



UNCUYO
UNIVERSIDAD
NACIONAL DE CUYO

FCE
FACULTAD DE
CIENCIAS ECONÓMICAS

Licenciatura en Administración

ESTUDIO DE LOS COSTOS DE UN EMPRENDIMIENTO PERSONAL

Trabajo de Investigación

POR

María Paula Ríos
Registro: 24502
mariapaularioscarne@gmail.com

Profesor Tutor

Hugo Ricardo Ocaña

M e n d o z a - 2013

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	4
CAPITULO I - CONTABILIDAD Y CONTABILIDAD DE COSTO	6
1. LA CONTABILIDAD	6
1.1. Introducción	6
1.2. Concepto	7
2. CONTABILIDAD FINANCIERA Y CONTABILIDAD GERENCIAL	9
3. ADMINISTRACIÓN DE COSTOS	10
4. LA CONTABILIDAD DE COSTOS	10
4.1. Introducción	10
4.2. Concepto	10
4.3. Objetivos de la contabilidad de Costos	12
4.4. Características propias de la Contabilidad de Costos y la diferenciación con la contabilidad financiera	14
4.5. Características Específicas de la Contabilidad de Costos	17
4.6. Ventajas e Inconvenientes de la Contabilidad de Costos	18
CAPITULO II – COSTOS	20
1. CONCEPTO	20
2. OBJETO DE LOS COSTOS	21
3. COSTOS DE LOS PRODUCTOS Y SERVICIOS	21
4. DIFERENCIACIÓN ENTRE COSTOS-GASTOS-PÉRDIDA	22
5. RECURSOS	23
6. CLASIFICACIÓN DE LOS COSTOS	24
7. ESQUEMA DEL PROCESO DE ACUMULACIÓN DE COSTOS	33

CAPITULO III - MÉTODOS DE COSTEO	35
1. INTRODUCCIÓN	35
2. EXACTITUD DE LAS ASIGNACIONES	35
3. EVOLUCIÓN DE LOS MÉTODOS DE DISTRIBUCIÓN DE COSTOS	35
4. MÉTODOS DE RASTREO	37
5. COSTEO VARIABLE (DIRECTO) Y COSTEO ABSORBENTE	39
5.1. Ventajas del costeo variable	40
5.2. Las desventajas del costeo variable	41
6. COSTEO INTEGRAL POR ABSORCIÓN	42
6.1 Ventajas del método absorbente	42
7. SISTEMAS DE ADMINISTRACIÓN DE COSTOS BASADOS EN FUNCIONES Y BASADOS EN ACTIVIDADES.	43
8. SISTEMAS DE ADMINISTRACIÓN DE COSTOS BASADOS EN ACTIVIDADES	44
8.1. Introducción	44
8.2. Ventajas de los costos basados en actividades	45
8.3. Contabilidad de costos basada en actividades	46
8.4. Control de costos basado en actividades	47
9. ELECCIÓN DE UN SISTEMA DE ADMINISTRACIÓN DE COSTOS	48
CAPITULO IV - CASO PRÁCTICO	51
1. INTRODUCCIÓN	51
2. DESCRIPCIÓN DEL NEGOCIO	51
2.1. Misión	53
2.2. Visión	53
2.3. Descripción del mercado	53
3. ANÁLISIS	54
3.1. Clasificación de costos	55
4. COSTEO VARIABLE	58
5. COSTEO POR ACTIVIDAD	58
CONCLUSIÓN	66
BIBLIOGRAFÍA	68

INTRODUCCIÓN

La presente investigación surge de la inquietud que se hace presente durante el funcionamiento del café El Andén, cuando una de sus dueñas, María Paula, estudiante de la licenciatura en Administración, a punto de recibirse, comienza a pensar en el costeo para su negocio, no sabiendo aplicar de forma directa los conocimientos adquiridos durante su formación, crea un método sencillo de utilizar en el día a día de la empresa, dado que junto con su socia y hermana Luciana deben hacerse cargo de muchas funciones, desde lo operativo hasta lo estratégico, ya que sus recursos son escasos, por lo que el tiempo para dedicar al costeo es poco, dudando de si el método utilizado es adecuado y si vale o no la pena implantar un método más complejo, lo que implicaría dedicar más tiempo al costeo justificándose sólo si resultara que la mayor exactitud permitiera un mejor rendimiento y una mejora en la toma de decisiones para llevar adelante en el negocio.

El presente trabajo está destinado principalmente a los pequeños emprendedores que necesitan costear sus productos y no saben de qué forma realizar esa tarea.

Se ha seguido en la teoría principalmente a Don R. Hansen y Maryanne M. Mowen por que resultan los más adecuados para introducir al lector en el tema, ya sea que éste tenga o no conocimientos de costos.

En los tres primeros capítulos se hará un repaso de la teoría de costos para introducir al lector en el tema y lograr así una mayor comprensión de la importancia de tener un conocimiento más profundo de los costos de su negocio.

En el primer capítulo se hará una descripción de qué son los costos, mostrándose las diferencias entre contabilidad de costos, administración de costos y contabilidad financiera, buscando clarificar un poco la importancia de la contabilidad de costos dentro de las empresas para la gestión del negocio.

En el siguiente capítulo se hará una clasificación de los distintos tipos de costos, para lograr una separación de los mismos según su comportamiento, logrando de esta forma un tratamiento distinto según el tipo de costo sobre el que se trabaje. Esto introduce al lector a entender el por qué surgen los métodos de costeo y cuál es su importancia.

En el capítulo III se explicarán dos métodos de costeo, uno variable más sencillo, similar al utilizado en El Andén Café y el método por actividades que implica una mayor complejidad, resultando más exacto.

Finalmente en el último capítulo luego de una descripción de la empresa, se expondrá el método variable utilizado actualmente por la empresa y se hará una aplicación del costeo por actividades, para concluir según las características del negocio, cuál es el que se recomienda llevar adelante en dicho emprendimiento.

Se espera que este trabajo sirva para otros emprendedores que se encuentren en situaciones similares ya que se cree es recurrente este tipo de inquietudes, especialmente en quienes recién comienzan con una actividad comercial, pudiendo ser este trabajo análogamente utilizado para otros emprendimientos.

CAPITULO I

CONTABILIDAD Y CONTABILIDAD DE COSTO

Los gerentes de las organizaciones que elaboran productos o servicios necesitan saber cuál es el costo de cada uno de ellos por un sinnúmero de razones, incluyendo el análisis de rentabilidad y las decisiones estratégicas relacionadas con el diseño del producto, la fijación de precios y la mezcla de productos. El costo de cada producto se puede referir ya sea a un producto tangible o intangible¹.

La aplicación de mejores técnicas de gestión y costeo contribuyen significativamente a la competitividad de las empresas. La competitividad empresarial depende de la innovación, creatividad, desarrollo e incorporación de las tecnologías y sistemas de información aplicados en las organizaciones. Se busca analizar un segmento fundamental del sistema contable aplicado en los entes económicos; La Contabilidad de Costos.

1. LA CONTABILIDAD

1.1. Introducción

Para la administración eficiente una organización es indispensable manejar un ordenado sistema de información.

Y dentro de los sistemas de información, el sistema contable cumple una función determinante en el manejo de la información; cuya actividad responde, dentro de los límites que impone su naturaleza, en captar y procesar los datos que generalmente se refieren a:

- el patrimonio del ente y su evolución en el tiempo;
- los bienes de propiedad de terceros;
- y ciertas contingencias²

¹ HANSEN, Don R. y MOWEN, Maryanne M., (2009). *Administración de costos Contabilidad y control*. México: Deamsa Impresiones S.A. de C.V., pág. 4.

² FOWLER NEWTON, Enrique, (1992). *Contabilidad Básica*. Buenos Aires, Argentina. Ediciones: Macchi, pág. 20.

Ahora, la información resultante del procesamiento de estos datos, puede ser usada por la administración para evaluar los resultados de decisiones tomadas o como elementos de juicio para tomar nuevas decisiones y también para vigilar eficazmente sus recursos y obligaciones (control patrimonial).

Además, parte de la información producida por la contabilidad puede suministrarse a terceros para facilitarles sus propias decisiones, de diversas índoles y diferentes significaciones.

Pero la contabilidad no provee de “toda” la información necesaria para la toma de decisiones, ya que existen datos no contables, ajenos al procesamiento de datos en el sistema contable; como los precios de los competidores, la productividad de una máquina, caída de las ventas por ineficiencia de los vendedores, etc.. Aunque un buen sistema contable va a proveer de datos que revele indicios respecto de las variaciones en éstas áreas, sobre las cuales deberemos tomar decisiones, se requiere de información más completa que la estrictamente contable.

Generalmente, la información suministrada a terceros se expresa en términos monetarios mientras que la de uso interno incluye importes y (para algunos elementos) unidades (de bienes vendidos, de existencias, de monedas extranjeras, etc.).

Entonces, es importante entender y comprender a la Contabilidad como un sistema de información integrado, con vistas al planeamiento y el control de la gestión empresarial, de modo que además de referirse a la situación económica, patrimonial y financiera de la organización se ocupe también en favorecer en el cumplimiento de los objetivos planteados; incluyendo información predictiva; métodos estadísticos, y un aplicado sistema de costeo; que permitan tomar decisiones acertadas en el desarrollo normal de la actividad en la organización.

1.2. Concepto

Se expone a continuación la definición de contabilidad según diferentes autores;

- Newton dice que la Contabilidad es una disciplina técnica que a partir del procesamiento de datos referidos a la composición y evolución del patrimonio de un ente, a los bienes de propiedad de terceros en su poder y a ciertas contingencias, producen información para la toma de decisiones de administradores y terceros interesados y por la vigilancia sobre los recursos y obligaciones del ente³.

- “La Contabilidad es una disciplina técnica que se ocupa de la medición, registro, comunicación e interpretación de los efectos de los actos y hechos susceptibles de cuantificación y con

³ Ibídem, pág. 22.

repercusiones económicas sobre el patrimonio de las organizaciones en general y que determinen el monto de la ganancia con el propósito de contribuir al control de sus operaciones y a la adecuada toma de decisiones”⁴.

- “La contabilidad es una técnica auxiliar de la economía, cuya finalidad es apoyar los procesos en la Administración de una empresa de manera de aportarle eficiencia. La información que entrega sirve a los Ejecutivos para orientar la toma de decisiones con respecto al futuro de la organización”⁵.

- “La contabilidad es el arte de interpretar, medir y describir la actividad económica”⁶.

- La contabilidad es la base sobre la cual se fundamentan las decisiones gerenciales y por tanto, las decisiones financieras. No existe actividad económica ajena al registro y afectación de las técnicas de la ciencia contable. Desde la actividad económica más pequeña hasta las transacciones económicas de grandes corporaciones, la ciencia contable aporta a un gran cúmulo de conocimientos⁷.

A partir de los conceptos expuestos se puede inferir que la contabilidad es una herramienta empresarial que permite el registro y control sistemático de todas las operaciones que se realizan en la empresa, se puede observar que las definiciones expuestas coinciden en:

- ✓ Disciplina técnica.
- ✓ Procesamiento de datos referidos al patrimonio del ente.
- ✓ Medición y exposición de la situación patrimonial del ente y sus resultados.
- ✓ Toma de decisiones.

Es decir, que la Contabilidad puede ser considerada como una disciplina de carácter técnico, que centraliza sus funciones en las tareas de recolectar y procesar información patrimonial respectiva de los hechos económicos que se producen en la marcha de la operatividad del ente, para luego exponer sus resultados en informes o estados contables y paralelamente realizar controles de la planificación y presupuestación de los objetivos de la empresa (control de gestión). Facilitando de esta manera la toma de decisiones tanto de directivos internos como de agentes externos a la organización.

En el concepto se observa que explícitamente uno de los objetivos principales de la Contabilidad es brindar información fidedigna para fortalecer la toma de decisiones; La Contabilidad de Costos permitirá determinar una real y minuciosa asignación de la totalidad de los costos a los bienes o servicios que el ente produce o presta. Si no se sabe realmente cuales son los costos, es

⁴ BATARDON, L., (1975), *El Balance en la Doctrina Contable*. Buenos Aires, Argentina. Ediciones: Macchi, pág. 28,29 y 30.

⁵ BOTER Y MAURI, Fernando, (1982), *Tratado de Contabilidad general*, Barcelona, España. Ediciones Juventud, pág. 15.

⁶ MEIGS, Robert, (1992), *Contabilidad la Base de las Decisiones Gerenciales*, México, D.F.. Editorial Mc.Graw Hill, pág. 18.

⁷ PATON, W., (1979), *Manual del Contador*, México, D.F.. Editorial Hispano-American, pag. 10.

imposible que la información manejada en la Contabilidad sea útil, ya que la misma no sería real; por lo que unos de los principios de la Contabilidad que es facilitar la toma de decisiones, se vería frustrado, ya que al ser la información inexacta, las tomas de decisiones podrían ser incorrectas.

Por lo que, así sea una organización de estructura compleja o una pyme de organigrama reducido, si no se sabe cuanto cuestan en valores monetarios los productos que se comercializan o los servicios que se prestan, toda la información que manejen los sistemas contables y por ende las decisiones tomadas por los directivos probablemente estarán mal encaminadas y se incurrirá en errores. La Contabilidad de costos y un Método de Costeo fidedigno, proveerán la información necesaria para la toma de decisiones correctas. Por esto es que resultan de vital importancia para las organizaciones.

