

DEPARTAMENTO DE ADMINISTRACION Y ECONOMIA
UNIVERSIDAD DE CHILE
VALPARAISO

CARRERA : CONTADORES AUDITORES
CATEDRA : COSTOS I
PROFESOR: VICTOR DOMOSO M.
AYUDANTE: CARLOS CORDOVA.

EL CAMPO DE LA CONTABILIDAD DE COSTOS

El departamento de contabilidad nada produce; nada vende. Es un departamento de servicio cuya función principal es proporcionar información financiera a todas las partes interesadas en el buen desenvolvimiento de la empresa. Estas partes incluyen a los propietarios, los acreedores, los empleados, los funcionarios fiscales, los inversionistas prospectivos, y -sobre todo- a quienes se les ha confiado la planificación y el control de las operaciones diarias. Las necesidades de muchos grupos se pueden satisfacer con estados resúmenes sencillos, tales como el estado de pérdidas y ganancias y el estado de balance. Los accionistas de una empresa se conforman con informes de gestión que los mantienen informados de lo que se ha realizado con el capital que han invertido; los acreedores se satisfacen con estados que proporcionan índices de la capacidad de pago de la empresa; los funcionarios fiscales tienen interés en los cálculos de las utilidades. Sin embargo, la gerencia necesita muchos más datos y debe disponer de información distinta de la que proviene de los estados convencionales. Los simples enlistados de activos y pasivos o estados de pérdidas y ganancias de períodos ya transcurridos no satisfacen su necesidad. El interés de la gerencia se localiza en el futuro, no en el pasado. De este modo, la gerencia tiene interés en la planificación y en el control y en la fijación de responsabilidades por el fracaso en satisfacer los objetivos que se han trazado. Busca los datos cuantitativos que le serán útiles en la resolución de muchos de los problemas relacionados con la fabricación y con la venta de sus productos. Como sirviente de muchos años, el departamento de contabilidad, debe estar organizado para satisfacer las necesidades de todos.

El contador debe acumular datos financieros para cumplir con dos objetivos bastante diferentes:

- 1) Información externa para satisfacer las necesidades de los que están interesados en la empresa pero que no tienen la responsabilidad directa por las operaciones diarias.
- 2) Información interna para proporcionar información a los que están activamente comprometidos en la gestión.

El primer objetivo se cumple con la denominada contabilidad financiera; el segundo se satisface con lo que una vez se llamó contabilidad de costos, o industrial, y ahora en forma más amplia se denomina contabilidad administrativa.

Contabilidad Financiera.

Está orientada hacia la preparación de los estados financieros que resumen los resultados de las operaciones de períodos seleccionados de tiempo y señalan la posición financiera de la empresa en determinadas fechas. Custodial por naturaleza, informa sobre los recursos disponibles (estado de balance) y lo que se ha hecho con ellos (estado de pérdidas y ganancias). Su principal interés es la determinación del resultado neto y la evaluación de los activos que se va a usar en la preparación de los informes anuales destinados a los accionistas, etc. En su mayor parte, la contabilidad financiera trata las transacciones externas: ventas y cobranzas de clientes; compras y pagos a acreedores; pago de planillas de sueldos y jornales, etc.

Contabilidad interna.

Está cargada con la responsabilidad de proporcionar todos los datos cuantitativos que requiere la gerencia para llevar a cabo sus funciones de planificación, control y toma de decisiones.

La función de planificación se explica por sí sola. Sencillamente consiste en tratar de hacer la mejor utilización de los recursos disponibles, buscar respuestas a las preguntas sobre qué fabricar y comprar, a qué costo, y a qué precio de venta. Hasta el punto en que el pasado puede ser usado para predecir el futuro, el contador puede proporcionar un caudal de información.

El contador desempeña un papel en las diversas fases del problema del control de los costos :

- 1) Suministro de datos útiles en la planificación de los gastos;
- 2) Informe de las diferencias entre la actuación planeada y la actuación real para llamar la atención sobre los errores cometidos; y,
- 3) Ayuda en la fijación de responsabilidades por el no cumplimiento de un plan.

La toma de decisiones es en gran medida un asunto de elegir entre cursos alternativos de acción; situación que puede dar lugar a la formulación de un número indeterminado de preguntas. ¿Debería descartarse un producto de la li-

nea? ¿Debería introducirse un nuevo producto? ¿Debería reemplazarse el equipo actual? Aunque el contador no tiene respuestas oportunas y fáciles, el costo será un factor en cada caso y los datos contables, debidamente acumulados, jugarán un gran papel en la decisión final.

Contabilidad de costos.

Como el nombre lo implica, la contabilidad de costos es la determinación del costo de algo -de fabricar un producto; de vender en un mercado dado; de cambiar el método actual de operaciones. Cargado con la responsabilidad de proporcionar datos de costos para cualesquier propósitos que pueda ser necesarios, el contador de costos actúa con una capacidad dual en cuanto a obligaciones tanto para la información externa como para la información interna.

En particular, debe :

- 1) Determinar los costos del producto que son necesarios para la preparación de los estados financieros; y,
- 2) Compilar información cuantitativa pertinente que podría ser útil en la solución de problemas administrativos determinados.

En contraste con la contabilidad financiera, la contabilidad de costos tiene interés principalmente en las transacciones internas, tales como la recepción y la entrega de materiales, la imputación de los costos a los productos, la confección de análisis de los costos de distribución por producto, vendedor, territorio y similares. En el costeo de rutina, el contador de costos extrae de los registros generales ciertos datos contabilizados -compras de materiales, planillas de fábrica, o diversos costos de fabricación- y los desglosa y re-clasifica; y, finalmente, devuelve los datos extraídos de la contabilidad financiera transformados como valores de inventario o como costo de ventas. En estudios especiales de costos, el contador selecciona datos que son pertinentes al problema, los ajusta para que satisfagan el problema particular, y luego, los arregla en la forma que puede ser interpretada por los que buscan una respuesta a una pregunta. En parte, la contabilidad de costos es un adjunto de la contabilidad financiera en la preparación de estados; en parte, 'trabaja' con la gerencia en las funciones de planificación, control y toma de decisiones.

Contabilidad administrativa.

Es un término que se aplica a un desarrollo bastante reciente en el campo de la contabilidad. Se usa para describir un rol expandido de la

//... 4 -

contabilidad en el esquema administrativo en el cual el contador participa plenamente como miembro activo del equipo administrativo. El término implica que el contador es responsable por la mantención de un banco de datos que incluya toda o una parte de la información que podría utilizar la gerencia. La contabilidad administrativa no es sinónimo de contabilidad de costos desde que la función de la contabilidad administrativa abarca mucho más que la simple acumulación de datos de costos.

VINA DEL MAR, marzo de 1978.-

=====

VDM/lde.

160378 /



ADMINISTRACIÓN EMPRESARIAL BÁSICA

1. NECESIDADES, RECURSOS, PRODUCCIÓN.

Las empresas, sean cual sea su naturaleza, han sido creadas y desarrolladas para satisfacer necesidades de los hombres y las comunidades en que estos se organizan. El hombre, en su diario enfrentamiento con el medio natural que lo rodea, se ve acosado por múltiples necesidades. Inicialmente el ser humano se encontraba indefenso ante un medio que le era hostil y así se vio obligado a utilizar su inteligencia para desarrollar diversas herramientas que le permitieran imponerse a dicho medio y extraer de la naturaleza los bienes y recursos adecuados para satisfacer sus necesidades.

Entenderemos por necesidades la falta o carencia de todo aquello que se requiere para la conservación y desarrollo de la vida.

Existen variados tipos de necesidades humanas, que abarcan un amplio campo de posibilidades. Están, en primer lugar, aquellas necesidades que podríamos llamar básicas o primarias, porque tienen relación con aspectos fundamentales de la vida, tales como la alimentación, el vestuario y la vivienda. Así, por ejemplo, el hambre, la sed, el frío y otras inclemencias climáticas corresponden a elementos que generan estas necesidades, como son comer, beber, abrigarse, protegerse, sanar de las enfermedades, etc.

A continuación, están aquellas necesidades que el hombre ha ido adquiriendo y fortaleciendo, en la medida que ha debido vivir comunitariamente. Por ejemplo, la educación, la cultura, la afiliación a grupos o clubes, el sentirse respetado e importante como persona, corresponde a necesidades que en mayor o menor medida todos los hombres poseen en cuanto han organizado sus vidas en sociedades junto a otros hombres.

Por último, están otras necesidades, complementarias de las anteriores, como son el esparcimiento, la recreación y el descanso, que combaten el ocio, el tedio y el cansancio. Estas necesidades tienen mucho de primarias, pero la vida comunitaria las ha ido moldeando y presentando de muchas formas diferentes con el correr del tiempo y el avance de la técnica, de manera que esto mismo ha dado origen a nuevas necesidades específicas.



Instituto de la Empresa

SEDE VIÑA DEL MAR

Viana 273 - Fono 683168 - Fax 682594 - Viña del Mar

Abraham Maslow, en su teoría de la jerarquía de las necesidades, establecer cinco tipos de necesidades; básicas o fisiológicas; de seguridad; sociales o de afecto; de estima y de autorrealización.

Otro estudioso del tema, David Mac-Clelland, propone una clasificación de necesidades adquiridas o secundarias en tres conceptos no muy diferentes a los tres niveles superiores de Maslow. Ellos son: poder, logro y afiliación. El poder puede ser considerado como una necesidad social o de estima, mientras que la afiliación se asimila a afecto y el logro puede compararse con la autoestima o autorrealización.

En síntesis, existen necesidades básicas o primarias y otras adquiridas o secundarias, las cuales presentan una gama muy amplia de manifestaciones y que pueden sistematizarse por las clasificaciones expuestas y otras análogas.

En la satisfacción de las necesidades, cualesquiera que ellas sean, influyen en forma determinante el grado de desarrollo técnico, social, político y cultural que haya alcanzado la comunidad. Así, por ejemplo, para curar una enfermedad se recurría antiguamente a hechizos, conjuros y amuletos, mientras que en sociedades de mayor avance, el mismo mal es atacado recurriendo a modernos métodos científicos y complejos aparatos.

El hombre requiere satisfacer un número ilimitado, o por lo menos muy grande, de necesidades básicas. Para lograrlo, recurre a toda la gama de recursos naturales que encuentra a su paso, ya sea para utilizarlos en su forma primitiva (caso del aire o del agua) o combinándolos entre sí (caso de un alimento natural cocinado a fuego), o bien transformándolos mediante una acción o trabajo (caso de un elemento construido con madera; una casa, un bote, una mesa, etc.).

Aquí aparece un nuevo problema y es que los recursos aptos para ser utilizados, ya sea directamente o combinados y transformados, son escasos, y como son escasos, el hombre debe a menudo elegir, a objeto de satisfacer las necesidades que en el momento aparecen como más importantes o prioritarias, renunciando o postergando la satisfacción de las demás para cuando se disponga de los recursos en cantidad suficiente.

Se dice que los recursos son escasos porque no alcanzan para satisfacer simultáneamente, todas las necesidades que el hombre tiene un momento dado.

Algunos recursos, sin embargo, no son escasos, sino que se dan abundantemente en la naturaleza. Por ejemplo, el aire que respiramos y en cierta forma el agua que bebemos, se encuentran normalmente en abundancia y por eso de ordinario no



Instituto de la Empresa

SEDE VIÑA DEL MAR

Viana 273 - Fono 683168 - Fax 682594 - Viña del Mar

tienen asignado un precio o valor dentro de la comunidad, o lo tienen en muy pequeña escala frente a otras que son aparentemente menos necesarias, pero más caras o costosos.

