones periódicas. La información generada por los sistemas de costeo debe ser verificable, por ejemplo, aun cuando el sistema de costeo este basado en sistemas de inventario continuo se debe efectuar inventarios físicos con fines de control interno.

Adopción de medidas para reducir u optimizar costos, previo al establecimiento de criterios razonables de comparación y a la Identificación de costos controlables. Todas estas características incorporadas simultáneamente dentro de un sistema de costeo facilitan el logro de los objetivos

de control, planteados tanto por los sistemas de costeo tradicionales como por los contemporáneos.

6. Conclusiones

Actualmente existe gran variedad de sistemas de costeo, los cuales deben ser adaptados a las características y necesidades particulares de cada organización, dichas características abarcan desde el tipo de proceso productivo, pasando por el tipo y momento de requerimiento de la información, hasta la estructura orgánica de la organización. Esta adaptación se justifica por la complejidad y la heterogeneidad de procesos y productos ofrecidos por las organizaciones que complica la adopción de un sistema de costeo puro, es decir, sin establecer algún cambio o combinación en sus características.

La aventura de diseñar un sistema de costeo satisfactorio es una tarea delicada y ardua donde aparte de conocer las características y requerimientos de la organización, se debe conocer a profundidad la forma de operación de todos los sistemas de costeo, para poder tomar las características de cada uno de ellos que más convengan a la empresa. Al respecto conviene advertir que los nuevos sistemas de costeo lejos de ser sistemas totalmente independientes o paralelos de los tradicionales son un refuerzo o complemento de los mismos, puesto que deben contener un conjunto de cuentas, registros, informes, formas, procedimientos y normas tomada en muchos casos de los sistemas tradicionales.

Finalmente es importante señalar que el diseño y perfeccionamiento de un sistema de costeo que no conduzcan al logro de las ventajas competitivas no debe obsesionar; se deben adoptar o combinar nuevos enfoques vigilando que el costo de implantación y funcionamiento de dichos sistemas no superen los beneficios del mismo. Debe existir equilibrio económico, es decir, brindar suficiente información para fundamentar decisiones, sin incurrir en excesos o faltantes de detalles de información, los cuales generalmente son costosos. (John K. Shank & Vijay Govindarajan, 1995)

Nota: Usted podrá encontrar ejercicios resueltos en la ruta de enlace:

http://www.google.com.co/url?sa=t&rct=j&q=ejercicios%20resueltos%20de%20costos%20abc&source=web&cd=4&ved=0CDcQFjAD&url=https%3A%2F%2Fwww.u-cursos.cl%2Fingenieria%2F2006%2F1%2FIN46A%2F1%2Fmaterial_docente%2Fobjeto%2F96718&ei=1y1qT7-SKaOlsQLxpcWuCQ&usg=AFQjCNGCXWJLsKkZZelEYD6BUil1e49aMQ&cad=rja

SISTEMA DE COSTEO DIRECTO Y ABSORBENTE GENERALIDADES

Costeo variable y absorbente. Análisis y aplicación de ejercicios.(sf.).Recuperado el 19 de marzo de 2.012 de <http://www.monografias.com/trabajos22/costos/costos.shtml>

La evaluación de cualquier sistema de costos requiere que se entienda cuáles son los distintos usos de los informes de costos y las relaciones entre ellos.

La contabilidad actual se ocupa de costos pasados, presentes y futuros; los costos pasados se confrontan con las entradas durante ciertos lapsos para determinar la ganancia periódica, los costos presentes se comparan con los costos planeados (estándares y presupuestos) para medir el buen funcionamiento del control de costos, los costos futuros se pronostican con el objeto de proveer a la administración, la información necesaria para la toma de decisiones y la planeación de las operaciones. Además de estos usos primordiales, cada conjunto de costos llena funciones secundarias que requieren que la estructura de costos forme un todo unificado, con el fin de satisfacer todas las necesidades con cifras apropiadas.

Existen cinco sistemas para la determinación de los costos, Costo Absorbente o Tradicional, Costo Directo o Variable, Costo por Áreas y Niveles deresponsabilidad, Costo del ciclo de vida de los productos y Costo Integral-Conjunto, de los cuales sólo nos enfocaremos en los temas de Costeo Directo y Costeo Absorbente, inclinándonos en el estudio del Sistema de Costo Integral Conjunto.

Los costos de producción pueden determinarse tomando en consideración todos aquellos costos tanto directos como indirectos sin tomar en cuenta que sean fijos o variables, en relación con el volumen de producción; o bien, tomando en cuenta sólo aquellos costos de fabricación que varíen con relación a los volúmenes de producción, es decir haciendo uso de los sistemas de costeo directo y absorbente.

COSTEO DIRECTO

Por más de cuarenta años, el costeo directo ha sido un tema muy debatido, de mucha controversia, debido a que ha resultado difícil lograr acordar el propósito real del costeo directo, ya que algunos lo consideran como una de las herramientas de la administración para analizar la relación de costo-volumen-utilidad. Para otros el término queda fuera de ser considerado como un principio de contabilidad generalmente aceptado.

En un área de controversia, es importante tener cuidado para definir y elegir la terminología adecuada. Por tal motivo a continuación, se presentan algunas definiciones de diferentes autores, con el propósito de llegar a una conclusión propia.

En el libro "Manual de Contabilidad de Costos" Davidson menciona que el uso del término "costeo directo" es incorrecto, la terminología correcta es "costeo variable", pues tiene mayor congruencia con los términos utilizados para el sistema.

Dicho lo anterior, Davidson, nos muestra la diferencia entre conceptos de costeo directo y costeo variable.

Al Costeo Directo lo define como "un sistema de operación que valúa el inventario y el costo de las ventas a su costo variable de fabricación". Y en cuanto al Costo Variable, lo define como aquel que se incrementa directamente con el volumen de producción.

Al Costeo Absorbente Davidson lo definió como la incorporación de todos los costos de fabricación, tanto variables y fijos al costo del producto.

Hay que aclarar que el primer método en utilizarse fue El Costeo Absorbente, el cual consiste en que el Costo de Producción está integrado por los materiales directos, mano de obra directa y gastos indirectos de fabricación, los cuales incluyen tanto los costos fijos como los costos variables, sin aplicarle su costo de Distribución (Gastos de Venta), ni sus costos administrativos y Financieros que les corresponden, por lo que resulta ser un costo semiabsorbente e incompleto y no absorbente como equivocadamente se le ha clasificado, violando el Principio del Periodo Contable. Seguidamente los Gastos de Operación (Administración y Financieros) y los de Distribución se aplican directamente al estado de resultados del periodo en que se incurren.

Después de este anterior, el Costeo Directo o Variable, fue el segundo método en emplearse, sin desplazar al primero por supuesto, el cual toma como base el estudio de los gastos en fijos y variables, para aplicar a los costos unitarios sólo los gastos variables de materia prima directa, mano de obra directa, y gastos indirectos variables; de tal forma que los gastos o costos fijos se excluyen de manera injusta del Costo de Producción Unitario. Como podemos ver, de esta manera identificamos el costo de producción de lo vendido en términos variables.

En la actualidad el sistema más moderno y evolucionado que existe es el de Costo Integral-Conjunto, inventado por el Sr. Cristóbal del Río Gonzales, y basado en la Teoría de Conjuntos, por lo que resulta ser integrador y así también fundamentado en los Principios de Contabilidad. Este método es el auténtico costo absorbente, porque los costos de Administración y Financiación son aplicados a los Costos de Producción y de Distribución, con bases lógicamente usadas, que son sólidas, para que al final se le aplique el Costo de Producción, el Costo de Distribución y de esta manera obtengamos el Costo Integral-Conjunto.

FUNDAMENTOS

El costeo absorbente es el más usado para fines externos e incluso para tomar decisiones en la mayoría de las empresas latinoamericanas; este método trata de incluir dentro del costo del producto todos los costos de la función productiva, independientemente de su comportamiento fijo o variable.

El argumento en que se basa dicha inclusión, es que para llevar a cabo la actividad de producir, se requiere ambos tipos de costos para generar los productos; sin excluir que los ingresos deberán cubrir dichos costos, para remplazar los activos en el futuro.

Los que proponen el costeo variable, afirman que los costos fijos de producción se relacionan con la capacidad instalada y ésta a su vez, está en función dentro de un periodo determinado y nunca con el volumen de producción; por lo tanto para costear por éste método se incluirán únicamente los costos variables y los costos fijos de producción deberán llevarse directamente al Estado de Resultados.

Las diferencias entre ambos métodos son:

- ◆ El sistema de costeo variable considera los costos fijos de producción como costos del periodo, mientras que el costeo absorbente los distribuye entre las unidades producidas.
- ◆ Para evaluar los inventarios, el costeo variable, sólo incluye los costos variables; el costeo absorbente incluye ambos, lo cual repercute en el Balance General.
- ◆ Bajo el método de costeo absorbente las utilidades pueden ser cambiadas de un periodo a otros con aumentos y disminuciones en los inventarios; se aumentará la utilidad incrementando los inventarios finales y se reduce llevando a cabo la operación contraria.

Esta diferencia, según el método de costeo que utilicemos, puede dar origen a las siguientes situaciones:

La utilidad será mayor en el método de costeo variable, si el volumen de ventas es mayor que volumen de producción; en el costeo absorbente la producción y los inventarios de artículos terminados disminuyen.

En costeo absorbente la utilidad será mayor si el volumen de ventas es menor que el volumen de producción, en el costeo variable la producción y los inventarios de artículos terminados aumentan.

En ambos métodos tenemos utilidades iguales, cuando el volumen de ventas coincide con el volumen de producción.

ÁREAS DE APLICABILIDAD.

El Costeo Directo o Variable es de uso práctico, además permite que una compañía que hace uso del mismo para fines de información interna, pueda ajustar sus estados financieros en base del costeo absorbente antes de publicarlo para uso externo.

Se usa con frecuencia como un sistema de informes internos de la gerencia. Se recomienda su uso en informes externos. Proporciona información de gran ayuda para los directores en el proceso de planeación estratégica en las empresas

Cuando es utilizable en una gama de actividades y aplicaciones entre las que destaca:

- ◆ Planeación de Utilidades a corto plazo
- ◆ Ayuda en el análisis del equilibrio y el punto respectivo
- ◆ Medición y control en algunas actividades y de algunos costos
- ◆ En diversas tomas de Decisiones.

PROPÓSITO DEL COSTO DIRECTO

"El costeo directo tiene dos propósitos principales: planificación y control para la administración y valuación del inventario y determinación del ingreso. Los estados del costeo directo proporcionan una metodología para la toma de muchas decisiones de planificación de la administración. Se pueden preparar informes comparativos para mostrar resultados históricos y presupuestos bajo un número de circunstancias diferentes. La administración pueden usar tales análisis para responder a diversas preguntas del tipo de "¿qué pasa si?" sobre cambios en el volumen, cambios en el costo, decisiones de determinación de precios y análisis de mezcla de producto. El estado del costeo directo también puede servir como una herramienta para evaluar departamentos o divisiones corporativas de producción. Como parte del sistema contable por áreas de responsabilidad, sirve como incentivo para la planeación de ingresos y para el control de costos. El uso del costeo directo como una parte integral del sistema contable histórico afecta el ingreso determinado y la valuación del inventario en el balance general. Los estados financieros que se basan en el costo directo son consistentes con los informes internos generados para la administración. Sin embargo, pueden necesitar que se les justifique al costeo absorbente para estar de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados".

El costeo absorbente ha sido y es todavía el método reconocido de valuación de inventario para propósitos de informes externos. "Sin embargo, su temprana y amplia aceptación para la información externa, de alguna manera disfraza los problemas técnicos involucrados al aplicar la teoría. Cuando se aplica el costeo absorbente, la valuación de la producción requiere la asignación o "distribución" de costos fijos al producto. Esta distribución se lleva a cabo prorrateando los costos fijos al producto. Esta distribución se lleva a cabo prorrateando los costos fijos de capacidad en un nivel normal de volumen. Por lo tanto, cada unidad de producción soporta una cantidad predeterminar el costo fijo por unidad es evitar el problema del costo fijos. El propósito de

predeterminar el costo fijo por unidad es evitar el problema del costo fijo histórico por unidad que varía de manera inversa con el volumen".

VENTAJAS Y DESVENTAJAS DE LOS SISTEMAS

Ventajas del sistema de costeo directo

No existen fluctuaciones en el Costo Unitario (costo constante o uniforme a cualquier volumen de producción).

Puede ser útil en alguna toma de decisiones, elección de alternativas, planeación de utilidades a corto plazo.

Permite la justa la comparación de unidades y valores, incluso de diversos periodos.

Se facilita la obtención del Punto de Equilibrio, ya que los datos contables normales proporcionan directamente los elementos, sin recurrir a trabajos adicionales

Simplifica la apreciación para aceptar o rechazar pedidos; es decir, que sólo se requiere para aceptar un pedido, considerar los Costos Variables; el exceso de precio de venta sobre dichos costos, representa la Utilidad Bruta y la parte respectiva para cubrir los Costos Fijos que se aplica, existan o no ventas o producción.

Se aprecia claramente, debido a que la integración es con elementos directos a la unidad, la relación entre las utilidades y los principales factores que las afectan como volumen, costos, combinación de productos, etc.

Es una herramienta útil, como auxiliar del Costo Tradicional, en aspectos como:

Planeación de operaciones futuras para alcanzar determinada meta de utilidad, en proyectos individuales.

Facilita el estudio cuando existe diversidad líneas, zonas, etc.

En épocas de expansión y/o auge, es menos optimista, así también en lapsos de contracción.

Desventajas del sistema de costo directo

La principal es que resulta ser un "Costo Incompleto" y por lo tanto, las repercusiones son lógicamente múltiples, entre las que destacan:

La valuación de los inventarios es inferior a la tradicional, o a la que debería ser; por lo tanto no es recomendable para informaciones financieras, igualmente respecto a la utilidad y a la pérdida, donde la primera es menor y la segunda mayor.

Viola el Principio de Contabilidad del "Periodo Contable", ya que no refleja los Costos Fijos al nivel de producción realizado en un lapso determinado; ni su costo de producción de lo vendido es correcto e igualmente la utilidad o pérdida.

Los resultados en negocios estacionales o de temporada son engañosos, pues en los meses de poca o nula venta, los costos fijos de producción se traducen en pérdida en lugar de considerarse lo que son: Inventarios, y en los meses de mucha venta, existe una desproporcionada utilidad.

La determinación de precios sólo se determina con base en los Costos de Fabricación, de Distribución, Administración y Financieros Variables, cuestión incompleta y falásica.

Desorienta, haciendo creer que los Costos Unitarios son menores, y eso es falso.

No es precisa la separación de los Costos en Fijos y Variables; en ocasiones se podría considerar el mismo costo formando parte de los Costos, de Producción, de Distribución, de Administración o Financieros y en otras no (depreciaciones y amortizaciones con base en volúmenes, o en línea recta)

y en dónde se precia la eficiencia, preparación, conocimientos y el dominio de la empresa por el Contador de Costos, en compaginación con el Ingeniero Industrial.

No es aplicable empresas con gran diversidad de productos.