Se puede decir que la Contabilidad de Costos es uno de los pilares de los Sistemas Contables a aplicar en cualquier organización, desde un kiosco hasta en una organización de escala internacional, salvando las distancias.

2. CONTABILIDAD FINANCIERA Y CONTABILIDAD GERENCIAL

Según los destinatarios, la contabilidad nos puede ofrecer información de tipo financiera o de tipo gerencial.

La contabilidad financiera es definida como la rama de la contabilidad centrada en la preparación y presentación de estados contables con el propósito de suministrar información que es útil en la toma de decisiones de naturaleza económica por parte de la mayoría de los usuarios, especialmente los externos (propietarios, proveedores, instituciones financieras, inversionistas, gobierno y entidades gubernamentales, trabajadores y público en general)⁸.

La contabilidad gerencial se refiere, de manera más directa, a una información preparada y presentada para ser utilizada por las personas que internamente en la entidad, día a día, deben tomar decisiones respecto a la administración (directores, gerentes, administradores, funcionarios, etc.)⁹. Los principios de la Contabilidad de Costos que se trataran en este trabajo, se encuentran comprendidos en la segunda rama de la contabilidad.

⁸ VILLEGAS, Juan Carlos y FRONTI, Luisa, (1996), *Contabilidad Presente y Futuro*. Buenos Aires, Argentina. Ediciones Macchi, pág., 18.

⁹ *Ibidem*, pág., 23.

3. ADMINISTRACIÓN DE COSTOS

La administración de costos produce información para los usuarios internos. En específico, identifica, recopila, mide, clasifica y reporta información útil para los administradores al determinar el costo de los productos, clientes y proveedores, así como de otros objetos relevantes, y supera la planeación, el control, la realización de la mejora continua y la toma de decisiones. La administración de costos tiene un enfoque mucho más amplio que el de los sistemas tradicionales de costo, no sólo se ocupa de cuánto cuesta algo, sino también de los factores que generan costos, como el tiempo del ciclo de vida, la calidad y la productividad de los procesos, es decir que exige una profunda comprensión de la estructura de costos de una empresa¹⁰.

4. LA CONTABILIDAD DE COSTOS

4.1. Introducción

Ante el progreso experimentado por la sociedad, el entorno exige cada vez mayor volumen de información y más rica en contenido. Cualquier individuo, en un momento dado, puede precisar información acerca de la actividad económica de las familias, de las empresas, del sector público, de la nación o de la de otros países. Estos mayores niveles de exigencia informativa, que pretende satisfacer la contabilidad, han provocado que el proceso seguido para su obtención haya ido evolucionando y perfeccionándose.

4.2. Concepto

La contabilidad de costos constituye el complemento amplificado y necesario de la contabilidad financiera, que tiene fundamentalmente el objetivo de brindar información con el detalle requerido de lo que sucede en la empresa, posibilitando el conocimiento de los hechos en el momento preciso, para que los directivos puedan tomar decisiones correctas, maximizando los beneficios y minimizando los costos¹¹. Para poder cumplir con dicha finalidad registra, clasifica, analiza, asigna, sintetiza e informa respecto de los costos de las operaciones que se producen en su ámbito de acción, para lo cual los distintos registros que integran su sistema deben proporcionar datos analíticos sobre el consumo de los bienes y servicios que se opera en el proceso.

¹⁰ HANSEN, Don R. y MOWEN, Maryanne M., (2009), *op. cit.*, cap. 1

¹¹ GIMÉNEZ, Carlos, (2005). *Costos para Empresarios*. Buenos Aires, Argentina. Ediciones Macchi, pág. 14.

Siguiendo a Ricardo Billene¹² se puede decir que con un criterio restrictivo se entiende por contabilidad de costos la que se aplica en las empresas industriales, pero en sentido amplio, que es el que impera, sus procedimientos se aplican a todo tipo de empresas, ya sean estas productoras, distribuidoras o prestadoras de servicios.

Por su naturaleza la contabilidad de costos es esencialmente analítica, pero también hace síntesis. Es analítica en cuanto toma las diferentes partidas que suministra la contabilidad financiera o las provenientes de su propio sistema de retroalimentación y paulatinamente, en diversos registros, las desmenuza y las clasifica por objeto, tipo de costo, grado de variabilidad y a que función van destinadas, para hacerlas converger finalmente en registros de costos que en primera síntesis, informan respecto del costo total y unitario de cada producto.

La contabilidad de costos es una parte especializada de la contabilidad general de una empresa industrial. La manipulación de los costos de producción para la determinación del costo unitario de los productos fabricados es lo suficientemente extensa como para justificar un subsistema dentro del sistema contable general encargado de todos los detalles referentes a los costos de producción.

La contabilidad de costos se ocupa de la clasificación, acumulación, control y asignación de costos. Se clasifican los costos de acuerdo a patrones de comportamiento, actividades y procesos. Los costos pueden acumularse por cuentas, trabajos, procesos, productos o segmentos del negocio.

Un individuo en una organización necesita medir o estimar el sacrificio que deberán hacer o de lo que será necesario privarse para alcanzar un objetivo específico. A este objetivo se le puede llamar "objetivo de costo", el cual puede ser un producto o un grupo de ellos, servicios, proyectos o cualquier actividad imaginable. El proceso por el cual se miden o se estiman, en términos monetarios, los costos de los objetivos específicos, se conoce como Contabilidad de Costos.

Los costos son un componente importante para determinar el ingreso y la posición financiera de una organización. La asignación de costos es un factor de considerable importancia para la determinación de los costos totales y la preparación de los estados financieros. Específicamente, la contabilidad de costos se interesa por la estimación de costos, los métodos de asignación de costos y la determinación de costos.

La contabilidad de costos es entonces, aquella parte de la Contabilidad que identifica, mide, informa y analiza los diferentes elementos de costos, directos o indirectos, asociados con la fabricación de un bien y/o la prestación de un servicio. En el Proceso de acumulación de costos para la valoración de los inventarios y la determinación de beneficios, se satisfacen las necesidades de los usuarios externos y de la dirección. Además, la Contabilidad de costos proporciona a la dirección información

¹² BILLENE, Ricardo, (2004). *Sistemas y Cálculos de Costos para Pymes*. Mendoza, Argentina. Ediciones Facultad de Ciencias Económicas y Jurídicas de la Universidad del Aconcagua, Capítulo 3, inciso 3.1.

exacta y puntual para la planificación, control y evaluación de las operaciones de la empresa. Proporciona el medio a través del cual los directivos pueden controlar los costos de producción.

Este proceso se realiza a través de la utilización de Métodos de Costeo, los cuales se seleccionarán de acuerdo al tamaño estructural de la organización, a las necesidades de la misma y por lógica a la disponibilidad de recursos.

4.3. Objetivos de la contabilidad de costos

Siguiendo con el mismo autor¹³ se puede decir que existen costos para diferentes propósitos, los mismos adquieren significado útil de acuerdo con el objetivo para el cual específicamente se obtienen.

Pero para que cualquier figura de costos tenga confiabilidad es necesario que sea la consecuencia de un proceso previo y sistemático de registro, que únicamente puede lograrse según el modelo con que trabaja la contabilidad de costos, la que se considera como la fuente única y segura de información.

Cierto es que para lograr determinadas configuraciones de costos de datos que de ella se obtienen, exigen un grado de elaboración posterior, pero ello no quita relevancia a tal afirmación, sino que la reafirma, ya que necesariamente debe recurrir a sus registros en busca de las cifras originales que se someterán a su procesamiento preciso acorde con el objetivo propuesto.

Los aspectos señalados de registro, clasificación, análisis y asignación de costos a distintas órdenes o procesos hacen la esencia misma de la contabilidad de costos, cuyos objetivos pueden resumirse en los siguientes:

1. Suministrar información para la valuación de los inventarios y la determinación de los resultados. Esta función consiste en reagrupar y ordenar sistemáticamente datos de costos para aplicarlos a costos de productos, a fin de facilitar su empleo por la contabilidad financiera.

El sistema organizado de contabilidad de costos posibilita que los productos, a medida que van recorriendo las distintas etapas del proceso, acumulen los costos que razonablemente les corresponden en cada una de ellas hasta la finalización de su ciclo productivo, cumplido el cual se inventariarían como productos terminados. De esta forma, además de contarse con inventarios permanentes, valuados uniformemente por el costo de producción, se determinan resultados provenientes de comparar ingresos con costos suministrados por la misma contabilidad.

2. Suministrar información para el planeamiento y el control administrativo de las operaciones de la empresa. Constituye, también, función de la contabilidad de costos suministrar

¹³ Ibídem, Capítulo 3, inciso 3.3.

información para verificar la eficiencia en el empleo de los elementos del costo – materias primas, mano de obra y costos indirectos de fabricación- comprobando a la vez el grado de operatividad de la planta y de cada centro de operaciones en particular. Este objetivo se logra comparando las realizaciones efectivas con ciertos patrones de medida denominados estándares de costos. Por otra parte, sus registros se hallan en situación de proporcionar información para planear la actividad de las distintas funciones contempladas en el organigrama y permitir, así, el control inmediato de lo realizado verificando el grado de eficiencia logrado por cada responsable. En este aspecto se ocupa de la comparación entre los rendimientos reales con los presupuestados, analizados por áreas de responsabilidad. El objetivo, en este caso, es asignar costos controlables a los centros de actuación.

3. Suministrar información para la obtención de costos destinados a la dirección para la toma de decisiones. Los registros de la contabilidad de costos proporcionan información cuantitativa necesaria para elaborar figuras de costo y determinar beneficios probables en cursos alternativos de acción, correspondientes de decisiones que debe tomar la gerencia. Se aplican a determinaciones relacionadas con presupuestación del margen de beneficio de productos, políticas de precios, elección de productos a fabricar, mezcla de productos a fabricar o vender, elección entre comprar o producir, ampliación de planta, etc.

Los tres objetivos señalados se hallan íntimamente vinculados entre sí, integrando lo que se ha dado en llamar el sistema completo de contabilidad. Los costos para el costeo de productos y determinación de resultados surgen de registros auxiliares sistemáticamente llevados de acuerdo con un orden preestablecido, permitiendo el cúmulo de información en ellos contenida comprobar la eficiencia en la realización de los planes y el control del grado de rendimiento logrado por ejecución, pero, asimismo, sirve como antecedente histórico para la preparación de nuevos planes generales o parciales para el proceso decisorio.

A los objetivos analizados en los conceptos anteriormente detallados siguiendo con los conceptos de Billene, Ricardo¹⁴, se pueden complementar con un análisis más específico de los objetivos de la Contabilidad de Costos:

- Asignar costos a los productos fabricados y comparar estos costos con el ingreso resultante de su venta.
- Proporcionar informes relativos a costos para medir la utilidad y evaluar el inventario (estado de resultado y balance general).
- Asignar costos a los productos fabricados y comparar estos costos con el ingreso resultante de su venta.

¹⁴ Ibídem, capítulo 3, inciso 3.4.

- Ofrecer información para el control administrativo de las operaciones y actividades de la empresa (informes de control).
- Proporcionar información a la administración para fundamentar la planeación y la toma de decisiones (análisis y estudios especiales).
- Servir de base para fijar precios de venta y para establecer políticas de comercialización.
- Facilitar la toma de decisiones gerenciales en el ámbito interno de la organización.
- Permitir la valuación de inventarios y el control de los mismos.
- Controlar la eficiencia de las operaciones, ya sean industriales o prestadoras de servicios.
- Proporcionar información a la administración para fundamentar la planeación y la toma de decisiones (análisis y estudios especiales).

4.4. Características propias de la Contabilidad de Costos y la diferenciación con la contabilidad financiera

Según el autor Giménez, Carlos¹⁵ la contabilidad tiene por objeto informar de que manera se han desarrollado las operaciones del periodo vencido, establecer su resultado económico, la consiguiente repercusión patrimonial y proporcionar información complementaria relacionada con esos aspectos, a la vez que sirve de base para el estudio y la determinación de la programación de las operaciones para el periodo futuro.

Esto significa integrar en un solo sistema la contabilidad financiera – cuya finalidad consiste en llevar detalle sistemático y cronológico de todas las operaciones que afectaron el patrimonio de la empresa – y la contabilidad de costos, de manera tal que, formando un sistema integrado se haga posible el cumplimiento de los objetivos señalados.

Pero para entender lo expuesto anteriormente, conviene diferenciar las contabilidades nombradas, la financiera y la de costos; puntos analizados anteriormente, pero que no está demás analizarlos nuevamente.

La contabilidad financiera se refiere al negocio en su totalidad, en tanto que la contabilidad de costos es esencialmente analítica, centra su actividad en las partes de la empresa, referidas a la determinación de costos por departamentos, por centros de costos, por productos, etc., para lo cual se

¹⁵ GIMÉNEZ, Carlos, (2005), op. cit., pág. 17.

introduce en la vida íntima de la empresa y analiza las operaciones en sus componentes, clasificándolas de acuerdo con los requerimientos de información de la administración.

Compete a la contabilidad financiera registrar las operaciones de compra de los factores y de venta de los productos elaborados, así como los aspectos financieros que de ellas deriven. Con éste propósito registra, por un lado, los pagos por las compras de materiales, los salarios devengados, y demás gastos, y por otro lado contabiliza los ingresos que provienen de las ventas.

La contabilidad financiera tiene como objetivos principales, reunir e interpretar los datos financieros de las entidades comerciales para ofrecer a los administradores, inversores y demás personas o grupos interesados una adecuada guía.

