

COSTOS Y GESTIÓN EMPRESARIAL

INCLUYE COSTOS CON ERP



+489,656

ECOE
EDICIONES



Ricardo Laporta Pomi

Prólogo



Por Amaro Yardín

La obra del profesor Ricardo Laporta, **Costos y gestión empresarial**, constituye un efectivo aporte a la comprensión del comportamiento de los costos y una importante contribución para mejorar la administración económica de las organizaciones.

Como lo manifiesta claramente el autor en los objetivos de la misma, la obra pretende ser útil a profesionales vinculados con el ámbito de las ciencias económicas y de la administración, así como a los docentes e investigadores que han convertido a la gestión empresarial en una actividad técnico-científica relevante dentro del campo de sus preocupaciones laborales.

El libro comienza con una introducción a los conceptos fundamentales de la Contabilidad de Costos, destacando su importancia dentro de las funciones de información económica, imprescindible en las organizaciones inmersas en el contexto intensamente competitivo y cambiante que caracteriza a la sociedad actual.

Además, marca acertadamente las diferencias entre la Contabilidad de Costos y la Gestión de Costos, señalando la importancia de ambas, mostrando que están destinadas a satisfacer las necesidades de distintos usuarios.

Alude a temas de crucial interés en el estudio de los costos, como su clasificación a la luz de distintos criterios o ángulos de observación, su adaptación a diferentes manifestaciones de las actividades económicas, terminología clara y libre de ambigüedades, correcta interpretación de las causas de los resultados y modelos de costeo más adecuados a los diferentes tipo de decisiones que debe enfrentar la gerencia de las organizaciones.

Se detiene en la consideración de distintos aspectos vinculados con los costos, entre ellos: sistemas de acumulación, escenarios de producción múltiple, incidencia

del nivel de calidad de productos y procesos, segregación de centros de costos, presupuestos y costos predeterminados y otros temas de indudable interés.

Como experto en temas informáticos, el autor dedica un capítulo de la obra a la consideración de los sistemas de gestión de costos computarizados, señalando la importancia de la herramienta ERP y se extiende en el estudio de su aplicación.

La segunda parte del libro está destinada a la exposición de las modernas tendencias en el ámbito de la gestión de los costos, como el Costeo Basado en Actividades, el *Just-In-Time*, la Teoría de las Restricciones y el análisis de la Cadena de Valor, sin olvidar los viejos pero excelentes modelos de Costo – Volumen – Utilidad y la toma de decisiones en escenarios de incertidumbre.

En suma, la obra del profesor Laporta hace una considerable contribución a la bibliografía existente en la materia, ofreciendo una visión comprensiva de los problemas y propuestas de soluciones dirigidas a enfrentarlos. Como tal, constituye un valioso aporte a la literatura especializada en el área.

Pr. Cr. Dr. Amaro Yardín

Director de Posgrado del Instituto Argentino de
Profesores Universitarios de Costos y
co-fundador del Instituto Internacional de Costos.

Septiembre de 2014

Prólogo



Por Carlos A. Diehl

Es para mí un gran honor presentar este libro, por los años que he tenido la oportunidad de aprender con el profesor y profesional **Ricardo Laporta**, una persona con gran conocimiento y práctica en la temática de Costos. No es solo una gran referencia en Uruguay, sino que también tiene expresiva inserción internacional, siendo referente en muchos países.

El libro empieza con la determinación de costos de productos y servicios, con una precisa introducción, que presenta la temática a los estudiantes y profesionales, de una forma que aplica también para los principiantes en la temática. En seguida, los conceptos y terminología son discutidos y permiten al lector apropiarse de las principales ideas sobre costos y materias correlativas. Los sistemas de costos, por orden y proceso, vienen después, sucedidos por la importante y bien puesta discusión sobre los costos de la calidad, una preocupación constante de contables, administradores e ingenieros. Sigue la presentación de aplicaciones de los conceptos: determinación de costos de productos conexos, siempre oportuna; los centros de costos, la base para evaluación de performance y de costos de productos, así como la presupuestación; sistemas de costos estándar y estimados, que permiten al gestor hacer mejor el control de la empresa.

Cierra la primera parte con una temática fundamental en la empresa moderna: la aplicación de costos en ambiente ERP. Al mismo tiempo que los sistemas ERP aportan un nuevo orden a las informaciones empresariales, generan nuevas demandas a los contables y gestores de costos. La integración de los datos permite, por primera vez en las empresas, que todos los gestores tengan acceso a una base común y, con eso, miren nuevas oportunidades de conocer y controlar los costos. El libro es todo un logro en abordar y explicar el tema al lector, dándole una visión amplia y precisa sobre el funcionamiento de los sistemas integrados de gestión.

La segunda parte del libro trae temáticas que contribuyen con la gestión empresarial de costos. Empieza con la discusión del sistema ABC, una herramienta moderna que se muestra especialmente adecuada en las organizaciones donde los costos fijos indirectos son muy representativos. Este sistema es lo más reco-

mentado en esas situaciones. Después, el autor aborda los sistemas *Just In Time* (JIT), una contribución de la ingeniería japonesa a los sistemas de producción. La introducción de la filosofía JIT en la empresa trae importantes cambios: la disminución de los inventarios; la reducción de las pérdidas por errores (chatarra, reelaboraciones, etc.); la importancia de los costos de la calidad y, por fin, el papel fundamental de la mano de obra en las mejoras, incluyendo de costos. Sigue la segunda parte con una buena discusión sobre la Teoría de las Restricciones (TOC) y su visión sobre costos variables. El capítulo termina con una óptima presentación de la diferencia de los términos y abordajes entre la contabilidad de gestión y la TOC. El capítulo siguiente trae la temática de gestión estratégica de costos, en especial, el análisis de la cadena de valor.