Por eso decimos que la escasez en una medida de valor que asignamos a las cosas que necesitamos. No es una medida de la necesidad misma (¿Quién, podría asegurar que un automóvil es más necesario que el aire?), sino sólo del valor o precio que se le asigna (¿Quién, bajo condiciones normales, estaría dispuesto a pagar por un poco de agua lo mismo que un automóvil?).

Cuando uno de estos recursos abundantes o libres empieza a hacerse escaso, en el mismo momento también comienza a alzarse su valor. ¿Quién no estaría dispuesto a abandonar hasta su último bien material por un poco de agua, encontrándose en medio de un árido desierto.....? Un ejemplo contingente lo representa el alza relativa que experimenta el precio del agua en períodos de sequía como los que hemos vivido en nuestro país en años recientes.

Hemos dicho que la inmensa mayoría de los recursos que sirven para satisfacer necesidades humanas son escasos, y al ser escasos, adquieren un cierto valor, valor que justifica el que nos preocupemos de obtenerlos o producirlos.

Lo anterior significa que no son sólo los recursos naturales los que sirven para satisfacer necesidades sino también la combinación y transformación de estos recursos, lo cual nos lleva al concepto de producto y producción.

Lo anterior significa que no son sólo los recursos naturales los que sirven para satisfacer necesidades, sino también la combinación y transformación de estos recursos, lo cual nos lleva al concepto de producto y producción.

La producción es un proceso de conversión o transformación de determinados recursos (materias primas o insumos), a los que se agregan otros recursos (materiales y trabajo humano) hasta convertirlos en un bien diferente (producto). A veces no existe transformación física y ni siquiera se parte de un insumo: Se trata, no de un bien, sino de un servicio.

Llegamos así a determinar que en la producción se puede distinguir entre bienes y servicios.



BIENES Y SERVICIOS

Los bienes corresponden a artículos que satisfacen necesidades del hombre y que se han obtenido gracias a la transformación de otros bienes o recursos naturales. Es el caso de todos los elementos físicamente identificables o tangibles, tales como muebles, zapatos, medicamentos, etc., los que se han obtenido por un proceso de transformación de madera, cuero, productos químicos, hiervas naturales, etc.

Entre los bienes cabe distinguir tres grupos:

A) BIENES DE CONSUMO.

Son aquellos empleados directamente por el hombre para satisfacer una necesidad y que no requieren, por tanto, de un proceso y operación posterior. En este grupo se encuentran los ejemplos señalados en el párrafo anterior, ya que un mueble o un par de zapatos o un medicamento satisfacen en forma directa diversas necesidades humanas, al igual que una casa, un vestido, un juguete o el contenido de una lata de conservas.

B) BIENES INTERMEDIOS.

Son los que se utilizan en la fabricación de otros bienes, no teniendo, en consecuencia, un aprovechamiento directo en la satisfacción de una necesidad. Así, por ejemplo, una curtiembre transforma el cuero en bruto (insumo) en cuero curtido (producto), pero este cuero curtido no satisface directamente una necesidad, sino en cuanto es usado en la fabricación de artículos de consumo. En general, todas las materias primas que no corresponden a recursos en su forma natural, es decir, que deben ser elaboradas o fabricadas, se consideran bienes intermedios.

Debe observar, sin embargo, que un mismo bien puede tener ambas categorías según el uso que se le de. Por ejemplo, la harina que compra la dueña de casas para el consumo familiar (bien de consumo), es la misma que los panificadores emplean en la fabricación del pan que adquiere la dueña de casa. En este último caso, la harina pasa a ser un bien intermedio para el consumidor final de pan.

C) BIENES DE CAPITAL.

Son aquellos, que, una vez fabricados, servirán para elaborar otros bienes o prestar servicios. Es el caso típico de las maquinarias de todas las clases, equipos y



Instituto de la Empresa

SEDE VIÑA DEL MAR

Viana 273 - Fono 683168 - Fax 682594 - Viña del Mar

herramientas, cuya finalidad es ser empleados en la fabricación de otro producto, pero sin ser incorporados a él. En esto se diferencia del bien intermedio, el cual pasa a formar parte integral de otro bien, el bien de capital mantiene su forma original y sólo se ve afectado a un cierto desgaste por uso, desuso u obsolescencia, que se llama costo de depreciación.

Los servicios, en cambio, corresponden a una serie de acciones o actividades destinadas a reparar, limpiar, completar o restaurar productos que presentan imperfecciones o carencias para su uso en la satisfacción de necesidades. Los servicios, a diferencia de los bienes, no tienen apariencia corpórea: son acciones que no se aprecian a simple vista. Es el caso de los servicios de mantención de máquinas, garages, servicios de lavado, peluquerías, servicios de asesorías contable, transporte, servicios de correos o postales, servicios computacionales, etc.

2. LA EMPRESA: CONCEPTO Y TIPOLOGÍA.

En el punto anterior se estableció que a menudo no bastan los recursos naturales en su forma simple para satisfacer las necesidades, sino que ellos deben combinarse entre sí o bien transformándose mediante el uso de otros recursos (por ejemplo, el trabajo humano). Así llegamos a justificar la producción y el producto en su forma de bienes y servicios.

Sea como fuere, los recursos son escasos y eso hace que los productos que de ellos se obtienen también sean limitados. Esta escasez los convierte en artículos caros o económicos, al igual que los recursos mismos. Es decir, la escasez de productos hace que su fabricación proporcione una cierta renta o remuneración a quien se interese, sepa y pueda realizarla.

Las personas que cumplen estos requisitos pasan a ser empresarios, si deciden dedicarse sistemáticamente a combinar y transformar recursos en productos. Como esta transformación o producción requiere ser localizada conforme a un cierto orden o proceso y bajo determinadas condiciones, surge la empresa como el establecimiento donde se localiza la obtención de los bienes y servicios.

En términos más precisos, diremos que se entiende por empresa a un organismo o institución cuyo objeto esencial es producir bienes y/o prestar servicios que satisfagan necesidades de una comunidad distinguiéndose los socios que sólo aportan capital (comanditarios) y otros gestores, que administran la empresa y asumen las mismas obligaciones de los socios-personas.



3. RELACIÓN Y FUNCIONES DE LA EMPRESA

Para cumplir sus objetivo esencial de satisfacer necesidades de la comunidad, la empresa debe relacionarse con una serie de personas, instituciones y otras empresas.

En primer lugar, la empresa se relaciona con el conjunto de consumidores que constituye su mercado-meta y en general con la comunidad cuyas necesidades satisface o puede llegar a satisfacer. Los bienes o servicios que ella produce en cuanto satisfactores de necesidades, requieren adaptarse permanentemente en venta o función de los cambios que estas experimentan. Sólo así conseguirá su objetivo de comercialización.

Por otra parte, existe una relación habitual con empresas proveedoras para la compra o adquisición de sus materias primas, (insumos) y materiales; con los bancos para solicitar y cancelar créditos que contribuyan al buen manejo de las finanzas; con los dueños o accionistas, a quienes se retribuye por el aporte de capital que han efectuado y a los cuales se rinde cuenta del desenvolvimiento y la gestión de la empresa.

También la empresa debe vincularse con distintos organismos del estado, ya sea para pagar sus tributos (servicio de impuestos internos) o por otros aspectos legales, financieros, técnicos y sociales (Ministerios y diversas reparticiones públicas). Además, se relaciona con entidades previsionales, como administradoras de fondos de pensiones (AFP), cajas de compensación, instituciones de salud (ISAPRE) y mutuales de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales, todas las cuales prestan diversos servicios de seguridad social a los trabajadores de la empresa y a su núcleo familiar. Hasta aquí, todas las relaciones enumeradas corresponden a contactos con el medio externo a la empresa, lo que llamaremos entorno y a tales relaciones las denominaremos relaciones externas.

Pero también existen importantes relaciones internas: con el personal de la empresa para producir el bien o servicio; para retribuirlo por su aporte en esta producción; para llevar la contabilidad de la empresa; para presupuestar y calcular sus costos de producción; para procesar la información; etc.

Es difícil separar taxativamente las relaciones internas de las externas, ya que a menudo tienen algo de ambas. Por lo demás, tampoco interesa mucho. Lo realmente importante es que estas relaciones que la empresa debe mantener con personas e instituciones diversas, originan una serie de tareas o trabajos necesarios de realizar, cuya agrupación sistemáticas recibe el nombre de función



Instituto de la Empresa

SEDE VIÑA DEL MAR

Viana 273 - Fono 683168 - Fax 682594 - Viña del Mar

En otras palabras, una función de la empresa indica un conjunto de tareas afines referidas a una cierta área o campo de acción.

Las funciones de la empresa pueden ser de dos tipos: Operativas y Asesoras. Se dice que una función es operativa cuando corresponde a actividades que influyen directamente en el proceso productivo. Así, por ejemplo, las compras que realizan las empresa están íntimamente ligadas a la producción, ya que las materias primas y materiales que se adquieren a menudo forman parte del producto final.

En cambio, las funciones asesoras o staff, actúan a través de las operativas, sin intervenir directamente en la producción. La contabilización de las compras, por ejemplo, es un hecho importante, pero a nadie se le ocurriría pensar que dicha tarea o función (contabilidad) forma parte de la esencia o razón de ser de la empresa: La empresa no existe para contabilizar, no es esa su finalidad.

En resumen, hay funciones muy vinculadas a la operación de la empresa: Comercialización, compras, producción, finanzas; y otras que, sin ser menos importantes, están destinadas a servir y apoyar a las anteriores, como personal, contabilidad, costos, asesoría jurídicas e informática.

ENFOQUES ALTERNATIVOS

A mayor abundamiento, es útil considerar un enfoque alternativo, que desde un punto de vista filosófico, reconoce en la empresa dos funciones: La economía y la social. Hay quienes agregan bajo este enfoque la función administrativa.

La primera dice relación con la eficiente utilización de recursos escasos de uso múltiple y jerarquizable dentro de la sociedad. A menudo esta función económica está asociada a un criterio de rentabilidad o maximización de utilidades y en todo caso al de eficiencia.

La eficiencia se refiere a la optimización de la relación o cociente entre un resultado y un esfuerzo o recursos utilizados en la obtención de dicho resultado. Cabe observar, en cambio que el término eficacia se refiere exclusivamente a la consecuencia de este resultado y objetivo, sin importar el costo de lograrlo. La eficiencia es relativa; la eficacia es absoluta. El concepto de productividad también está asociado a la eficiencia.

Por su parte, la función social de la empresa se expresa como la satisfacción de necesidades reales de los consumidores y como fuente estable de trabajo y de



Instituto de la Empresa

SEDE VIÑA DEL MAR

Viana 273 - Fono 683168 - Fax 682594 - Viña del Mar

satisfacción de necesidades de sus trabajadores, apuntando a una mejor calidad de vida.

Por último, la función administrativa se refiere a optimizar el resultado global de la empresa y no el de sus partes aisladas, lo que es una aplicación directa del principio de sinergia, que introduciremos posteriormente. Como veremos, la administración consiste esencialmente en la búsqueda de la eficiencia, en los términos antes definidos.

Otro enfoque alternativo que a nuestro juicio reviste interés es el que propone Peter Drucker, el que sólo reconoce dos funciones básicas: Comercialización e innovación, poniendo así énfasis en la relevancia extrema que se le concede en el mundo exigente y competitivo que vivimos, a la conservación y búsqueda de nuevos mercados de consumidores.