Ventajas del sistema de costeo absorbente

- ◆ La valuación de los inventarios de producción en proceso y de producción terminada es superior al de costeo directo; por lo que se hace recomendable para la información financiera.
- ◆ Este sistema no viola el "Principio del Periodo Contable", ya que refleja los costos fijos al nivel de producción realizada en un periodo determinado.
- ◆ La fijación de los precios se determina con base a costos de producción y costos de operación fijos y variables (costo total).
- ◆ El costeo absorbente o tradicional es universal o sea utilizable en todos los casos.
- ◆ Es el sistema aceptado por la profesión contable y el fisco; en virtud, de que es real el costo de producción; no dando precios de espejismo o sea más bajos pero no verdaderos, porque los costos fijos finalmente son absorbidos a través del precio de venta.
- ◆ Es útil en alguna toma de decisiones, elección de alternativas, planeación de utilidades.

- ◆ Es aplicable en épocas de inflación, cambios de precios, devaluación, etc.

Desventajas del sistema de costeo absorbente

- ◆ Es compleja la obtención del Punto de Equilibrio; en virtud de que se tienen que hacer trabajos adicionales a la obtención de aquel (clasificación de los costos fijos y en variables)
- ◆ Los registros contables al integrar costos fijos y costos variables, dificulta el establecimiento de la combinación óptima de costo-volumen-utilidad.
- ◆ Dificulta el suministro de presupuestos confiables de costos fijos y costos variables.
- ◆ A la dirección de la empresa se le dificulta la comprensión del efecto de los costos fijos sobre las utilidades; esto repercute para la toma de dediciones.
- ◆ No permite a la dirección de la empresa efectuar el control de las fuentes que generan las utilidades.
- ◆ Complica la apreciación para aceptar o rechazar pedidos; ya que para dicha decisión sólo se requiere considerar los costos variables (costeo directo).

CASOS PRÁCTICOS COMPARATIVOS

Las siguientes generalizaciones son aplicables para llevar a cabo un análisis comparativo entre el costeo directo y el costeo absorbente (la diferencia entre los dos sistemas de costeo se centran en el tratamiento contable de los cargos indirectos fijos).

- ◆ Cuando el volumen de ventas sea igual al volumen de producción en el periodo de costos, las utilidades en ambos métodos serán iguales.
- ◆ Cuando el volumen de producción sea mayor que el volumen de ventas en el periodo de costos, la utilidad en el costeo absorbente será mayor.
- ◆ Cuando el volumen de ventas sea superior al volumen de producción en el periodo de costos, la utilidad en el costeo absorbente será menor.

Las utilidades conforme al sistema de costeo directo, dependerán del volumen de ventas, no del volumen de producción y las utilidades en el sistema de costeo absorbente podrán modificarse si se cambia el volumen de producción.

El Estado de resultados es un estado financiero básico que nos muestra las pérdidas y ganancias que obtuvimos a lo largo del ejercicio. En base a este Estado de Resultados, la administración de la empresa puede tomar decisiones.

Los elementos de los cuales consta un Estado de Resultados tradicional son los siguientes:

Ventas netas: es el valor total de las ventas restándole las devoluciones y rebajas sobre las ventas que realizamos.

Costo de ventas: Es el costo de los productos que vendimos, no el precio de venta.

Utilidad bruta: es el resultado de las ventas netas menos el costo de ventas realizadas.

Gastos de operación: son los gastos que consume el producto aparte de los gastos de producción.

Resultado de operación: es la diferencia entre la Utilidad Bruta menos los gastos de operación obtenidos.

Estos se unifican en el estado de Resultados mediante el siguiente formato:

Ventas netas

Menos: Costo de ventas

Igual: Utilidad o Pérdida Bruta

Menos: Gastos de Operación

Igual: Utilidad o Pérdida de Operación

En la Contabilidad de Costos, un Estado de resultados para el costeo absorbente tiene los mismos elementos que un Estado de Resultados Tradicional puesto que no hay diferencia entre los costos fijos y variables y los gastos los diferencian con respecto a su área de relevancia, en este caso se clasifican de acuerdo a la operación que desempeñan, ya sea administración o ventas.

Charles T. Hengren, en su libro "Contabilidad de Costos, un enfoque gerencial" muestra un pequeño ejemplo en el cual se aprecia la elaboración de un Estado de Resultados por Costeo Absorbente:

	Ventas		\$1.000
menos:	Costo de Producción de las mercancías vendidas (Incluyendo los gastos indirectos de producción fijos)		\$600
igual:	Utilidad Bruta		\$400
menos:	Gastos de Venta y Administración		\$300
	Utilidad Neta		\$100

Tomado de: <http://www.monografias.com/trabajos22/costos/costos.shtml> 19-03-12

El Estado de Resultados de Costeo Variable, también se conoce como Estado de Resultados de Contribución. En este tipo de costeo, el Estado de Resultados es diferente pues desglosa primero los costos variables y fijos, estos últimos incluyéndolos después de obtener el Margen de Contribución como se muestra a continuación:

Ventas

Menos: Costos Variables

Igual: Margen de Contribución o Utilidad Marginal

Menos: Costos Fijos

Igual: Utilidad o Pérdida de Operación

Donde la Utilidad Marginal o Margen de Contribución "es el exceso de las ventas sobre todos los gastos variables incluyendo las categorías variables de producción, ventas y administración".

Esto se debe a que, como ya se explicó anteriormente, el Costeo Variable considera como costos variables o costos del producto, a los costos "directos" que varían de acuerdo al volumen producido. Ejemplos de estos son: materia prima directa, mano de obra directa, gastos indirectos de fabricación. El total de los costos fijos se cargan al total de los ingresos por ventas para obtener así la utilidad neta o utilidad de operación.

En el libro "Contabilidad de Costos, un enfoque gerencial" encontramos este ejemplo ilustrativo:

Para ver el cuadro seleccione la opción "Descargar" del menú superior

El Estado de Resultados por el costeo absorbente determina una cifra intermedia de ingresos denominada Utilidad Bruta, la cual refleja la diferencia entre las ventas y los costos de ventas fijos y variables.

Al determinar el margen de contribución en un Estado de Resultados por Costeo Variable se sustraen los desembolsos variables (mano de obra, materia prima, gastos indirectos de fabricación, gastos de producción, comercialización, administración y ventas) de los bienes vendidos de los ingresos por ventas; después de esto, sustraemos todos los desembolsos fijos de producción, comercialización y administración de las ventas para determinar el margen de contribución neto o utilidad neta.

APLICACIÓN DE EJERCICIOS

Después de la explicación que se ha brindado acerca de lo que es el costeo Variable así como de lo que implica el costeo absorbente, las diferencias entre ambos y sus características esenciales, estamos preparados para comenzar a adentrarnos en la aplicación de los mismos, es decir, como resolver problemas o ejercicios aplicando ambos métodos.

A fin de que no nos compliquemos la resolución de los ejercicios o problemas que sean planteados, es recomendable guiarnos por los siguientes formatos:

- ◆ En el costeo variable, los costos variables son separados de los costos fijos, es decir no los toma en cuenta antes de la utilidad marginal o margen de contribución y se presenta de la siguiente forma:

Ventas
Costos Variables
Utilidad Marginal
Costos Fijos
Resultado de la Operación

- ◆ En cuanto al costeo absorbente, como bien sabemos absorbe tanto a los costos fijos como a los variables, presentando el siguiente formato:

Ventas
◆ Gastos de ventas

Utilidad Bruta
Gastos de Operación
Resultado de la Operación

Ejercicio Resuelto

En siguiente estado de Resultados, elaborado mediante el costeo absorbente, fue preparado por la dirección de la Compañía "X".

Ingresos por ventas		\$95,600.00
Inventario Inicial	\$8,200.00	
Costos actuales:		
materiales directos	\$17,000.00	
Mano de Obra directa	\$30,000.00	
Gastos indirectos de Fabricación	\$20,200.00	
Mercancías disponibles	\$74,400.00	
Inventario Final	\$16,600.00	
Costo de Mercancías Vendidas		\$58,800.00
Utilidad Bruta		\$36,800.00
Gastos de Operación		
Comisiones en Ventas	\$9,560.00	
Gastos de entrega	\$8,400.00	
Gastos por cuentas Malas	\$1,100.00	
Otros Gastos de Ventas	\$4,510.00	
Sueldos de Administración	\$2,100.00	
Procesamiento de Datos	\$1,380.00	
Otros Gastos de Administración	\$5,700.00	
Gastos Totales		\$32,750.00
Utilidad neta		\$4,050.00

Tomado de: <http://www.monografias.com/trabajos22/costos/costos.shtml> 19-03-12

Entre los gastos fijos relacionados en el estado se encuentran los siguientes:
10% inventario inicial y del Final

25% de los gastos indirectos de fabricación
50% de los gastos de Entrega
80% de otros gastos de ventas
100% de los sueldos administrativos, Procesamiento de datos y otros administrativos.

Se requiere:

- a. Elaborar un estado que señale la utilidad neta de la compañía sobre una base del costeo directo.

Solución:

Es muy importante leer bien lo que se nos está planteando, en sí el ejercicio no es de difícil solución, como se dijo anteriormente para elaborar un estado de Resultados mediante el costeo Variable, los costos Fijos se separan de los costos variables.

Lo primero que haremos será quitarle al inventario inicial el 10% que representa de los gastos fijos, o bien, para agilizarlos, podemos multiplicar cada uno de los valores que se presentan en el estado de resultados por su equivalencia en costos Variable, por ejemplo:

En el inventario Inicial:

\$8200 representa al 100% $100\% = 1$

Entonces si los costos Fijos son el 10% (que esto es igual a 0.1), se entiende que los costos variables dentro del inventario Inicial equivalen al 90%, por lo cual:

$90\% \times 90\% = 0.9$

Por lo tanto resolveremos este ejercicio multiplicando por la equivalencia en costos Variables de cada uno de los elementos que se nos presentan, por lo que el estado quedaría de la siguiente manera:

Ingresos por ventas			\$95,600.00
Inventario Inicial	$\$8,200.00 \times 0.9$	\$7,380.00	
Costos actuales:			
materiales directos		\$17,000.00	
Mano de Obra directa		\$30,000.00	
Gastos indirectos de Fab.	$\$20,200.00 \times 0.75$	\$15,150.00	
Mercancías disponibles		\$69,530.00	
Inventario Final	$\$16,600.00 \times 0.9$	\$14,940.00	

Costo de Mercancías Vendidas			\$54,590.00
Gastos Variables de ventas y Admón.			
Comisiones en ventas		\$9,560.00	
Gastos de Entrega	\$8,400.00 * 0.5	\$4,200.00	
Gastos por cuentas malas		\$1,100.00	
Otros gastos de ventas	\$4,510.00 * 0.2	\$902.00	
			\$15,762.00
Margen de contribución			\$25,248.00
Gastos Fijos :			
Gastos de Entrega	\$8,400.00 * 0.5	\$4,200.00	
Otros Gastos de Ventas	\$4,510.00 * 0.8	\$3,608.00	
Sueldos de Administración		\$2,100.00	
Procesamiento de Datos		\$1,380.00	
Otros Gastos de Administración		\$5,700.00	
Gastos Indirectos de Fabricación (GIF)	\$20,200.00 * 0.25	\$5,050.00	
Total			\$22,038.00
Utilidad Neta			\$3,210.00

Tomado de: <http://www.monografias.com/trabajos22/costos/costos.shtml> 19-03-12

Ejercicios

En siguiente estado de Resultados, elaborado mediante el costeo absorbente, fue preparado por la dirección de la Compañía "X".

Ingresos por ventas		\$95,600.00
Inventario Inicial	\$8,200.00	
Costos actuales:		
materiales directos	\$17,000.00	
Mano de Obra directa	\$30,000.00	
Gastos indirectos de Fabricación	\$20,200.00	

Mercancías disponibles	\$74,400.00	
Inventario Final	\$16,600.00	
Costo de Mercancías Vendidas		\$58,800.00
Utilidad Bruta		\$36,800.00
Gastos de Operación		
Comisiones en Ventas	\$9,560.00	
Gastos de entrega	\$8,400.00	
Gastos por cuentas Malas	\$1,100.00	
Otros Gastos de Ventas	\$4,510.00	
Sueldos de Administración	\$2,100.00	
Procesamiento de Datos	\$1,380.00	
Otros Gastos de Administración	\$5,700.00	
Gastos Totales		\$32,750.00
Utilidad neta		\$4,050.00

Tomado de: <http://www.monografias.com/trabajos22/costos/costos.shtml> 19-03-12

Entre los gastos fijos relacionados en el estado se encuentran los siguientes:

10% inventario inicial y del Final

25% de los gastos indirectos de fabricación

50% de los gastos de Entrega

80% de otros gastos de ventas

100% de los sueldos administrativos, Procesamiento de datos y otros administrativos.

Se requiere:

- b. Elaborar un estado que señale la utilidad neta de la compañía sobre una base del costeo directo.

Pistas de aprendizaje

Tenga presente: el G.I.F son los gastos de fabricación como la luz, empaque, depreciaciones de máquinas, etc.

Tener en cuenta: MO y MP corresponde a mano de obra y materia prima respectivamente

Dirección electrónica:

Para el crecimiento, la supervivencia y la obtención de utilidades la empresa debe hacer costeos <http://www.monografias.com/trabajos4/costos/costos.shtml>

2.4. Cadena de valor

Según (John K. Shank & Vijay Govindarajan, 1.995) El primero y principal tema en la gerencia estratégica de costos tiene que ver con el enfoque de la gestión de la gerencia de costos. En el marco de la GEC, para manejar eficazmente los costos se requiere un enfoque amplio, externo a la firma, que Porter (1985a) denominó cadena de valores. Cada negocio es parte, y sólo parte, de una cadena de valores que va desde la tabla periódica de los elementos, hasta la última partícula de polvo, y en el mundo actual, quizás a través del reciclaje, hasta el principio de un nuevo ciclo de la cadena de valores. Cada compañía debe entenderse en el contexto de toda la cadena de actividades creadoras de valores de las cuales ella es sólo una parte.