Por fin, el libro culmina con la presentación de decisiones importantes sobre costos y precios, con destaque para el siempre necesario análisis de costo-volumen-utilidad y sus diversas aplicaciones. El punto final aborda la incertidumbre de las informaciones, realidad presente en todas las organizaciones y con la cual el gestor tiene que convivir e decidir.

La lectura del libro ha sido un gran aprendizaje que brinda el profesor Laporta. Tengo certeza que los lectores, sean estudiantes o profesionales de costos, harán un gran provecho de este excelente libro, con base teórica sólida y una visión práctica que solo el profesor Laporta trae, brindando a todos nosotros su conocimiento, fruto de una larga vivencia profesional y académica, que es motivo de orgullo de todos los que lo conocen.

Pr. Carlos A. Diehl

Presidente de la Asociación Brasileira de Custos
y del Instituto Internacional de Custos.

Septiembre 2014

Contenido



INTRODUCCIÓN.....	XXIII
OBJETIVO.....	XXV
 PRIMERA PARTE	
DETERMINACION COSTOS DE PRODUCTOS Y SERVICIOS.....	1
 CAPÍTULO 1. INTRODUCCIÓN A LA CONTABILIDAD DE COSTOS.....	
1.1. Importancia de la información de costos para los administradores.....	3
1.2. Contabilidad de costos y sus fines.....	5
1.3. Ubicación de la Contabilidad de Costos en el organigrama de la empresa.....	7
1.4. Impactos recientes en la Administración Contable.....	8
i) Globalización y regionalización:.....	8
ii) Implementación de nuevas ‘técnicas de gestión’	9
iii) Automatización y/o robotización de los procesos manufactureros...	10
iv) Los métodos y tipos de producción cambian con gran rapidez	10
v) Avances en la tecnología de la informática	10
vi) Desarrollo del sector servicios: tercerización	11
vii) Orientación al cliente.....	11
viii) Administración de la Calidad Total:	11
1.5 Evolución de la relación Costos-Utilidad-Precio.....	11
1.5.1 Enfoque tradicional: contabilidad de costos	11
1.5.2 Enfoque contemporáneo: Gestión de Costos.....	12
1.5.3 Enfoque futuro (presente): Control de Costos	12
1.6 Cambio de enfoque: de la contabilidad de costos a la gestión de costos.....	13
 CAPÍTULO 2. CONCEPTO DE COSTOS, TERMINOLOGÍA, CLASIFICACIONES, RESULTADOS, COMPORTAMIENTO DEL COSTO Y CONTABILIZACIÓN.....	
2.1 Clase de empresas	16
2.2 Concepto de costo.....	17
2.3 Clasificación de los gastos y/o costo.....	18

2.3.1	Clasificación de los costos respecto de la imputación	18
2.3.2	Clasificación de los costos respecto de la función:.....	19
2.3.3	Clasificación de los costos según su comportamiento:.....	20
2.4	Modelo operacional.....	20
2.5	Factores del costo de producción.....	21
2.5.1	Materia prima.....	21
2.5.2	Mano de obra	23
2.5.3	Cargo fabril.....	26
2.6	Gastos de comercialización.....	31
2.7	Hechos financieros.....	33
2.8	Otras definiciones de costos (costo primo, costo de conversión, período de costeo, costo de productos en elaboración, costo de producción y costo de venta).....	34
2.8.1	Método para determinación el “costo de lo vendido”	36
2.9	Métodos de costeo	38
2.10	Determinación de estados de resultados.....	39
2.11	Comportamiento de los costos.....	42
2.12	Contabilización del ciclo industrial	45
2.12.1	Registro por cuenta única.....	46
2.12.2	Registro por triple cuenta.....	48
CAPÍTULO 3.	SISTEMAS DE COSTOS	51
3.1	Sistema de costo por orden.....	52
3.1.1	Planilla de Costos por Orden.....	53
3.1.2	Determinación del costo de producción por costo por orden: criterio de valuación de productos en proceso	54
3.2	Sistemas de costos por proceso	55
3.2.1	Tipos de sistema de costos por proceso.....	56
3.2.2	Determinación del costo del producto a través del sistema de costos por proceso	57
CAPÍTULO 4.	COSTO DE CALIDAD Y NO CALIDAD	61
4.1	Definición de “costos de calidad”	62
4.1.1	Análisis de los “costos de calidad”	62
4.2	Definición de “costos de no calidad”	64
4.2.1	Unidades defectuosas	67
4.2.2	Mermas	68
4.2.2.1	Rendimiento de insumo:	69
4.2.3	Reprocesos.....	69
4.2.4	Subproducto (scrap).....	70
4.2.4.1	Criterio de avalúo para subproductos.....	71
4.3	Criterio de imputación de las unidades perdidas al costo	73