Se dice que la empresa es un organismo o institución, ya que podemos reconocer en ella una estructura interna, una cierta distribución de elementos en un determinado orden interno y que es independiente de la forma jurídica que adopte. Los recursos humanos y materiales involucrados en ella no están distribuidos por doquier, aleatoriamente, sino obedecen a un cierto ordenamiento jerárquico y secuencial.

TIPOLOGÍA POR ACTIVIDAD O GIRO

Podemos distinguir los siguientes tipos de empresas, atendido su giro, actividad y objetivo específico.

A) EMPRESAS INDUSTRIALES.

Son aquellas de producción de bienes por transformación de determinados insumos o materias primas en productos físicamente diferentes. Es el caso de fábricas de calzado, muebles, maquinarias e incluso de productos destinados a servir de materias primas a otras industrias. Es decir, se incluyen las fábricas de todos los bienes, sean de consumo, intermedios o de capital. Así, en nuestro ejemplo anterior, una curtiembre es una empresa industrial porque transforma el cuero en bruto (insumo) en cuero curtido (producto), gracias al concurso del trabajo humano y otros materiales. Pero este cuero curtido es, a la vez, insumo, para la empresa que elabora calzado, lo cual no opta para que ambas se consideren empresas industriales,



Instituto de la Empresa

SEDE VIÑA DEL MAR

Viana 273 - Fono 683168 - Fax 682594 - Viña del Mar

por lo que las dos realizan una conversión o transformación que les permite llegar a un resultado diferente llamado producto.

B) EMPRESA DE SERVICIO INDUSTRIAL

Son aquellas que se dedican a prestar servicios más o menos relacionados con la actividad fabril o industrial. Las empresas de instalaciones eléctricas o sanitarias, mantención y reparación, limpieza, corte, tratamientos térmicos y galvánicos, son ejemplos típicos de empresas que prestan este tipo de servicios. Un lavaseco, un garage, un taller de cromado y niquelado, una reparadora de calzado, un servicio técnico de mantención de máquinas de oficina o de fábrica, un centro de secado de madera, una sastrería, son empresas de servicio industrial.

C) EMPRESAS COMERCIALES.

Son empresas de compra y venta. Compran algo y lo venden sin modificarlo substancialmente, aportando el servicio de distribución y oferta del producto al mercado y eventualmente el de promoción de ventas. Es el caso de las distribuidoras de artículos alimenticios, cadenas y supermercados, compraventa de automóviles, etc.

D) EMPRESAS MIXTAS O MULTIACTIVAS.

Son empresas que a la vez producen bienes y prestan servicios de algún tipo. Por ejemplo, hay empresas que fabrican o venden sus productos, pero también venden productos fabricados por otras empresas. Esta sería una empresa multiactiva. Otro ejemplo: Una fábrica de maquinaria agrícola, que también se dedica a reparar este tipo de maquinaria. O un taller mecánico de fabricación que, simultáneamente con vender su producto, digamos, clavos o herramientas manuales, vende también un servicio industrial, por ejemplo el tratamiento térmico de productos elaborados y vendidos por otras empresas.

E. EMPRESAS DE SERVICIOS COMUNITARIOS.

Por último, existe una amplia gama de empresas que realizan diversos servicios que satisfacen necesidades de la comunidad y que no están ligados a la actividad industrial ni comercial. Es el caso de una organización de tipo religioso (la Iglesia



Instituto de la Empresa

SEDE VIÑA DEL MAR

Viana 273 - Fono 683168 - Fax 682594 - Viña del Mar

Católica, por ejemplo), un Colegio o un Centro Educacional, un Hospital, una Oficina Postal, el Ejército y Fuerzas Armadas en general, etc.

TIPOLOGÍA POR ESTRUCTURA JURÍDICA Y SOCIAL

Así como según el origen del capital, existen empresas privadas (de propiedad de personas o particulares), públicas (pertenecen al estado) o mixtas (del estado y particulares en alguna proporción), las primeras pueden adoptar diferentes formas jurídicas:

A) EMPRESAS UNIPERSONALES.

Tienen un propietario único como persona natural. Cualquiera de nosotros puede convertirse en empresario organizado y explotando un negocio con nuestro propio nombre. En tal caso, debemos responder por los compromisos contraídos en el giro del negocio con todos nuestros bienes personales.

B) SOCIEDADES PERSONAS O COLECTIVAS.

En estas empresas, se unen dos o más socios, quienes aportan un capital y responden hasta el monto de dicho aporte. Por eso se llaman sociedades de responsabilidad limitada. En ciertos casos no existen tal condición, por lo que su responsabilidad es ilimitada, comprometiéndose los bienes personales de los socios en el giro del negocio.

C) SOCIEDADES ANÓNIMAS O DE CAPITAL.

De ordinario cuentan con muchos socios, cuya responsabilidad esta limitada al valor de su aporte, que se expresa en un cierto número de acciones. La administración de la sociedad está a cargo de un directorio, que es elegido por los socios en proporción al volumen de sus aportes.

D) SOCIEDAD COMANDITARIAS.

Son relativamente escasas y combinan características de los tipos anteriores,



LAS FUNCIONES AMBIENTALES DE LA EMPRESA

4. COMERCIALIZACIÓN:

Como hemos visto, ventas es la función que caracteriza a la empresa. La empresa es tal, sólo si vende. La venta es la fuente básica y permanente de financiamiento que permite a la empresa realizar las demás funciones.

Bajo un enfoque tradicional, el énfasis de esta función recae en vender una cierta producción, hoy se subraya la necesidad de captar mercados, adaptándose constantemente la producción hacia los gustos y preferencias de los consumidores, de donde se prefiere la denominación de función marketing o mercados, que es más amplia y sugerente que la de ventas.

Su objetivo es detectar, captar, asegurar, mantener e incrementar un segmento o porción del mercado, al cual vender el bien o servicio producido. Por eso, lo primero debe consistir en conocer ese mercado o conjunto de consumidores, a objeto de producir algo deseado o requerido por estos. Esta es la esencia de la investigación o estudios de mercado, que son herramientas al servicio de éste objetivo.

A veces se omite o simplifica en exceso esta etapa, lo que no es signo automático de fracaso, pero si implica un evidente mayor riesgo.

A continuación, y según los resultados de la investigación de mercado, recién se define el producto que satisfaga una necesidad del segmento de consumidores al que irá dirigido, en la cantidad y calidad que ellos requieren.

Esto está estrechamente relacionado con el precio al cual se vende, lo que significa que el desea que los consumidores experimenten por el producto, manifestado en la cantidad que ellos demandan, dependerá inversamente del precio al que lo ofrezcamos. Además, existen otras herramientas que facilitan alcanzar el objetivo, como son la promoción de ventas (publicidad y venta a domicilio) y los canales de distribución (venta directa, distribuidores mayoristas, minoristas, locales comerciales, etc.)

El uso combinado de todas estas herramientas, permiten cumplir en mayor o menor medida el objetivo ventas, recibe por lo general el nombre de comercialización.



Instituto de la Empresa

SEDE VIÑA DEL MAR

Viana 273 - Fono 683168 - Fax 682594 - Viña del Mar

COMPRAS

La empresa, para producir, tiene que comprar; en la compra de materias primas y materiales comienza el proceso productivo de las empresas industriales. En empresas comerciales, esta función es aún más significativa, ya que los bienes adquiridos no sufrirán alteraciones de importancia antes de ser vendidos: en esas empresas no hay producción física.

La función compras considera como técnicas la administración de materiales, que se preocupa de todo el proceso que va desde la detención de una necesidad de material hasta que ese material es incorporado a un producto, pasando por la determinación de que cantidad y a que proveedor comprar en qué momento.

La administración de materiales incluye el control de inventarios, que nos dice cuanto hay en existencia de cada material en un momento dado, lo que constituye una base para saber cuando y cuanto comprar de nuevo.

PRODUCCIÓN

Es la función que caracteriza a la empresa industrial y la diferencia de la empresa comercial, que sólo compra para vender, pero no transforma lo que compra, sino lo vende tal como está. La función producción se preocupa, entre otros, de los siguientes aspectos:

A) El diseño técnico industrial de los productos que elabora, para lo cual se requiere previamente definir (función comercialización) el tipo de productos que ira a llenar una necesidad de la comunidad o un sector de ella, para luego diseñarlo en forma técnica de modo que pueda ser fabricado con las especificaciones y características deseadas.

B) La Ingeniería de Proceso, también llamada Ingeniería Industrial, que incluye: La determinación del proceso productivo o proceso industrial, que considera el conjunto de operaciones que deben ser realizadas en un orden secuencial para obtener el producto en las condiciones requeridas.

La selección primaria de maquinarias, equipos y dispositivos (machinas, plantillas, etc.), necesarios para realizar el proceso.

El estudio de los métodos de trabajo del factor humano, para que se haga un adecuado uso de los factores físicos o materiales en la culminación del proceso; para



Instituto de la Empresa

SEDE VIÑA DEL MAR

Viana 273 - Fono 683168 - Fax 682594 - Viña del Mar

un mejor análisis de los métodos de trabajo, conviene a menudo realizar estudios de movimientos y tiempos de las distintas operaciones del proceso.

El estudio de la distribución de planta o Lay-out, es decir, la correcta disposición de las máquinas y equipos dentro del taller, de modo de evitar cruces y retrocesos que dificultan y encarecen el proceso.

El equilibrio de línea, que pretende que el proceso productivo sea lo más fluido posible, evitando atochamientos y cuellos de botella en algunas operaciones que retardan el proceso global; este análisis puede modificar la selección primaria de las máquinas y equipos, que pudo haber sido correcta desde el punto de vista tecnológico, pero sin lograrse una línea equilibrada, lo que redundaría en el aspecto económico, la eficiencia y productividad.

C) La programación y control de la producción, entendida como un proceso continuo y permanente al servicio de un envío más racional de las ordenes de trabajo al taller (programación) y su posterior verificación de cumplimiento.

COSTOS

Su tarea es calcular lo más aproximadamente posible lo que cuesta a la empresa la producción que esta vendiendo. La función costos plantea las siguientes aplicaciones:

- Representar una base para que la comercialización fije precios y sepa hasta que límites ellos pueden bajarse para resistir los embates del mercado y la competencia.
- Estimar o presupuestar el costo de artículos fabricados o pedido, permitiendo presentar presupuestos o cotizaciones al cliente.
- Determinar los productos más convenientes o rentables y encauzar de acuerdo a ello los planes futuros de fabricación, en la medida que el mercado lo permita.



Instituto de la Empresa

SEDE VIÑA DEL MAR

Viana 273 - Fono 683168 - Fax 682594 - Viña del Mar

FINANZAS

Esta función contempla dos objetivos básicos y algo contradictorios entre sí, como ya veremos:

A) La liquidez, que consiste en proveer de fondos a la empresa para cumplir sus compromisos financieros (pago a proveedores, a bancos, a impuestos internos, etc.), evitando caer en insolvencia. Para ello, se utilizan herramientas como el análisis financiero y los presupuestos de caja o efectivo.

El análisis financiero es un estudio de la solvencia de la empresa, que por lo general se base en el cálculo de índices o razones de liquidez, que son relaciones cuantitativas entre diversas cuentas del balance de la empresa, que se comparan periódicamente entre sí y con los índices correspondientes de otras empresas similares si se conocen.

El presupuesto de caja pretende predecir el comportamiento futuro de los ingresos y egresos de dinero que tendrá la empresa mes a mes, semana a semana y hasta día a día. Eso permite prever los posibles déficit de caja que se produzcan en algún momento, adelantándose a buscar el financiamiento que nos deje a cubierto.