La información producida por la contabilidad financiera está dirigida a personas que se encuentran fuera de la organización, como accionistas, banqueros, otros acreedores, oficinas gubernamentales, etc.

La contabilidad interna o de costos se ocupa del registro de las operaciones del proceso industrial que ocurre en el interior de la empresa, que comienza cuando los insumos industriales entran en la empresa y termina cuando salen los mismos elaborados. La contabilidad financiera no registra este movimiento sino que, prescindiendo de la de costos, recién se atiende a los mismos cuando finaliza el ejercicio para practicar inventarios, valuando estimativamente la producción terminada y en proceso.

Si bien es cierto que la contabilidad financiera permite conocer el costo total de fabricación, el costo unitario sólo podría conocerlo de ser la producción monotípica, es decir, cuando se fabrica un solo producto. Caso contrario, de ser producción diversificada, los resultados globales no ayudan a los fines de costeo de producción, el que constituye uno de los objetivos básicos de la contabilidad de costos.

Otro rasgo distintivo entre ambos tipos de la contabilidad está dado por el tipo de información que producen y por los destinatarios de la misma. La contabilidad financiera informa con respecto a la situación económica patrimonial de la empresa, y la información que se condensa en los estados contables de fin de ejercicio se suministra a terceros vinculados por razones de carácter comercial, quienes, al carecer de mayores detalles de lo acaecido en el periodo, necesitan tener la seguridad de que ha sido preparada de acuerdo con los principios contables de aceptación general, ya que de no ser así les resultaría difícil interpretarlos y realizar comparaciones.

La dirección también se vale de este tipo de informes, ampliados, pero en razón de lo específico de su función requiere otro tipo de referencias con detalles suficientes para permitirle conocer en profundidad los hechos más relevantes de la operatoria interna, tales como el costo unitario por producto, costos horarios de funcionamiento de departamentos o de centros, rendimientos seccionales, variaciones en la eficiencia de las tareas ejecutadas respecto de los estándares previstos,

estudios referidos a cursos alternativos de acción, ociosidad de planta y de cada centro, etc. Este tipo de información tan variada no puede prepararse sino de acuerdo con normas preestablecidas, dictadas por la misma administración.

Otro aspecto distintivo entre ambas contabilidades está dado por la precisión y la forma de cuantificar la información. Así, los informes provenientes de la contabilidad financiera se caracterizan por su preparación rigurosa, cuidando las cifras de los libros que se exponen con total corrección y seguridad. Como la dirección generalmente exige información variada e instantánea, a veces, a medida que los hechos van desarrollándose, suele sacrificarse la precisión en pos de la rapidez.

En el siguiente cuadro se expone a manera de resumen las características de una y otra contabilidad:

Cuadro 1.

	Contabilidad Financiera	Contabilidad de Costos
Área de Actuación	Registra las operaciones que vinculan la empresa con proveedores, clientes, etc.	Registra las operaciones referidas a la gestión interna de la empresa.
Operatividad del Registro	Se exterioriza en ocasión de comprobarse un hecho vinculado con actos permutativos, modificativos o mixtos de la ecuación patrimonial, en su relación con derechos de la entidad y obligaciones con terceros.	Se exterioriza mediante el registro, en el momento en que se verifican los hechos relacionados con la fabricación de productos, desde el momento en que los insumos entran hasta que salen convertidos en productos manufacturados.
Objetivo que persigue	Determinar los resultados del ejercicio de toda la empresa en su conjunto y su repercusión en el patrimonio, exponiendo sus variaciones.	Determinar costos totales y unitarios de productos, procesos, funciones o centros de costos; posibilitar el planteamiento y el posterior control de las operaciones, así como la determinación de costos y beneficios de estudios especiales para la gerencia.
Criterios en que se funda	Criterios contables seguidos uniformemente de un periodo a otro.	Principios que rigen el sistema interno de la contabilidad de costos aplicables, según las características de cada empresa y la necesidad de producir información variada para el uso de los distintos niveles de jerarquía.

Destino de la información que produce	Para la dirección de la empresa, los accionistas y terceros interesados.	Para la dirección exclusivamente
Tipos de datos que revela	Produce datos sintéticos o no analizados en todos sus componentes. La información que suministra no es tan rápida	Proporciona datos analíticos, los que previa segregación de costos los muestra por productos, procesos, funciones o centros y que, posteriormente sintetizados, pasan a la contabilidad financiera para su registración. La información que produce es más rápida que la patrimonial.
Tipos de cuentas que emplea	Cuentas de contabilidad financiera; las referidas a costos son sintéticas o de control y se llevan en el mayor principal.	Exclusivamente de análisis de costos; se llevan en mayores auxiliares, algunos de los cuales se hallan chequeados por cuentas de control de mayor principal.
Calidad de la Información	Revela costos globales de carácter histórico.	Revela costos pormenorizados de carácter histórico y costos predeterminados o estándares.
Régimen Legal	Es obligatorio	Es facultativo

Fuente: GIMÉNEZ, Carlos, (2005), op. cit.. pag. 23.

En resumen, se puede afirmar que la contabilidad de costos, es un sistema integrado, debe satisfacer las necesidades de la contabilidad financiera, así como cumplir con las finalidades específicas que tiene particularmente asignadas.

4.5. Características específicas de la Contabilidad de Costos

Concluyendo lo expuesto según el autor Giménez, Carlos¹⁶, se podrían resumir las siguientes características de la contabilidad de costos:

- Es analítica, puesto que se planea sobre segmentos de una empresa, y no sobre su total.
- Predice el futuro, a la vez que registra los hechos ocurridos; mediante la presupuestación.
- Los movimientos de las cuentas principales son en unidades cuantificables.
- Sólo registra operaciones internas.
- Refleja la unión coordinada de una serie de elementos esenciales en todo proceso de costeo: materia prima, mano de obra directa y cargas fabriles.
- Determina el costo de los materiales usados por los distintos sectores, el costo de la mercadería vendida y el de las existencias.

¹⁶ Ibídem, pág: 19.

- Sus períodos deben ser mensuales y no anuales como los de la contabilidad general.
- Su idea implícita es la minimización de los costos, de manera de conocer en detalle cada costo integrante de cada producto en particular.
- Es una rama o fase de la contabilidad general.
- Obtención de información referente al costo unitario de producto o lote de artículos.
- Análisis de costos en todos sus aspectos, con el fin de lograr una información detallada para los ejecutivos de la empresa.
- Registra, clasifica, resume y presenta únicamente las operaciones, pasadas o futuras necesarias para determinar, lo que cuesta adquirir, explotar, producir y vender un artículo o un servicio¹⁷.

4.6. Ventajas e Inconvenientes de la Contabilidad de Costos

Además de las señaladas anteriormente, se pueden indicar las siguientes ventajas que ponen de manifiesto la importancia de este tipo de contabilidad, como instrumento necesario para tener informada a la dirección de la empresa en sus distintos niveles de conducción¹⁸:

- La obtención del costo de los artículos fabricados y vendidos, sin necesidad de realizar el inventario físico, permite lograr costos unitarios más exactos, cuyo conocimiento trae aparejado, además de la valoración sistemática y objetiva de los inventarios y la obtención de resultados más correctos y periódicos, la fijación de razonables precios de venta y conocer más detalladamente la rentabilidad de los productos o líneas de productos.
- Permite el análisis de los costos de manera tal que puedan determinarse los correspondientes a la operación de cada departamento, centros o secciones en que se divide la fábrica, clasificando sus componentes por su naturaleza objetiva, por su carácter de asignables directamente al mismo o por ser distribuibles, por su grado de variabilidad y por su condición de ser controlables o no por los responsables.
- Informar acerca del lugar en donde se originó el costo con el fin de controlarlo, en estrecha vinculación con lo precedente, dando cuenta de la acción ejercida por cada responsable y de los aspectos de su gestión.
- Permitir mediante el empleo de estándares de costos o costos tipos y su comparación con los costos efectivos, la determinación del grado de eficiencia logrado, manteniendo a la dirección al tanto de las desviaciones, de manera de poder lograr las correcciones ni bien aparezcan anomalías.

¹⁷ Ibídem, pág. 20.

¹⁸ Ibídem, pág. 21.

- Mantener informada a la gerencia de producción de todos los aspectos que significan ineficiencias, tales como la ociosidad del equipo y de la mano de obra, producción defectuosa, costo de los materiales estropeados, etc.

- Controlar las funciones de producción y de distribución mediante el empleo de presupuestos.

- Permite el análisis y control de los costos comerciales o de distribución, comparándolos con los costos tipo estándar, determinando los artículos, canales de venta y los territorios más rentables, así como el análisis de estos costos por tipo de clientes y por la magnitud o el volumen del pedido.

- Contribuir a la acción de planeamiento de la dirección, mediante el suministro de información para proyectar utilidades o planeamiento integral y para proyectos especiales, como decisiones acerca de comprar o fabricar, determinación de precios de venta, minimización de inventarios, optimización de la mezcla de producción, selección de materias primas alternativas, venta o procesamiento adicional, decisiones para la inversión de capital respecto del cierre de la planta, etc.

A las ventajas señaladas se oponen algunos inconvenientes que de ninguna manera constituyen un impedimento para llevar el sistema completo de contabilidad de costos. Fundamentalmente, se encuentran en su costo de instalación y funcionamiento que se traduce en mayor personal afectado a las rutinas contables de registro de control y preparación de informes.

Cabe señalar que el mayor costo administrativo, consecuencia de llevar el sistema de la manera en que se ha concebido, se hallará plenamente justificado cuando los beneficios que reporta resulten superiores al incremento mencionado en los costos.

Luego de los aspectos analizados, queda claro que la Contabilidad de Costos marginada generalmente por las organizaciones, es un área muy importante de la Contabilidad General, ya que si no se conoce el costo real de lo que se vende con seguridad el ciclo de vida de una organización se verá disminuido respecto de la competencia que tome decisiones fundadas en la información obtenida por métodos de costeo.

CAPITULO II

COSTOS

1. CONCEPTO

A continuación se exponen algunos de conceptos de costos, para poder analizar las características en común de los distintos autores:

- El costo de un bien o servicio son “todos los sacrificios económicos directos o indirectos que deben realizarse a efectos de adquirir, transformar, comercializar y cobrar un bien o servicio¹⁹”.

- El costo es el efectivo o un valor equivalente de efectivo sacrificado por productos y servicios que se espera que aporten un beneficio presente o futuro a una organización, se habla de un equivalente de efectivo por que los activos que no representan efectivo puede ser intercambiados por los bienes o servicios deseados²⁰.

- Charles Horngren lo define como “El costo es un recurso que se sacrifica o al que se renuncia para alcanzar un objetivo específico”.

- Costo es el sacrificio de recursos económicos realizado en el desarrollo de actividades tendientes a lograr un cierto objetivo, expresado en términos monetarios²¹. El costo de producción es el valor del conjunto de bienes y esfuerzos en que se ha incurrido o se va a incurrir, que deben consumir los centros fabriles para obtener un producto terminado, en condiciones de ser entregado al sector comercial.

Costo es el “sacrificio”, es decir, algo que lleva un esfuerzo e implica consumos, utilizaciones y expiraciones. Lo que se sacrifica son recursos económicos, es decir, bienes escasos sobre los que hay menor cantidad en relación a las necesidades que se tienen respecto de ellos y que la utilización o consumo en una actividad priva la posibilidad se destinen al mismo tiempo otra actividad. El sacrificio implica “acciones” de sacrificar recursos, y actividades que se realizan (aún en el hecho de no hacer nada) y que consumen los recursos. Las actividades se realizan con el fin de lograr objetivos como por

¹⁹ GIMÉNEZ, Carlos, (2005), op.cit., pág. 12.

²⁰ HANSEN, Don R. y MOWEN, Maryanne M., (2009), op. cit., pág. 30.

²¹ BILLENE, Ricardo, (2004), op. cit., capítulo 16, inciso 1.

ejemplo: producir un bien, prestar un servicio, construir algo, etc. Finalmente, los distintos recursos económicos que se sacrifican deben ser medidos en una unidad que los homogenice, es decir, que permita sumarlos y obtener una cantidad total, y esto se logra mediante su medición monetaria.

2. OBJETO DE LOS COSTOS

Los sistemas de costo han sido estructurados para medir y asignar los costos a los objetos de costos. Un objeto de costos es cualquier rubro, como los productos, los clientes, los departamentos, los proyectos, las actividades y así sucesivamente, respecto del cual los costos se miden y asignan. Por ejemplo si se quiere determinar cuánto cuesta producir una bicicleta, el objeto de costo es la bicicleta. Si queremos determinar el costo de operar un departamento de mantenimiento dentro de una planta, entonces el objeto de costos es el departamento de mantenimiento²².

Los costos sirven, en general, para los siguientes propósitos²³:

- 1) Proporcionar informes relativos a costos para medir la utilidad y evaluar el inventario.
- 2) Ofrecer información para el control administrativo de las operaciones y actividades de la empresa (informes de control).
- 3) Proporcionar información a la administración para fundamentar la planeación y la toma de decisiones (análisis y estudios especiales).
- 4) Servir de base para fijar precios de venta y para establecer políticas de comercialización.
- 5) Facilitar la toma de decisiones.
- 6) Permitir la valuación de inventarios.
- 7) Controlar la eficiencia de las operaciones.
- 8) Contribuir al planeamiento, control y gestión de la empresa.