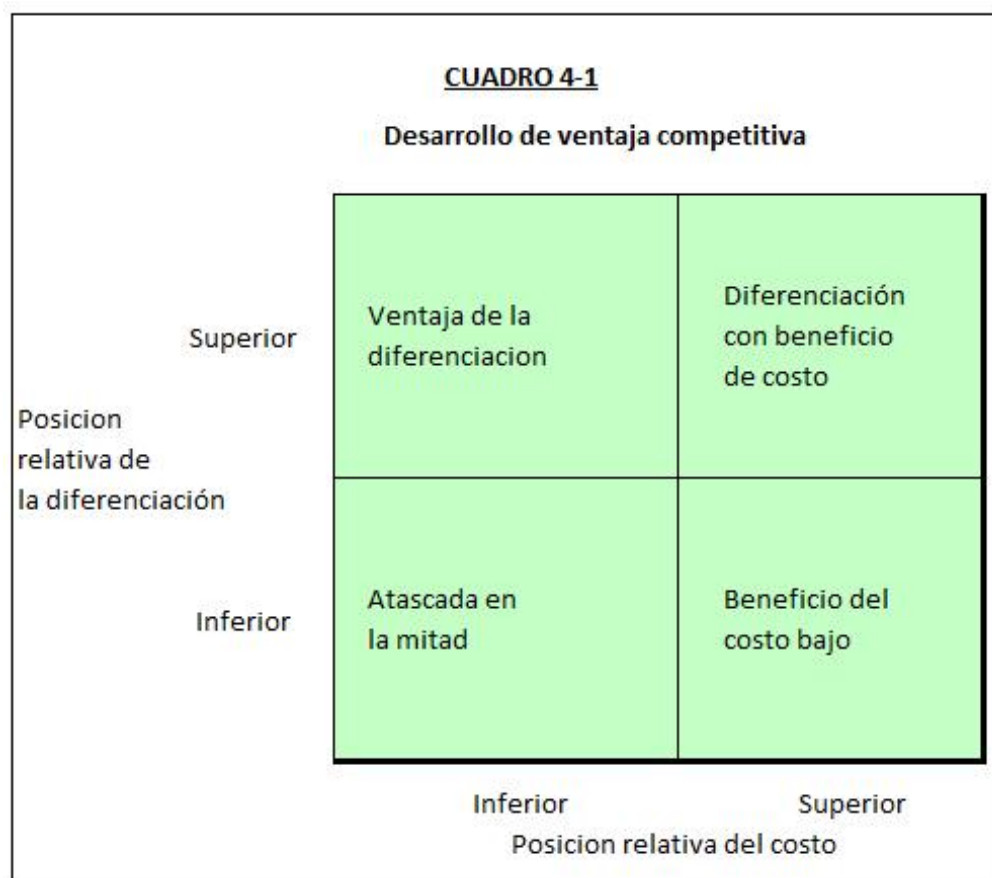
Este capítulo demuestra que las percepciones estratégicas que proporciona el análisis de la cadena de valores son muy diferentes y más valiosas que las que indican el análisis de valor agregado tradicional.

CONCEPTO DE CADENA DE VALORES

Según Porter (1980), una unidad de negocios puede desarrollar una ventaja competitiva continua, basándose en el costo, en la diferenciación, o en ambas cosas, tal como se muestra en el cuadro 4

1. El enfoque básico de la estrategia de bajo costo es lograr un costo bajo en relación con los competidores. El liderazgo de costos se puede lograr mediante sistemas tales como:

- ◆ Economías de escala de producción.
- ◆ Efectos de la curva de experiencia.
- ◆ Control estricto del costo.



Citado de John K. Shank & Vijay Govindarajan, 1.995

Minimización del costo en áreas como investigación y desarrollo, servicio, fuerzas de ventas o publicidad.

Algunos ejemplos de firmas que siguieron la estrategia de bajo costo son: Texas Instruments, en aparatos electrónicos; Emerson Electric, en motores eléctricos; Hyundai, en automóviles, Briggs and Stratton, en motores a gasolina, Black and Decker, en herramientas para máquinas; Commodore, en máquina para oficina; K-mart, en ventas al por menor; BIC, en bolígrafos y Timex en relojes de pulsera.

Con una estrategia de diferenciación, el enfoque primario se hace diferenciando el producto de la unidad de negocios, creando algo que el cliente perciba como exclusivo. Los planteamientos para la diferenciación del producto incluyen lealtad a la marca (Coca-Cola en gaseosas), servicio de alta calidad al cliente (IBM en computadores), red de distribución (tractores Caterpillar en equipos de construcción), diseño y características del producto (Hewlett Packard en electrónica) y/o tecnología (Coleman en equipos de acampar). Otros ejemplos de firmas que siguen la estrategia

de diferenciación incluyen Mercedes Benz en automóviles; Stouffer en alimentos congelados; Neiman Marcus en ventas al por menor; Cross en bolígrafos y Rolex en relojes de pulsera.

Que una compañía pueda, o no pueda desarrollar y mantener una ventaja de diferenciación, o de costos, o de diferenciación y beneficio de costo (como lo han demostrado los japoneses) depende fundamentalmente de cómo maneje su cadena de valores en relación con las de los competidores. Tanto intuitiva como teóricamente, la ventaja competitiva en el mercado se deriva fundamentalmente de darle al cliente un mejor valor, por un costo equivalente (es decir, diferenciación), o un valor equivalente a menor costo (es decir, un costo más bajo). Por tanto, el análisis de la cadena de valores es esencial para determinar dónde, exactamente, en la cadena del cliente se puede aumentar el valor, o rebajar los costos. Ignorar los eslabones de la empresa, tanto hacia arriba como hacia abajo, es tener una perspectiva muy estrecha.

PELIGROS DE IGNORAR LOS ESLABONES DE LA CADENA DE VALORES

El esquema de la cadena de valores es un método para descomponer la cadena, desde la materia prima hasta el usuario final, en actividades estratégicamente apropiadas, a fin de entender el comportamiento de costos y las fuentes de diferenciación. Somos conscientes de que ninguna empresa abarca la cadena de valores completa en la cual opera.

Una firma como Chevron en petróleo, abarca amplios segmentos de la cadena de valores en la cual opera, desde la explotación hasta las estaciones de servicio, pero no abarca la cadena completa. El cincuenta por ciento del petróleo crudo que refina proviene de otros productores, y más de un tercio del petróleo refinado se vende a través de otros puntos minoristas. Además, Chevron no está en el negocio de los automóviles, que es el principal usuario de gasolina. Más estrictamente, una firma como MaxusEnergy está solamente en el negocio de exploración y producción del petróleo. LimitedStores tiene presencia hacia abajo en puntos minorista, pero no posee instalaciones de producción. Reebok es una famosa marca de zapatos, pero la firma posee muy pocos puntos de venta al por menor. Sin embargo, Reebok posee sus propias fábricas.

Recapitulando: una empresa es solo una parte de un conjunto mayor de actividades en el sistema de entrega de bienes. Como dos firmas, aun en la misma industria, no compiten exactamente en el mismo conjunto de mercados, con exactamente los mismos proveedores, la cadena total de valores es exclusiva para cada compañía.

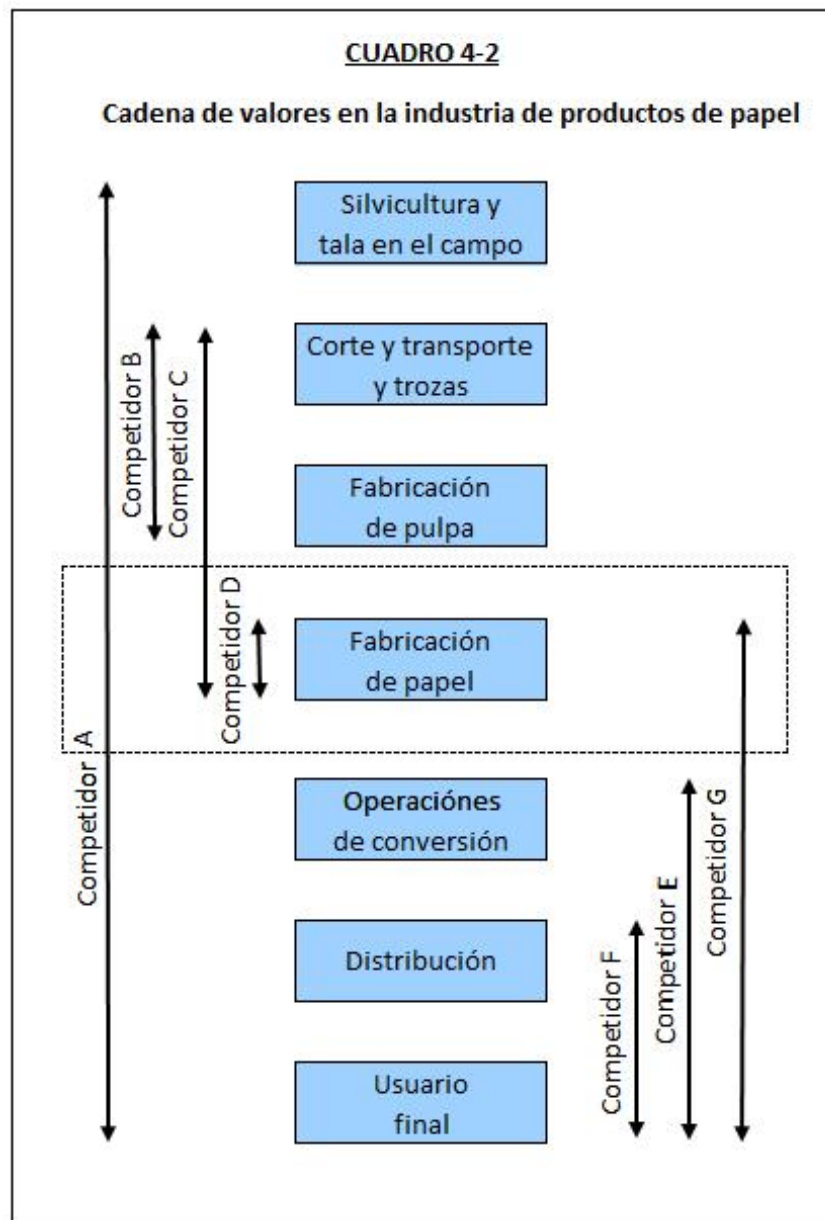
Los proveedores no sólo producen y entregan productos que se utilizan en las actividades de valores de una empresa sino que también ejercen una importante influencia en la posición costo/diferenciación de esa empresa. Por ejemplo, los desarrollos de una mini planta de acero rebajan los costos operativos de productos de alambre para los usuarios, que son los clientes de los clientes de la mini planta, en la segunda etapa de la cadena de valores. En forma similar, las

acciones de los clientes pueden ejercer un impacto importante en las actividades de valor de la empresa. Por ejemplo, cuando un fabricante de impresoras crea una máquina de tres metros de ancho, la rentabilidad de los productores de papel se afecta porque los anchos de las máquinas para fabricar papel deben coincidir con algún múltiplo del ancho de las impresoras. La utilidad de la planta es afectada por las acciones del cliente, aunque el fabricante de papel está dos etapas por encima del impresor, quien es cliente del fabricante de impresoras. Como lo discutiremos más ampliamente después, para ganar y mantener una ventaja competitiva se requiere que una empresa entienda completamente todo el sistema de la entrega de valores, no sólo la porción de la cadena de valores en la cual ella participa. Los proveedores y los clientes, los proveedores de los proveedores y los clientes de los clientes tienen márgenes de utilidad que son importantes de identificar, para entender el posicionamiento del costo/diferenciación de una empresa porque, en fin de cuentas, el usuario final paga todos los márgenes de utilidad de toda la cadena de valores. En cuadro 4-2 presenta una cadena de valores conceptual para la industria de papel. Las diferentes actividades de valor, tales como la tala, el corte y transporte de trozas, las plantas de pulpa, las plantas de papel y las de conversión son los bloques mediante los cuales esta industria crea un producto valioso para los compradores.

Es posible cuantificar el valor económico creado en cada etapa, identificando los costos, los ingresos y los activos para cada actividad. Sostenemos que cada empresa del cuadro 4-2 (A, B, C, D, E, F, y G) debe construir una cadena de valores para la totalidad de la industria del papel, que descomponga el valor total de la cadena en sus fuentes fundamentales de valor económico. Tal análisis tiene implicaciones estratégicas potenciales para cada competidor en esta industria.

Por ejemplo, consideramos tres firmas en la industria de productos de papel. Weyerhaeuser participa en la mayoría de las partes de la cadena de valores, con excepción del corte y transporte de trozas. James River tiene pocas tierras maderables, pero participa en el resto de la cadena de valores. Finalmente, Tetrapak no posee árboles ni plantas de pulpa o de papel, pero hace cajas de cartones comprados en el mercado. Todas estas firmas pueden beneficiarse construyendo la cadena total de valores, aunque no participen en cada una de las etapas de ella.

CUADRO 4-2 PAG 68



Citado de John K. Shank & Vijay Govindarajan, 1.995

IDEAS DE CADENA DE VALORES PARA VARIOS COMPETIDORES

Si el competidor A (una empresa totalmente integrada) en el cuadro 4-2 calcula el rendimiento sobre activos (RSA) en cada etapa de la cadena, ajustando todos los precios de transferencia a niveles competitivos del mercado, podría detectar áreas potenciales en las cuales sería más económico comprar por fuera que hacer (la selección estratégica entre hacer o comprar). Por ejemplo, la mayoría de las empresas de productos forestales totalmente integradas (v. gr.

Weyerhaeuser, International Paper) aún utilizan taladores independientes para cortar los árboles que están en el camino hacia sus plantas.

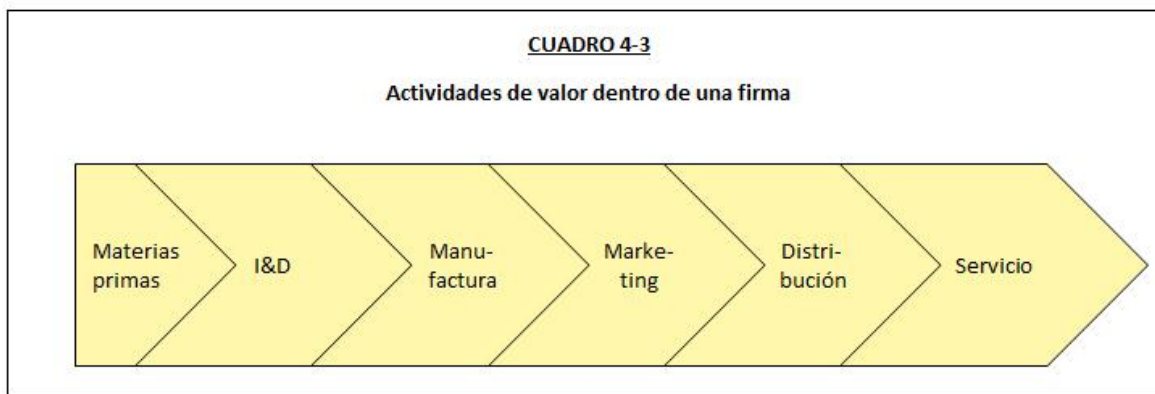
Con una cadena completa de valores, los competidores B, C, D, E, F y G del cuadro 4-2 podrían identificar posibilidades para integrarse, hacia adelante, o hacia atrás, en áreas que mejorarían su desempeño. Westvaco ha dejado de fabricar papel de sobre, aunque aún posee un gran convertidor para este tipo de papel. Champion International vendió su negocio de convertir papel en sobres, pero aún produce papel para sobres. Ambas decisiones, aunque aparentemente incongruentes, pueden ser factibles dadas las estrategias específicas de Westvaco y de Champion. Cada actividad de valor tiene un conjunto de causales de costos exclusivos que implican las variaciones de costos en esa actividad (Shank, 1989). Luego cada actividad de valor tiene su fuente exclusiva de ventaja competitiva. Probablemente las empresas enfrentan un grupo diferente de competidores en cada etapa. Algunos de estos competidores podrían ser empresas completamente integradas, y otros podrían ser especialistas más cerrados. Por ejemplo, la firma D del cuadro 4-2 encara la competencia de las firmas A, C y G en la etapa de la fabricación del papel. Pero las firmas A, C, y G tienen ventajas competitivas muy diferentes en esta etapa de la cadena de valores, frente a la firma D. La firma D tiene la posibilidad de competir eficazmente con las firmas A, C, G, solamente si entiende la cadena total de valores y las causales de costos que regulan cada actividad. Por ejemplo, si la extensión (integración vertical) es la causal clave estructural de los costos de la planta de papel, la empresa A tiene una importante ventaja, y la empresa D, una importante desventaja en este mercado.