B) La rentabilidad, que consiste en obtener la máxima utilidad o retorno respecto de los recursos invertidos en la empresa (nuevamente estamos hablando de eficiencia). Para ello, se utiliza el análisis económico, el análisis de punto de equilibrio, los presupuestos operacionales y la evaluación de proyectos o presupuestos de capital.

ASESORÍA JURÍDICA

La marcha de las empresas se ha ido haciendo más compleja ante la necesaria participación del estado como instrumento regular y fiscalizador del sistema económico. Ello ha provocado la existencia de normas y disposiciones legales y administrativas, que obligan a las empresas a actuar en una serie de materias al tenor de ellas, lo cual las instala a hacerse asesorar en sus decisiones por personas que conozcan profundamente estas disposiciones.

Por otra parte, las relaciones de negocios entre empresas (compra, venta, crédito, etc.). También hacen necesaria la existencia de asesoría jurídica en las prácticas comerciales corrientes.



Instituto de la Empresa

SEDE VIÑA DEL MAR

Viana 273 - Fono 683168 - Fax 682594 - Viña del Mar

Por tal motivo, es conveniente considerar la asesoría jurídica como otra función de la empresa, eminentemente asesora, y con mayor o menor alcance según las condiciones específicas de cada una.

La función asesoría jurídica proporciona ayuda a la empresa en la solución de problemas legales, tales como trámites de formación y término de sociedades, legislación laboral, tributaria, comercial, etc.

INFORMÁTICA

Con este nombre queremos destacar una función nueva, propia de nuestros tiempos, que con vigor joven y vertiginoso desarrollo, se ha ganado este derecho. La Informática-Ciencia del tratamiento automático y racional de la información, constituye hoy en día un poderoso foco de atención, por la importancia que con justicia se concede a la información en el funcionamiento global de la empresa y de todas y cada una de sus funciones ambientales.

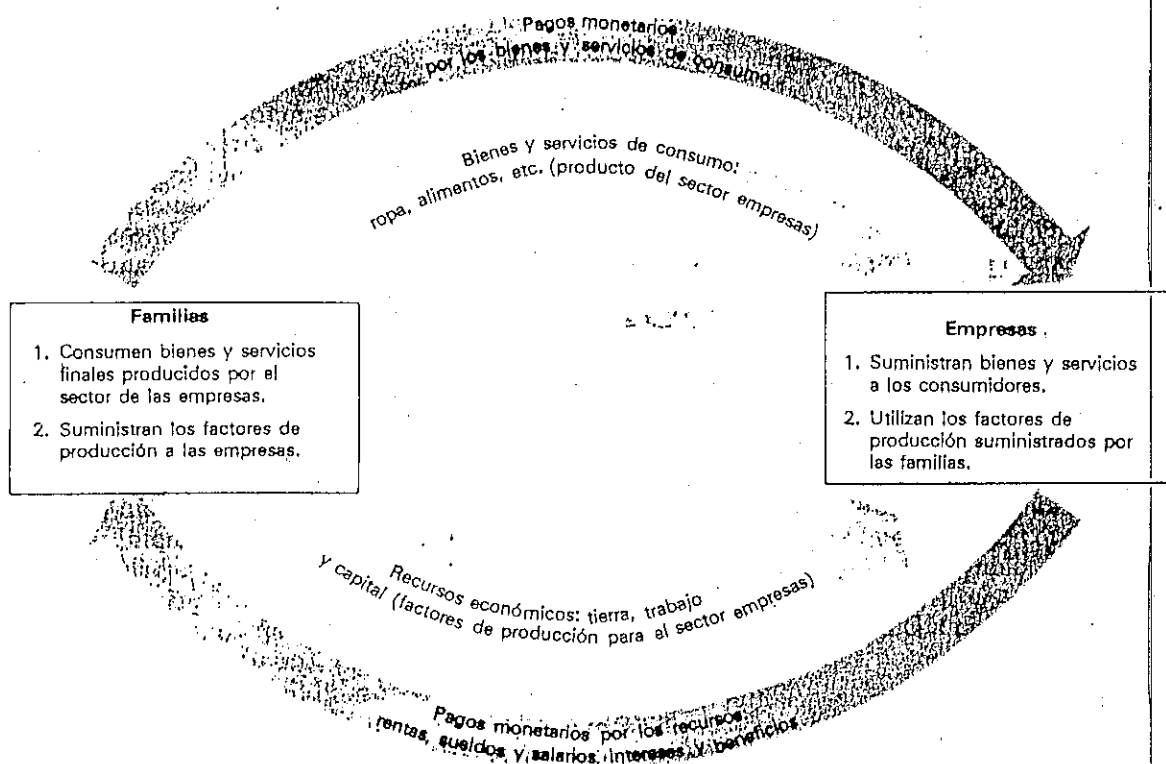
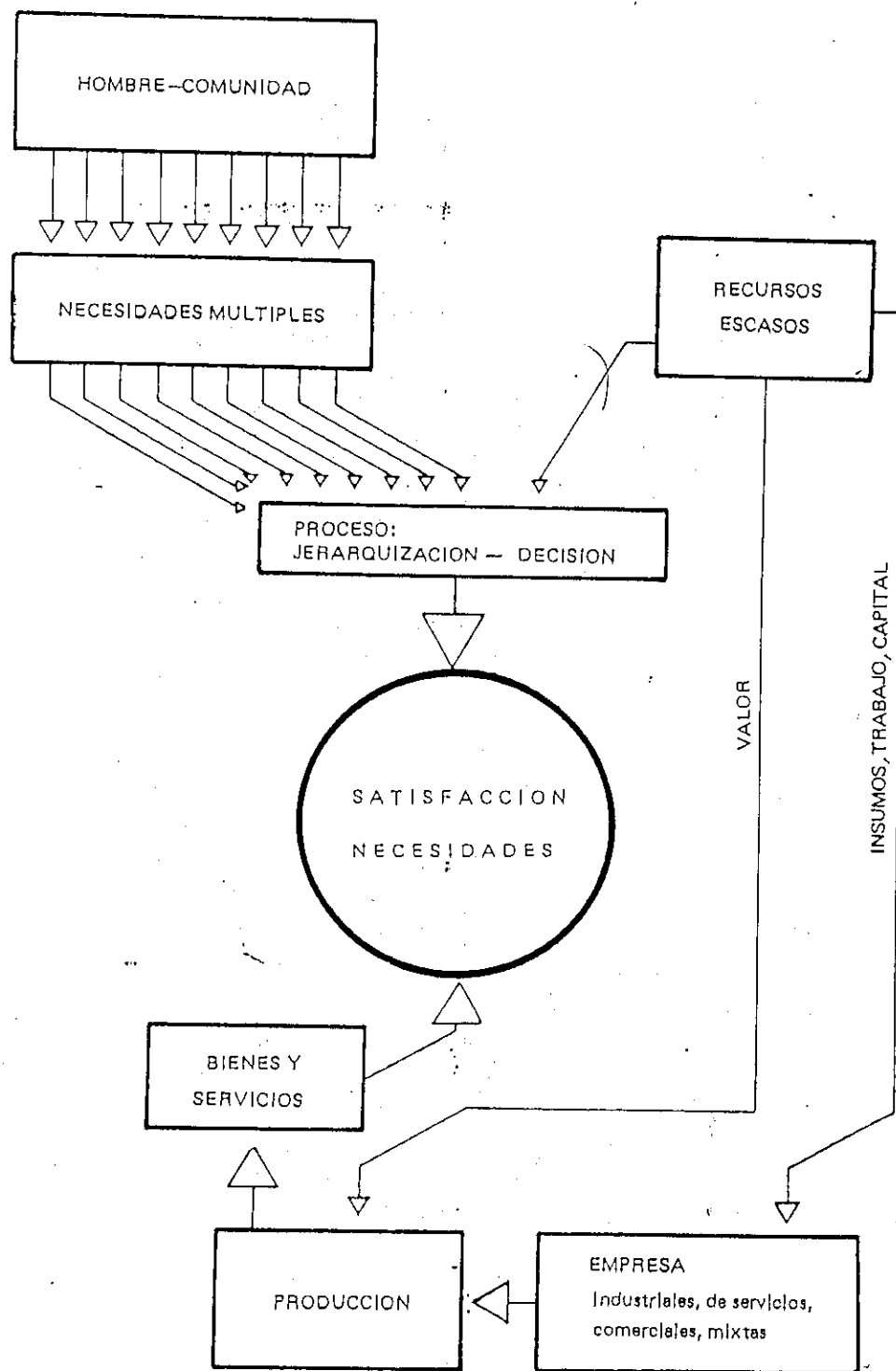


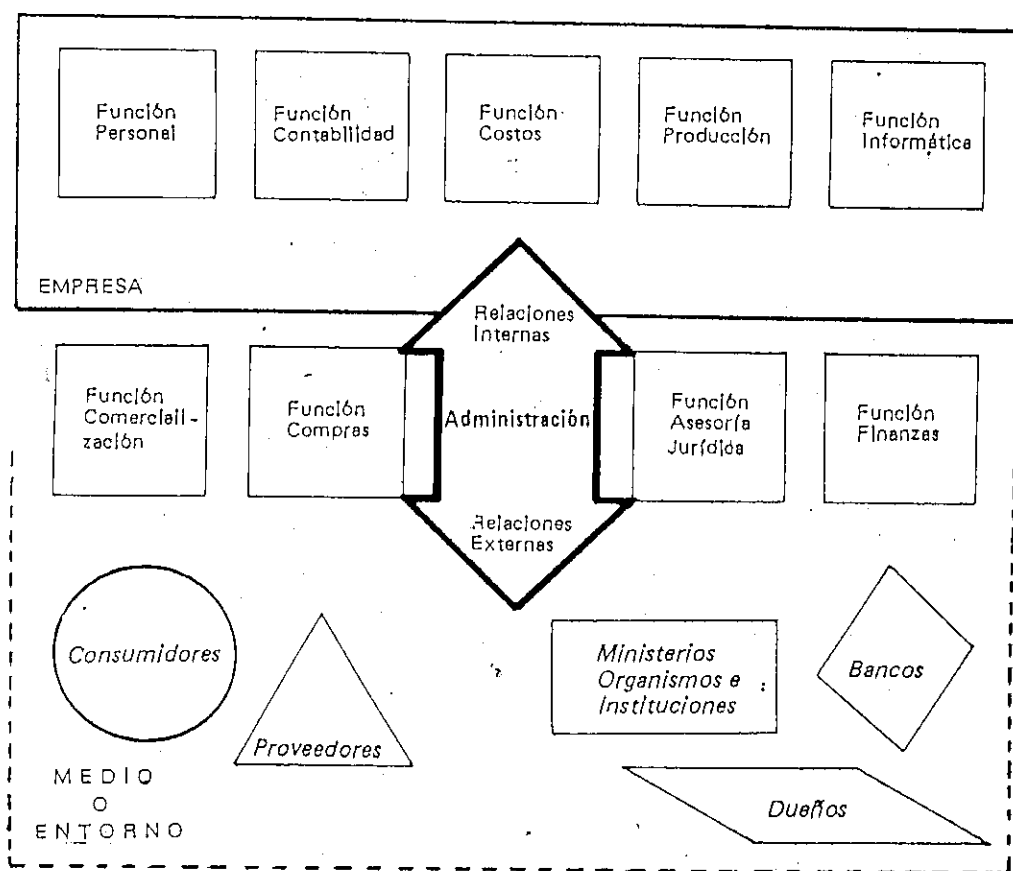
Figura 3-3

El flujo de bienes, servicios, recursos y pagos monetarios en una economía simple

Los pagos monetarios se muestran en las flechas exteriores: son los pagos correspondientes al flujo de bienes, servicios y recursos representados en las flechas interiores.