3. COSTOS DE LOS PRODUCTOS Y SERVICIOS

Uno de los objetos de costos más importantes es el producto final de la organización. Nos encontramos con dos tipos de producto final: los productos tangibles y los servicios. “Los productos tangibles son artículos que se obtienen mediante la conversión de materias primas a través del uso de mano de obra y bienes de capital como la planta, el terreno y la maquinaria. Los servicios son tareas o actividades que se ejecutan para atender a un cliente (la cobertura de seguros, los cuidados médicos, la contabilidad) o una actividad desempeñada por un cliente usando los productos o las instalaciones de

²² HANSEN, Don R. y MOWEN, Maryanne M., (2009), op. cit., capítulo 3.

²³ BILLENE, Ricardo, (2004), op. cit., capítulo 16, inciso 2.

una organización (la renta de videos, de automóviles, las pistas de esquiar)”²⁴. Los servicios también se otorgan empleando materiales, mano de obra e insumos de capital. Los servicios difieren de los productos tangibles con base en tres dimensiones importantes: la intangibilidad, la condición perecedera y la inseparabilidad. La intangibilidad significa que los compradores de servicios no pueden ver, sentir, escuchar o probar un servicio antes de comprarlo. De este modo, los servicios son productos intangibles. La condición perecedera se refiere al hecho de que los servicios no pueden ser almacenados (en muy pocos casos los productos tangibles tienen esta condición). La inseparabilidad significa que los productos o servicios y los compradores de servicios deben por lo general estar en contacto directo para que ocurra el intercambio. En efecto, los servicios son con frecuencia inseparables de sus productores²⁵.

4. DIFERENCIACIÓN ENTRE COSTOS-GASTOS-PÉRDIDA

Los costos son recursos económicos sacrificados en el desarrollo de las actividades tendientes a alcanzar un objetivo, cualquiera sea este. Un costo puede ser tanto un activo como un gasto²⁶.

Se incurre en los costos para producir beneficios futuros. En una empresa con fines lucro, los beneficios futuros por lo general se refieren a los ingresos. A medida que se utilizan los costos para obtener ingresos, se dice que expiran. Los costos expirados se denominan gastos. En cada periodo, los gastos se deducen de los ingresos, en el estado de resultados para determinar la utilidad del periodo. “Una pérdida es un costo que expira sin la obtención de ingresos”²⁷.

Es decir que los gastos son aquellos recursos económicos que ya han sido sacrificados y que ya han perdido su posibilidad de generar ingresos en el futuro (o no la posee). Son costos que ya han expirado la posibilidad de generar ingresos futuros para la empresa²⁸.

Una pérdida es el sacrificio de un recurso económico (involuntarios en su mayoría) en el que no se ha incurrido con el ánimo de obtener un ingreso. Las pérdidas no son vinculadas con ingresos.

Muchos costos no expiran en un solo periodo. Estos costos no expirados se clasifican como activos y se presentan en el balance general. Las computadoras y los edificios son ejemplos de activos porque duran más de un periodo. Se puede observar que la principal diferencia entre un costo que está siendo clasificado como un gasto o un activo es el tiempo²⁹.

²⁴ HANSEN, Don R. y MOWEN, Maryanne M., (2009), op. cit., pag.37.

²⁵ Ibídem. capítulo 2.

²⁶ BILLENE, Ricardo, (2004), op. cit., capítulo 16, inciso 18.

²⁷ HANSEN, Don R. y MOWEN, Maryanne M., (2009), op. cit., pág. 71.

²⁸ Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (F.A.C.P.C.E. – C.E.C.Y.T), Resolución Técnica 16.

²⁹ HANSEN, Don R. y MOWEN, Maryanne M., (2009), op. cit., pág. 70.

Es decir que los activos son todos aquellos bienes y derechos de propiedad del ente (o algunos adquiridos en concepto de leasing), que tienen la potencialidad de generar ingresos en el futuro, o sirven para cancelar deudas, etc.

5. RECURSOS

Atendiendo a la obra antes citada de los autores Hansen y Mowen³⁰ se puede decir que los recursos son tan sólo elementos económicos que se encuentran disponibles para el desempeño de las actividades. Entre los recursos comunes de una planta de manufactura, están los materiales directos, la mano de obra directa, la electricidad los equipos y otros más. Cuando una empresa gasta dinero en recursos, esta adquiere la capacidad o la habilidad para desempeñar una actividad. Una actividad es simplemente un conjunto de tareas, como la preparación de un equipo, la compra de materiales, el ensamble de materiales o el empaque de unidades terminadas en caja. Cuando una empresa adquiere los recursos necesarios para desempeñar una actividad, esta obtiene capacidad para el desarrollo de actividades. Por lo general, se puede suponer que el monto necesario de la capacidad para el desarrollo de actividades corresponde a aquel nivel en el que la actividad se ejecute con eficiencia. El nivel eficiente de desempeño de una actividad recibe el nombre de capacidad práctica³¹.

Si no se utiliza la totalidad de la capacidad de actividades adquiridas, entonces existe una capacidad no empleada, que es la diferencia entre la capacidad adquirida y la actividad realmente empleada. La relación entre el pago por los recursos y el consumo de los mismos se puede utilizar para definir el comportamiento de los costos variables y fijos.

Los recursos se pueden categorizar como: flexibles y comprometidos. Los *recursos flexibles* se suministran a medida que se utilizan y se necesitan; se adquieren a partir de fuentes externas, donde los términos de adquisición no requieren de ningún compromiso a largo plazo respecto de cualquier cantidad determinada de recurso. De este modo, la organización es libre de comprar lo que necesita y cuando necesita. Como resultado de ello, la cantidad del recurso suministrada es igual a la cantidad demandada. No existe una capacidad no empleada para esta categoría de recursos.

Ya que el costo de los recursos es flexible es igual a la de los empleados, el costo total de los recursos aumenta a medida que incrementa la demanda de éstos. Por lo tanto, generalmente se puede tratar al costo de los recursos flexibles como un costo variable. Por ejemplo, en un ambiente de manufactura justo a tiempo, los materiales se compran cuando se necesitan. Al utilizar las unidades producidas como la medida de producción final o como el generador, se vuelve claro que a medida que

³⁰ Ibídem, capítulo 3, inciso 2.

³¹ Ibídem, pág. 74.

aumentan las unidades producidas, el consumo (y costo) de los materiales directos aumenta en forma proporcional. De manera similar, la energía es un recurso flexible. Al utilizar los kilowatts-hora como la medida del producto final de una actividad (generador de actividad), a medida que aumenta la demanda de energía, el costo de la energía también aumenta. Se puede observar que en ambos ejemplos, el suministro y el consumo de recursos se mide por una medida del producto final o generador³².

Los *recursos comprometidos* se proporcionan antes de utilizarse. Se adquieren ya sea por el uso de un contrato explícito o implícito que hace posible obtener una cantidad de recursos determinada, sin importar si se utiliza o no la cantidad total de los recursos disponibles. Los recursos comprometidos pueden exceder a la demandada de su uso; de este modo se genera una capacidad no empleada.

Se adquieren muchos recursos antes de que se realicen las exigencias reales para un cierto recurso. Existen dos ejemplos de esta categoría de adquisición de recursos. El comprar o arrendar edificios y equipos son ejemplos de esta forma de adquisición anticipada de recursos. Los gastos anuales asociados con la categoría de periodos múltiples son independientes del consumo real de un recurso. Con frecuencia, estos gastos reciben el nombre de gastos fijos comprometidos. Corresponden en forma esencial a los recursos comprometidos, costos incurridos que proporcionan una capacidad de actividad a largo plazo³³.

Los recursos gastados para esta categoría corresponden en forma esencial a los gastos fijos discrecionales, los costos en los que se incurre para la adquisición de una capacidad de actividad a corto plazo.

6. CLASIFICACIÓN DE LOS COSTOS

“Clasificar los costos consiste en agruparlos sistemáticamente por tipos, de manera de reunir en grupos a los que poseen ciertas características comunes que los diferencian de los agrupados en las otras categorías”³⁴.

La Contabilidad de Costos, que es analítica por naturaleza recolecta, agrupa y analiza los datos relativos al costo, interpretándolos y proyectándolos posteriormente de acuerdo con los requerimientos de la información que se desea obtener, como única manera de poder conocer en detalle y en conjunto todo cuanto ocurre en el interior de la empresa. Hace análisis y síntesis a la vez, y su función consiste

³² *Ibíd*em, pág. 75-78.

³³ *Ibíd*em, pág. 76-77.

³⁴ GIMÉNEZ, Carlos, (2005), op. cit., pág. 22.

en proporcionar información para costear productos, para el planeamiento, el control y para tomar decisiones.

La Contabilidad de Costos para poder aplicar efectivamente un método de costeo, previamente debe analizar y definir uno de sus conceptos más importantes; “los costos”³⁵.

Los costos se pueden clasificar:

- Según la función a la que se destinan
- Según su rastreabilidad
- Según la forma en que se cargan al producto o departamento
- Según el comportamiento de los costos
- Según con el tiempo en que se determinan
- Según el fin que persiguen

1) Según la función a la que se destinan: esta es una importante clasificación de los costos basada en la función o en la actividad que los mismos cumplen. Los costos agrupados por función constituyen uno de los procedimientos más eficaces para controlarlos y reducirlos. Los integran una serie de partidas agrupadas por funciones, cuya misión es la de posibilitar el análisis de la manera en que cada una de ellas se comporta, pero a la vez, sin perder de vista el agrupamiento objetivo o la naturaleza de los costos.

En cuanto a su función, los costos se dividen en *costos de producción, distribución y de administración general*.

Los costos de *distribución* incluyen todas las operaciones que se realizan desde el momento en que el producto es puesto en el depósito de artículos terminados, en condiciones de ser vendido, hasta el momento de su entrega a los clientes. Comprende los costos para efectuar las ventas y entregarlas a los clientes, abarcando la promoción y el mantenimiento del mercado. Los costos de distribución más comunes son: los de realización de ventas; publicidad y promoción; de depósito; de transporte; de crédito y cobranza.

Todos los costos asociados con la administración general de la organización que no pueden ser razonablemente asignados ni a distribución, ni a producción son costos administrativos. La administración general tiene la responsabilidad de asegurar que las diversas actividades de la organización se integren de manera adecuada de tal modo que se realice la misión general de la empresa. Estos costos no se asignan a los productos, son costos del periodo³⁶. Los costos de *administración* comprenden las funciones de dirección, planeamiento y gestión general de la empresa.

³⁵ HANSEN, Don R. y MOWEN, Maryanne M., (2009), op. cit., pág. 34.

³⁶ *Ibíd*em, pág. 35.

2) Según su rastreabilidad (o identificación): Es posible explorar la relación de los costos con los objetos de costo para ayudar a incrementar la exactitud de las asignaciones de costos. Los costos están asociados directa o indirectamente con los objetos de costo. Los costos indirectos son aquellos que no pueden ser rastreados de forma sencilla y exacta a un objeto de costo. Los costos directos son los que pueden ser rastreados con facilidad y en forma exacta a un objeto de costos. Para que los costos sean rastreados con facilidad se requiere que sean asignados de una manera económicamente factible. Para que sean rastreados de una manera exacta se requiere que los costos se asignen utilizando relaciones causales. De este modo, el rastreo es simplemente la capacidad de asignar costos en forma directa a un objeto de costo de una manera económicamente factible por medio de una relación causal. Entre más costos se puedan rastrear directamente con un objeto, mayor será la exactitud de las asignaciones de costo. El establecer un proceso de rastreo concreto es un elemento clave en la obtención de un costo exacto. Es importante poner de relieve un aspecto adicional. Los sistemas de administración de costos tratan por lo general con muchos objetos de costos³⁷.

En cuanto a la condición objetiva de los bienes o servicios adquiridos se tienen en cuenta los elementos estructurales que componen el costo de fabricación, como materiales, materias primas, mano de obra y costos indirectos de fabricación.

Las materias primas son el primer elemento del costo, generalmente representan el punto de partida de la actividad industrial, por constituir los bienes que se someten al proceso de transformación. Las materias primas o los materiales, previamente adquiridos y almacenados, se convierten en costo a medida que van saliendo del almacenamiento para ser consumidos por el proceso de fábrica. Ésta utilización o consumo del material y su incorporación en el producto en elaboración pueden realizarse de dos maneras diferentes:

- Identificándose el material consumido con el producto en que se emplea.
- No estableciéndose tal identificación entre los materiales usados o consumidos y el producto.

En el primer caso se está en presencia del material directo y en el segundo se los considera indirecto respecto del producto. El elemento distintivo de la condición de directo o indirecto del material gira en torno de la posibilidad de identificación o falta de la misma entre el material y los productos de fabricación de un solo producto o lote de productos semejantes que integran una orden específica de producción, y será indirecto el material que se emplea en beneficio de más de un tipo de productos o de varios lotes de productos integrantes de distintas ordenes de fabricación. En este último

³⁷ Ibídem., pág. 36.

caso deberá ser asignado entre todas ellas, mediante ciertas bases de aplicación que indiquen, de la mejor manera posible, el grado en que dicho material ha beneficiado a cada uno de los productos en que se utilizó.

Lo ideal sería que todos los materiales al salir del almacén se identifiquen con una orden específica, que cubra los productos en proceso, pero esto no siempre es posible, y en algunos casos a pesar de ser factible, no resulta conveniente ni práctico hacerlo de esa forma. No se debe confundir la condición de directo con la posibilidad de considerarlo como tal.

Los materiales directos son aquellos que son rastreables al artículo o servicio que se está produciendo. El costo de estos materiales se puede cargar en forma directa a los productos porque se puede utilizar la observación directa para medir la cantidad consumida por cada uno. Los materiales que se vuelven parte del producto tangible o aquellos materiales que se usan en el suministro de un servicio, por lo general se clasifican como materiales directos³⁸.