Como cada firma ilustrada en el cuadro 4-2 es a la vez comprador y vendedor en alguna parte de la cadena, calcular la utilidad (y el rendimiento sobre activos) obtenida en cada etapa puede ayudar a comprender el poder relativo de los compradores sobre los vendedores en esta etapa. Por ejemplo, comparar los rendimientos de la empresa E contra los de la empresa F puede ayudar a identificar el poder relativo dentro de la cadena de la etapa de conversión, en la que la firma E es proveedora, pero la firma F es compradora. Esta comparación les ayudara entonces a las firmas a identificar la manera de explotar sus vínculos con sus proveedores, e, igualmente, con sus clientes para reducir costos, o resaltar la diferenciación, o ambas cosas.

Entre paréntesis, notemos que el concepto de cadena de valores que hemos descrito, no sólo incluye sino que va más allá del tradicional punto de vista de lo que representa en la cadena de valores de una empresa el conjunto de actividades que ella lleva a cabo en las diferentes áreas funcionales. Este tradicional punto de vista lo representó diagramáticamente Porter (1985a), como se muestra en el cuadro 4-3.

La cadena de valores de una firma está incrustada en un sistema más grande, que incluye las cadenas de valores de proveedores y clientes. Una firma puede aumentar su rentabilidad no sólo comprendiendo su propia cadena de valores, desde el diseño hasta la distribución sino, también,

entendiendo cómo sus actividades de valor encajan en las cadenas de valores de los proveedores y los clientes.



Citado de John K. Shank & Vijay Govindarajan, 1.995

CADENA DE VALORES VERSUS VALOR AGREGADO

El concepto de cadena de valor puede contrastarse con el enfoque interno característico de la contabilidad gerencial. La contabilidad gerencial habitualmente adopta una perspectiva de valor agregado, como se anotó antes. Desde una perspectiva estratégica, a diferencia del concepto de valor agregado, el concepto de cadena de valores destaca cuatro áreas de mejoramiento de la utilidad:

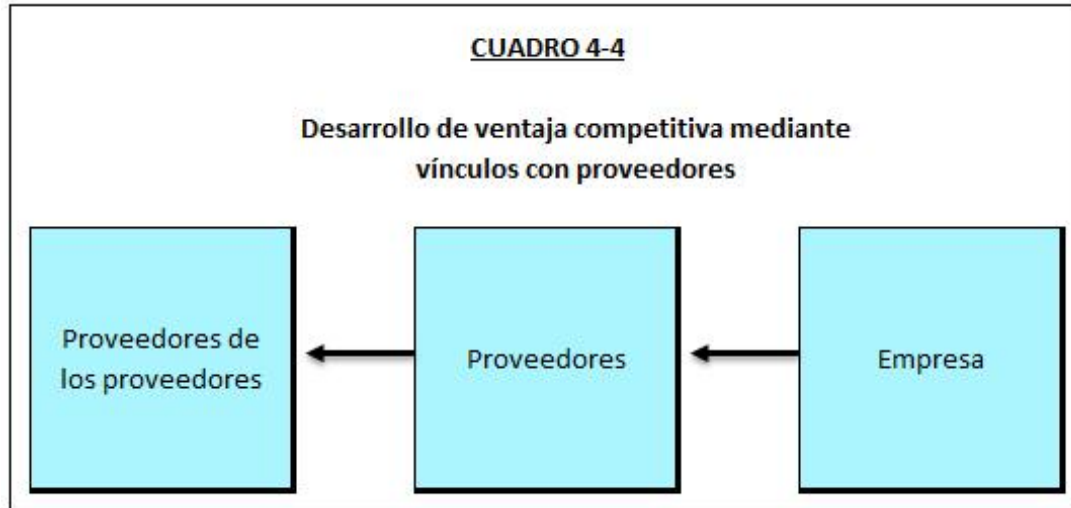
1. Vínculos con proveedores.
2. Vínculos con clientes.
3. Vínculos de proceso dentro de la cadena de valores de una unidad de negocios.
4. Vínculos a través de las cadenas de valores de las unidades de negocio dentro de la firma.

Vínculos con proveedores

El concepto de valor agregado se inicia demasiado tarde. Es decir, comenzando el análisis de costos por las compras, se pierden todas las oportunidades de explotar los vínculos con los proveedores de la firma. La palabra “explotar” no implica que la relación con el proveedor sea un juego cero a cero. Por el contrario, como lo muestra el cuadro 4-4, el vínculo debe manejarse de modo que tanto la firma como su proveedor se puedan beneficiar. Tales oportunidades pueden ser tremendamente importantes para la firma. En el capítulo 2 presentamos un ejemplo de la industria de automóviles de los Estados Unidos, que demostró beneficios estratégicos considerando explícitamente los vínculos con los proveedores.

Otro ejemplo, procedente de la industria del chocolate, de lo benéficos que pueden ser los vínculos con los proveedores (es decir, vínculos con proveedores que se manejan de modo que

todas las partes se beneficien), puede ser rastreado con mayor exactitud con el análisis de la cadena de valores que con el análisis del valor agregado.



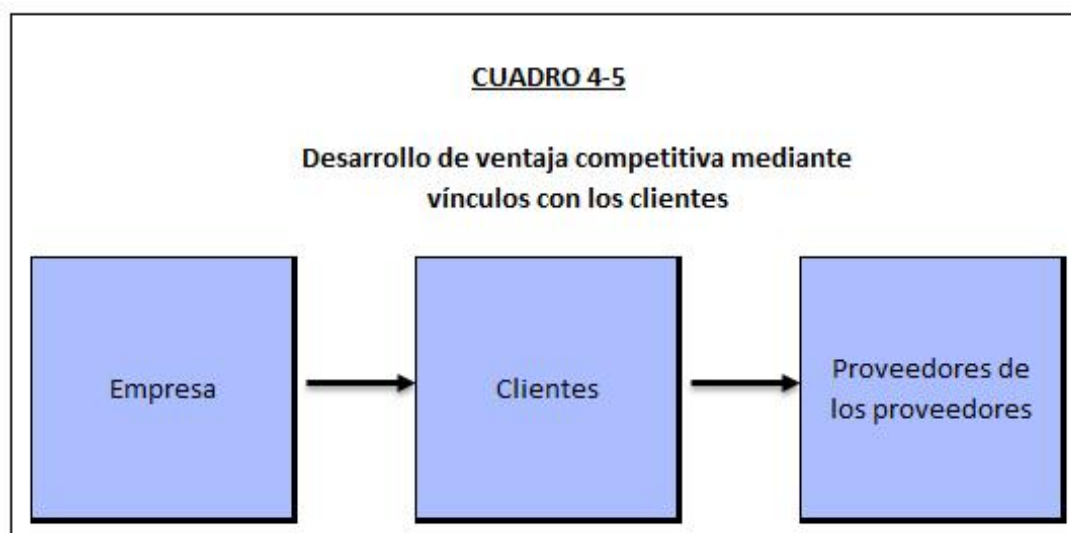
Citado de John K. Shank & Vijay Govindarajan, 1.995

Cuando el chocolate en bruto comenzó a ser entregado en forma líquida, en carro tanques, en lugar de moldeado en barras de diez libras, una firma industrial de chocolate (es decir, el proveedor) eliminó el costo de moldear las barras y empacarlas, y el fabricante productor de caramelos se economizó el costo de desempacar y fundir (Hergert & Morris, 1989).

Vínculos con clientes

Además de llegar demasiado tarde, el análisis del valor agregado tiene otro defecto: se detiene demasiado pronto. Deteniendo el análisis de costos en ventas, se pierden todas las oportunidades de explotar los vínculos con los clientes de la firma. Como se muestra en el cuadro 4-5, los vínculos con los clientes pueden ser tan importantes como con los proveedores. Aquí de nuevo, no es necesario que la relación con el cliente sea un juego cero a cero sino algo en lo cual ambas partes ganen.

Algunos productores de contenedores han construido sus instalaciones cerca de las cervecerías, y entregan los contenedores mediante transportadores elevados, directamente a la línea de montaje del cliente. CUADRO 4-5 PAG 73



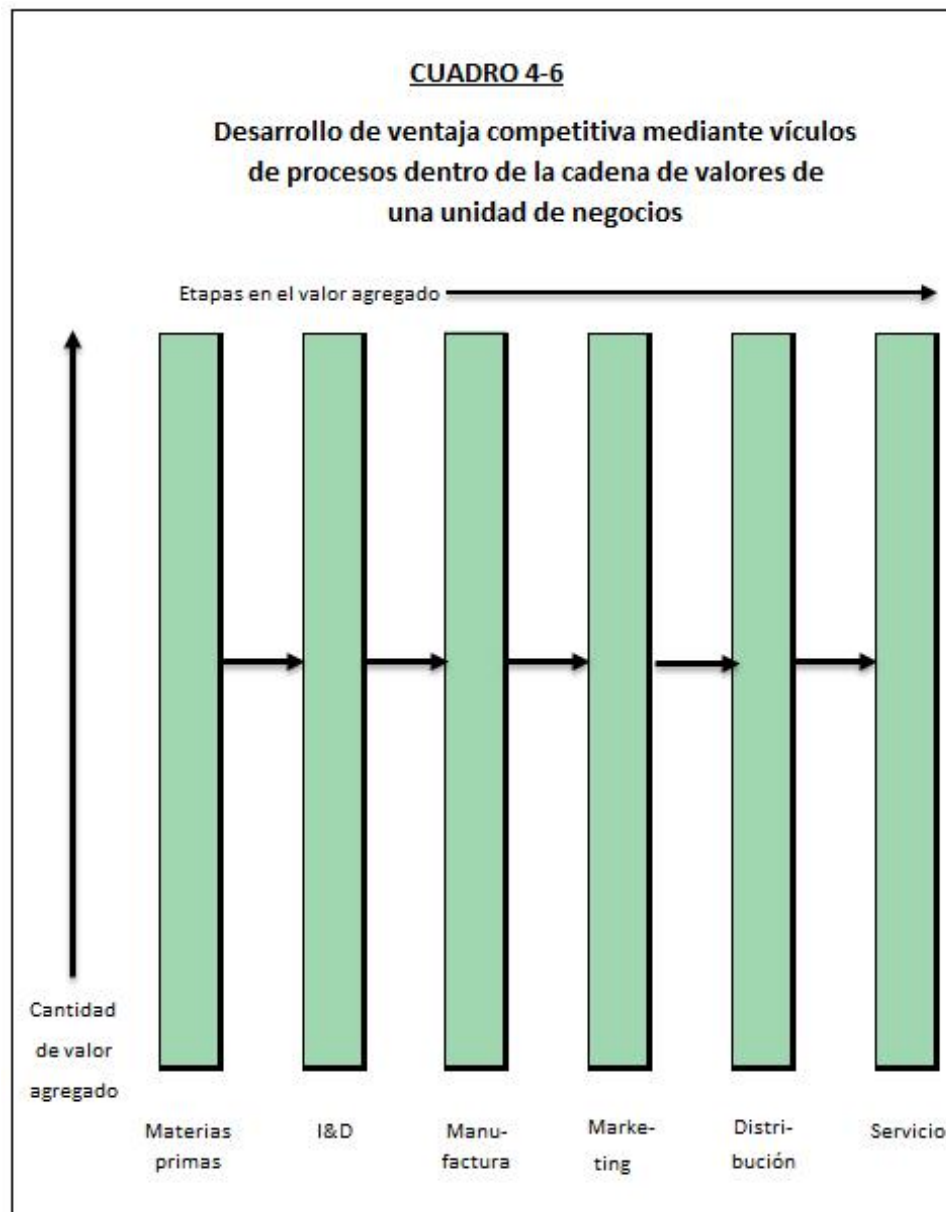
Citado de John K. Shank & Vijay Govindarajan, 1.995

Esto significa una reducción de costos para ambos, por la agilización del transporte de contenedores vacíos que son voluminosos y pesados. (Hergert & Morris, 1989).

El marco de la cadena de valores se destaca cómo los productos de una empresa encajan en la cadena de valores del comprador. Por ejemplo, en este marco, es claramente visible que porcentaje de los costos del producto de la empresa se incluyen en los costos totales del cliente. El hecho de que el papel constituya más del cuarenta por ciento del costo total de una revista es muy útil para animar al fabricante del papel y al publicista a trabajar juntos en la reducción de costos. El San Francisco Chronicle adoptó el concepto de “justo a tiempo” para la entrega del papel a su planta impresora, un programa solamente posible con una estrecha cooperación del proveedor. Como el concepto de valor agregado pasa por alto las actividades una vez que el producto sale de la firma, a menudo no destaca el grado de poder del comprador.

Vínculos de proceso dentro de la cadena de valores de una unidad de negocios

A diferencia del concepto de valor agregado, el análisis de la cadena de valores explícitamente reconoce el hecho de que las actividades individuales de valor dentro de una firma son interdependientes, en lugar de independientes (cuadro 4-6). Por ejemplo, en McDonald's, la programación de campañas promocionales (una actividad de valor) influencia significativamente la utilización de la capacidad en producción (otra actividad de valor). Estas actividades vinculadas deben ser coordinadas si se quiere lograr el efecto total de la promoción. Otro ejemplo: Los productores japoneses de VCR pudieron reducir precios de US\$1 300 en 1977 a US\$298 en 1984, enfatizando el impacto del CUADRO 4-6 PAG 74 primer paso de la cadena (diseño del producto), reduciendo drásticamente el número de partes en los VCRs (Hergert & Morris 1989).

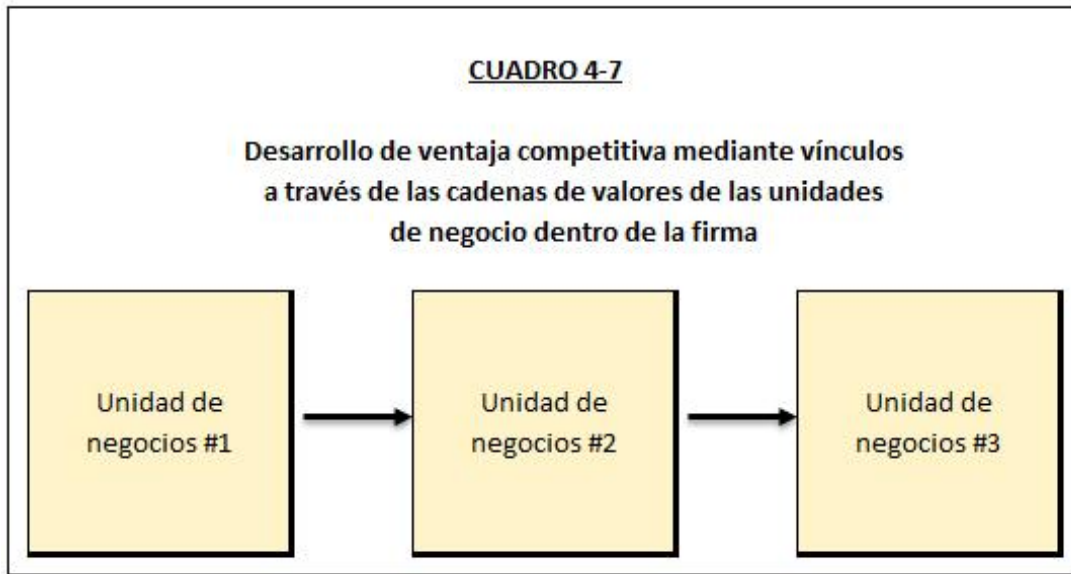


Citado de John K. Shank & Vijay Govindarajan, 1.995

El sistema de contabilidad gerencial tradicional tiende a enfatizar la generalización de reducción de costos. Sin embargo, al reconocer el entrelazamiento, el análisis de la cadena de valores admite la posibilidad de que aumentar deliberadamente los costos de una actividad de valor puede traer una reducción en el costo total. Los gastos en que incurrió Procter & Gamble para colocar los computadores de solicitud de compra directamente en los almacenes Wal-Mart, redujo significativamente los costos de solicitudes de compra y de procesos para ambas firmas.