CAPÍTULO 5. PRODUCTOS CONEXOS.....	77
CAPÍTULO 6. CENTROS DE COSTOS: DEPARTAMENTOS DE PRODUCCIÓN Y DE SERVICIO	81
CAPÍTULO 7. PRESUPUESTACIÓN PARA LA PLANIFICACIÓN Y EL CONTROL.....	87
7.1 Definición:	87
7.2 Clases de presupuesto	88
7.3 Elaboración del presupuesto	88
7.4 Control del presupuesto.....	89
7.5 Ventajas de la presupuestación	89
CAPÍTULO 8. SISTEMAS DE COSTOS ESTÁNDAR: UNA HERRAMIENTA DE CONTROL CONTABLE.....	91
8.1 Fijación de estándares	94
8.1.1 Estándar de cantidad de materia prima.....	94
8.1.2 Tratamiento de mermas y scraps en costo estándar.....	95
8.1.3 Estándar de cantidad de mano de obra.....	96
8.1.4 Estándar de cantidad del cargo fabril.....	97
8.2 Medición y control a través del costo estándar	100
8.2.1 Determinación de las variaciones de precio.....	102
8.2.2 Determinación de las variaciones de cantidad	102
8.2.3 Determinación de la variación de cantidad de unidades recibidas.....	102
8.2.4 Demostración gráfica de la determinación de la variación precio y cantidad	103
8.2.5 Demostración analítica de la determinación de la variación precio y cantidad	104
8.2.6 Variaciones del cargo fabril por costeo por absorción.	105
8.2.7 Control de las variaciones.....	107
8.3 Análisis de las variaciones.....	108
8.4 Distribución de las variaciones	109
8.5 Planillas de costo estándar	110
8.6 Requerimiento de insumos.....	112
8.7 Registro por sistema de costo estándar: débito real y débito estándar ..	112
CAPÍTULO 9. SISTEMAS DE COSTOS ESTIMADOS.....	117
CAPÍTULO 10. SISTEMA ERP DE GESTIÓN DE COSTOS.....	119
10.1 Introducción.....	119
10.2 Principales características	120

10.3 Funcionalidades (aplicaciones) módulo SIGECOS	121
10.3.1 Determinación de archivos de insumos y tarifas	122
10.3.2 Semielaborados y Productos	123
10.4. Formas de Costeo de semielaborados, actividades y/o productos.....	124
10.5 Determinación de precios de productos	126
10.6 Modulo “análisis y gestión de costos”	129
10.6.1 Costeo de movimientos: producción, ventas y stocks	129
10.6.2 Determinación de requerimientos	131
10.6.3 Control de gestión de producción.....	131
10.6.4 Metodología de control de gestión de producción.....	132
10.6.4.1 Cálculo de Gestión de desvíos: (ver figura 33)	134

SEGUNDA PARTE:

GESTION EMPRESARIAL DE COSTOS	135
--	------------

CAPÍTULO 1. SISTEMA DE COSTOS CON BASE EN ACTIVIDADES (ABC) 137

1.1 Introducción	137
1.2 Sistemas de gestión en costos en condiciones de competitividad	138
1.3 Principios del sistema ABC	139
1.3.1 Consideraciones preliminares del sistema ABC.....	139
1.3.2 La actividad y el volumen de producción.....	139
1.3.3 Eliminación del trabajo superfluo	140
1.3.4 Ventajas del sistema ABC	141
1.4 Análisis de las actividades.....	141
1.4.1 La actividad y los gastos indirectos	141
1.4.2 Definición de actividad.....	143
1.4.3 Clasificación de las actividades	143
1.4.4. Análisis de la relación costo-beneficio de las actividades discrecionales.	145
1.4.5 Tratamiento de las actividades.....	146
1.5 Los generadores de costos.....	147
1.5.1 Concepto de generador de costos.....	148
1.5.2 Características de los generadores de costos.....	149
1.5.3 Elección de los generadores de costos.....	149
1.5.4 Utilización de los generadores de costos	150
1.6 Aplicación del sistema ABC	151
1.6.1 Proceso de asignación del costo.....	151
1.6.2. Las actividades y los centros.....	153
1.6.3 Asignación de los generadores de costos.....	154
1.6.4 Imputación de los gastos directos.....	155
1.6.5 Determinación del costo del producto	155

1.6.6	Implantación integral del sistema ABC	156
1.7	Resumen y conclusiones	157
1.8	Caso práctico	160
1.9	Conclusiones	162
CAPÍTULO 2.	<i>JUST IN TIME (JIT)</i>	163
2.1	Introducción	163
2.2	Antecedentes.....	164
2.3	Definiciones	166
2.3.1	Marco teórico	166
2.3.2	Reglas del <i>Kanban</i> :.....	168
2.3.3	Flujo <i>Kanban</i> :	168
2.4	Las condiciones del <i>Just in Time</i>	169
2.5	Técnicas de puesta en práctica del JIT.....	171
2.6	Racionalización de las implantaciones y simplificación de los flujos... 171	
2.6.1	Primera etapa: Identificación de las agrupaciones lógicas de los puestos de trabajo.	172
2.6.2	Segunda etapa: posicionamiento de unas células respecto a otras.	173
2.7	La contabilidad de costos bajo un sistema Just In Time	178
2.7.1	Costeo de la producción con JIT	180
2.7.2	JIT y la distribución de los servicios. Centro de costos	181
2.7.3	JIT y su efecto sobre el costo de mano de obra.-	181
2.7.4	JIT y el efecto en la valorización de los inventarios	182
2.7.5	JIT y el costeo del proceso	182
2.8	Conclusión.....	183
2.9	Bibliografía	184
CAPÍTULO 3.	TEORÍA DE LAS RESTRICCIONES (TOC)	185
3.1	Introducción	185
3.2	Objetivo	186
3.3	Premisas básicas	186
3.3.1	Parámetros operacionales.....	187
3.4	Modelo de decisión.....	189
3.5	Visión de la teoría general del costo	190
3.5.1	Diferencias entre Costos y la TOC (*)	191
3.5.2	Críticas desde la gestión de costos a la TOC.....	192
3.5.3	Críticas de la TOC a la contabilidad de costos	193
3.6	Bibliografía	194