Lo que se desarrolla a continuación es una síntesis del capítulo II, inciso 2 del libro “Administración de costos Contabilidad y control” de los autores HANSEN, Don R. y MOWEN, Maryanne M.³⁹ donde se hace referencia a que la mano de obra directa es el trabajo que se asigna a los artículos y servicios que se están produciendo. Como sucede con los materiales directos, se puede utilizar la observación física para medir la cantidad de mano de obra empleada para elaborar un producto servicio. Los empleados que convierten materias primas en un producto o que proporcionan un servicio a los clientes se clasifican como mano de obra directa.

Todos los costos de producción diferentes de los materiales directos y de la mano de obra directa se agrupan en una categoría denominada costos indirectos. En una empresa de manufactura, la categoría de costos indirectos también es conocida como *carga fabril* o *costos indirectos de manufactura*. La categoría de los costos indirectos tiene una amplia variedad de conceptos. Se necesitan muchos insumos además de la mano de obra directa y de los materiales directos para elaborar los productos (depreciación de equipos, el mantenimiento, los suministros, la supervisión, etc.). En el suministro de servicios son por lo general aquellos materiales necesarios para la producción y que no se convierten en una parte del producto terminado o que no se usan para el suministro de un servicio (el detergente para limpiar los platos de un restaurante).

Los materiales directos que forman una parte insignificante de un producto final se incluyen por lo general dentro de la categoría de costos indirectos. Esto se justifica sobre la base del costo y de la conveniencia. El costo del rastreo es mayor que el beneficio de la exactitud extra.

³⁸ *Ibidem.*, pág. 36-38.

³⁹ *Ibidem.*, capítulo 2, inciso 2.

El primer elemento de costo de producción está constituido exclusivamente por materias primas de producción, y los materiales indirectos pasan a formar parte de los costos indirectos de fabricación.

La mano de obra representa el factor humano que interviene en la producción y está formada por los salarios y demás prestaciones devengadas por todo el personal que trabaja en la fabricación. La mano de obra también se clasifica en directa e indirecta. De ambas, sólo la primera forma el segundo elemento del costo industrial y la indirecta integra el tercero (costos indirectos de fabricación).

La mano de obra directa está constituida por los salarios correspondientes al personal cuya actividad puede identificarse o se vincula directamente con la producción de partidas o lotes específicos de productos, mientras que la indirecta se compone de los sueldos y salarios del personal cuyo trabajo, por imposibilidad material o inconveniencia práctica, no se relaciona ni se identifica con la producción de partidas específicas de productos.

La suma de los dos primeros elementos integrantes del costo de fabricación, las materias primas directas y la mano de obra directa, forman el costo primo.

El costo primo es la suma del costo de los materiales directos y del costo de la mano de obra directa. El costo de conversión es la suma del costo de la mano de obra directa y de los costos indirectos. En el caso de una empresa de manufactura, el costo de conversión se puede interpretar como el costo de convertir las materias primas en un producto final.

Los costos comunes de fabricación o costos indirectos de fabricación constituyen el tercer elemento estructural del costo de producción, hallándose formado por un conjunto de partidas que son aplicables a un periodo y que no corresponden a los elementos integrantes del costo primo. Este tipo de costos no puede identificarse con ninguna orden de producción específica, sino que beneficia a todo el conjunto de la producción.

El alquiler del edificio de planta, los impuestos sobre inmuebles propiedad de la firma, los seguros sobre bienes de uso, calefacción, consumo de agua, las comunicaciones, los materiales indirectos, salarios de personal ocupado en tareas indirectas, depreciación de las maquinarias, edificios, rodados, muebles y útiles, etc., constituyen partidas que quedan excluidas del costo primo, es preciso su incorporación en el producto con el fin de obtener el costo completo de fabricación.

Todos estos conceptos, disímiles y heterogéneos tienen una característica en común dada por su condición de indirectos con respecto a los productos. La Contabilidad de costos ha hallado la forma de aplicarlos a éstos últimos a medida que van procesándose en fábrica (métodos de costeo).

3) Según la forma en que se cargan al producto o departamento: La forma en que se cargan los costos al producto, departamento o proceso tiene por propósito señalar cómo, de acuerdo con la naturaleza del cargo, se pueden lograr costos exactos.

En cuanto al producto, son costos *directos* aquellos que se pueden identificar como realizados a cuenta o en beneficio de un orden de producción en particular, en tanto que los *indirectos* son los que provienen de la operatoria general de la empresa beneficiando a todos los productos o procesos y sin constituir, por definición, cargo directo a ningún trabajo específico, se aplican al producto mediante procedimientos de prorrateo.

La vinculación del costo con el producto no constituye, en todos los casos, la razón determinante del carácter directo o indirecto. En una empresa dividida en departamentos también se distinguen los dos costos, los que constituyen una carga directa de los departamentos o centros y los costos de asignación directa. Algunos de los costos indirectos de fabricación, que son indirectos por naturaleza con respecto al producto, pueden ser directos de algunos departamentos individualmente considerados y, por lo tanto, cargarse a los mismos sin necesidad de prorrateo previo. De tal manera, estos costos (unidos al resto de las partidas indirectas que conforman el costo total de operación del departamento), que se van imputando al producto a medida que pasan por el departamento, son directos para el departamento e indirectos para el producto.

La principal razón de esta distinción radica en que cuanto mayor sea la posibilidad de cargar más los costos de manera directa a las órdenes de producción y los departamentos o centros, mayor será la exactitud de los costos finales. Dado que el cargo por los costos indirectos se hace mediante la aplicación de procedimientos más o menos arbitrarios, menor será la exactitud del costo total y del unitario cuanto mayor sea el número de partidas que se traten como indirectas.

La clasificación de los costos depende fundamentalmente de la unidad adoptada como base de acumulación. Cuando la unidad de acumulación sea el producto, la aplicación dependerá de la relación recíproca que existe entre costo y producto; cuando los costos se acumulen por departamentos, la aplicación habrá de depender de la correlación entre el costo y el departamento o proceso.

4) Según el comportamiento de los costos: Esta clasificación se fundamenta en el grado de regularidad o concurrencia del costo, resultando importante para la realización de estudios de planificación y control de operaciones y para la toma de decisiones por la dirección.

El comportamiento de los costos es el término general que se utiliza para describir si un costo cambia cuando el volumen de operación cambia. Un costo que no cambia a medida que varía el nivel de actividad es un costo fijo. Por otra parte, un costo variable se incrementa o disminuye en forma total con un aumento o disminución en el nivel de actividad respectivamente. En economía, por lo general

se supone que los costos fijos y los costos variables son conocidos. Se debe trabajar con los requerimientos para evaluar los costos fijos y variables. Se revisaran primero los aspectos básicos del costo y las medidas de producción final.

Son *Costos fijos* aquellos que en total son constantes dentro del rango relevante a medida que varía el nivel del generador de la actividad. El primer paso al evaluar el comportamiento del costo es definir un generador de actividades apropiado. El segundo paso es definir que es lo que se debe considerar como *rango relevante*, el rango a lo largo del cual es válida la relación de costos supuesta para operaciones normales de una empresa. Es importante prestar una atención especial a las palabras en total en la definición de los costos fijos. Debido al comportamiento que tiene los costos fijos por unidad, es fácil obtener la impresión de que los costos fijos se ven afectados por los cambios en el nivel del generador de actividad, cuando en realidad no es así. Los costos fijos unitarios pueden ser con frecuencia engañosos y pueden afectar en forma adversa algunas decisiones. A menudo es más seguro trabajar con costos fijos totales. Los costos fijos pueden cambiar pero eso no los hace variable. Son fijos con base en una nueva tasa más alta(o más baja)⁴⁰.

Dicho de otra forma son costos *fijos* aquellos cuyo importe total no se ve influido por los cambios en el volumen de actividad, siempre que éste se mantenga dentro de los límites de capacidad de la planta para la cual se programó. Como se basan en el criterio que la producción, pueden desarrollarse utilizando el equipo y la organización existentes; Este tipo de costos se considera en función del tiempo, prescindiendo de la actividad. Son llamados también, costos del periodo, de estructura o capacidad, porque representan la capacidad existente para producir y vender. Algunos son fijos por naturaleza y otros son programados por la facultad discrecional de la gerencia.

Los costos fijos se clasifican en costos en estado de paro y en costos de preparación de la producción. Los costos en estado de paro son aquellos en que siempre e invariablemente se incurre, aún en el supuesto de suspender temporariamente la producción, como por ejemplo el alquiler de edificios, los impuestos sobre los inmuebles, etc. Mientras que los costos de preparación de la producción son aquellos en los que normalmente se incurre para dejar la empresa en condiciones de comenzar las operaciones, como por ejemplo, los costos preliminares y de preparación de la producción, que en algunos establecimientos, cuando se cambian los modelos de productos o se inician otros nuevos, suelen ser de importancia.

Los *costos variables* se definen como aquellos que varían en forma total en proporción directa a los cambios en el generador de actividad. Los costos variables totales dependen del nivel del generador de la actividad. A medida que aumentan las unidades producidas, el costo variable total

⁴⁰ *Ibíd.*, capítulo 2, inciso 1.

también aumenta. El costo total aumenta en proporción directa a los incrementos de unidades producidas.

Es decir que los costos *variables* son los que cambian con las alteraciones del volumen de producción; aquellos cuya magnitud cambia en relación directa con el grado de actividad de la empresa. Se los llama costos de actividad por hallarse íntimamente relacionados con la misma; como por ejemplo, fuerza motriz, combustibles, etc.

Considerando la manera como varían en relación con el volumen de producción los costos pueden ser:

- proporcionales: varían exactamente en la misma cuantía en que lo hace el volumen.
- progresivos: aumentan proporcionalmente más que el volumen.
- degresivos: fluctúan en menor proporción que las alteraciones en el volumen.
- regresivos: fluctúan en sentido contrario al volumen, es decir, disminuyen al aumentar el volumen, y viceversa, aumentan en caso de disminuir la producción.

La determinación de si un costo es fijo o variable depende del horizonte de tiempo. Según la economía, a largo plazo, todos los costos son variables; a corto plazo por lo menos un costo es fijo. Pero diferentes costos tienen plazos cortos de diferente duración.

Los *Costos mixtos* son aquellos que tienen tanto un componente fijo como variable. Por ejemplo, a los representantes de ventas que se les paga con frecuencia un salario fijo más una comisión.

También pueden ser llamados costos semi-variables y semi-fijos, que son los que dentro de ciertos intervalos de la actividad o el volumen, se comportan con las características de un costo fijo, pero que a la vez, sufren cierta alteración si el grado de actividad fluctúa. Estos tipos de costos son consecuencia de la indivisibilidad de algunos de los factores variables; por ejemplo, el tomador de tiempos, en un sistema de costos por órdenes específicas, tiene cierta capacidad de trabajo para atender hasta una determinada cantidad de movimientos de órdenes en proceso en fábrica, pero si la producción aumenta será necesario contar con un segundo tomador de tiempos, cuya capacidad se hallará colmada recién cuando la producción la sobrepase; en tanto, parte de la misma se hallará desaprovechada.

Con la finalidad de determinar el comportamiento de un costo, es necesario tener una buena comprensión del costo bajo consideración y una medida del nivel de operación asociada con el objeto de costo. Los términos costos fijos y costos variables no existen en un vacío; tan solo tienen un significado cuando se relacionan con alguna medida o generador. Por lo tanto se debe determinar primero las actividades fundamentales y los generadores asociados que miden la capacidad de una

actividad y su resultado o producto final. La elección de un generador se confecciona no sólo con una empresa en particular, sino también con la actividad o el costo en particular que se esté midiendo⁴¹.

Los generadores de actividad explican los cambios en los costos de las actividades mediante la medición de los cambios en los productos finales de dichas actividades (el consumo). Las dos categorías generales de los generadores de actividad son los generadores con base en las unidades y los generadores que no se basan en las unidades. Los *generadores con base en las unidades* explican los cambios en los costos como resultado del cambio en las unidades producidas. Las libras de material directo, los kilowatt-hora, utilizados para una maquinaria de producción y las horas de mano de obra directa son ejemplos de generadores de actividad con base en las unidades (que toman de base las unidades). Observe que aun cuando ninguno de estos generadores es igual al número de unidades producidas, cada uno de ellos varía en forma proporcional al número de unidades producidas. Los *generadores que no se basan en las unidades* explican los cambios en los costos por factores diferentes a los cambios en las unidades producidas. Algunos ejemplos de medidas del nivel de actividad que no se basan en las unidades son: la preparación de las máquinas, las órdenes de trabajo, las órdenes de cambio en la ingeniería, las horas de inspección y los movimientos de materiales⁴².

5) Según con el tiempo en que se determinan: Considerando el momento en que se obtienen o se determinan, los costos contables se dividen en históricos y predeterminados.

El procedimiento de acumulación del costo *histórico*, resultante o efectivo, es aquel que registra, clasifica y resume las partidas de los costos en el momento o periodo en que se van produciendo y que a su vez, permite la obtención de los costos totales y unitarios una vez que se han realizado todas las operaciones relacionadas con la producción. Estos costos son los realmente incurridos; recién puede conocerse al finalizar el periodo de cómputo, generalmente a fin de mes, ya que por sus características requieren que todas las operaciones se hallen contabilizadas para poder atribuir todos los costos a los diferentes productos.