Vínculos a través de las cadenas de valores de las unidades de negocios dentro de una firma

En agudo contraste con la noción de valor agregado, el análisis de la cadena de valores también identifica el potencial de la utilidad acumulada por la explotación de vínculos entre las actividades de valor, a través de unidades de negocio (cuadro 4-7). Por ejemplo, en Procter & Gamble, la posición de costo de la unidad de negocio en los pañales desechables está estimulada por su capacidad de compartir la distribución con otras unidades de negocio cuyos productos (tales como jabones y toallas de papel) también tienen salida a través de los supermercados. **CUADRO 4-7 PAG 75**



Fegc,

METODOLOGÍA DE LA CADENA DE VALORES

La metodología para construir y utilizar una cadena de valores involucra los siguientes pasos:

1. Identificar la cadena de valores de la industria y asignarles costos, ingresos y activos a las actividades de valor.
2. Diagnosticar las causales de costo que regulan cada actividad de valor.
3. Desarrollar una ventaja competitiva sostenible, bien sea controlando las causales de costo mejor que los competidores, o bien reconfigurando la cadena de valores.
4. Estos pasos se consideran en detalle, a continuación.

Identificar la cadena de valores

La ventaja competitiva no puede ser examinada en toda su significación a nivel de la industria como un todo. La cadena de valores descompone la industria en sus diferentes actividades estratégicas. Por consiguiente, el punto de partida para el análisis de costo es definir una cadena de valores para la industria y asignarles costos, ingresos y activos a las actividades de valor. Estas actividades son bloques de construcción, mediante los cuales las firmas en la industria crean un producto de valor para los compradores. Las actividades deberán aislarse y separarse si:

Representan un porcentaje importante de los costos operativos. O si:

El comportamiento de costos de las actividades (o las cuales de costo) son diferentes. O si:

Las ejecutan en forma diferente los competidores. O si:

Tienen un alto potencial para crear diferenciación.

Cada actividad de valor incurre en costos, genera ingresos y está ligada a activos en el proceso. Luego de identificar la cadena de valores, se les deben asignar costos de operación, ingresos y activos a las actividades de valor, individualmente. Para las actividades de valor intermedias, los ingresos se asignarán ajustando los precios internos de transferencia a precios competitivos del mercado. Con esta información será posible calcular el rendimiento sobre activos para cada actividad e valor.

Diagnosticar las causales de costos

El paso siguiente es identificar las causales de costo que expliquen variaciones de costo en cada actividad de valor. En la contabilidad gerencial tradicional, el costo es una función, principalmente, de sólo una causal de costo, el volumen de producción. Aunque los conceptos de costos relativos al volumen producido dominan la literatura de la gerencia tradicional de costos, en el marco de la cadena de valores el volumen de producción, como tal, parece captar muy poco de la riqueza del comportamiento de costo. En lugar de esto, funcionan múltiples causales de costo. Además, las causales de costos difieren a través de las actividades de valor.

El intento de Porter (1985a) de crear una lista comprensiva de causales de costos es más importante que su lista en sí. En la literatura gerencial estratégica existen listados mejores (Riley, 1987). Según Riley, las causales de costo se dividen en dos categorías:

1. Causales de costo estructurales.
2. Causales de costo ejecucionales.

Estas dos distinciones se explican y se ilustran en el capítulo 2.

La operacionalización causales individuales también involucra problemas de análisis de costos específicos. Como se anotó en el capítulo 2, el campo de la GEC se mueve muy rápidamente hacia

causales ejecucionales porque las consideraciones del análisis, basadas en causales estructurales, muy a menudo están pasadas de moda.

- ◆ Cualquiera que sea la lista de causales de costo, las ideas claves son:
- ◆ El análisis de la cadena de valores es el marco más amplio; el concepto de causal de costos es una manera de entender el comportamiento del costo en cada actividad de la cadena de valores. De este modo, las ideas tales como el CBA son sólo un subconjunto del marco de la cadena de valores.
- ◆ Para el análisis estratégico, el volumen es una forma poco interesante de explicar el comportamiento del costo.
- ◆ Lo que es más útil en un sentido estratégico es explicar la posición del costo en función de las elecciones estructurales y de las habilidades de ejecución que integran la posición competitiva de la empresa. Por ejemplo, Porter (1986b) analiza el clásico enfrentamiento en turbinas de vapor entre General Electric y Westinghouse en 1962, en cuanto a causales de costos estructurales y ejecucionales para cada firma.
- ◆ No todas las causales estratégicas son igualmente importantes siempre, pero algunas (más de una) probablemente sean muy importantes en cada caso. Por ejemplo, Porter (1986a) desarrolló una evaluación estratégica de la posición de DuPont con respecto al bióxido de titanio, basada, principalmente, en la utilización de la escala y la capacidad.
- ◆ Para cada causal de costo es decisivo un marco particular de análisis de costo, a fin de entender el posicionamiento de la firma.
- ◆ Las diferentes actividades de valor en la cadena de valores habitualmente son influenciadas por diferentes causales de costo. Por ejemplo, para la publicidad, la causal de costo más importante habitualmente es la participación en el mercado, mientras que los costos promocionales normalmente son variables. Coca-Cola, por ejemplo, puede realizar economías de escala en publicidad, por su enorme participación en el mercado. En cambio, una rebaja en el precio (ejemplo de una actividad de promoción de ventas) es estrictamente un costo variable por unidad.

Desarrollar una ventaja competitiva sostenible

Una vez que la firma haya identificado la cadena de valores y haya diagnosticado las determinantes del costo de cada actividad de valor, puede ganar una ventaja competitiva sostenible en una de dos formas:

1. Controlando las causales de costo mejor que los competidores.
2. Reconfigurando la cadena de valores.

Controlar los causales de costo mejor que los competidores

Para cada actividad de valor las preguntas claves son:

¿Podemos reducir costos en esta actividad manteniendo el precio de venta (ingresos) constante?

¿Podemos aumentar el precio (utilidad) en esta actividad manteniendo los costos constantes?

¿Podemos reducir activos en esta actividad manteniendo los costos y los ingresos constantes?

Analizando sistemáticamente los costos, los ingresos y los activos de cada actividad, la empresa puede lograr diferenciación en ventajas de costo, algo que los fabricantes japoneses han podido hacer. Una manera eficaz de lograr diferenciación con ventajas de costo es comparar la cadena de valores de la firma con la de uno o dos de sus principales competidores e identificar las acciones necesarias para manejar la cadena de valores de la empresa mejor que la de sus competidores. En resumen, la ventaja competitiva es netamente relativa. Lo que importa no es cuán rápido valla la firma sino que vaya más rápido que sus competidores. La dinámica de los competidores automáticamente conduce al cambio continuo de metas. La firma puede estar segura de que sus competidores promedio mañana serán más listos que hoy. De lo que se deduce que el desarrollo del análisis de costos del competidor es crucial para desarrollar y mantener una ventaja competitiva. (John K. Shank & Vijay Govindarajan, 1.995)

Ejercicios del tema: Tomando en cuenta la metodología de cadena de valor y siguiendo sus pasos, Realice la cadena de valor de una institución educativa. “Tome en cuenta el siguiente grafico”.



Elaborado por DAVID ALEXANDER LUJAN QUINTERO

Pistas de aprendizaje

Tenga presente que: una cadena de valor son todos los pasos ya sea de valor agregado y no agregado requeridos para la transformación y llevar la materia prima al usuario.

Dirección electrónica:

Para el manejo eficaz de los costos se requiere la cadena de valor

<http://www.monografias.com/trabajos7/compe/compe2.shtml>

3. UNIDAD 2 LOS BENEFICIOS DEL ABC EN LA GEC

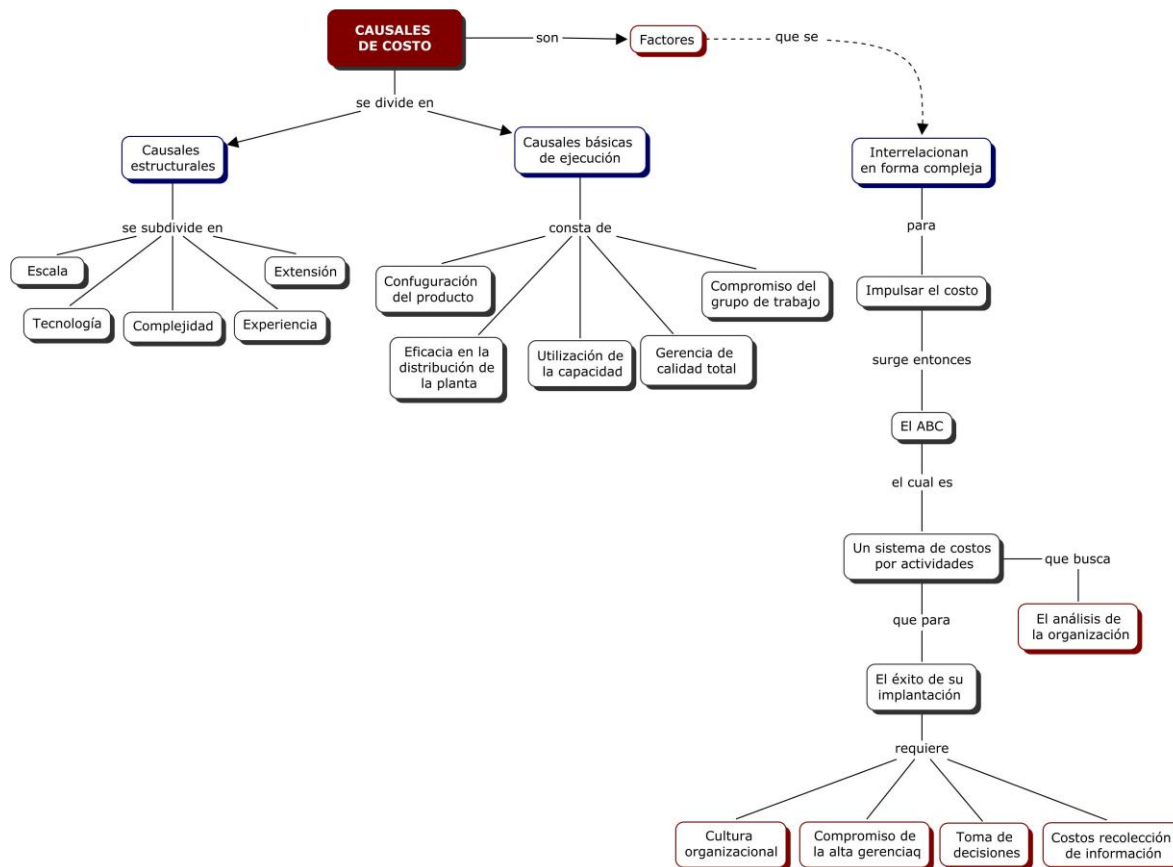
Costeo absorbente y costeo variable.(sf.). Subido por [renzzoc1](#) el 10/05/2011 <http://www.youtube.com/watch?v=P8fLBahzetI>

3.1. Relación de Conceptos

Se entiende los causales de costo como los factores que se interrelacionan en forma compleja para impulsar el costo.

Las causales de costos, se dividen en causales estructurales y causales básicas de ejecución; las primeras se dividen en: Escala, extensión, experiencia, tecnología y complejidad; las segundas se dividen en: Compromiso del grupo de trabajo, la gerencia de calidad total, la utilización de la capacidad, la eficiencia en la distribución de la planta y en la configuración del producto.

Se hace necesario la aparición de los sistemas de costeo, entre ellos el ABC, este un sistema de costos que funciona con actividades, lo que se busca con este es generar ganancias; para el éxito de su implantación se requiere de: cultura organizacional, compromiso de la alta gerencia, toma de decisiones y de costos recolección de información.



ELABORADO POR DAVID ALEXANDER LUJAN QUINTERO

OBJETIVO GENERAL

Verificar los beneficios del costeo basado en actividades ABC, mediante la comparación con otros métodos de costeo, para la constatación en la precisión de la asignación del costo total real.

OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- ◆ Interpretar los costos de una forma más aprovechable, mediante la caracterización de los diferentes causales de costo.
- ◆ Reconocer el ABC como un sistema de costos que facilita el análisis de lo que verdaderamente ocurre dentro de una organización.

Prueba Inicial

1. ¿Las causales de costo favorecen o desfavorecen la empresa?
2. ¿La escala y la extensión hacen parte de la infraestructura de la empresa o son opciones estratégicas que causan posición de costo para un grupo de productos o servicios?
3. ¿Que el sistema ABC?
 - a. Sistema de costo.
 - b. Las tres primeras letras del abecedario.
 - c. Sistema de costos por actividades.

TEMAS

Causales de costos

Costeo basado en actividades ABC

3.2. Causales de costos

CONCEPTO DE POSICIONAMIENTO ESTRATÉGICO

Según (John K. Shank & Vijay Govindarajan, 1.995).El segundo tema importante que justifica el trabajo en gerencia estratégica de costos tiene que ver con las conocidas utilidades de la información de contabilidad gerencial. Expresado esto en forma de pregunta diríamos: ¿Qué papel desempeña la gerencia de costos en la empresa?

El tema de la GEC puede expresarse en forma muy sucinta. En la GEC, el papel que desempeña el análisis de costos puede variar sensiblemente, según la manera de competir que haya escogido la empresa. Siguiendo el diseño propuesto por Porter (1980) para la selección de estrategias básicas, un negocio puede competir, bien sea teniendo costos bajos (liderazgo de costos), o bien ofreciendo productos de superior calidad (diferenciación de productos). En las publicaciones sobre estrategia se ha aceptado ampliamente que cada uno de estos dos enfoques requiere esquemas conceptuales muy distintos. Y aunque el posicionamiento estratégico no involucra una simple decisión entre éste o aquél en la práctica, sus repercusiones en la gerencia estratégica se han incrementado con frecuencia. En cambio, las consecuencias que acarrea el posicionamiento estratégico en la contabilidad gerencial no han sido tan estudiadas. Puesto que la diferenciación y el liderazgo de costos implican posiciones gerenciales distintas, es lógico que también impliquen perspectivas de análisis de costos diferentes. Un ejemplo de la manera como el posicionamiento estratégico puede influenciar en forma significativa el papel del análisis de costos sería la decisión

de invertir en productos elaborados con costos de ingeniería más rigurosos. Para una empresa que ejecute una estrategia de liderazgo de costos en un negocio bien establecido de artículos de consumo, probablemente el cuidado especial prestado a los objetivos de costo de ingeniería será una de las más importantes y prioritarias herramientas que utilice la gerencia. En cambio, para una compañía que siga una estrategia de diferenciación de producto en un negocio rápidamente cambiante y creciente y de mercado dirigido, el cuidado especial prestado a los costos de ingeniería de fabricación puede ser mucho menos importante.