"Relaciones y Funciones Ambientales de la Empresa"



Se Verón 2
Videos de
Marketing //

1 NATURALEZA, CONCEPTOS Y CLASIFICACIÓN DE LA CONTABILIDAD DE COSTOS

OBJETIVOS DE APRENDIZAJE

Una vez finalizado este capítulo, el lector debe ser capaz de:

- ☒ Diferenciar entre contabilidad financiera, gerencial y de costos.
- ☒ Relacionar los objetivos de la gerencia y analizar de qué manera éstos se logran.
- ☒ Comprender la importancia de la estructura organizacional y el uso de los organigramas (cuadros corporativos) en el logro de las metas de una empresa.
- ☒ Diferenciar entre costos, gastos y pérdidas.
- ☒ Diferenciar entre costos directos y costos indirectos.
- ☒ Definir los tres componentes esenciales de un producto.
- ☒ Definir costos primos y costos de conversión.
- ☒ Definir costos variables, fijos y mixtos, y analizar los efectos de los cambios en el volumen de estos costos.
- ☒ Clasificar los costos por departamento, área funcional o período en el cual se cargan al ingreso.
- ☒ Analizar la relación de los costos con la planeación, el control y la toma de decisiones.
- ☒ Diferenciar entre costos estándares y presupuestados, costos controlables y no controlables, costos fijos comprometidos (o costos fijos autorizados) y discrecionales.

MT. HOOD CHEMICAL CORP., Portland, Oregón

Descripción:	Fábrica de detergentes y limpiadores
Mercado:	Hospitales, restaurantes y lavanderías en Oregón, Washington, Idaho y Montana
Ingresos en 1989:	US\$7 millones
Ganancias en 1989:	No hay datos disponibles
Patrimonio:	Propiedad privada
Vicepresidente financiero:	Thomas Mulflur, (contador)

Muchas empresas de salud aprenden un poco tarde el juego de la contabilidad de costos moderna. Por eso el fundador usualmente se centra en el diseño de un producto, en la capacitación de la fuerza de ventas y en manejar el negocio. Mt. Hood Chemical Corporation tuvo que pasar por tres generaciones administrativas para centrarse en los costos de sus productos.

Mt. Hood Chemical Corp. ha estado operando durante 85 años con el suministro de productos de limpieza a clientes en todo el noroeste del Pacífico. Su inventario consiste literalmente en cientos de artículos. Durante 75 años, la empresa sabía muy poco en realidad sobre cuál era el costo de sus productos. Así, cuando un vendedor salía a visitar un cliente, el precio era el máximo posible de acuerdo con las circunstancias del momento.

"Solíamos hacer nuestras facturas a mano", recuerda Thomas Mulflur, vicepresidente financiero de la compañía. "Reuníamos un gran cúmulo de facturas, por lo menos sesenta, y teníamos que consultar nuestro libro de costos y buscar cada producto", dice. "Nos tomaba todo un día". De hecho, hasta hace diez años, la compañía realizaba toda su contabilidad a mano: facturación, cuentas por cobrar, desembolsos, cuentas por pagar, etc. Una de las razones por las que Deloitte & Touche —en ese entonces Touche Ross & Co.— contrató a Mulflur, fue para automatizar el sistema contable.

En la actualidad, aun las compañías más pequeñas cuentan con algún tipo de computador para que les ayude. La mayor parte de las tareas contables deben automatizarse por razones de velocidad y exactitud, lo que a su vez conduce al mejoramiento de la información para la toma de decisiones gerenciales. "Para administrar en forma efectiva, debe contarse con información sobre contabilidad de costos, es todo", asegura Mulflur, así como para los costos de las materias primas, la mano de obra directa y los costos indirectos de fabricación. "Ahora, cuando realizamos una venta, sabemos con exactitud cuáles son nuestros costos en forma inmediata y, algunas veces, simplemente no podemos aceptar ciertas ventas".

Mulflur calcula que la compañía ha gastado alrededor de US\$80,000 en este sistema de información durante un período de cinco años. Pero considera que se paga por sí solo en dos años. "Cuando comenzamos a realizar un seguimiento de nuestros costos de ventas en enero de 1985, éstos eran cinco puntos porcentuales más altos que ahora", afirma éste. "Sabíamos que debíamos obtener mejores márgenes y eso es exactamente lo que hemos hecho".

El propósito fundamental de la contabilidad es proporcionar información financiera relacionada con una entidad económica. Así, la contabilidad se refiere a la medición, al registro y a la presentación de este tipo de información a varios grupos de usuarios. La gerencia requiere información financiera para planear y controlar las actividades de un negocio, al igual que otras personas que proveen fondos o que tienen diversos intereses en las operaciones de la entidad.

Hace casi trescientos años, un comerciante londinense hizo el siguiente comentario: "Simplemente es imposible que un comerciante sea próspero en los negocios sin un conocimiento de la contabilidad, lo mismo que un marinero conduzca un barco a cualquier parte del globo sin saber de navegación". Las operaciones de una firma eran sencillas cuando se hizo esta aseveración. Casi todas las transacciones se realizaban con otros comerciantes y clientes y, por tanto, su registro se hacía sobre una base objetiva: el comerciante sabía el precio que pagaba por los productos, lo que recibía y los costos no relacionados con éstos. La utilidad del comerciante y la ganancia de cada producto vendido eran simples de calcular.

Por supuesto, el ambiente comercial ha cambiado. A medida que aumentan las necesidades de los usuarios, también evolucionan los conceptos de contabilidad que satisfacen las exigencias de un ambiente comercial cambiante¹. A principios del siglo XIX, la Revolución Industrial introdujo el proceso de producción de múltiples etapas, y fue necesario determinar el costo de cualquier producto en cada fase y medir el desempeño de los trabajadores y gerentes en todas las etapas. La medida común de eficiencia era el costo por unidad producida. A finales del siglo XIX surgió el desarrollo de grandes firmas de comercialización que tenían líneas de múltiples productos de consumo como Marshall Field, Sears-Roebuck y Woolworth, y éstas necesitaban un procedimiento para medir su eficiencia interna. En las empresas de manufactura de múltiples productos/múltiples divisiones de comienzos del siglo XX, no era suficiente explicar todos los costos que generaba determinado producto, a medida que se avanzaba en el proceso de producción. Ahora muchos productos utilizan los mismos recursos, y esto hace que la contabilización de los costos de cada producto sea aún más difícil puesto que estos recursos tienen que asignarse a más de un producto. Además, a medida que las firmas se descentralizaban, los gerentes de división asumían la responsabilidad de las decisiones comerciales importantes. Como resultado, se hizo imperiosa la evaluación del desempeño de las divisiones. En todas estas organizaciones —firmas de producción en varias etapas, empresas comercializadoras de diversos productos y otras de manufactura de múltiples productos/múltiples divisiones— surgió la necesidad de motivar a los gerentes. Las medidas desarrolladas para evaluar el desempeño de los gerentes y de los trabajadores también se utilizaron como base para las bonificaciones y la compensación por incentivos.

El sistema contable que suministra la información para medir los costos de un producto, el rendimiento y el control de las operaciones se denomina *contabilidad de costos* o *sistema de contabilidad gerencial*. Este sistema es el tema central de este libro. En la actualidad las palabras del comerciante londinense son válidas todavía.

¹ Para conocer una excelente explicación de los cambios en el ambiente comercial que han influenciado la contabilidad, véase H. Thomas Johnson y Robert S. Kaplan, *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting* (Boston: Harvard Business School Press, 1987).

CONTABILIDAD FINANCIERA VERSUS CONTABILIDAD DE COSTOS

Las dos principales áreas de la contabilidad son la *contabilidad financiera* y la *contabilidad de costos* o *contabilidad gerencial*. La contabilidad financiera se ocupa principalmente de los estados financieros para uso externo de quienes proveen fondos a la entidad y de otras personas que puedan tener intereses creados en las operaciones financieras de la firma. Entre los proveedores de fondos se incluyen los accionistas (los propietarios de la empresa) y los acreedores (aquellos que proporcionan préstamos). Los inversionistas y aquellos que les ayudan a asimilar la información, los analistas financieros, también se interesan en los informes financieros. Los principios contables utilizados por las personas que elaboran los estados financieros son los "principios contables generalmente aceptados" (PCGA), según lo estipulado por el Financial Accounting Standards Board y su predecesor, el Accounting Principles Board. Aunque existe algún grado de flexibilidad en la contabilidad financiera sobre la decisión del tratamiento de ciertas transacciones, cualquier desviación de los PCGA expone al contador a un pleito potencial. Bajo los PCGA, la elaboración de los informes financieros se basa en datos históricos. La información financiera se limita a las operaciones de la firma como una totalidad, con pequeñas referencias a las operaciones de cada una de las líneas de productos y divisiones.

La contabilidad de costos o gerencial se encarga principalmente de la acumulación y del análisis de la información relevante para uso interno de los gerentes en la planeación, el control y la toma de decisiones. En las siguientes dos secciones se presentan algunas definiciones de la contabilidad de costos, de acuerdo con la National Association of Accountants, pero el aspecto clave para recordar es que las medidas financieras generadas pueden adoptar cualquier forma que la gerencia considere relevante para fines internos. Con frecuencia, la información histórica se utiliza en los sistemas de contabilidad de costos, y a menudo también se incluyen estimados de los costos o beneficios futuros. Sin embargo, el nivel de detalle acerca de algunas líneas de productos y divisiones se determina por las necesidades de la gerencia.

No puede hacerse demasiado énfasis en que el diseño de un sistema de contabilidad de costos o gerencial se base en las necesidades de la gerencia. Se explicarán los procedimientos empleados por muchas firmas en el desarrollo de sus sistemas, pero recuérdese que si puede desarrollarse uno mejor para la contabilidad de costos o gerencial, el contador de costos sólo necesita obtener permiso de la alta gerencia para cambiarlo. La firma no requiere la opinión de un auditor externo para que le informe si el nuevo sistema está de acuerdo con los PCGA. De hecho, la comprensión de las necesidades de los gerentes internos por parte del auditor externo generalmente se encuentra limitada. En la práctica hemos visto que muchos auditores externos sugieren sistemas que no sólo tienen poco valor para los propósitos internos, sino que suministran información errónea.

La importancia de adaptar la contabilidad de costos para satisfacer las necesidades de nuevos ambientes comerciales es clara a partir del actual desafío que enfrentan los contadores de costos. En el transcurso de los años ochenta se observaron tres desarrollos orientados a mejorar la posición competitiva de las firmas manufactureras de los EE.UU. con respecto al resto del mundo. Primero, se dio mayor énfasis a la calidad de los productos. En este caso "calidad" significa el grado hasta el cual el producto cumple sus especificaciones. Calidad en este sentido se conoce comúnmente como *calidad de la conformidad* y los costos asociados se denominan *costo de la calidad*. Estos costos se analizarán de manera más detallada en el capítulo 10. Los sistemas tradicionales de contabilidad de costos no están diseñados para medir el de la calidad; como resultado, poco se conoce acerca de cómo pueden reducirse éstos. Para ilustrar la importancia de medir el costo de la calidad e integrar esa medida en un sistema de contabilidad de costos, a continuación presentamos un ejemplo de la Computer Systems Division de Hewlett-Packard relacionado con el daño financiero que puede causar una resistencia defectuosa de dos centavos.