CAPÍTULO 4. TEORÍA DEL VALOR, CICLO DE VIDA, ADMINISTRACIÓN ESTRATÉGICA DE COSTOS Y ANÁLISIS DE LA CADENA DE VALOR	195
4.1 Teoría del valor	195
4.1.1 Concepto de valor	197
4.1.2 Enfoque del análisis del valor	199
4.1.3 Niveles de actuación del análisis del valor	200
4.1.4 Plan de trabajo del análisis del valor	201
4.1.5. Implementación de un programa de análisis del valor.	205
4.2 Administración de gestión estratégica	206
4.2.1 Concepto de contabilidad de gestión estratégica	206
4.2.2 Concepto de administración estratégica de costos	208
4.2.3 Ventaja competitiva	211
4.2.4 Planificación estratégica	212
4.2.5 Análisis de los generadores de costo	213
4.2.6 ¿Cuál es la forma más útil de analizar costos?	214
4.3 Análisis de la cadena de valores	216
4.3.1 Concepto de cadena de valor	217
4.4 Bibliografía	222
 CAPÍTULO 5. DECISIONES ESPECIALES RELATIVAS AL PRECIO Y EL COMPORTAMIENTO DE LOS COSTOS.....	 223
5.1 Método para descomponer los costos fijos y variables	231
i) Método del cálculo aproximado	231
ii) Método del punto alto y bajo	233
iii) Método de los mínimos cuadrados	235
iv) Múltiple regresión	237
 CAPÍTULO 6. RELACIÓN COSTO-VOLUMEN-UTILIDAD.....	 239
6.1 Determinación del punto de equilibrio.....	240
6.1.1 Punto de equilibrio para un solo producto: a) en unidades	240
6.1.2. Punto de equilibrio para un producto: b) en valores:	242
6.2 Punto de equilibrio para varios artículos.....	245
 CAPÍTULO 7. COSTOS RELEVANTES PARA DECISIONES ESPECIALES	 247
7.1 Aplicaciones relación costo-volumen-utilidad	247
7.2 Otras aplicaciones de la relación costo-volumen-utilidad	250
i) Margen de seguridad	250
ii) Punto de equilibrio financiero:.....	251
iii) Eliminación de productos no rentables:	251
iv) <i>Leverage</i> operativo	252

7.3 Limitaciones de la relación costo-volumen-utilidad en virtud de los supuestos considerados.....	255
---	-----

CAPÍTULO 8. MODELO DE DECISIÓN PARA LA TOMA DE DECISIONES EN INCERTIDUMBRE	257
---	------------



El lector podrá encontrar ejercicios prácticos con diferentes niveles de exigencia en el Sistema de Información en Línea (SIL). Estos han sido elaborados con el propósito de mejorar la comprensión de los costos y su relación directa con la gestión empresarial, pues desarrollan conocimientos prácticos que permiten la aplicación de los conceptos teóricos en el mercado actual.

Índice de figuras

FIGURA 1: Ubicación del departamento de costos en la empresa	7
FIGURA 2: Sistema de producción	20
FIGURA 3: Planilla de trabajo	26
FIGURA 4: Aplicación de gastos a objetos de costeo	29
FIGURA 5: Mayor cuenta Productos en elaboración	35
FIGURA 6: Rubros integrantes del precio de venta	37
FIGURA 7: Costo de los productos terminados y costo de lo vendido.....	37
FIGURA 8: Costo unitario por costeo variable y absorción	39
FIGURA 9: Estado de resultados según métodos de costeo variable y absorción.....	40
FIGURA 10: Costos.....	43
FIGURA 11: Flujo de costos de empresa industrial y comercial.....	46
FIGURA 12: Asientos básicos del ciclo industrial por cuenta única	47
FIGURA 13: Asientos básicos del ciclo industrial por Triple Cuenta.....	48
FIGURA 14: Asientos ciclo industrial para más de un proceso	49
FIGURA 15: Planilla de costos por orden	53
FIGURA 16. Planilla de costos por proceso: un proceso, un producto, sin unidades perdidas y con inventario final de productos en proceso... 58	
FIGURA 17: Planilla de costos por proceso: un proceso, un producto, sin unidades perdidas, con inventario inicial y final de productos en proceso. Criterio de avalúo: promedio.....	59
FIGURA 18: Optimización de costos de calidad.....	66
FIGURA 19: Planilla de costos por proceso: un proceso, un producto, con unidades perdidas, con inventario inicial y final de productos en proceso. Criterio de avalúo: promedio.....	75
FIGURA 20: Planilla de costos por proceso: un proceso, varios productos, subproducto, con unidades perdidas e inventarios iniciales y finales de productos en proceso. Criterio de avalúo: promedio	79
FIGURA 21: Formas de acumular costos por procesos.....	93
FIGURA 22: Hoja de costo estándar para cable forrado de 25mm ²	100
FIGURA 23: Representación gráfica variación de precio y cantidad (real vs estándar)	103
FIGURA 24. Costeo por absorción	107
FIGURA 25: Modelo de planillas de variaciones de uso	109