Por otro lado, en una empresa como International Paper no sería de gran interés tener un sistema que permita supervisar en forma más eficiente el área de investigación y desarrollo, pero sí tienen a muchos contadores dedicados a seguirles la pista mensual a los costos de producción. Aunque la información de costos es importante en todas las empresas desde varios puntos de vista, las diferentes estrategias adoptadas requerirán perspectivas de costo distintas.

Desarrollando el trabajo realizado por Gupta y Govindarajan (1984b) y Govindarajan (1986a), el cuadro 2-1 sintetiza elementos que ilustran algunas de las diferencias existentes en los sistemas de control o de énfasis en la gerencia de costos, según el objetivo estratégico establecido por la compañía. El trabajo de Govindarajan –extensamente conocido– contiene pruebas empíricas de las grandes diferencias existentes entre la gerencia de costos y el diseño de sistemas de control, según la estrategia que se adopte.

CUADRO 2-1		
Diferencias en gerencia de costos causadas por diferencias de estrategia		
	Énfasis básico de la estrategia	
	<i>Diferenciación de productos</i>	<i>Costo de liderazgo</i>
Papel desempeñado por costos de ingeniería del producto al evaluar el desempeño.	No muy importante	Muy importante
Importancia de conceptos tales como presupuesto flexible para el control de costos de fabricación.	De moderada a baja	De alto a muy alto
Importancia dada al cumplimiento de presupuestos.	De moderada a baja	De alto a muy alto
Importancia del análisis de costos de marketing.	Definitiva para el éxito	Hecho con frecuencia sobre bases informales
Importancia del costeo de producto en calidad de elemento para tomar decisiones de precios.	Baja	Alto
Importancia del análisis de costos de la competencia.	Baja	Alto

Citado de John K. Shank & Vijay Govindarajan, 1.995

Es interesante comparar la perspectiva de la GEC en el papel que desempeña en la información de costos con la perspectiva que prevalece en la contabilidad gerencial de hoy. Con frecuencia, el tema que aparece hoy en los textos de contabilidad gerencial es el mismo desde hace treinta años. Este tema fue formulado inicialmente por Simon y otros (1954), quienes acuñaron tres frases que identifican la esencia de la gerencia contable: “Mantenimiento de registros”, “solución de problemas” y “administración por excepción”. Aunque estas expresiones no siempre se han conservado iguales, estos tres objetivos aún aparecen con frecuencia en su integridad en los libros de texto actuales en forma tan clara como cuando el Controllers Institute (ahora el Financial Executives Institute) comisionó a un grupo de la Facultad del Carnegie Tech (hoy Carnegie Mellon) para que efectuara un estudio sobre los elementos de una contraloría eficaz. Es a la vez interesante y algo irónico que el Carnegie Tech y el Controllers Institute hayan sido modernizados desde hace mucho tiempo, mientras que el diseño tripartito de 1954 sobre los papeles desempeñados por la contabilidad gerencial no haya cambiado.

No se trata de menospreciar este viejo principio inicial sino más bien enfatizar hasta qué punto nuestra concepción de lo que hacemos comienza con el consenso de por qué lo hacemos. Cada uno de los muy conocidos tres papeles involucra un conjunto de conceptos y de técnicas que implícitamente se supone aplican a todas las compañías, aunque en grados diversos. Por ejemplo las variaciones de costos estándar son un instrumento clave para la administración por excepción, y el análisis de márgenes de contribución es una herramienta clave para la solución de problemas. Como los papeles no parecen variar en las diversas compañías según el contexto estratégico, tampoco varía en las empresas la importancia de las herramientas de análisis de costos conexos. Si pudiéramos lograr un consenso sobre el argumento de que la razón de hacer contabilidad gerencial difiere en aspectos importantes según el objetivo básico estratégico, adoptado por la empresa, se facilitaría más el paso siguiente, que es comprender que la razón de hacer contabilidad gerencial debe también reflejar el objetivo básico estratégico.

Si bien es cierto actualmente que en la mayoría de las empresas de contabilidad gerencial esta todavía dedicada en gran medida a labores tradicionales, también hay que reconocer que este enfoque puede llegar a perder validez en el futuro. La contabilidad gerencial puede adaptarse a las necesidades reales de los negocios de una empresa, siempre y cuando que estas necesidades estén enunciadas.

EL CONCEPTO DE CAUSALES DE COSTOS

En el campo de la GEC se acepta el hecho de que los costos son causados o impulsados por muchos factores, los cuales se interrelacionan en forma compleja. Entender el comportamiento de los costos significa comprender la compleja reciprocidad del conjunto de las causales de costos que funcionan en una situación determinada. A este nivel de generalización, la idea es casi tautológica. Es difícilmente discutible o contra intuitiva, hasta que uno la compara con el tema

prevaleciente de la contabilidad gerencial tradicional actual. En la contabilidad gerencial, el costo es básicamente función de una sola causal de costos: el volumen de producción. Los conceptos de costos relacionados con el volumen de producción han penetrado el pensamiento y lo escrito sobre costos; podemos mencionar algunos de ellos: costos fijos frente a costos variables, costos promedio frente a costos marginales, análisis de costos volumen-utilidades, análisis de punto de equilibrio, presupuestos flexibles y margen de contribución. En la GEC, volumen de producción como tal se considera que capta muy poco de la riqueza del comportamiento de costos. A este respecto, la contabilidad gerencial tiende a orientarse hacia los modelos elementales de la microeconomía básica. Por otra parte, la GEC tiende a orientarse hacia los modelos más avanzados de la economía de la organización industrial (Scherer, 1980).

Otra de las causales estratégicas de costos, que es la de la experiencia acumulada, ha sido en alguna forma considerada, entre los contadores gerenciales, como factor determinante de costos unitarios.

También aparecen en muchos textos de contabilidad gerencial menciones sobre la curva de aprendizaje. Sin embargo, en lugar de considerar la experiencia como una de las muchas causales de costos, la literatura contable la ve, más estrechamente, como una explicación de la manera como la relación entre costos y volumen de producción cambia con el tiempo a medida que la producción acumulada se aumenta en un producto o proceso determinado. Es decir, que hasta en la literatura sobre la curva de aprendizaje en contabilidad, el volumen de producción se considera como la causal número uno de costos. La experiencia es vista como un fenómeno que puede ayudar a explicar la cambiante relación entre volumen de producción y costos de tiempo adicional. Si el volumen de producción es una manera deficiente de explicar el comportamiento de costos, ¿Cuál sería entonces mejor? Porter (1985) hace el intento de establecer una vasta lista de causales de costos, pero fue más valioso su intento que la lista en sí. En la literatura de gerencia estratégica existen listas mejores (Riley, 1987). Según Riley, la lista indicada más abajo se divide en dos grandes clases. La primera clase incluye causales “estructurales” de costos, establecidas en la literatura sobre organización industrial (Scherer, 1980). Siguiendo este planteamiento, existen al menos cinco opciones estratégicas para la empresa, relacionadas con su estructura económica fundamental, que causan posición de costo para un grupo de productos determinado:

1. Escala: Cuantía de la inversión que se va a realizar en las áreas de fabricación, investigación y desarrollo y recursos de marketing.
2. Extensión: Grado de investigación vertical. La integración horizontal está más relacionada con la escala.
3. Experiencia: Número de veces que en el pasado la empresa ha realizado lo que ahora está haciendo de nuevo.
4. Tecnología: Métodos tecnológicos utilizados en cada etapa de la cadena de valores de la empresa.

5. Complejidad: Amplitud de la línea de productos o servicios que se ofrecerán a los clientes.

Cada una de las causales de costos implica para la empresa la elección de opciones que impulsan el costo del producto. Haciendo algunos supuestos, se puede establecer el cálculo de costos de cada causal estructural. De las causales estructurales, la escala, la extensión y la experiencia han interesado mucho y durante largo tiempo a los economistas y los expertos en estrategia. Y de estas tres, solamente la experiencia ha despertado gran interés en los contadores gerenciales, tal como se anotó anteriormente. La opción tecnológica es un área temática tan espinosa que ellos explica porque los contadores gerenciales le han prestado muy poca atención. A nivel de análisis específicos, casi todo el resto de la gente también la ha pasado por alto.

Tal vez el esfuerzo más específico que se ha dedicado al análisis de costos en opciones tecnológicas se encuentra en el área de economía industrial. Gold y otros (1970) y Oster (1982) son excelentes ejemplos de innovación en la industria siderúrgica. En el capítulo 14 presentamos un enfoque que permite el estudio de este tema.

Recientemente, la complejidad como variable estructural se ha vuelto objeto de gran interés para los contadores. Algunos ejemplos de la importancia potencial de la complejidad como determinante de los costos se encuentran en los trabajos de costos basados en actividades realizados por Kaplan (1987), Cooper (1986) o Shank y Govindarajan (1988d). Estudiaremos este trabajo y algunas adiciones en los capítulos 11 y 12. Consideramos el método CBA como un instrumento útil del análisis estratégico, más no lo vemos como un instrumento fundamental.

La segunda clase de causales de costos, o causales de ejecución (Riley, 1987), son aquellos que son decisivos para establecer la posición de costos de una empresa, y que dependen de su habilidad para ejecutar con éxito. Las causales estructurales de costos no están monótonamente clasificadas por escalas de acuerdo con el desempeño, mientras que las causales de ejecución sí los están. Esto quiere decir que, para cada una de las causales estructurales, “más” no siempre significa “mejor”. Hay antieconómicas de escala o de extensión, tanto como economías. Una línea de productos más compleja no es necesariamente mejor o necesariamente peor que una línea menos compleja. Demasiada experiencia puede ser tan nociva como demasiado poca experiencia en un ambiente dinámico. Por ejemplo, Texas Instruments concentró su esfuerzo en la curva de aprendizaje y se volvió el productor de más bajos costos en el mundo de microchips que habían pasado de moda. El optar por ser líder tecnológico o por ser seguidor puede ser una opción válida para la mayoría de las empresas.

En cambio, en el caso de las causales de ejecución, el hecho de que haya más es mejor. La lista de las causales básicas de ejecución incluye, como mínimo, las siguientes:

Compromiso del grupo de trabajo (participación): el concepto de que la fuerza de trabajo se comprometa con el mejoramiento continuo.

Gerencia de calidad total (creencias y logros relativos a la calidad del producto y del proceso).

Utilización de la capacidad (dadas las elecciones de escala en la construcción de la planta).

Eficiencia en la distribución de la planta (¿Cuán eficiente es la distribución frente a las normas vigentes?)

Configuración del producto. (¿Es eficaz el diseño o la formulación?)

Aprovechamiento de lazos existentes con los proveedores y/o clientes a través de la cadena de valores de la empresa.

Aunque quizá no siempre sea cierto que un nivel alto de estos factores de ejecución contribuya a mejorar la posición de costo, los casos de aparición de anti economías son mucho menos frecuentes.

Como se ilustra más adelante, volver operacional cada una de estas causales también implica utilizar soluciones específicas de análisis de costos. Muchos asesores de estrategia sostienen que el campo de análisis estratégico de costos está tornándose muy rápidamente hacia causales de ejecución porque las ideas de análisis basado en causales estructurales, en la mayoría de los casos, se han vuelto obsoletas. Es un poco irónico que el concepto de causales de costo esté pasando de una primera a una segunda revolución, mientras que el mundo contable no ha llegado siquiera a la primera.

Hasta la fecha en que escribimos este libro no existía un consenso claro sobre la lista de causales fundamentales de costo. Por ejemplo, en una sola publicación se establecen dos listas distintas (Booz, Allen & Hamilton, 1987). No obstante, aquéllos que conciben el comportamiento de costos en términos estratégicos son claros en señalar que normalmente el volumen de producción no logra aportar de por sí suficiente riqueza. El cambio de costo unitario que se produce a medida que el volumen de producción varía en el corto plazo, se considera un tema menos interesante que el de cómo influye en la posición de costo la posición comparativa de la empresa acerca de cada una de las distintas causales que son importantes para su nivel de competitividad.

Cualesquiera que sean las causales de costos establecidas en la lista, las ideas claves son las siguientes:

- ◆ En el análisis estratégico, generalmente el volumen no es el mejor medio para explicar el comportamiento de costos.
- ◆ En un sentido estratégico, es mejor explicar la posición de costos en función de las opciones estructurales y de las habilidades de ejecución que configuran la posición competitiva de la empresa.

- ◆ No todas las causales estratégicas tienen la misma importancia en forma permanente, aunque algunas (más de una) muy probablemente tienen mucha importancia siempre.
- ◆ Para cada causal de costos existe un marco individual de análisis de costos, el cual es decisivo para el entendimiento del posicionamiento de una compañía. Para ser un analista de costos bien preparado, se requiere conocer algunos de estos esquemas. Más adelante en este capítulo se ilustra este punto, y en el capítulo 10 se estudia más en detalle.

El marco fundamental del análisis de costos para una de las causales leves de ejecución-la gerencia de calidad-se describe en seguida con objeto de mostrar de qué manera se debe considerar causal de costo en función de un esquema analítico fundamental.

Existe una literatura avanzada sobre el tema de análisis del costo de calidad (CDC). Esta área temática es rica en formas de medición. No obstante, el tema casi nunca se menciona en la literatura contable tradicional. El hecho de que el análisis del CDC sea tan rico y esté tan desarrollado, y que a pesar de ello sea aparentemente tan ajeno a quienes escriben sobre contabilidad, es un buen ejemplo para el lector que aún se pregunta si la GEC merece realmente un interés mayor.