Las críticas más importantes que se hacen a este sistema es que la información que proporciona se refiere a hechos pasados, conocidos después de operado el cierre del periodo mensual, pudiendo ser demasiado tarde para corregir las situaciones anormales que pudieran ser advertidas y que no proporciona ninguna unidad de medida, sólo se llega a conocer cuantitativamente los costos y si éstos son mayores, menores o iguales a los del periodo o periodos anteriores.

Su ventaja radica en representar los costos realmente incurridos en trabajos concretos o para toda la producción realizada en un periodo determinado.

⁴¹ *Ibidem.*, capítulo 2, inciso 2.

⁴² *Ibidem.*, capítulo 2, inciso 1.

Los inconvenientes de los costos históricos dieron lugar a la aparición de los *predeterminados*. Estos son estimaciones de los costos, realizadas antes de la iniciación de los procesos o tareas de fabricación, tomando como base para ello condiciones específicas de funcionamiento de la planta.

Las cifras de costos que así se logran no poseen la exactitud de los costos históricos, pero, poseen a su favor la economía en la rutina administrativa la posibilidad de conocerlos con anticipación y, fundamentalmente, en los casos de los estándar, su utilización como instrumento para controlar la eficiencia de operación.

6) Según el fin que persiguen: Según el objetivo o la finalidad manifiesta por la cual se obtienen, los costos pueden clasificarse en aquellos que se destinan al costeo de productos (asignación de costos a las unidades producidas con el propósito de proceder a la valuación más exacta de los inventarios y, consiguientemente, de los resultados) y en aquellos otros que se emplean con fines de dirección, con la intención de mantenerla informada y poder verificar si se adecuan a los objetivos y planes propuestos.

Los costos para fines de dirección son los que se conocen con el nombre de costos de planeamiento y control. Este concepto comprende y se vale de los costos y su variación con el grado de volumen, los costos controlables y no controlables, y los costos para control de operaciones.

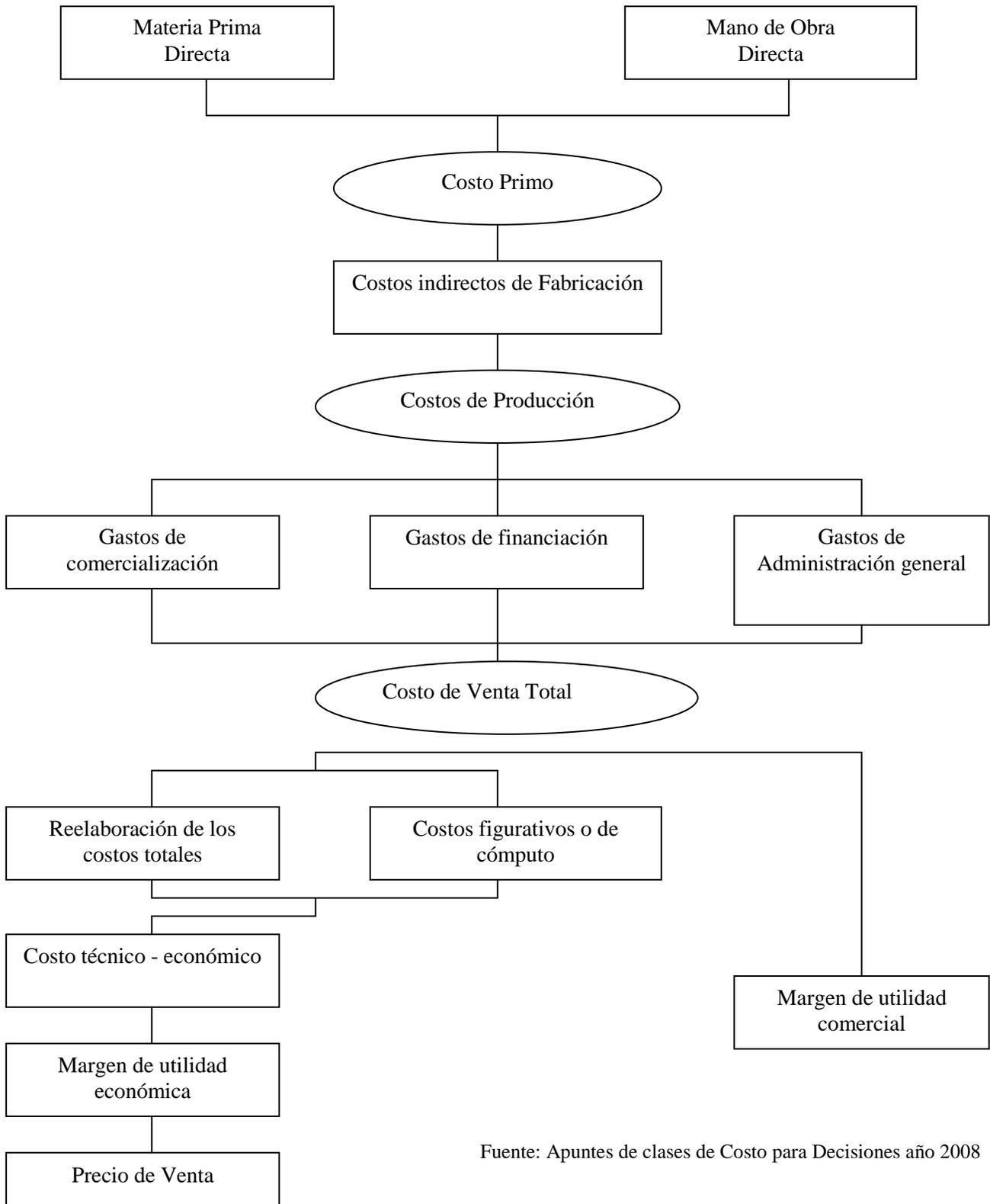
En general, este tipo de costos proporciona información suficiente para comprobar si los recursos con que cuenta la organización se aplican efectiva y eficientemente al logro de los planes trazados y de los objetivos propuestos por la dirección.

7. ESQUEMA DEL PROCESO DE ACUMULACIÓN DE COSTOS

Cualquiera sea el método a emplear para acumular costos, el procedimiento de acumulación sigue una secuencia básica por la cual sus elementos integrantes se van acumulando hasta llegar a configurar el costo de venta.

En la figura que se analiza a continuación se puede ver esquemáticamente dicha secuencia y cómo a partir del costo de venta total, del que informa la contabilidad, se llega al precio de venta de un producto:

Diagrama 1: Proceso de acumulación de costos.



Fuente: Apuntes de clases de Costo para Decisiones año 2008

CAPITULO III

MÉTODOS DE COSTEO

1. INTRODUCCIÓN

Se describen a continuación distintos métodos para costear productos, los cuales pueden ser adecuados para algunos casos y en otros no. La selección del método a aplicar, se encuentra intrínsecamente relacionada a las características propias de producción de la organización sobre la que se realice el estudio de costos. Se debe tener en cuenta que en las Pymes es conveniente utilizar métodos de sencilla aplicación, ya que como se ha mencionado, no se dispone de grandes recursos para el estudio, selección, ejecución y control de métodos de costeo. Pero en algunos casos dichos métodos pueden resultar erróneos.

2. EXACTITUD DE LAS ASIGNACIONES

La asignación de costos en forma exacta a los objetos de costos es de importancia suprema. La noción acerca de la exactitud no es evaluada sobre la base del conocimiento de algún costo básico “verdadero”. En lugar de ello, es un concepto relativo y tienen que ver con la razonabilidad y la lógica de los métodos de asignación de costos que se estén utilizando. El objetivo es medir y asignar de manera más exacta posible el costo de los recursos empleados por un objeto de costo. Algunos métodos de asignación de costos son claramente más exactos que otros.

3. EVOLUCIÓN DE LOS MÉTODOS DE DISTRIBUCIÓN DE COSTOS

Los primeros métodos de costeo que se utilizaron fueron los llamados “tradicionales”, en donde los costos directos (materia prima, materiales directos y mano de obra directa) eran muy significativos dentro de los costos totales de producción, siendo los costos indirectos de producción una porción muy pequeña dentro de los mismos⁴³.

⁴³ HANSEN, Don R., (2003). *Administración de Costos – Contabilidad y Control*. Oklahoma, Estados Unidos. Ediciones Thomson Learnig, pág. 3.

Es por esto, que en dichas circunstancias, la utilización de una única tasa global (horas de mano de obra directas, horas máquina, costo de materias primas, etc.) para asignar los costos indirectos de la fábrica a los productos (objetos de costos), no eran errónea, ya que no se esperaban distorsiones significativas en las mediciones de los costos integrales de producción. Se podían buscar métodos más precisos de asignación de costos indirecto, pero la significatividad de ellos, en el contexto económico en que se trabajaba (poca competencia, baja innovación y variedad de productos, mercados altamente demandantes y desabastecidos, etc.) no justificaba el trabajo.

A medida que el entorno económico cambiaba hacia situaciones más competitivas, con el surgimiento de la escuela “burocrática” con sus organizaciones formales basadas en centros de responsabilidad, con el avance de la tecnología, etc. La proporción de costos indirectos comenzó paulatinamente a aumentar, provocando de esta manera, que la utilización de tasas globales de distribución de costos indirectos no fuera tan eficiente y que condujera a errores de mayor significado en las mediciones de los costos de los productos.

De manera inmediata el paso siguiente fue adoptar el modelo de presupuestación formal basado en centros de responsabilidad, lo que le dio origen a los denominados sistemas de costos “tradicionales” basados en los centros de costos.

No obstante estos avances en los sistemas de costos tradicionales (ampliación de las bases, segregación de la capacidad ociosa, multiplicación de bases de asignación, refinamientos de las bases), el crecimiento acelerado de la tecnología de producción e informática ha llevado a que muchas industrias hayan desplazado grandes cantidades de mano de obra directa por inversiones en maquinarias automatizadas y computarizadas que prácticamente realizan el proceso completo de producción.

Estos hechos cambiaron las estructuras de costos de estas industrias. Lo que antes era una proporción menor, los costos indirectos pasaron a tener relevancia mucho mayor, a tal punto que, en varias de estas industrias, la mano de obra directa ha dejado de existir (o es poco significativa) pasando a formar parte de los costos de conversión (costos indirectos). De esta forma, estas empresas se encuentran con dos grandes componentes de sus costos de producción: las materias primas y los costos de conversión (formados, éstos últimos, por toda la mano de obra de la fábrica y el resto de los costos).

Como se sabe, las materias primas representan un costo directo por lo que no ofrecen problemas importantes de mediciones; pero los costos indirectos, ahora de mayor proporción, hacen a la esencia de la problemática del cálculo de costos: “la medición”, por lo que no basta con métodos de distribución simplistas o genéricos.

Además del cambio de proporción en la estructura de costos, fruto del avance de la tecnología, el aumento de las líneas y cantidades de productos, de las variedades dentro de cada línea, de las

complejidades y cantidades de componentes de cada uno de ellos, de las personalizaciones a determinados clientes, etc. Agregaron un nivel de complicación tal, que hace que los sistemas de costos tradicionales puedan cometer importantes errores en la asignación de costos; determinando inexorablemente el uso de metodologías más complejas de costeo.

El Crecimiento del sector de servicios es uno de los factores que afectan a la administración de costos dado que a medida que las industrias tradicionales han visto reducida su importancia, el sector de servicios de la economía ha aumentado la suya. Los expertos predicen que el sector seguirá ganando terreno e importancia a medida que aumente la productividad de los servicios. La desregulación de muchos servicios ha incrementado la competencia en dicho sector. Muchas organizaciones de servicios luchan por sobrevivir. El aumento de la competencia ha ocasionado que los administradores de esta industria estén más consientes de la necesidad de contar con información de costos exacta para la planificación, el control, la mejora continua y la toma de decisiones. Así, los cambios en el sector de servicios contribuyen a la demanda de información innovadora y relevante de administración de costos⁴⁴.

Las asignaciones de costos distorsionadas pueden producir decisiones erróneas y evaluaciones deficientes y puede resultar costosa.

4. MÉTODOS DE RASTREO

Rastreo significa que los costos se pueden asignar de una manera exacta y sencilla, utilizando una relación casual. El rastreo de costos a los objetos de costo puede ocurrir en una de dos formas: (1) *rastreo directo* y (2) *rastreo por generadores*. El rastreo directo es el proceso de identificar y asignar los costos a un objeto de costos que esté específica o físicamente asociado con un objeto de costo. La identificación de los costos que estén asociados de manera específica con un objeto de costos se logra con mayor frecuencia por medio de la *observación física*. Lo ideal es que todos los costos se carguen a los objetos de costos con un rastreo directo⁴⁵.

Por desgracia, con frecuencia no es posible observar de manera directa la cantidad exacta de recursos que están siendo consumidos por un objeto de costo. El siguiente mejor enfoque es utilizar un razonamiento de causa y efecto para identificar los factores –denominados *generadores (drivers)*- que pueden ser observados y que miden el consumo de un recurso por un objeto de costo. Los **generadores** son factores que *ocasionan* cambios en el consumo de los recursos, en el consumo de las actividades, en los costos y en los ingresos. El **rastreo por generadores** implica el uso de generadores para asignar

⁴⁴ HANSEN, Don R. y MOWEN, Maryanne M., (2009), op. cit., capítulo 3.

⁴⁵ *Ibíd*em, capítulo 5.

costos a los objetos de costo. Aunque es menos preciso que el rastreo directo, el seguimiento de generadores es muy exacto si la relación de causa y efecto es sólida.