FIGURA 26: Planilla de Costo de Producción.....	110
FIGURA 27: Planilla de Costo de lo Vendido.....	111
FIGURA 28: Registro del ciclo industrial VCCF por la determinación del resultado.....	113
FIGURA 29: Formato ficha de costos	124
FIGURA 30: Formato Explosión Sumarizada de costos.....	125
FIGURA 31: Formato matricero de costos.....	127
FIGURA 32: Formato costo de producción	130
FIGURA 33: Formato Gestión de desvíos del costo de producción	134
FIGURA 34: Clasificación de las actividades	144
FIGURA 35: Gestión de actividades fundamentales y discrecionales.....	145
FIGURA 36: Matriz para el análisis de la relación costo-beneficio de las actividades direccionales.....	146
FIGURA 37: Fases de imputación de los costos.	149
FIGURA 38: Proceso de asignación del costo (etapas 1 y 2)	152
FIGURA 39: Proceso de asignación del costo (etapas 3)	152
FIGURA 40: Proceso de asignación de costos directos e indirectos.....	153
FIGURA 41: Asignación de costos indirectos mediante drivers.....	154
FIGURA 42: Determinación del costo del producto o servicio	156
FIGURA 43: Calculo de costos por ABC	157
FIGURA 44: Ejemplo de costeo de actividad y servicio por ABC mediante el sistema de gestión computarizado.....	159
FIGURA 45: 10 premisas básicas de <i>Just In Time</i>	165
FIGURA 46: Modelo de decisión en base a gestión del <i>Throughput</i>	189
FIGURA 47: Pasos para la mejora continua y eliminación de los cuellos de botella.....	190
FIGURA 48: Información de costos	191
FIGURA 49: Esquema de las diferencias.....	193
FIGURA 50: Tipo de funciones según la Teoría del Valor	201
FIGURA 51: Gráfica comparativa temporal de Ingeniería y Análisis de valor. .	205
FIGURA 52: Las cinco fuerzas de Porter.....	209
FIGURA 53: Matriz BCG (Boston Consulting Group).....	210
FIGURA 54: Formas de lograr ventajas competitivas según Porter	211
FIGURA 55: Diferentes misiones estratégicas: implicaciones para la planificación estratégica.....	213
FIGURA 56: Cadena de valor de Porter.....	217

FIGURA 57: Cadena de valor ampliada: proveedor – empresa – cliente.....	218
FIGURA 58: Cadena de valor de la empresa según Porter.....	219
FIGURA 59: Comparativo de costos y precios según tamaño de orden	227
FIGURA 60: Linealidad de los costos	228
FIGURA 61: Representatividad de la recta de costos variables.	229
FIGURA 62: Representación de la recta de los costos variables.....	230
FIGURA 63: Gráfica de costos variables a saltos.....	230
FIGURA 64: Gráfica de costos fijos	231
FIGURA 65: Gráfico de costos variables y fijos según cálculo aproximado.	232
FIGURA 66: Gráfica de costos variables y fijos según método mínimos cuadrados.....	235
FIGURA 67: Planillado para determinación de costo según método mínimos cuadrados.....	236
FIGURA 68: Representación gráfica del punto de equilibrio en unidades.	242
FIGURA 69: Gráfica del punto de equilibrio en valores.....	245
FIGURA 70: Determinación de razón de contribución ponderada (rcvp)	246
FIGURA 71: Gráfica del punto de equilibrio para varios productos	246
FIGURA 72: Costos-Punto Equilibrio Empresa A.....	253
FIGURA 73: Costos-Punto Equilibrio Empresa B	253
FIGURA 74: Gráfica probabilidad con certeza.....	258
FIGURA 75: Flujo de ingresos esperados y probabilidad por empresa.....	259
FIGURA 76: Gráfica de ingresos esperados y probabilidad por empresa.....	259

Índice de tablas

TABLA 1: Presupuesto de cargo fabril por nivel de actividad: base horas mano de obra directa	30
TABLA 2: Costos de no calidad	66
TABLA 3: Cuadro de distribución.....	83

Introducción



Una serie de circunstancias coadyuvaron para la realización de este texto:

- La experiencia adquirida en el área de costos en 20 años de estar al frente del departamento de costos de una de las empresas privadas más relevantes de la industria uruguaya.
- El conocimiento y práctica profesional especializada en Costos y Gestión por más de 40 años en variedad de empresas y organizaciones, en el desarrollo e implementación de modelos y sistemas de costos mediante sistemas ERP y asesoramiento en Gestión de Costos.
- Los 40 años de labor docente en el área de Costos y Gestión en distintos centros universitarios (Universidad Católica D.A. Larrañaga, Universidad de la Empresa, Universidad de Montevideo, Universidad de la República de Uruguay (Facultad de Ciencias Económicas y Facultad de Ingeniería, Cámara de Industrias, IIES y otros).
- La participación en congresos y seminarios de Costos y Gestión, tanto en el plano nacional, como internacional, a través de elaboración de trabajos y dictado de conferencias, permitiendo el intercambio de conocimientos, material de enseñanza y bibliografías, todo lo cual se refleja en una puesta al día de la materia con los últimos acontecimientos en la temática.

Como manifiesta el célebre proverbio: “en la vida un hombre no debe pasar sin tener un hijo, plantar un árbol y escribir un libro”. Con este texto se ve cumplido en su totalidad la referida propuesta.

Objetivo



Si bien *Costos y gestión empresarial* está orientado a estudiantes de grado y posgrado universitarios (carreras de Contador Público, Dirección de Empresas, Ingeniería Industrial, Ingeniería Química), la temática de Costos y Gestión en Costos, resulta también apropiada para gerentes, administradores, profesionales y técnicos en general, necesitados de conocer, comprender y dominar el concepto de costos para la gestión empresarial y toma de decisiones.

Por lo expuesto precedentemente, este texto se ha preparado con el propósito de realizar una introducción en los fundamentos, tanto de la Contabilidad de Costos, como de la Gestión de Costos y acercar el conocimiento y la consideración de una variedad de técnicas de actualidad.

En este manual se procura:

- Introducir los conceptos básicos de costos, el significado de la terminología aplicada y los diferentes costos aplicables.
- Desarrollar modelos y sistemas de costos acordes al giro de actividad y tipo de organización.