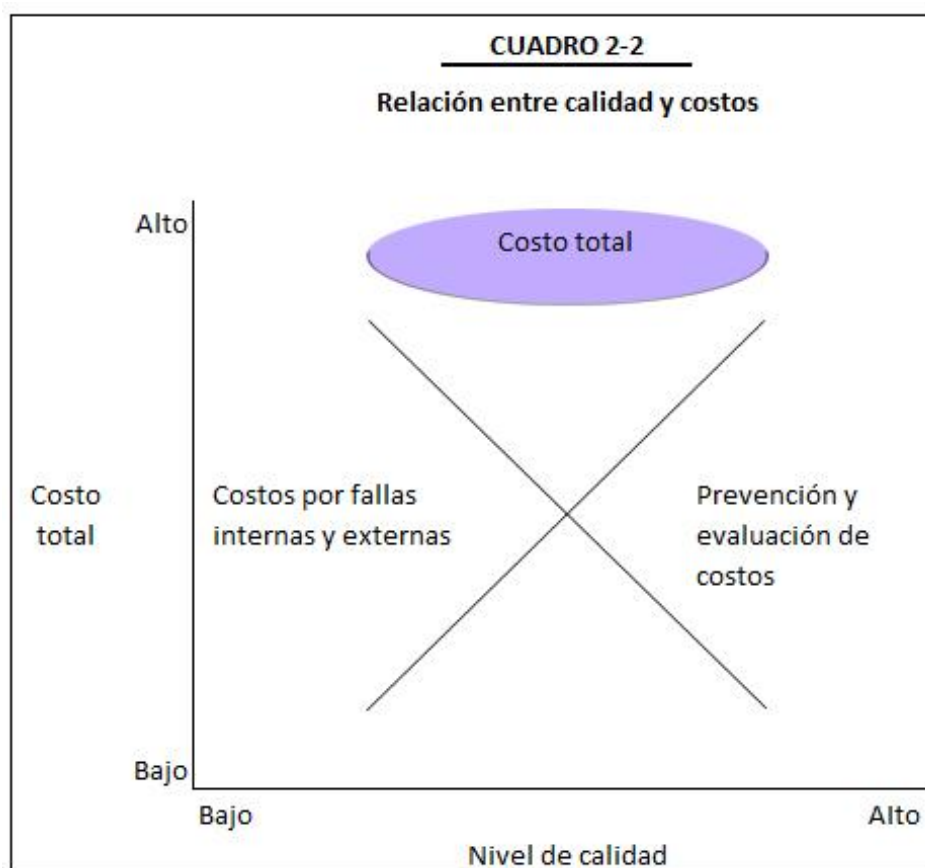
El dilema gerencial básico en cuanto al análisis del CDC se sintetiza en la siguiente diferencia muy fundamental de opinión: Por un lado, algunos autores estiman que el análisis del CDC es una total pérdida de tiempo (Deming, 1982). Según Deming, el tiempo consumido en calcular el costo de hacer las cosas mal sería mejor gastarlo haciendo esas mismas cosas bien desde el principio. Muy textualmente, Deming concibe el análisis del costo de calidad como una fallida pérdida de tiempo. Por otro lado, otros autores consideran que la curva del costo total de calidad tiene forma de U (Juran, 1985). Para Juran, el análisis corriente continuo del CDC es decisivo en caso de que la gerencia quiera tener la seguridad de que la compañía está operando en la parte más o menos plana de la curva del CDC.

Si uno sigue la perspectiva de Juran, el marco pertinente de análisis estaría representado en la medición y la vigilancia de costos en función de una clasificación compuesta de cuatro elementos:

1. Prevención: Costos para prevenir la mala calidad (tales como los círculos de calidad de obreros).
2. Evaluación: Costos de supervisión de los niveles de mala calidad (tales como sistemas de reporte de desechos).
3. Falla interna: Costos de arreglo de problemas por mala calidad que se descubran antes de que el producto salga de la fábrica (tales como trabajo reprocesado).
4. Falla externa: Costos por mala calidad que no se descubren antes del despacho (tales como reclamos por garantía o rechazo del consumidor).

De acuerdo con esta orientación, tal como se indica en el cuadro 2-2, las dos primeras categorías muestran una inclinación positiva si se trazan sobre el nivel de calidad (el cual se mide por defectos de los productos). En otros términos, cuanto más se gaste en prevención y en evaluación, más elevado será el nivel de calidad. Por otra parte, las dos últimas categorías muestran una inclinación negativa si se trazan sobre el nivel de calidad. Cuanto más bajo sea el nivel de calidad (mayor número de defectos), mayor será el costo por defectos de producto, bien sea que éstos se descubran antes o después de despachar el producto. Esta contraposición en las inclinaciones da lugar a la aparición en forma de U de la curva agregada del costo total. Igualmente, da origen al concepto de que una estrategia eficaz de gerencia de calidad significa escoger un nivel de calidad y de combinación de gastos, a los largo de las cuatro categorías, que minimice el costo de calidad total.

Si se acepta esta visión, el análisis del CDC se convierte en una importante herramienta de control continuo de la gerencia que va Cuadro 2-2 pag 31 más allá de medir solamente la calidad en términos no financieros (tasas de situación inicial de rendimiento, tasas de desperfectos, etc.).



Citado de John K. Shank & Vijay Govindarajan, 1.995

Por otro lado, si se estima que conceptual y estratégicamente es imposible tener niveles muy altos de calidad (Deming, 1982) el análisis del CDC se convertiría en una descaminada pérdida de tiempo y de dinero. Teniendo en cuenta la suma importancia de los debates sobre calidad en la economía actual, es difícil explicar por qué el análisis del costo de calidad brilla por su ausencia en los planes de estudios de la carrera de contabilidad y en las revistas contables. Este tema se discute con mucha más profundidad en el capítulo 13.

Desde la perspectiva de numerosas causales de costo, el hecho de reducir el comportamiento de costos a un simple asunto de costos fijos, variables y mixtos, no permite interpretar los costos en una forma que sea aprovechable cuando se realicen selecciones estratégicas futuras. Por el contrario, concentrarse en una discusión de costos fijos frente a costos variables puede ser estratégicamente peligroso. Según Simpson y Muthler (1987), la creencia errónea de que las utilidades eran más una función de operación eficiente de planta (diseminar los costos fijos) que de minimizar los desperfectos de producto (un asunto de costo de calidad) llevó a Ford Motor Company al borde de la insolvencia en 1980. En el caso de Ford, el tener en cuenta un conjunto más amplio de causales de costo (tales como calidad, complejidad y diseño de producto) permitió recuperar la rentabilidad de la compañía aunque estas causales de costo no formaban parte específicamente de su sistema gerencial de contabilidad en ese entonces. Hoy ya forman parte.

Ejercicios

Analice las causales de costo que favorecen la empresa, luego tome una empresa seleccionada por usted y describa en un ensayo las causales de costo que impulsan el costo del producto o el servicio que presta esta.

Pistas de aprendizaje:

Traer a la memoria: las causales de costo son factores que interrelacionan para impulsar el costo.

Direcciones electrónicas:

En la GEC entender el comportamiento de los costos significa comprender la compleja reciprocidad del conjunto de las causales de costos que funcionan en una situación determinada.

http://www.google.es/url?sa=t&rct=j&q=causales%20de%20costos&source=web&cd=10&sqi=2&ved=0CGkQFjAJ&url=http%3A%2F%2Fwww.ucongreso.edu.ar%2Fgrado%2Fcarreras%2F1a%2F2007%2Fcostos%2FClase_Gestion_Est_Costos.ppt&ei=7URqT4ayGomctwePxLnnCA&usg=AFQjCNEpotY-pBxFJuWoEnqbdOIQAn7LgQ&cad=rja

3.3. Costeo basado en actividades ABC

Según (Alvaro Campo Cabal & Henry Yesid Bernal, 1.994). Como su nombre lo indica, **el Costeo Basado en Actividades (ABC-ActivityBasedCosting o ActivityAccounting)** es un sistema que enfoca las actividades como los objetivos fundamentales de costeo y utiliza costos de estas actividades para calcular a su vez, los costos de otros objetivos.

El ABC puede formar parte de un sistema de costeo de productos por órdenes de trabajo o de un sistema de costos por procesos.

Como vimos en la sección de Centros de Responsabilidad, la división de la organización en unidades estructuradas para analizar y evaluar la información es valiosa para ayudar a los gerentes a tomar decisiones. El ABC va más allá todavía, ya que divide los centros de responsabilidad en base a actividades que tengan características en común. Los costos se acumulan para cada tipo de actividad como objetivo de costos separado. Luego, estos costos son asignados a productos o servicios que requieren dichas actividades. Por lo tanto, **los costos finales de los productos y servicios son contruidos a partir de los costos de las actividades requeridas para producirlos.**

Esto cambia completamente la forma de las aplicaciones tradicionales de los costos indirectos, generales u overhead, ya que por lo general, como ya lo mencionáramos, se utilizan criterios de “absorción” de los gastos sobre volúmenes o porcentajes fijos que no necesariamente reflejan el verdadero consumo de los recursos por parte de los objetos a costear, ya sean éstos producto, servicios o centros de responsabilidad.

Mediante los métodos de asignación de costos tradicionales, nos encontramos que una unidad de servicio o producción poco eficiente puede quedar oculta, ya que otras unidades absorben la parte de los gastos que verdaderamente le corresponden.

Es necesario mencionar que el ABC es bastante más complejo de entender y de implantar que un sistema de costos por absorción tradicional. Sin embargo, los beneficios que reporta son innegables y hay una serie de buenas razones para considerar adoptar ese sistema.

A finales de los '80 específicamente en la empresa norteamericana, cuando muchos gerentes y contadores se dieron cuenta de lo poco satisfactorio que eran sus sistemas contables, comenzaron a instalar sistemas de costeo basados en actividades. Y cada vez más adeptos. Las principales razones para este cambio son las siguientes:

Las actividades dentro de varios departamentos pueden ser comparadas o combinadas con actividades de otros departamentos. Por ejemplos, el costo total de mantener la calidad involucra

una serie de costos acumulativos. Podría ser la sumatoria de los costos de inspección en el departamento de compras, los costos de inspección en los departamentos de producción y los costos de servicio al cliente en el departamento comercial.

Utilizando un ABC la organización está en la capacidad de calcular los costos totales de la calidad, así como de cualquier otro aspecto relevante que deseara diferenciar.

Para gerenciar realmente las actividades y tomar mejores decisiones que tengan un impacto económico, los ejecutivos requieren identificar la relación de las causas (actividades) con los efectos (los costos) de manera más precisa y detallada. La inquietud típica con los sistemas tradicionales era si los gastos generales (conocidos también como “overhead”) estaban siendo correctamente asignados. Estas asignaciones, por lo general, eran arbitrarias, resultando en distorsiones importantes de los costos finales y por lo tanto, de las decisiones que pudieran tomarse.

Los sistemas de contabilidad de costos existen para suministrar información para tomar una serie de decisiones importantes, que van desde calcular el precio de un producto o servicio hasta decidir sobre el cierre de una unidad de negocio. Además, cada vez que se realicen modificaciones significativas en los procesos internos de la organización, los sistemas de contabilidad de costos deben tener la flexibilidad suficiente para adaptarse a dichos cambios y suministrar resultados acordes a la nueva realidad.

Los sistemas de contabilidad existentes fallan en considerar las relaciones entre las actividades de diferentes centros de responsabilidad o áreas funcionales. Por ejemplo, considérese la relación entre el departamento de diseño y el departamento de producción. El servicio o producto que tenga 40 renglones o características de control diferentes probablemente costará más que aquel que tenga solamente 2 o 3. Por qué? Seguramente porque se requerirá de un número mayor de proveedores, más transacciones, más inventarios, más información, más revisiones, mayores niveles de servicio.

Los sistemas existentes de contabilidad de costos no acumulan los costos de manera de identificar oportunidades para reducir los mismos. Con un ABC, es posible detectar que los diseñadores del ejemplo anterior pueden disminuir el número de variables para reducir así las actividades relacionadas y bajar por consiguiente los costos.

Los desarrollos en la tecnología de procesamiento de información (código de barras, equipos controlados numéricamente, computadores portátiles) han hecho mucho más realizable la obtención y procesamiento del nivel detallado de información que demanda un sistema como el ABC.

ABC VERSUS OTROS SISTEMAS

Las principales diferencias entre los sistemas tradicionales de contabilidad de costos y el ABC son las siguientes:

a) Centros de costos

Los sistemas tradicionales tienen uno o pocos centros de costos indirectos para cada departamento o para incluso toda la organización.

Con el ABC se crean muchos centros de costos indirectos en base a las actividades. El personal operativo ejerce un rol clave para la definición de estas áreas.

b) Criterios de asignación de costos indirectos

En los sistemas tradicionales de costos los criterios de asignación se basan en tasas o porcentajes predeterminados, en función por lo general, de las horas-hombre, de las horas-máquina, de los volúmenes de producción o ventas.

Con el ABC, los criterios de asignación de los costos indirectos se basan en el verdadero uso de los recursos. Para ello se utiliza el término **inductores de costos o inductores de actividades** (“cost driver” o “activity driver”).

Un **inductor de actividad**, es la medida de la frecuencia del uso de una determinada actividad por parte del objetivo que se pretende costear (producto o servicio).

Esto significa, que, por ejemplo, para conocer la porción justa que debe asignársele a la unidad de Rayos X en una clínica, de los costos del departamento de abastecimiento (apartado naturalmente el costo de los materiales, directamente asignables), debe definirse un inductor de actividad adecuado y representativo del uso que haga la unidad de Rayos X del departamento de abastecimiento.

El departamento de abastecimiento puede estar conformado por un jefe de departamento, una secretaria, dos analistas de compras, tres compradores, y dos mensajeros. Además, utilizar recursos de teléfono, fax, computación y fotocopidora. Un sistema tradicional de costos probablemente asignaría una porción de estos gastos a las unidades operativas de la clínica en función de criterios arbitrarios, como la cantidad de personas que trabajan en cada una, la facturación o porcentajes fijos.

Si el gerente de la clínica decide implementar un ABC, buscará en primer lugar determinar si los gastos del departamento de abastecimiento son lo **suficientemente significativos como para**

buscar otros medios de asignación de sus gastos. Supongamos que es así. De manera que el siguiente paso es **definir el inductor de la actividad.**

Este inductor debe ser indicativo del nivel de esfuerzos del departamento de abastecimiento. A veces, no es necesariamente el costo de los equipos comprados, ya que éstos se compran en contadas ocasiones, especialmente los más costosos. Por lo general, el mayor porcentaje del tiempo del trabajo del personal de abastecimiento se dedica a las compras de los materiales de rutina o desechables. Por lo tanto, un buen inductor de la actividad podría ser **el número de órdenes de compra generadas o el número de requisitos de materiales.**

En resumen, lo que busca con el ABC es tener un sistema de costos que facilite el análisis de lo que verdaderamente ocurre dentro de la organización.

c) Principios contables

Con respecto a la posición de los contadores ante este sistema, puede utilizarse dentro de los Principios Contables Generalmente Aceptados (PCGA) con ciertas limitaciones. Por ejemplo, para los efectos de costear los inventarios en una empresa de manufactura, los PCGA no permiten incorporar a los costos de los productos terminados los gastos que no sean por concepto de materiales directos, mano de obra directa y la correspondiente carga fabril. Aunque ésta se puede asignar mediante la metodología del ABC, todavía quedarían por fuera los otros gastos, para poder llegar realmente al costo total del producto. En este caso, se puede manejar el sistema de costos de manera extra-contable, asignando la totalidad de los gastos a los productos y servicios y obtener la información necesaria para tomar decisiones.