Si usted detecta la resistencia antes de utilizarla y la arroja, pierde 2¢. Si no la descubre hasta que ésta se suelta a un componente del computador, la reparación puede costar US\$10. Si no detecta el componente hasta que está en manos del usuario del computador, la reparación costará cientos de dólares. En efecto, si un computador de US\$5,000 debe repararse en el campo, los gastos podrían superar los costos de manufactura².

El segundo desarrollo importante es la introducción de los procesos de producción de manufactura para disminuir el tiempo "sin valor agregado" que se asocia a la terminación de un producto y, por tanto, para reducir el nivel de inventarios. Esta es la filosofía implícita en la estrategia de manufactura conocida como *producción justo a tiempo* (JAT). Esta filosofía se explica en el capítulo 10, junto con una

² Jeremy Main, "The Battle of Quality Begins," *Fortune* (December 29, 1980) p. 33.

definición del tiempo sin valor agregado. Algunas compañías de los EE.UU. como Hewlett-Packard, Harley Davidson e IBM han modificado sus sistemas de contabilidad de costos para adaptarse a la filosofía del "justo a tiempo" (JAT); sin embargo, la mayor parte no lo hace.

Finalmente, con la creciente introducción de procesos de manufactura integrados al computador (sistemas de manufactura controlados por computadores), el costo del equipo aumenta el costo de manufactura de un producto. Sin embargo, en la tradicional contabilidad de costos, cuando diversos costos de producción no pueden identificarse con un producto en particular se asignan a otros productos en una firma de múltiples productos, el prorrateo se relaciona con la cantidad de horas de mano de obra, no con el tiempo de máquina.

¿Ha estado la contabilidad de costos a la altura del desafío de adaptarse a los avances realizados en manufactura? No, según un estudio realizado por la NAA, titulado *Cost Accounting in a JIT Environment*, publicado en mayo de 1988. Los hallazgos de este estudio sugieren que la contabilidad de costos ha estado siguiendo, no dirigiendo, los cambios en el ambiente de manufactura. Además, el estudio revela que la contabilidad de costos con frecuencia está interfiriendo en lugar de ayudar a ajustar las modificaciones que ocurren en el proceso de manufactura.

La información que provee un sistema de contabilidad de costos se utiliza en las principales decisiones comerciales. Los críticos de los sistemas tradicionales de contabilidad de costos sostienen que la información suministrada es de poco valor y, como resultado, las decisiones tomadas perjudican la competitividad de las empresas de los EE.UU. en los mercados mundiales. Algunos han llamado la contabilidad de costos "¡El enemigo público No. 1!"

CONTABILIDAD DE COSTOS VERSUS CONTABILIDAD GERENCIAL

Hemos estado utilizando los términos "contabilidad de costos" y "contabilidad gerencial" en forma indiferente. El término tradicional es contabilidad de costos, y ése es el título escogido para este libro. Sin embargo, en los últimos años se ha modificado la definición formal de contabilidad de costos³. La National Association of Accountants (NAA)⁴ define la contabilidad de costos en el Statement on Management Accounting (SMA) No. 2, como "una técnica o método para determinar el costo de un proyecto, proceso o producto utilizado por la mayor parte de las entidades legales de una sociedad, o específicamente recomendado por un grupo autorizado de contabilidad".

El término "contabilidad gerencial", como lo define la NAA en el SMA Statement No. 1A, se utiliza en su sentido más amplio y se relaciona mejor con el contenido de este libro. La NAA define la contabilidad gerencial como el proceso de:

Identificación. El reconocimiento y la evaluación de las transacciones comerciales y otros hechos económicos para una acción contable apropiada.

Medición. La cuantificación, que incluye estimaciones de las transacciones comerciales u otros hechos económicos que se han causado o que pueden causarse.

Acumulación. El enfoque ordenado y coherente para el registro y clasificación apropiados de las transacciones comerciales y otros hechos económicos.

Análisis. La determinación de las razones y las relaciones de la actividad informada con otros hechos y circunstancias de carácter económico.

Preparación e interpretación. La coordinación de la contabilización y/o la planeación de datos presentados en forma lógica para que satisfagan una necesidad de información, y en caso de ser apropiadas, que incluyan las conclusiones sacadas de estos datos.

Comunicación. La presentación de la información pertinente a la gerencia y otras personas para usos interno y externo.

La gerencia utiliza la contabilidad gerencial para:

Planear. Para lograr una comprensión de las transacciones comerciales esperadas y otros hechos económicos y su impacto en la organización.

³ Véase el apéndice 1 para conocer un análisis de las diversas asociaciones de profesionales y agencias gubernamentales que influyen en la contabilidad de costos.

⁴ National Association of Accountants, *Statements on Management Accounting: Management Accounting Terminology*, Statement No. 2, New York, June 1, 1983, p. 25.

Evaluar. Juzgar las implicaciones de diversos hechos pasados y/o futuros.

Controlar. Garantizar la integridad de la información financiera relacionada con las actividades de una organización o sus recursos.

Asegurar la contabilidad. Implementar el sistema de información lo más cerca posible a las responsabilidades de la organización y que contribuya a la medición efectiva del desempeño gerencial⁵.

OBJETIVOS DE LA CONTABILIDAD GERENCIAL

Al comienzo de este capítulo se describió el objetivo básico de la contabilidad gerencial al generar información para uso interno de los gerentes para la planeación, el control y la toma de decisiones. Más formalmente, los objetivos de la contabilidad gerencial han sido expuestos por la NAA en el SMA Statement No. 1B, para:

- 1 Suministrar información requerida para las operaciones de planeación, evaluación y control, salvaguardar los activos de la organización y comunicarse con las partes interesadas y ajenas a la empresa.
- 2 Participar en la toma de decisiones estratégicas, tácticas y operacionales, y ayudar a coordinar los efectos en toda la organización⁶.

Para lograr los objetivos anteriormente mencionados, los contadores gerenciales deben asumir las siguientes responsabilidades: planeación, evaluación, control y aseguramiento de la contabilización de recursos y de la presentación de informes para uso externo⁷.

Las actividades necesarias para desempeñar las responsabilidades del contador gerencial son: elaboración de informes, interpretación, administración de recursos, desarrollo de sistemas de información, implementación tecnológica, verificación y administración⁸. Los procesos operacionales necesarios para realizar las actividades requeridas son: identificación, medición, acumulación, análisis, preparación, interpretación y comunicación⁹.

En la figura 1-1 se reproduce el SMA Statement No. 1B que presenta una visión general de los objetivos de la contabilidad gerencial. Los estándares de la conducta ética para los contadores gerenciales, según lo establecido por la NAA, se presentan en el apéndice 2 de este capítulo.

Esta definición de contabilidad gerencial y la lista adjunta de objetivos que se basa en ésta, proporcionan una *estructura conceptual* sobre la cual pueden fundamentarse los conceptos y las aplicaciones del costo del producto (parte 1) y la evaluación del desempeño y la toma de decisiones gerenciales (parte 2).

Puesto que los sistemas tradicionales de contabilidad de costos (gerenciales) no se han adaptado a los recientes avances en manufactura, los autores del estudio de la NAA, *Cost Accounting in a JIT Environment*, mencionado anteriormente, han sugerido una nueva estructura conceptual. Proponen un nuevo enfoque para la contabilidad gerencial fundamentado en la *información con base en la actividad*, que se explicará en el capítulo 10 cuando se lleve a cabo el análisis del JAT.

ENFOQUE INTERDISCIPLINARIO PARA LA CONTABILIDAD GERENCIAL

La contabilidad gerencial recurre a otras áreas del comercio, de la economía y de las ciencias del comportamiento en el diseño de sistemas. Los contadores han empleado los conceptos "marginal" o "incremental" de la economía para suministrar información útil a fin de determinar el verdadero costo de los productos, la fijación de precios de los mismos y la decisión de añadir o descartar una línea o división de determinado producto. El concepto incremental de la economía simplemente establece que

⁵ National Association of Accountants, *Statements on Management Accounting: Definition of Management Accounting*, Statement Number 1A, New York, March 19, 1981, pp. 4-5.

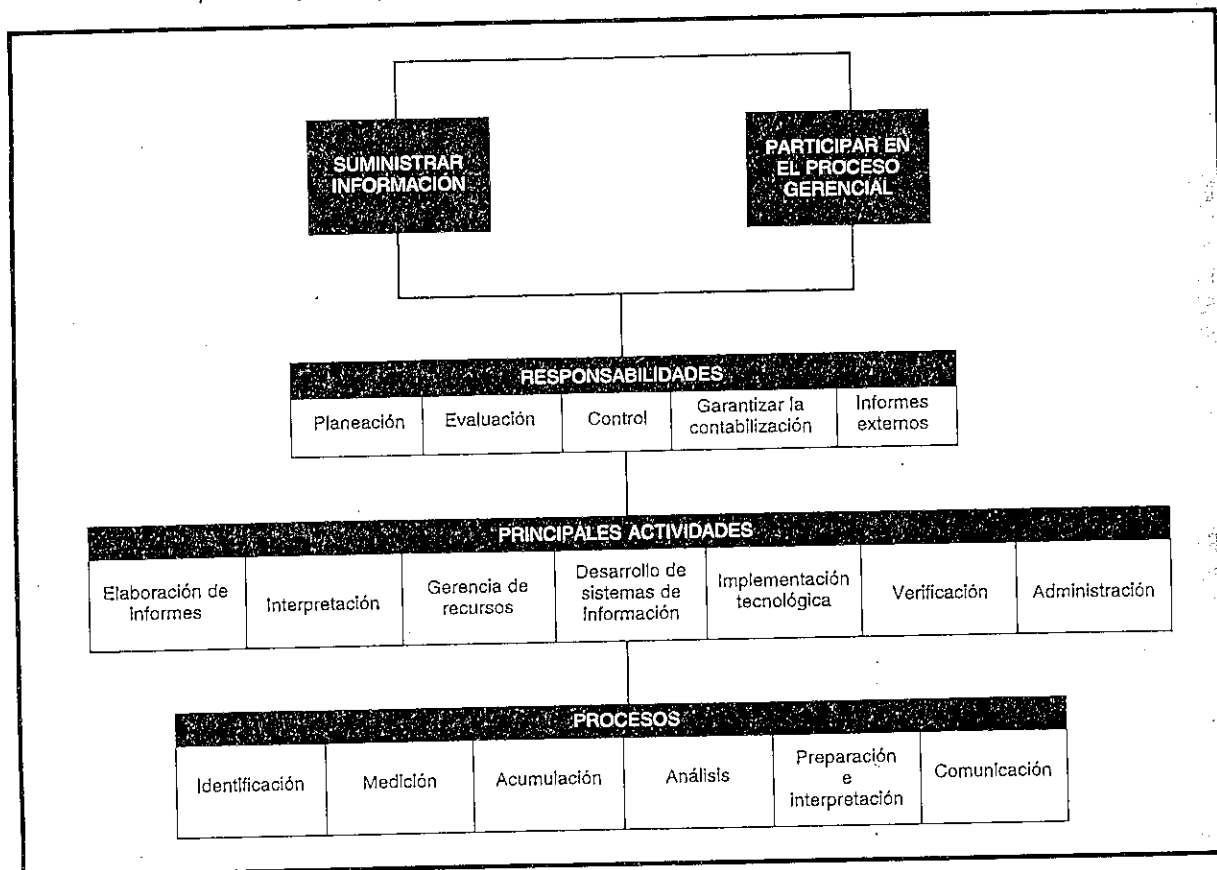
⁶ National Association of Accountants, *Statements on Management Accounting: Objectives of Management Accounting*, Statement No. 1B, New York, June 17, 1982, p. 2.