- Destacar la importancia que tiene la información de la contabilidad de costos en el desarrollo de la gestión empresarial.
- Aportar conocimientos referentes a técnicas de gestión empresarial, como ser JIT, ABC, ABM, TOC, CMI, análisis estratégico, cadena de valor, costos de “calidad” y otras, que contribuyen y agregan valor a los enfoques tradicionales.
- Proporcionar elementos para la planificación y control de la producción mediante la aplicación del sistema de costos estándar.
- Visualizar la forma de operar los costos mediante sistemas ERP de Gestión en Costos a los efectos de la determinación de costos, control de gestión y evaluación de resultados.
- Capacitar al lector en la toma de decisiones, a efectos de seleccionar entre diversas alternativas de acción, aquella que resulta más conveniente, disponiendo para ello de la relación costo-volumen-utilidad.

PRIMERA PARTE



DETERMINACIÓN COSTOS DE PRODUCTOS Y SERVICIOS

Capítulo 1



Introducción a la contabilidad de costos

1.1. Importancia de la información de costos para los administradores

Consideremos las siguientes situaciones referentes a diversos administradores de empresas:

Administrador A:

He recibido un pedido de cotización de precios para la fabricación de correas transportadoras de 3, 4, y 5 telas que deben ser elaboradas cumpliendo con determinadas especificaciones técnicas. Necesito saber cuáles serán mis costos de producción a efectos de elaborar una oferta de precios competitiva y que me asegure una utilidad razonable. (Decisión de precios).

Administrador B:

Necesito saber cuál es el monto actual de nuestros costos reales, cuánto deberían ser y cómo llevarlos al nivel esperado, se necesitará un programa de control. Tal vez se pueda desarrollar un reporte de performance que muestre la situación del costo previsto y el nivel actual de los mismos. De la comparación se obtendrá el *feedback* necesario para asegurar que el plan se está desarrollando acorde a lo previsto. (Planificación y control).

Administrador C:

¡Esto es increíble! Se supone que el trabajo debió realizarse en un entorno de costo de \$1.000.000. ¿El informe final de costo indica un monto de \$1.500.000? ¿Qué ha pasado? ¿Fueron los materiales más caros que lo previsto? ¿Se utilizó mayor cantidad de materiales? ¿Llevó más tiempo de mano de obra de lo previsto? ¿Necesito un informe que me identifique qué tipo de costos superaron las expectativas previstas y por qué! Y lo que es más importante: ¿Por qué no fui oportunamente informado del desvío? Nos llevó tres meses completar el trabajo y recién dos semanas después de finalizado recibo el informe final de costo. Necesito un informe progresivo de la operativa. Tal vez se pudieran haber corregido a tiempo los desvíos y evitar que fueran tan elevados. (Control).

Administrador D:

Nuestras utilidades están siendo diezmadas por la competencia que estamos sufriendo. Nuestro asesor de *marketing* sostiene que podemos contrarrestar esta situación reduciendo en un 20% el precio de venta, al tiempo que simultáneamente realizamos una campaña publicitaria del orden de los \$10.000.000 que nos permita incrementar en un 20% el monto de nuestras ventas. Necesito decidir acerca de si resulta rentable, la combinación de la disminución de precios simultánea con la propaganda y el incremento de nuestro volumen de venta. (Decisión de costo-volumen-utilidad).

Administrador E:

No estoy conforme con el *resultado* del servicio de emergencia. El último reporte indica un desajuste en la gestión. Los costos actuales por tipo se sitúan por encima de lo planeado. Adicionalmente, los ingresos por categoría son menores a los previstos. Pienso que debo reunirme con el encargado del servicio de emergencia. (Evaluación de gestión).

Administrador F:

Debemos definir pronto si la adquisición de un equipo automático robotizado es nuestra mejor decisión o no. Esta es una decisión trascendente relacionada con un monto muy importante de capital que quedará inmovilizado durante un largo período de tiempo. Para ayudar a la toma de decisión, nuestro contador nos ha preparado un informe con el costo de capital incremental y el flujo de caja esperado durante la vida útil del equipo decisión acerca del presupuesto de capital y planificación a largo plazo).

Los ejemplos antes señalados ponen en evidencia, la importancia de la información contable para que los dirigentes de empresa puedan desarrollar su gestión al frente de la misma y se fundamenta en los siguientes aspectos:

- Los administradores precisan de la información contable y necesitan saber cómo usarla.
- La información contable puede ayudar a los ejecutivos a identificar problemas, resolverlos y evaluar performances. Por ejemplo: la información contable es necesaria y usada en todas las etapas de la administración, incluyendo la planificación, el control y el proceso de decisión.
- La información contable es utilizada en todas las organizaciones empresariales ya sean industriales, comerciales y/o de servicio.

Sería, por tanto, imposible para los empresarios desarrollar su función sin contar con información contable. La misma es vital en el proceso de administración y en particular, la contabilidad de costos, es uno de los sistemas de información básicos en cualquier tipo de organización. Los administradores de empresas fabriles necesitan de un sistema de información de costos que identifique los problemas, por ejemplo, en relación al sobre costo en el que se está incurriendo (administrador C), o referente a una departamento que no está siendo rentable (administrador E), etc. Una vez que los problemas son conocidos, analizar las soluciones posibles e implementar las acciones que pueden ser tomadas. Incluso la información contable puede ser útil para la identificación de soluciones como en el caso de los administradores D o F.

Simultáneamente los mismos ejemplos nos señalan los principales propósitos o fines que persigue la contabilidad de costos.

1.2. Contabilidad de costos y sus fines

La contabilidad de costos es un aspecto de la Contabilidad General que mediante el registro, acumulación y procesamiento de la información relativa al ciclo productivo posibilita su contabilización.