Los costos indirectos no se pueden rastrear fácilmente a los objetos de costos. Esto significa que no existe relación causal entre el costo y el objeto de costo que el rastreo no es económicamente factible⁴⁶.

La distribución de los costos indirectos entre los objetos de costos recibe el nombre de **distribución**. Toda vez que no exista relación causal, la asignación de costos indirectos se basa en los vínculos de conveniencia o afectación. Es difícil ver cualquier relación causal. Una forma conveniente de asignar este tipo de costos consiste en simplemente en asignarlo en proporción a las horas de mano de obra directa empleadas por cada producto. Las asignaciones arbitrarias de costos reducen la exactitud general de las asignaciones de costos. De acuerdo con esto, la mejor política de costeo puede ser la asignación tan sólo de los costos directos imputables a los objetos de costo. Sin embargo, debe admitirse que las asignaciones de costos indirectos pueden servir a otros propósitos además de la exactitud. La mayor parte de las aplicaciones administrativas de costo funcionan mejor cuando hay exactitud. Desde el nivel mínimo, las asignaciones de costos directos e indirectos debe reportarse por separado⁴⁷.

De los tres métodos, el rastreo directo es el más preciso puesto que se basa en las relaciones causales físicamente observables. Después de este el rastreo por generadores es el más exacto, dado que se basa en factores causales denominados generadores asignar los costos a los objetos de costo. La precisión al identificar los generadores depende de la fuerza de la relación causal descrita por un generador. La identificación de generadores y la evaluación de la calidad de la relación causal es mucho mas costosa que el rastreo directo o que la distribución. De hecho, una ventaja de la distribución es que es sencilla y poco costosa de implantar. Sin embargo, la distribución es el método de aplicación menos exacto y debería evitarse siempre que sea posible. En muchos casos el utilizar generadores para asignar costos, más que reportar beneficios encarece la determinación de costos. Se debe evaluar la relación costo-beneficio. Lo que en realidad implica el proceso de elegir entre sistemas competitivos de administración de costos⁴⁸.

⁴⁶ *Ibíd*em, capítulo 5.

⁴⁷ *Ibíd*em, capítulo 3.

⁴⁸ *Ibíd*em, capítulo 5.

5. COSTEO VARIABLE (DIRECTO) Y COSTEO ABSORBENTE

El costeo variable es utilizado para fines internos en las organizaciones, mientras que el método absorbente es el sistema de costeo más utilizado para fines externos e incluso para la toma de decisiones, trata de incluir dentro del producto todos los costos de la función productiva, independientemente de su comportamiento fijo o variable. El argumento en que se basa dicha inclusión es que para llevar a cabo la actividad productiva se requiere de ambos. Los autores que proponen éste método argumentan que ambos tipos de costos contribuyen a la producción, y por lo tanto, deben incluirse los dos tipos de costos, sin olvidar que los ingresos deben cubrir los variables y los fijos, para reemplazar los activos en el futuro⁴⁹.

En éste método de costeo, los costos fijos de producción se relacionan con la capacidad instalada y son analizados dentro de un periodo determinado, pero jamás con el volumen de producción.

El contar con una determinada capacidad instalada genera costos fijos que, independientemente del volumen que se produzca, permanecen constantes en un periodo determinado. De ahí que para costear bajo este método se incluyan únicamente los costos variables, los costos fijos de producción deben llevarse al periodo, es decir, enfrentarse a los ingresos del año de que se trate, lo que trae aparejado que no se le asigne ninguna parte de ellos al costo de las unidades producidas.

Se pueden encontrar algunas diferencias entre ambos métodos, como:

- El sistema de costeo variable, considera los costos fijos de producción como costos del periodo, mientras que el costeo absorbente los distribuye entre las unidades producidas.
- Para valuar los inventarios, el costeo variable solo contempla los costos variables; el costeo absorbente incluye ambos, y éste repercute en el balance general.
- Bajo el método de costeo absorbente las utilidades pueden ser cambiadas de un periodo a otro con aumentos o disminución de los inventarios, se aumenta la utilidad incrementando los inventarios finales y se reduce con la operación contraria.
- En el sistema de costeo variable la utilidad será mayor si el volumen de ventas es mayor que el volumen de producción.
- En el costeo absorbente la utilidad será mayor si el volumen de ventas es menor que el volumen de producción.
- En ambos métodos existirán utilidades igualitarias, cuando el volumen de ventas coincida con el volumen de producción.

⁴⁹ HANSEN, Don R., (2003), op. cit., pág. 98.

5.1. Ventajas del costeo variable

Haciendo referencia al autor Juan José Vásquez⁵⁰ se puede hacer un resumen de las ventajas del costeo variable:

- Facilita la planeación de presupuestos financieros, ya que las cifras de costos y gastos deben proyectarse en función de volúmenes para cada centro de actividad y para cada producto.

- Como este sistema se concentra principalmente en el margen de contribución, que es el exceso de ventas, el margen de contribución se conoce como el índice de contribución o índice marginal. El índice de contribución es una cifra clave computada bajo el sistema de costeo directo, puesto que revela el número de centavos disponibles por unidad monetaria de ventas para cubrir los costos fijos y las utilidades, aspecto al que se le da gran importancia en la gerencia. Suponiendo una capacidad fija para producir y vender, las utilidades a corto plazo aumentan o disminuyen como consecuencia de las fluctuaciones de los costos variables, cambios en los precios de venta, y cambios de volumen y de la mezcla de productos que se venden. Debido a que hace distinción entre los costos fijos y los variables y a que no se hace un informe de estos por separado, el costeo por absorción y el estado de resultado tradicional no dan demasiada importancia a este aspecto.

- El costeo variable tiende a ofrecer un mayor control sobre los costos del periodo, cosa que no ocurre en el costeo de absorción, donde los costos fijos se asignan por distintos métodos a los productos, y en este proceso es donde se descuidan ciertos costos del periodo controlable y las áreas funcionales a las que se aplican. En el costeo variable los costos del periodo se acumulan y se hacen informes por separado, permitiendo un mayor control sobre los mismos; facilitando la toma de decisiones en el corto plazo.

- La preparación del estado de resultados facilita a la administración la identificación de las áreas que afectan más significativamente a los costos y así tomar decisiones adecuadas.

- El análisis marginal de las diferentes líneas que se elaboran, ayuda a la administración a escoger la composición óptima que deberá ser la pauta para que ventas alcance su objetivo.

- El análisis marginal de las diferentes líneas ayuda a evaluar opciones respecto a reducción de precios, análisis costo-beneficio, descuentos especiales, etc.

- Elimina fluctuaciones en los costos por efecto de los diferentes volúmenes de producción.

- Elimina el problema de elegir bases para prorratear los costos fijos ya que su distribución es subjetiva.

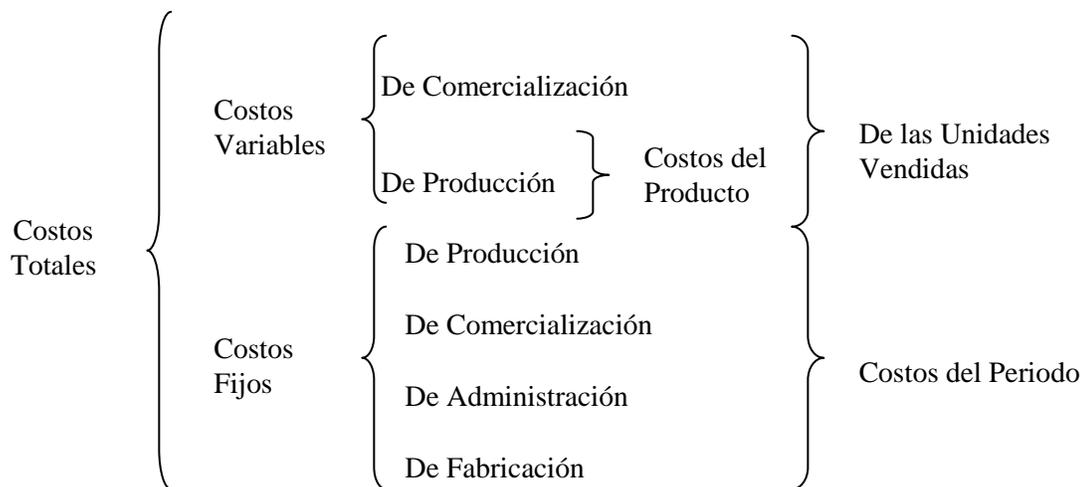
⁵⁰ VAZQUEZ, Juan Carlos, (1993). *Costos*. Buenos Aires, Argentina, Edición: Aguilar, capítulo 3.

- Facilita la rápida valuación de los inventarios, al considerar solo los costos variables, los cuales se pueden medir.
- Facilita la preparación del presupuesto de flujo de efectivo.
- Ante una recesión es un instrumento de apoyo para determinar estrategias para optimizar la capacidad instalada.

5.2. Las desventajas del costeo variable

- La separación de costos fijos de variables es una actividad muy compleja, si no se realiza con mucho cuidado genera errores en la evaluación de los inventarios y por consiguiente en la determinación de la utilidad.
- El uso del análisis marginal a largo plazo puede ser perjudicial para fijar los precios a corto plazo, bajándolos en ocasiones con el fin de que generen un mínimo margen de contribución.

Grafico 2: Costeo Variable



Fuente: Apuntes de clase de Costos para Decisiones año 2008

6. COSTEO INTEGRAL POR ABSORCIÓN

Este sistema trata de incluir dentro del costo del producto todos los costos de la función productiva, independientemente de su comportamiento fijo o variable. El argumento en que se basa esta inclusión es que, para llevar a cabo la producción, se requiere de ambos, por ende deben ser tenidos en cuenta en el costeo⁵¹.

El uso de este sistema implica aplicar la totalidad de las cargas fabriles mensuales a la producción realizada en ese lapso. Dando lugar a la paradoja de tener costos elevados en periodos de bajo volumen de producción y costos reducidos en los meses de alta producción.

Para valuar los inventarios, considera tanto los costos variables como los fijos.

Bajo este sistema, la utilidad es afectada por el nivel producción, como así también por las ventas de los periodos; permitiéndonos medir la incidencia de cambios bruscos en los costos fijos y permitiendo conocer y precisar la incidencia de los gastos de estructura en los costos unitarios.

Ahora, uno de los problemas de este método, es que no ofrece demasiado control sobre los costos del periodo; y por lo tanto en industrias con productos múltiples impide formular una inteligente estrategia de precios, al no poder discernir los datos del problema con exactitud.

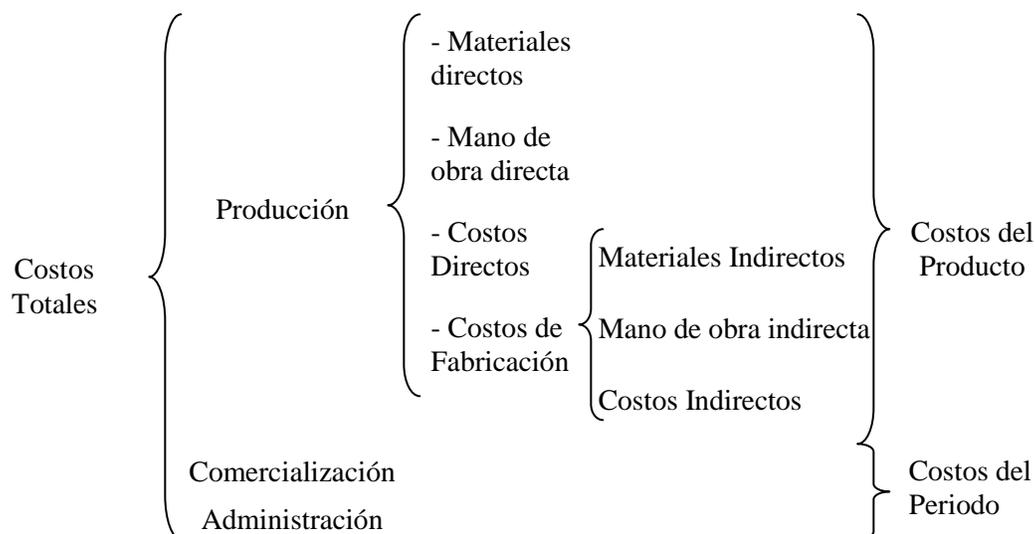
6.1 Ventajas del método absorbente

- La utilidad depende del nivel de producción; y esto puede ser una ventaja (para empresas con gran producción), o una desventaja (para empresas con poca producción).
- Como este método es tenido en cuenta para fines de información externa, es aceptado para proveer informes a los accionistas, para la bolsa de valores y para efectos fiscales.
- Facilita la toma de decisiones en el largo plazo, ya que da mayor importancia a las utilidades contables a largo plazo que a las utilidades en efectivo, que tienen mayor aplicación para fijar precios a corto plazo.

Se puede ver que éste, es un método que puede ser utilizado con facilidad en las pequeñas y medianas empresas; donde no existen recursos importantes destinados al área de costos; y donde los niveles de producción son relativamente sencillos.

⁵¹ HANSEN, Don R., (2003), op. cit., pág. 107.