⁷ *Ibid.*, p. 3.

⁸ *Ibid.*, p. 4.

⁹ *Ibid.*, p. 6.

FIGURA 1-1 Objetivos de la contabilidad gerencial. (National Association of Accountants, *Statements of Management Accounting: Objectives of Management Accounting*, Statement No. 1B, New York, NY, June 17, 1982, p. 6).



la medida relevante de costos, ingreso o beneficio asociados a una decisión es la diferencia entre lo que ocurriría si se emprendiera algún curso de acción y si no se siguiera alguno. Más adelante en este capítulo cuando se analice el comportamiento de los costos, será más clara la aplicación de este principio. En el capítulo 18 se examinará el mismo.

La contabilidad gerencial se basa en las técnicas de la estadística y de la investigación operacional (o ciencia gerencial). La estadística se ha empleado para estimar las relaciones que son importantes para la planeación. Por ejemplo, la relación entre el volumen de cada insumo y la cantidad de unidades producidas debe estimarse mediante una técnica estadística. La investigación operacional puede determinar la mezcla óptima de productos de una firma, dados sus escasos recursos y la asignación de costos a múltiples productos. El contador gerencial no necesita ser un experto en estadística o en investigación operacional para emplear las herramientas de estas áreas. En los capítulos 18 al 20 se muestra cómo pueden aplicarse estas herramientas a la toma de decisiones en la contabilidad gerencial¹⁰.

En un área especial de la economía, *economía de la información*, la información se considera como un bien. Cuando el valor estimado de ésta se compara con los costos estimados que se relacionan con su generación, es posible determinar si podría producirse dicha información. Aunque los principios implícitos en el enfoque de la economía de la información para la contabilidad gerencial son sólidos, es difícil —de hecho, algunas personas dirían que imposible— desarrollar un sistema completo de contabilidad gerencial con base en éste¹¹.

¹⁰ Para las personas que tienen interés en las matemáticas, un excelente estudio de las últimas aplicaciones de las herramientas estadísticas y de la investigación operacional para la contabilidad gerencial puede encontrarse en Robert S. Kaplan y Anthony A. Atkinson, *Advanced Management Accounting* (Englewood Cliffs, N.J.: Prentice-Hall, 1989).

¹¹ El siguiente libro está dedicado al enfoque de la economía de la información para la contabilidad gerencial: Robert P. Magee, *Advanced Managerial Accounting* (New York: Harper & Row, 1986).

Una vez más, el área de la economía cuenta con una teoría que ha sido útil en el desarrollo de la contabilidad gerencial. Los economistas han analizado los principios de la *contratación*¹². Específicamente, en el caso de una gran corporación, los propietarios de la firma realizan un contrato con la alta gerencia para operar la empresa. Puesto que aquéllos son los directores de la organización y los gerentes de alto nivel son los representantes de los propietarios, contratados por éstos últimos para dirigir la firma, esto se conoce como *relación gerente-agente*. Los dueños asumen el riesgo de que la alta gerencia tome decisiones que son las mejores para los intereses de la alta gerencia y no de los propietarios. Los costos asociados con la toma de decisiones de la alta gerencia, a fin de maximizar su bienestar a expensas de los dueños, se conocen como *costos de representación*. Además, cuando la alta gerencia delega su responsabilidad a la gerencia de bajo nivel, básicamente está efectuando una subcontratación. Debido a que los gerentes de bajo nivel pueden tomar decisiones que son óptimas para su provecho, esto incrementa los costos de representación. Los principios de la contratación pueden utilizarse para diseñar sistemas que motiven a los gerentes de niveles alto y bajo con el objeto de que actúen en pro del mejor beneficio de los propietarios, no de sí mismos, y así reducir los costos de representación. A su vez, la comprensión del comportamiento de los gerentes requiere un conocimiento de las teorías expuestas en las ciencias del comportamiento. Los principios de la contratación sustentan el diseño de los sistemas de evaluación del desempeño y los planes ejecutivos de compensación por incentivos, que se considerarán en los capítulos 17 al 20.

Convertirse en un exitoso contador gerencial exige mucho más que simplemente asistir a todos los cursos de contabilidad de la institución donde se encuentra, e ignorar las otras áreas.

FUNCIONES DE LA GERENCIA

Las funciones gerenciales generalmente se realizan en los tres niveles de gerencia: alta, media y baja. La gerencia de nivel alto incluye al presidente, los vicepresidentes y otros ejecutivos clave. En la gerencia de nivel medio están los gerentes de división, gerentes de sucursal y los jefes de departamento. La gerencia de nivel bajo está representada por los supervisores y jefes de unidad o sección.

La actividad principal de todos los niveles de gerencia es la *toma de decisiones: la consideración cuidadosa de los cursos alternativos de acción y la selección de la mejor alternativa con el fin de lograr los objetivos específicos*. Para que la gerencia tenga éxito, debe suministrarse una información exhaustiva relacionada con la producción y los costos, sobre una base sistemática y oportuna. Esta información se obtiene de la contabilidad, más específicamente de la contabilidad de costos.

Dentro de la estructura corporativa, todas las posiciones gerenciales generalmente pueden clasificarse según la función y de acuerdo con la autoridad y responsabilidad necesarias para desempeñar tal función. A menudo, la mayor parte de la responsabilidad de una empresa puede dividirse, en forma amplia, en funciones de línea o de *staff*.

Las personas que realizan una *función de línea* son responsables de la supervisión, guía y toma de decisiones. En una relación de línea existe una cadena de poder en la cual la autoridad se representa con una línea recta descendente, que va desde el presidente hasta los gerentes de nivel alto, medio y bajo. El presidente mantiene el control de toda la empresa pero asigna (delega) autoridad a los subordinados.

Quienes realizan una *función de staff* proporcionan asesoría y servicio a otros miembros de la organización pero no pueden exigir que se ejecuten sus recomendaciones. En otras palabras, los miembros del *staff* no tienen autoridad sobre el personal de línea, pero suministran ayuda especializada a los diversos departamentos. Los gerentes de línea y de *staff* de una organización corporativa deben definirse con claridad en los organigramas, de tal manera que los contadores gerenciales puedan proveer la clase de información necesaria para el desempeño de sus funciones.

El contralor, quien es el contador de más alto nivel en la organización, ejerce autoridad de línea y de *staff*. Los contralores tienen responsabilidad de línea para aquellos asuntos que se relacionan con su departamento y de *staff* para aspectos vinculados con otros departamentos.

El contralor y los contadores gerenciales, como elementos que "suministran información y participan en el proceso gerencial"¹³, deben interpretar en su totalidad la estructura organizacional con el fin de

¹² Véase Michael Jensen y William H. Meckling, "Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure", *Journal of Financial Economics* (October 1976), pp. 305-360.

¹³ National Association of Accountants, *Statements on Managerial Accounting*, Statement No. 1B, New York, June 17, 1982, p. 2.

diseñar e implementar un sistema de contabilidad de costos para el beneficio de la organización y su gerencia.

Una vez que se implementa determinado sistema de contabilidad de costos, el contralor y los contadores gerenciales deben evaluar en forma cuidadosa las solicitudes de información no rutinaria de la gerencia. Deben evaluar meticulosamente el costo estimado de suministrar la información *versus* los beneficios esperados de ésta. La siguiente regla de decisión se basa en un simple *análisis de costo-beneficio*: si el costo marginal estimado de suministrar la información es mayor que los beneficios marginales esperados que se derivan de contar con esta fuente, se *rechaza* la solicitud de la gerencia. Esto es sólo una aplicación sencilla del enfoque de la economía de la información analizado antes.

ESTRUCTURA ORGANIZACIONAL

Una gerencia efectiva requiere una estructura organizacional cuidadosamente definida. Esta es la estructura dentro de la cual se realizarán las actividades de la compañía que exige una definición de las obligaciones de cada ejecutivo. A través de la creación de una organización sólida, la compañía es capaz de coordinar las actividades de muchos departamentos y subdivisiones, dirigidos por individuos a quienes se les asignan grados variables de autoridad y responsabilidad.

Un factor importante en el desarrollo de una organización eficiente es la clasificación de actividades en áreas claramente definidas que puedan administrarse sin complicaciones, como departamentos, divisiones, sucursales o secciones. Esto permite la especialización de las funciones: en un negocio de manufactura, estas funciones serían manufactura, mercadeo y administración. Éstas, a su vez, pueden subdividirse en muchos departamentos especializados, que dependen del alcance y la cantidad de trabajo involucrado.