La contabilidad de costos persigue varios propósitos:

- Como fuente de información para la **evaluación de la gestión de la empresa**:
 - » De carácter interno: a la empresa le interesa conocer el monto de sus utilidades para lo cual es necesario determinar el costo de elaboración tanto de los productos fabricados, como de los productos vendidos (costo de sus ventas), el costo por departamento y/o por producto, etc.
 - » De carácter externo: brindando información a accionistas, inversores, entidades bancarias o estatales.
- Como fuente de **planificación**: la planificación es un aspecto esencial en la vida de toda organización moderna. Todos los empresarios, en mayor o me-

nor medida, prevén los cursos de su gestión. A través de un plan, se delinear los grandes objetivos de la empresa, que luego son expresados cuantitativamente a través de un presupuesto. Se debe evaluar la performance lograda y determinar los desvíos de la comparación entre los resultados alcanzados con la presupuestación. Las variaciones resultantes posibilitarán la retroalimentación a efectos de introducir los ajustes necesarios que hagan factible el cumplimiento de las metas previstas.

- Como fuente para el **control**: ya sea en lo referente a la **comparación** entre la presupuestación y la gestión determinando las variaciones, así como también aportando información acerca de la **eficiencia** con la que se lleva a cabo los procesos productivos.
- Como dato básico para establecer políticas de **precios de venta**: no obstante reconocer que es el mercado quien determina los precios de venta, resulta importante para la empresa posicionarse en términos de precios. Y para ello es de vital importancia tener conocimiento grado de cobertura de costos y/o rentabilidad que resultan del precio de mercado.
- Como fuente para la **toma de decisiones**: proporcionando información para la toma de decisiones, constituyendo para los dirigentes de empresa un soporte de fundamental importancia para el desarrollo de su gestión.

Cabe destacar que, si bien el dato del “costo” es uno solo, la disposición y/o presentación de la información varía según los diferentes propósitos hacia los cuales está destinada. No es igual el reporte que se brinda al propietario que al accionista, ni el que se brinda a una entidad bancaria, que el que se otorga al Estado. Incluso desde el punto de vista interno de la empresa, la presentación de la información difiere si el destinatario de la información es un gerente de planta, un gerente comercial, un gerente administrativo o un gerente general.

Existe una gran interrelación entre el “contador de costos” y el “administrador contable” porque:

- Los contadores de costos, por lo general, realizan su labor con un criterio empresarial, como si ellos mismos fueran los administradores de la empresa.
- Porque los administradores desean saber cómo los contadores proceden a efectos de evaluar la gestión empresarial.
- Porque los administradores dependen de la información que procesan los contadores a los efectos de la toma de decisiones.

1.3. Ubicación de la Contabilidad de Costos en el organigrama de la empresa

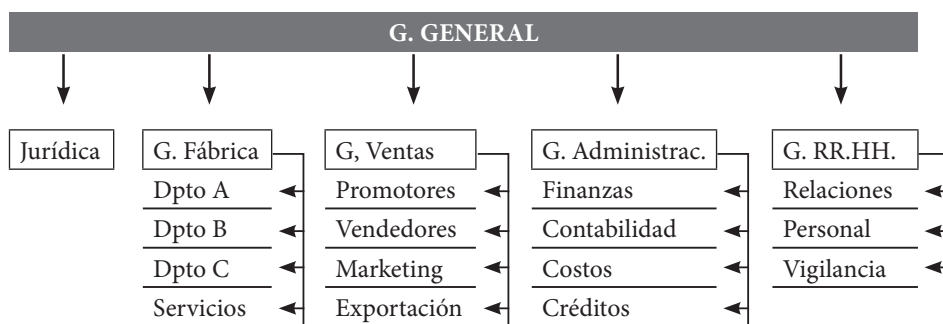
La *administración contable* de la empresa tiene como cometido la identificación, medición, acumulación, preparación, interpretación, análisis y comunicación de la información que posibilite a los ejecutivos realizar sus objetivos.

La Contabilidad de Costos, en grandes líneas, tiene como objetivo determinar los costos de los productos y servicios que ofrece la empresa (costo de producción, costo de venta, costos por departamentos, costos de productos, etc.).

El tamaño y la importancia del departamento de costos dependen obviamente de las características de cada empresa. Se puede disponer de un simple auxiliar de costos, hasta contar con todo un departamento con empleados especializados en determinadas áreas bajo el mando de un contador de costos.

En la **figura 1** se puede observar la ubicación que le corresponde a la contabilidad de costos dentro del esquema de la administración contable en particular y de la empresa en general.

FIGURA 1: Ubicación del departamento de costos en la empresa.



Modernamente a la Contabilidad de Costos, y en particular al contador de costos, se le asigna un doble rol en la organización contable: (1) responsabilidad hacia niveles superiores por la **certeza y precisión** de la información que se suministra y (2) hacia niveles inferiores es responsable por la **colaboración** que brinda a los administrativos encargados de la planificación y control de las operaciones. De ahí que los contadores de costos enfrenten un dilema pues son considerados como severos 'jueces' por los administradores respecto de la medición de la gestión de la empresa, comunicando los resultados a los diferentes niveles de la organización y a su vez, como 'puntales' por los ejecutivos en cuanto llamar la atención de los mismos sobre determinados problemas y colaborar en su solución.

Es preciso señalar que este servicio que brinda la contabilidad de costos tiene también su propio costo, de la misma forma que representa un costo para la empresa un insumo como la electricidad o el jornal de un operario. Por eso debe dosificarse el grado de desarrollo de un departamento contable en función del tamaño y las características de cada empresa.

1.4. Impactos recientes en la Administración Contable

El método de costear los productos y las reglas de administración contable que fueron desarrolladas y usadas en las pasadas décadas, están siendo sustituidas por un tipo particular de proceso de toma de decisión y por un tipo particular de tecnología productiva.