Aplicación del abc

A la pregunta, **por qué utilizar actividades?** , hay unas cuantas respuestas:

- ◆ Porque son lo que la gente hace a diario
- ◆ Porque se entienden fácilmente
- ◆ Porque identifican las causas o fuentes de los costos
- ◆ Porque incluyen todos los procesos dentro de la organización
- ◆ Porque mejoran la exactitud del costeo, ya que se basa en el consumo de los recursos
- ◆ Porque se integran con el mejoramiento continuo
- ◆ Porque son el fundamento para ayudar a cuantificar las mejoras obtenidas de un programa de calidad total
- ◆ Porque integran indicadores financieros y no financieros

Y porque responden a las siguientes preguntas:

- ◆ ¿Qué recursos son consumidos por cuáles actividades y en qué grado?
- ◆ ¿Cuál es el producto o resultado de la actividad?
- ◆ ¿Cuán bien se está realizando la actividad?
- ◆ Sin embargo, el sistema ABC tiene otras exigencias aparte de poseer una adecuada tecnología de procesamiento de información. Los **requerimientos más importantes para que la implantación y uso de un ABC tenga éxito** son los siguientes:
 - a) Cultura organizacional preparada
 - b) Compromiso de la alta gerencia
 - c) Voluntad para tomar decisiones difíciles
 - d) Costos de recolectar la información

Los pasos básicos para implantar un ABC

Son los siguientes:

- ◆ Identificar todas las actividades organizacionales.
- ◆ Determinar el costo y el rendimiento de todas las actividades.
- ◆ Determinar el resultado o producto para cada actividad.
- ◆ Identificar los objetivos del costo (productos, servicios, pacientes, proyectos, clientes, etc) y determinar sus relaciones con las actividades.
- ◆ Definir los inductores de las actividades
- ◆ Costear los objetivos del costeo en base a los inductores definidos.
- ◆ Evaluar la efectividad y eficiencia de las actividades.

Para facilitar la tarea de implantar un ABC, es recomendado que:

- ◆ Inicialmente, sólo se maneje un número limitado de actividades, comenzando por las más relevantes.
- ◆ Definir, en principio, un límite máximo de 3 a 4 actividades por unidad organizacional.
- ◆ Desde considerarse que, una actividad que tome más del 60% del tiempo de un individuo podría necesitar descomponerse.
- ◆ Por el contrario, seguramente se identificarán actividades aparentemente separadas y que pueden agregarse en una sola.
- ◆ Los inductores de costos o actividades deben ser identificados en sesiones o talleres de trabajo, donde participen los clientes internos (a quienes se carga el costo de las actividades) y los proveedores internos (los que realizan las actividades).

DONDE APLICAR UN ABC:

El que un sistema ABC sea adecuado para una organización dependerá del criterio empleado por la gerencia, en cuanto a la evaluación de los costos en que se incurrirán por la implantación de este tipo de sistema en comparación con los beneficios que reporta.

Las organizaciones que más se beneficiarán con un sistema ABC son aquellas que tienen las siguientes características.

- a) Altos costos generales de administración y ventas, incluyendo aquellos de investigación y desarrollo y mercadeo.
- b) Personal operativo con alto grado de desconfianza en la información de costos existente.
- c) Gran diversidad de actividades operativas
- d) Gran diversidad de productos y servicios
- e) Grandes variaciones en la cantidad de corridas o lotes de producción y los costos de arranque, en el caso de las compañías manufactureras.
- f) Muchos cambios en las actividades a lo largo del tiempo, sin los correspondientes cambios en el sistema contable.
- g) Facilidades adecuadas de procesamiento de información.

Ejercicio resuelto:

Usted podrá encontrar ejercicios resueltos bajo el sistema ABC en la siguiente página WEB:
<http://es.scribd.com/doc/20917305/EJERCICIOS-RESUELTOS>

Ejercicios

Procure seguir las instrucciones que se presentan en la siguiente WEB:

<http://www.margenneto.com/excelabc.html> ; en ella encontrará un libro de Excel que está compuesto por ocho hojas, en estas usted podrá practicar y darse cuenta de la realidad de cualquier empresa, con lo que respecta al valor real de los productos o servicios, o de cuanto se podrá cobrar realmente por ellos.

Nota: El libro de Excel esta en ingles, pero es de muy fácil traducción.

Pistas de aprendizaje:

Tener en cuenta

Es importante que tome en cuenta los recursos y los drivers más utilizados en la aplicación del sistema de costos ABC:

RECURSOS	DRIVERS
Materias primas (costo directo al objeto de costo)	* Cantidad * Costo de los materiales
Mano de obra (costo directo al objeto de costo)	* Costo de la MOD * Horas de MOD * Horas de MO * Número de trabajadores
Maquinaria, equipo y tecnología	* Horas máquina * Costo de la maquinaria, equipo y técnicos. * Tiempo del proceso * Tiempo de ciclo productivo
Edificio e instalaciones físicas (capacidad)	* Área ocupada en metros cuadrados por actividad
Vehículos	* Costo de los vehículos * Horas de utilización * Kilómetros recorridos
Suministros	* Cantidad * Costo de los suministros
Servicios públicos	* Cantidad (según tipo de servicio)
Sistemas de información	* Horas máquina
Impuestos a la propiedad	* Área ocupada en metros cuadrados

ACTIVIDADES	DRIVERS
Compras	* # de compras
Recepción de inventarios	* # de informes de recepción

Ingeniería	* Horas de ingeniería, * # empleados
Planeación de la producción	* # de ordenes de producción * Unidades de producción
Producción	* Tiempos de producción
Control de calidad	* # de inspecciones
Administración de personal	* # de empleados
Procesamiento de datos	* # de registros almacenados * Horas hombre
Administración de bodegas	* # de piezas, de materia prima
Contabilidad	* # de transacciones
Servicio al cliente	* # de clientes
Mercadeo	* # visitas a clientes * # unidades vendidas
Transporte y distribución	* # de facturas
Mantenimiento	* # de empleados * horas de mantenimiento

Tomado de: <http://www.ii.iteso.mx/Ing%20de%20costos%20I/costos/tema34.htm>

Direcciones electrónicas:

El ABC divide los costos en tres categorías: los costos “directos”, los costos “trazables” y los “no trazables”.

<http://html.rincondelvago.com/costeo-basado-en-actividades.html>

4. GLOSARIO

Las definiciones de este glosario fueron tomados de la WEB: <http://www.gestiopolis.com/administracion-estrategia/glosario-de-administracion-estrategica.htm>. El 20 de marzo de 2.012

CURVA DE EXPERIENCIA. Se refiere a las reducciones sistemáticas de costos unitarios observadas en la vida de un producto. Según el concepto de la curva de experiencia, los costos unitarios de fabricación de un producto por lo general disminuyen en cierta cantidad característica cada vez que se duplica la producción acumulada del producto (la producción acumulada es la producción total de un bien desde su introducción).

DIFERENCIACIÓN DEL PRODUCTO. Es el proceso de crear una ventaja competitiva al diseñar productos -bienes y servicios- para satisfacer las necesidades del cliente. Todas las empresas deben diferenciar sus productos hasta cierto grado con el fin de atraer clientes y satisfacer un nivel mínimo de necesidades del cliente.

ECONOMÍAS DE ESCALA. Son las ventajas de costo asociadas a compañías de gran magnitud. Las fuentes de las economías de escala incluyen reducciones de costo obtenidas a través de fabricación en serie de productos normalizados, descuentos por compras de materias primas y piezas en grandes volúmenes, la distribución de costos fijos sobre un gran volumen y economías de escala en publicidad.

ESTRATEGIA. Las definiciones tradicionales de estrategia hacen énfasis en que la estrategia de una organización es el producto de un proceso racional de planeación. La revisión de Henry Mintzberg del concepto sugiere que la estrategia puede emerger del interior de una organización en ausencia de cualquier intención previa. El objetivo básico de la estrategia consiste en lograr una ventaja competitiva.

ESTRATEGIA DE CRECIMIENTO. EN ESTA ETAPA, LA TAREA QUE ENFRENTA UNA EMPRESA CONSISTE EN consolidar su posición y proveer la base necesaria para sobrevivir a la próxima recesión.

ESTRUCTURA COMPETITIVA. Este factor se refiere a la distribución en cantidad y magnitud de las compañías en una industria particular. Las diferentes estructuras competitivas tienen diversas implicaciones para la rivalidad. La estructura competitiva más común en EE.UU. es la consolidada, llamada por los economistas oligopolio.

GERENTE FUNCIONAL. Asume la responsabilidad de una función específica en el negocio como personal, compras, producción, ventas, servicio al cliente y cuentas. Aunque no están en posición de observar el panorama general asumen varias responsabilidades estratégicas importantes.

GERENTE GENERAL. Es aquel individuo que asume la responsabilidad por el desempeño general de la organización o de una de sus principales divisiones autónomas. Su predominante interés estratégico se concentra en la salud de toda la organización bajo su dirección.

GLOBALIZACIÓN DE LA PRODUCCIÓN. Las empresas individuales de manera incremental dispersan partes de sus procesos de producción a diversos lugares alrededor del mundo para sacar ventaja de las diferencias nacionales en el costo y calidad de los factores de producción (mano de obra, energía, terrenos y capital).

GLOBALIZACIÓN DE MERCADOS. Los mercados nacionales se están fusionando dentro de un enorme mercado mundial. De acuerdo con esta perspectiva, los gustos y preferencias de los consumidores en diferentes naciones comienzan a converger en una norma mundial. Por ejemplo, la aceptación mundial de Coca-Cola.

INNOVACIÓN. Puede definirse como algo nuevo o novedoso con respecto a la forma como una empresa opera o sobre los productos que ésta genera.

INTEGRACIÓN VERTICAL. Significa que una compañía produce sus propios insumos (integración hacia atrás o ascendente) o dispone de su propia producción (integración hacia adelante o descendente). Una compañía de acero que satisface sus necesidades de mineral de hierro mediante una empresa propia de minas de hierro, es el ejemplo de la integración hacia atrás (ascendente).

LEALTAD A LA MARCA. Esta fuente consiste en la preferencia que tienen los compradores por los productos de compañías establecidas.

METAS. Las metas principales especifican lo que la organización espera cumplir de mediano a largo plazo. Las metas secundarias son objetivos que la compañía juzga necesarios si pretende maximizar la ganancia del accionista.

MISIÓN. Expone el porqué de la existencia de la organización y el qué debe hacer. Por ejemplo, la misión de una aerolínea nacional podría definirse como satisfacer las necesidades de individuos y viajeros de negocios en cuanto a transporte rápido, a un precio razonable y hacia los principales centros de población del país.

RESPONSABILIDAD SOCIAL DE LA CORPORACIÓN. Es el juicio de obligación por parte de las compañías de formar ciertos criterios sociales dentro de su toma de decisiones estratégicas. El concepto implica que cuando las empresas evalúan decisiones desde una perspectiva ética, debe haber una presunción que favorezca la adopción de cursos de acción que aumenten el bienestar de la sociedad en general.

SEGMENTACIÓN DEL MERCADO. La manera como una compañía decide agrupar a los clientes, con base en diferencias importantes de sus necesidades o preferencias, con el propósito de lograr una ventaja competitiva.

VALOR AGREGADO. En una típica cadena de producción materia prima-consumidor, en cada etapa de la cadena, se agrega valor al producto. Esto significa que una compañía ubicada en una etapa toma el producto generado en la etapa anterior, lo transforma de alguna manera y vende la producción con un precio mayor a una empresa que se encuentre en la etapa siguiente de la cadena. La diferencia entre el precio pagado por los insumos y el precio al cual se vende el producto es una medida del valor agregado en esa etapa.

VENTAJA COMPETITIVA. Una habilidad de la organización para sobrepasar el rendimiento de sus rivales. Se dice que una compañía posee una ventaja competitiva cuando su índice de utilidad es mayor que el promedio de su industria. Es el producto de por lo menos una de las siguientes características: eficiencia superior, calidad superior, innovación superior y capacidad superior de satisfacer al cliente.

GIF: Los gastos de fabricación como la luz, empaque, depreciaciones de máquinas, etc.
<http://html.rincondelvago.com/administracion-de-costos.html>. El 20 de marzo de 2.012

5. BIBLIOGRAFÍA

FUENTES ELECTRONICAS

Glosario de administración estratégica. (s.f.). Recuperado el 20 de marzo de 2.012, de <http://www.gestiopolis.com/administracion-estrategia/glosario-de-administracion-estrategica.htm>

¡LO QUE HAY QUE SABER DE LOS COSTOS!. (s.f.). Recuperado el 20 de marzo de 2.012, de <http://html.rincondelvago.com/administracion-de-costos.html>

Costeo variable y absorbente. Análisis y aplicación de ejercicios.(sf.).Recuperado el 19 de marzo de 2.012 de <http://www.monografias.com/trabajos22/costos/costos.shtml>

EJERCICIOS RESUELTOS(Aux. IND-3216)LOCALIZACION del PROYECTO.(sf.).Recuperado el 19 de marzo de 2.012 de <http://es.scribd.com/doc/20917305/EJERCICIOS-RESUELTOS>

Costeo basado en sistema ABC.(sf.).Recuperado el 19 de marzo de 2.012 de <http://www.ii.iteso.mx/Ing%20de%20costos%20I/costos/tema34.htm>

Veamos esta hoja de cálculo Excel.(sf.).Recuperado el 17de marzo de 2.012 de <http://www.margenneto.com/excelabc.html>

Gerenciamiento estratégico de costos.(sf.).Recuperado el 17de marzo de 2.012 de http://www.google.es/url?sa=t&rct=j&q=causales%20de%20costos&source=web&cd=10&sqi=2&ved=0CGkQFjAJ&url=http%3A%2F%2Fwww.ucongreso.edu.ar%2Fgrado%2Fcarreras%2Fla%2F2007%2Fcostos%2FClase_Gestion_Est_Costos.ppt&ei=7URqT4ayGomctwePxLnnCA&usg=AFQjCNEpotY-pBxFJuWoEnqbdOIQAn7LgQ&cad=rja

Cadena De Valor (CV) .(sf.).Recuperado el 17de marzo de 2.012 de <http://www.monografias.com/trabajos7/compe/compe2.shtml>

Introduccion a las teorías de costos.(sf.).Recuperado el 17de marzo de 2.012 de <http://www.monografias.com/trabajos4/costos/costos.shtml>

Planeacion estrategica.(sf.). Subido por [wilyecondu](#) el 19/04/2009 de <http://www.youtube.com/watch?v=1vXUIFwWyoc&feature=related>

Planeacion estrategica.(sf.). Subido por [wilyecondu](#) el 19/04/2009 de <http://www.youtube.com/watch?v=xjx632RiJaQ>

Adena de valor.(sf.). Subido por [PUNTOMOV](#) el 01/05/2008 http://www.youtube.com/watch?v=0JXzpEx7DXc&feature=player_embedded#!

Costeo absorbente y costeo variable.(sf.). Subido por [renzzoc1](#) el 10/05/2011 <http://www.youtube.com/watch?v=P8fLBahzetI>

5.1. Fuentes Bibliográficas

John, K., Shank, & Vijay, Govindarajan,(1.995). Gerencia estrategica de costos. En (Eds.), Gerencia Estrategica de costos (pp. 15-36). Bogota: Grupo Editorial Norma S.A.

John, K., Shank, & Vijay, Govindarajan,(1.995). Concepto de cadena de valores. En (Eds.), Gerencia Estrategica de costos(pp. 63-80). Bogota: Grupo Editorial Norma S.A.

Alvaro, Campo, Cabal & Henry, Yesid, Bernal. (1.994). El costeo basado en actividades.Gerencia de costos y presupuesto, modulo No. 13,59-648