FIGURA 1-2 Organigrama de una compañía manufacturera

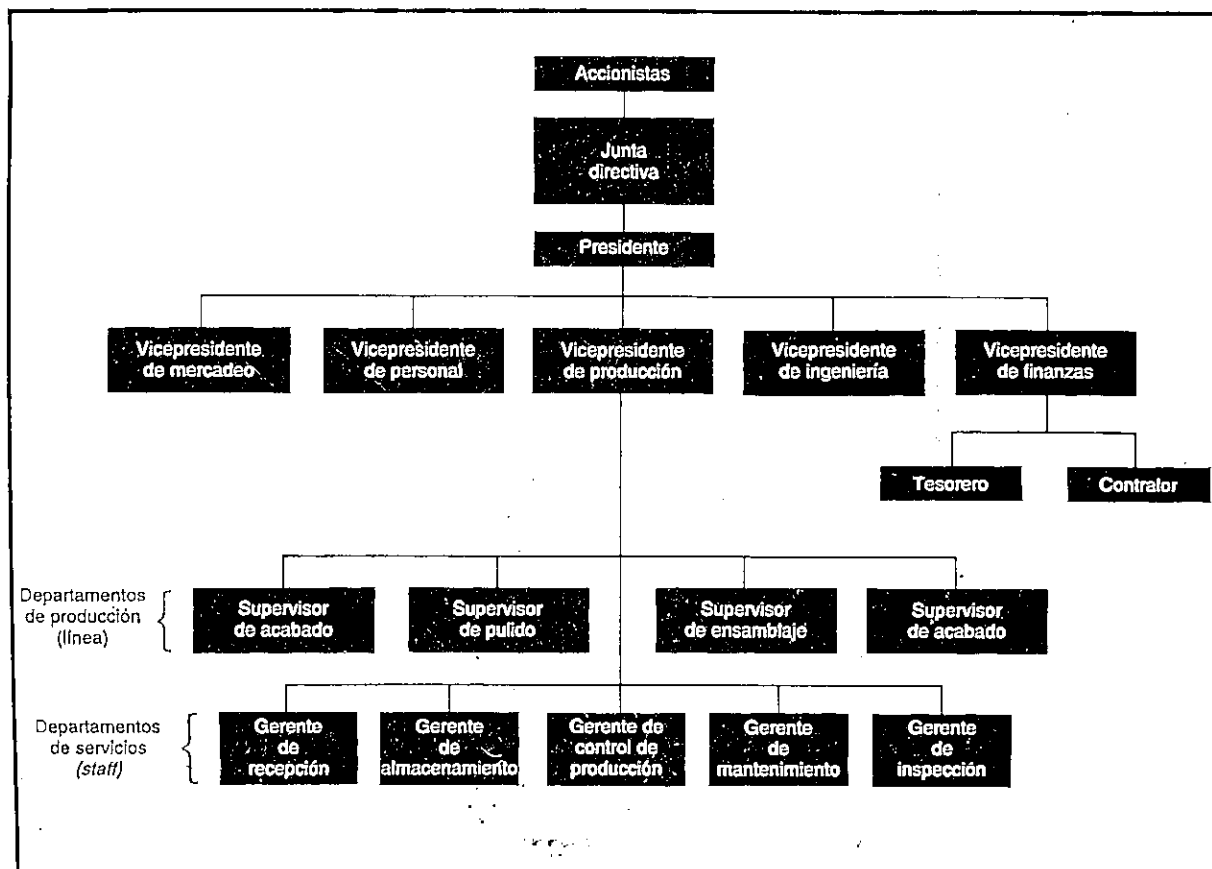
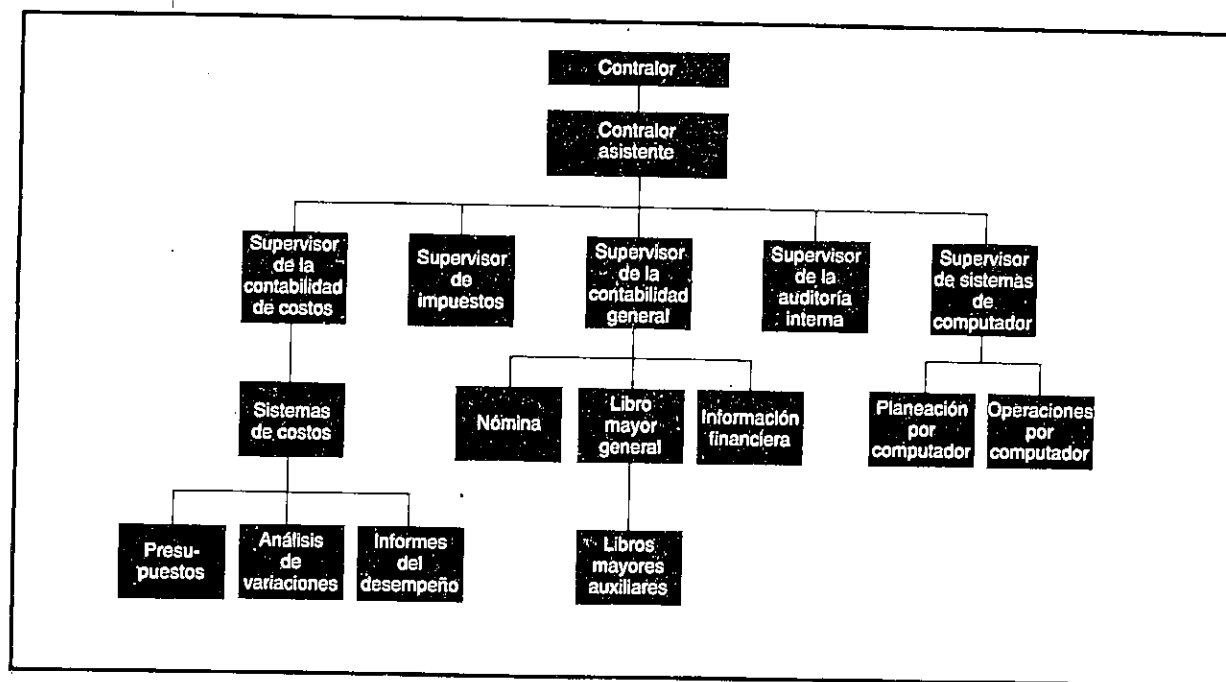


FIGURA 1-3 Organigrama de la división del contralor



ORGANIGRAMAS

Un organigrama indica las responsabilidades de los principales cargos gerenciales dentro de la organización. Al mismo tiempo, éste es un diagrama de jerarquía de la compañía, que representa claramente el flujo de autoridad.

Para los propósitos de la contabilidad de costos, los organigramas de la compañía y del contralor suministran datos suficientes que permiten al contralor y a los contadores gerenciales satisfacer las necesidades de información de los gerentes de los niveles alto, medio y bajo.

Organigrama de la compañía. Un organigrama describe el flujo de autoridad que va desde los accionistas hasta los ejecutivos corporativos y los niveles operativos (véase la figura 1-2).

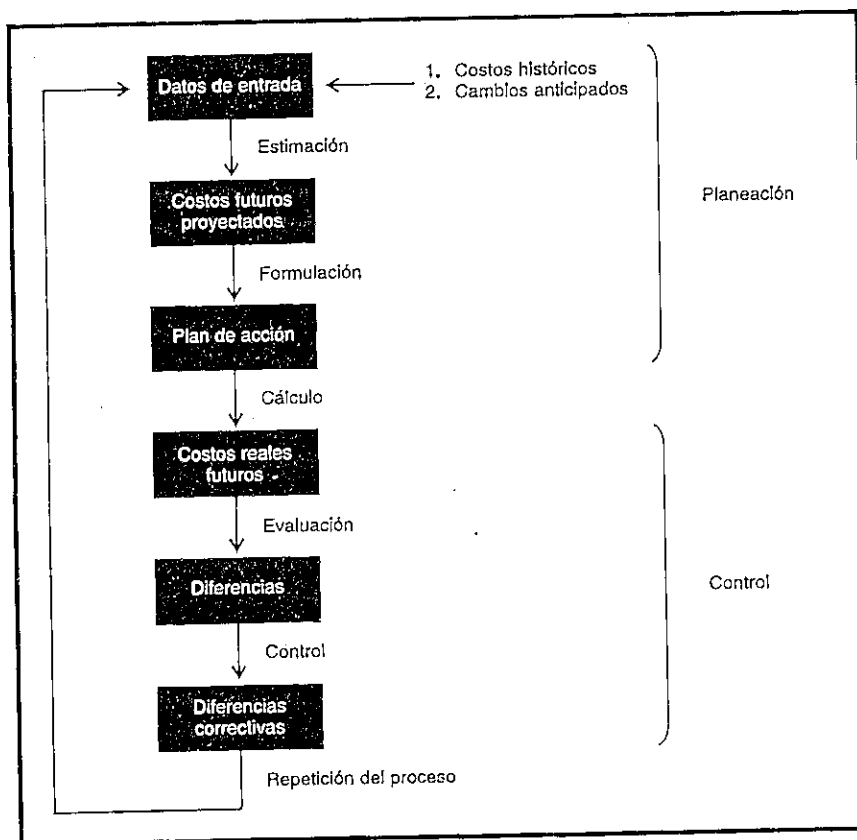
Organigrama de la división del contralor. Como miembro del equipo de la alta gerencia, el contralor se encarga de suministrar servicios contables a todos los departamentos que los requieran. Las actividades técnicas y detalladas, de las cuales el contralor es responsable, son realizadas por un *staff* de contadores que se especializa en determinadas actividades. El área de la contabilidad de costos generalmente la supervisa un contador con el título de "supervisor de la contabilidad de costos" o, en una empresa más grande, "contador jefe de costos". (Véase la figura 1-3).

EL MODELO DE PLANEACIÓN Y DE CONTROL

En la figura 1-4 se presenta un modelo de las dos funciones clave de la administración organizacional: planeación y control.

Planeación es la formulación de objetivos según la administración de la organización y sus programas de operación para lograr estos objetivos. Los objetivos y los programas se preparan sobre una base de corto y largo plazos que den pautas a las operaciones diarias y a las actividades futuras. Los datos suministrados por un sistema de contabilidad de costos se combinan con otros datos y se analizan. Con base en estos resultados, la gerencia toma decisiones y formula estrategias como: 1) nivel de producción, 2) mezcla de productos, 3) precios de ventas, 4) rentabilidad de una línea de productos existentes y, si ésta debe continuar, 5) rentabilidad potencial de adicionar una nueva línea de productos, 6) ampliación de las instalaciones, y 7) alteraciones en el proceso de producción.

FIGURA 1-4 Modelo de control y de planeación



Control se define como los pasos específicos emprendidos por la gerencia de la empresa para asegurar el logro de los objetivos de la organización y el uso efectivo y eficiente de sus recursos. La efectividad mide si se logró o no un objetivo. Por ejemplo, si se presupuestaba producir 10,000 unidades y, en efecto, se logró este propósito, entonces el supervisor de producción fue efectivo. La eficiencia mide qué tan bien se alcanzó determinado objetivo. Por ejemplo, si se esperaba que las 10,000 unidades demandaran un presupuesto total de US\$100,000 y en realidad hubo un costo total de US\$109,000, entonces el trabajo del supervisor de producción fue ineficiente.

El control implica hacer una comparación continua del desempeño real con los programas o presupuestos preparados durante la función de planeación. Los presupuestos representan estándares de desempeño. Mediante la confrontación con los resultados reales, la gerencia puede juzgar la efectividad y la eficiencia de las operaciones, y la rentabilidad de los diversos productos. La estructura económica del mercado, en circunstancias normales, limita severamente la capacidad de una firma en particular que influye en su precio de venta y, por tanto, en sus ingresos totales. Con el objeto de lograr incrementos en sus utilidades globales, deben lograrse reducciones en el costo mediante la aplicación de procedimientos de control de costos.

Las diferencias entre costo presupuestado y costo real requieren acción por parte de la gerencia. Ésta debe identificar la fuente del problema. ¿Se trata de trabajadores incompetentes o de mano de obra sobrepagada?, ¿de incremento en los precios de las materias primas o de mucho material desperdiciado?, ¿de ineficaces u obsoletos procesos de manufactura?, ¿acaso el tamaño de la planta es muy pequeño o muy grande?, ¿se trata de presupuestos no realistas? Éstas son sólo algunas de las preguntas que la gerencia debe responder con el fin de lograr y mantener una rentabilidad. El éxito en un ambiente comercial bastante complejo y competitivo depende de la habilidad de la gerencia para planear en forma efectiva y controlar las operaciones.

Inherente a las funciones de planeación y de control de la gerencia se encuentra la *comunicación* de la información presupuestal por parte de la gerencia de alto nivel hacia los gerentes de niveles medio y bajo (como parte del proceso de planeación) y la *comunicación* de la información sobre la evaluación del desempeño por parte de los gerentes de los niveles medio y bajo a la gerencia de alto nivel.

mediante una *retroalimentación directa* (como parte del proceso de control). Además, los gerentes de los niveles medio y bajo reciben retroalimentación indirecta sobre su desempeño a medida que implementan planes y comienzan a acumular costos reales.

La gerencia debe trabajar dentro de las restricciones impuestas por el tamaño de la planta, los productos manufacturados, las habilidades y la instrucción de sus trabajadores y la naturaleza de la industria. Podría desarrollarse una cantidad inmensa de planes detallados, teóricamente perfectos, pero muchos son inútiles a no ser que su implementación sea práctica y posible dentro de las limitaciones existentes.

Un elemento adicional que resulta crucial para la planeación y el control exitosos es un concepto de las ciencias del comportamiento: *congruencia de metas*, que se define como las metas personales de un gerente en particular que coinciden con las metas globales de la organización. Es decir, aunque la gerencia de alto nivel fije las metas de toda la empresa, los gerentes de niveles medio y bajo establecen sus propias metas. Si las metas globales de la organización y las personales del gerente en particular coinciden (es decir, congruencia de metas), las acciones emprendidas por los gerentes de niveles medio y bajo serán las mejores para sus intereses personales, así como para la empresa. En teoría, la congruencia de metas es un concepto simple que con frecuencia es difícil de lograr incluso en las mejores circunstancias. Ampliando esto en términos del anterior análisis de los principios de contratación, el objetivo consiste en diseñar un sistema de contabilidad gerencial a fin de minimizar los costos de representación, puesto que eliminarlos es extremadamente difícil.

En resumen, la planeación es la formulación de objetivos y los medios para alcanzar estos propósitos; el control es el proceso de revisión, evaluación y elaboración de informes que verifica si se lograron o no los objetivos.