En los últimos años, la presión del mundo competitivo ha modificado la naturaleza de nuestras economías y ha provocado, en muchas fábricas, dramáticos cambios en la manera de operar sus negocios. Mientras las utilidades globales fueron altas, las compañías no precisaron de información de las utilidades generadas por líneas específicas de producto. Sin embargo, los períodos recesivos, aunados al disparo de la competencia internacional, redujeron los márgenes de utilidad. Esto determinó que se diera relevancia al costeo exacto de los productos y al mayor control de costos en la toma de decisiones en la administración.

Estas variantes están creando un nuevo entorno en la administración contable, al menos para un número significativo de organizaciones.

Los siguientes aspectos están impactando la administración contable:

i) Globalización y regionalización:

La apertura económica de los mercados está provocando profundas transformaciones en la manera de encarar la gestión de las empresas.

Cada vez los economistas tienen más pruebas acerca de cómo el comercio libre impulsa el crecimiento y la productividad. Las empresas que anhelan y/o pretenden sobrevivir y perdurar en el tiempo deben necesariamente adaptarse a las nuevas circunstancias.

En este marco de acción, en lo que refiere al quehacer interno de la empresa, se debe estar continuamente revisando costos y procesos, mejorando continuamente, eliminando todo tipo de holguras y/o ineficiencias, permitiendo alcanzar economías operativas como forma de subsistir en medios cada día más competitivos. Al mismo tiempo y en relación al ámbito externo de la empresa, se debe estar en búsqueda de nuevas oportunidades y vetas de mercado, impulsando el

crecimiento de la organización, buscando alianzas y/o acuerdos de mercado, que posibiliten el desarrollo y crecimiento sustentable de la empresa.

ii) Implementación de nuevas ‘técnicas de gestión’

La filosofía en la que se basa la técnica de producción **JIT** (*Just In Time*) es producir un producto solo cuando es requerido y únicamente en las cantidades demandadas por los consumidores. En ese sentido, la demanda es la que determina el ritmo de producción. Cada sección fabrica exclusivamente las cantidades necesarias para atender la demanda del proceso siguiente. Ninguna producción es realizada hasta tanto no se tiene la comunicación del proceso posterior que lo demanda (método Kanban de planificación de la producción). Materias primas, semielaborados y suministros deben llegar en el preciso momento de ser utilizados en producción.

JIT reduce inventarios a niveles mínimos. Al mismo tiempo, se incrementa el énfasis en el aspecto del control de calidad.

Por otro lado, introduce cambios fundamentales en la manera en que es organizada y llevada a cabo la producción.

La **teoría de las restricciones** (**TOC** o *Theory of Constrains*) ha sido desarrollada por E. Goldratt y está basada en los aportes de la programación lineal. Clasificando los recursos limitados (restricciones) de las empresas en restricciones internas y externas y considerando el margen de contribución por unidad de recurso escaso se logra determinar la mezcla óptima de productos a fabricar y vender.

El **costeo basado en actividades** (**ABC** o *Activity Based Costing*) propone una nueva visión en la asignación de los costos, partiendo de la base de que deben ser las actividades las que generan el uso de los recursos de las empresas y, en consecuencia, son ellas los objetos de costeo. Para imputar el costo de las actividades a los productos y/o servicios, se deben recurrir a costos conductores (*drivers cost*) mediante el estudio de las bases de asignación apropiadas (relación de causalidad).

La **técnica ABM** (*Activity Based Management*), disponiendo de la clasificación de actividades fundamentales y secundarias del ABC, propone la eliminación de las actividades que no agregan valor, al tiempo que encara profundas transformaciones en las estructuras organizacionales que tienden a mejorar su competitividad y eficiencia.

La **reingeniería** y el **benchmarking** son técnicas de gestión industrial, inspiradas en la filosofía de la “mejora continua”, como mecanismo para estar permanentemente mejorando y aumentando la productividad industrial. La Reingeniería estudia en forma permanente la mejora en los procesos productivos, atacando los “puntos críticos” (cuello de botella), mientras que el Benchmarking se inspira en los avances y logros alcanzados por otras empresas, generalmente líderes y/o pioneras en su rama de actividad, para aplicarlos en la propia compañía.

COSTOS Y GESTIÓN EMPRESARIAL

INCLUYE COSTOS CON ERP



La caída de los precios, recesiones económicas y el aumento de la competencia en el mercado han obligado a las empresas a reelaborar sus análisis de costos, evaluar los resultados y controlar las operaciones. El estudio y revisión de todo esto es indispensable en las organizaciones que aspiran a sobrevivir, pues les permite encontrar la mejor forma de determinar y distribuir costos para lograr precios de venta competitivos y sostenibles en el mercado.

Incluye

- Sistemas y métodos de gestión de costos (estándar, ABC, *Just-In-Time*, TOC).
- Costos y gestión mediante módulo informático ERP en costos.
- Cómo administrar las organizaciones mediante gestión en costos.

Esta obra es el resultado de la larga trayectoria profesional y académica del autor, en relación con los costos y la gestión empresarial. Está compuesta de dos partes: la primera estudia los diferentes métodos y sistemas de costos, mostrando las bondades y características de cada una, incluyendo el costeo mediante sistemas ERP (*Enterprise Resource Planning*); y la segunda explica cómo sacar provecho de la información de costos para realizar una mejor gestión empresarial y tomar decisiones que agreguen valor a la empresa.

Costos y Gestión Empresarial está dirigido a estudiantes y profesionales de Ingeniería Industrial, Ingeniería Química, Administración de Empresas, Contabilidad y Finanzas con interés en implementar y mejorar los sistemas de costeo en una empresa y lograr, con ello, una mayor competitividad y eficiencia.

Colección: Ciencias empresariales

Área: Contabilidad y finanzas

ECOE
EDICIONES



www.ecoediciones.com



e-ISBN 978-958-771-355-8