Grafico 3: Costeo por Absorción



Fuente: Apuntes de clases de Costos para Decisiones año 2008

7. SISTEMAS DE ADMINISTRACIÓN DE COSTOS BASADOS EN FUNCIONES Y BASADOS EN ACTIVIDADES

Los sistemas de administración de costos se pueden clasificar ampliamente como basados en las funciones y basados en las actividades. Ambos sistemas se utilizan en la práctica. En la actualidad los sistemas basados en funciones se utiliza con mayor frecuencia, sin embargo, esto esta cambiando a medida que aumenta la necesidad de información de costo cada vez mas exacta. Esto es particularmente cierto en el caso de las organizaciones que se enfrentan a una creciente diversidad de productos, a una mayor complejidad de los mismos, a ciclos de vida del producto mas cortos, a un incremento en los requerimientos de calidad y a intensas presiones de la competencia. En el caso de las empresas que operan en este avanzado ambiente de manufactura, el sistema de administración de costos por funciones puede no funcionar muy bien. Se necesita información de costos más relevante y oportuna para que estas organizaciones construyan una ventaja competitiva sostenible a largo plazo. Una mejor evaluación del comportamiento de los costos, un incremento en la exactitud del costeo de los productos y un intento por lograr una mejora continua en los costos, son todos ellos de importancia crítica para un ambiente de manufactura avanzado⁵².

⁵² HANSEN, Don R. y MOWEN, Maryanne M., (2009), op. cit., capítulo 4.

8. SISTEMAS DE ADMINISTRACIÓN DE COSTOS BASADOS EN ACTIVIDADES

8.1. Introducción

El sistema de costeo basado en actividades (activity based costing) es de uso corriente, surge como una solución a las asignaciones de los costos indirectos. Este método permite analizar la información no sólo sobre los costes que se han imputado en función de un determinado criterio, sino también para detectar aquellos trabajos innecesarios que deben ser origen de reducción e incluso de eliminación⁵³.

Los costes de los productos o servicios, difieren entre sí según las necesidades demandas en los consumos de actividad que requieren, y no sólo por la simple asignación de los costes indirectos, en función de su volumen. El sistema de costeo ABC se puede aplicar a toda la empresa o sólo al área de producción.

Cambios en los productos, competencia, estrategia, regulación, tecnología, compras, producción, mercadotecnia, distribución, actividades de apoyo o diseño organizacional, sin cambios en el sistema de costos. Estos síntomas aparecen en la mayoría de las empresas pequeñas y medianas, y son la causa de que frecuentemente no se pueda explicar cómo, a pesar de vender o trabajar más, no haya mayores utilidades o mejor liquidez. Lo anterior se debe principalmente al hecho de que se pueden estar subsidiando productos o clientes, pero como se tiene un sistema de información de costos obsoleto, no es fácil descubrir dicho subsidio, que merma la rentabilidad y la liquidez de la empresa.

Los sistemas de costos basados en actividades han evolucionado en respuesta a los cambios significativos en el ambiente de negocios competitivo, enfrentado tanto por las empresas de servicios como las de manufactura. El objetivo general de un sistema de administración de costos basados en actividades es mejorar la calidad, el contenido, la relevancia y la oportunidad de la información de costos. Por lo general se puede satisfacer una mayor cantidad de objetivos administrativos con un sistema basado en actividades que con un sistema basado en funciones⁵⁴.

Si una empresa utiliza un sistema de costos tradicional con tasa única de asignación de costos indirectos; cuando la empresa incrementa la variedad de productos, la diversidad de líneas, la complejidad de los procesos, cambiando tecnología de producción hacia equipamiento automatizado con escasa intervención de mano de obra directa, etc. Es muy probable que la información de costos que arroja el sistema tradicional presente los inconvenientes detallados anteriormente.

⁵³ BILLENE, Ricardo, (2004), op. cit., Capítulo 9, inciso 1.

⁵⁴ HANSEN, Don R. y MOWEN, Maryanne M., (2009), op. cit., capítulo 4.

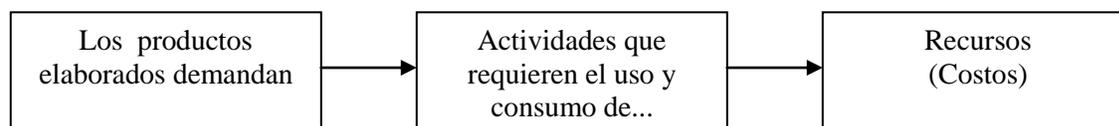
Una actividad es una unidad de trabajo básica que se desempeña dentro de una organización, también puede definirse como la suma de acciones dentro de una organización útil para los administradores con propósito de plantación, de control y de toma de decisiones. Las actividades desempeñan un papel fundamental en la asignación de costos a otros objetos de costos y son elementos esenciales de un sistema de contabilidad administrativa basado en actividades, la preparación de equipos para la producción, el desplazamiento de los materiales y de los productos, la compra de partes son algunos ejemplos de actividades. Una actividad se describe con un verbo (como pagar o diseñar) y con un objeto, como facturas y productos, que reciben la acción y que los mismos tienen que revelar metas muy específicas⁵⁵.

8.2. Ventajas de los costos basados en actividades

La filosofía del ABC es muy simple: los productos para ser elaborados demandan actividades (de producción y de soporte); y dichas actividades consumen o utilizan los recursos (costos). El énfasis recae en las actividades que se realizan en las empresas, por medio de las cuales se obtienen los productos y servicios que se comercializan⁵⁶.

En un sentido general el ABC abarca a todas las actividades que se realizan en la empresa, mientras que en el enfoque productivo las actividades a considerar son las relativas a la función o área de producción.

Gráfico 4: Modelo de costeo basado en actividades.



Fuente: HANSEN, Don R. y MOWEN, Maryanne M., (2009), op. cit., pág.134.

El cálculo de los costos basado en las actividades es un concepto de la contabilidad de costes que se fundamenta en la premisa de que los productos requieren que una empresa ejecute determinadas actividades y que tales actividades requieren a su vez que la empresa incurra en costos.

Se establece una relación causa-efecto entre las actividades y los productores o servicios, de lo que se deriva que, a mayor consumo de actividades, corresponde la imputación de mayores costos y viceversa.

Este sistema permite una mayor objetividad en la asignación de los costes. Si se conoce el coste de cada actividad, la imputación al producto o servicio será en función de las actividades que

⁵⁵ HANSEN, Don R. y MOWEN, Maryanne M., (2009), op. cit., pág.133-137.

⁵⁶ BILLENE, Ricardo, (2004), op. cit., Capítulo 9, inciso 3.

haya producido o consumido. Los productos para ser elaborados requieren de actividades tales como, pedir los materiales, programar la producción, cargar la materia prima, procesarla, verificarla, estibar los productos, mantener las máquinas, etc.; y para poder realizar dichas actividades se requieren de recursos tales como, personal, maquinaria, materiales y repuestos, insumos energéticos, servicios provistos por terceros, etc.

El enfoque tradicional, la visión está puesta en el desempeño, eficiencia y logro de objetivos de los centros de responsabilidad de la estructura (centros de costos), por lo que se lo llama un enfoque vertical, estructural, organizacional; mientras que en el ABC, la visión está puesta en las actividades y los procesos, por lo que se le llama a éste enfoque “horizontal” o de “proceso”.

En resumen algunas **ventajas** del sistema de costos por actividades:

- Permite calcular en forma más precisa los costes. Sobre todo los relativos a determinados costes indirectos de fabricación, administración y comercialización.
- Aporta más información sobre los costes de las actividades que se realizan en la empresa, tanto las que aportan valor añadido como las que no. Estas últimas son las que se pueden intentar reducir o eliminar.
- Identifica productos, clientes u otros objetivos de coste no rentables.
- Permite relacionar los costos con sus causas. Esto es de gran ayuda para gestionar mejor los costos.
- La filosofía del ABC también puede utilizarse para el control presupuestario.
- Es aplicable a todo tipo de organizaciones.
- El fundamento del ABC se basa en las actividades que son realizadas en una empresa para obtener y comercializar productos y que, dichas actividades, utilizan y consumen recursos; permitiendo una mejor asignación de costos indirectos, brindando una visión horizontal de la organización a través de las actividades y procesos de negocios y, fundamentalmente, permite conocer el costo de las actividades y gestionarlas mediante la identificación de aquellas que agregan valor versus las que no agregan valor, las cuales pueden eliminarse o reducirse o, si son necesarias, tercerizarse.

8.3. Contabilidad de costos basada en actividades

Parafraseando a Hansen y Mowen⁵⁷ se puede decir que un sistema de contabilidad de costos basado en actividades pone de relieve el rastreo en vez de la distribución. El papel del rastreo de

⁵⁷ HANSEN, Don R. y MOWEN, Maryanne M., (2009), op. cit., capítulo 2.

generadores se ve significativamente ampliado por la identificación de los generadores no relacionados con el volumen de productos elaborados (denominados generadores *de actividad no basados en las unidades*). El uso de generadores de actividad basados tanto en las unidades como no basados en ellas incrementa la exactitud de las asignaciones de costos, la calidad y la relevancia generales de la información de costos. Un sistema de contabilidad de costos que utiliza generadores de actividad basada y no basada en unidades para asignar los costos a los objetos de costo recibe el nombre de sistema de costeo basado en actividades (ABC, por sus siglas en inglés). Por ejemplo, la actividad de “desplazar las materias primas y los productos parcialmente terminados desde un punto hasta otro dentro de la fábrica”. El número de desplazamientos requeridos para un producto es una mejor medida de la demanda del producto para la actividad del manejo de materiales que el mismo número de unidades producidas. De hecho, el número de unidades puede no tener nada que ver con la medición de las exigencias de los productos para el manejo de los materiales. (Un lote de 10 unidades de un producto podría requerir tantas actividades de manejo de materiales como un lote de 100 unidades de otro producto). De este modo, se puede afirmar que un sistema de contabilidad de costos con base en actividades tiende a hacer un rastreo de costos muy intensivo⁵⁸.

En un sistema basado en actividades el costeo de los productos tiende a ser flexible. Un sistema de administración de costos basado en actividades es capaz de generar información de costos para una gran variedad de objetivos administrativos, incluyendo el objetivo de la preparación de reportes financieros. Se hace énfasis en definiciones más amplias de costeo de productos para lograr una mejor plantación, control y toma de decisiones.

8.4. Control de costos basado en actividades

Siguiendo con el mismo autor⁵⁹ se puede exponer que un subsistema de control de operaciones con base en actividades también difiere en forma significativa de un sistema con base en funciones. El énfasis del sistema tradicional de contabilidad administrativa de costos es sobre la administración de los costos. La administración basada en actividades (ABM, por sus siglas en inglés) centra la atención en la administración de las actividades con el objetivo de mejorar el valor que recibe el cliente y las unidades que recibe la empresa al proporcionar este valor. Incluye un análisis de generadores, otro de actividades y una evaluación del desempeño y se basa en el ABC como una fuente mayor de información.

⁵⁸ *Ibíd*em, pág. 46-47.

⁵⁹ *Ibíd*em, pág. 47-48.

Este nuevo enfoque centra la atención en la contabilización de las actividades en lugar de los costos y pone de relieve la maximización del desempeño extensivo a todo un sistema en lugar de limitarse a desempeño individual. Las actividades atraviesan las líneas funcionales y departamentales, tienen un enfoque extensivo a todo el sistema y requieren un enfoque global para el control. En esencia, esta forma de control admite que la maximización de la eficiencia de las subunidades individuales no necesariamente conduce a una eficiencia máxima para el sistema como un todo. Otra diferencia importante también debe mencionarse. En el sistema de información de control operativo ABM, tanto las medidas financieras como no financieras del desempeño son de importancia. El siguiente cuadro compara las características de los sistemas de administración de costos basados en funciones y de los sistemas basados en actividades.

Cuadro 2: Comparación de los sistemas de administración de costos basado en funciones y basados en actividades

Basado en funciones	Basado en actividades
Generadores basados en unidades	Generadores basados y no en unidades
Uso intensivo de la distribución	Uso intensivo del rastreo
Costeo del producto limitado y rígido	Costeo del producto amplio y flexible
Enfoque en la administración de costos	Enfoque de la administración de las actividades
Información de actividades en forma general	Información de actividades detalladas
Maximización del desempeño de la organización por áreas de responsabilidad	Maximización del desempeño de la organización como un todo
Uso de medidas financieras de desempeño	Uso de medidas de desempeño tanto financieras como no financieras

Fuente: *Ibíd.*, pág. 48.

9. ELECCIÓN DE UN SISTEMA DE ADMINISTRACIÓN DE COSTOS

Continuando con el autor citado⁶⁰ encontramos que un sistema de administración de costos basados en actividades ofrece beneficios significativos, incluyendo una mayor exactitud en el costeo de los productos, un mejoramiento en la toma de decisiones y en la planeación estratégica, además de un incremento en la capacidad para la administración de actividades. Sin embargo, estos beneficios no están libres de costos. Un sistema de administración de costos basados en actividades es más complejo

⁶⁰ *Ibíd.*, cap. 2.

y requiere un incremento significativo en las actividades de medición y las mediciones pueden ser costosas⁶¹.

Al decidir si se debe implantar un sistema de administración de costos basado en actividades, un administrador debe evaluar las ventajas y desventajas entre el costo de la medición y el costo de los errores. Los costos de medición son aquellos que se asocian con las mediciones que requiere un sistema de administración de costos. Los costos de los errores son aquellos que se asocian con el hecho de tomar decisiones deficientes basándose en costos inexactos o, de manera más general, en información de costos deficiente. A un nivel óptimo, un sistema de administración de costos minimiza la suma de los costos de medición y los costos de los errores. Sin embargo, se puede observar que los dos costos están en conflicto. Los sistemas de administración de costos más complejos producen costos de errores más bajos, pero tienen costos de medición más altos. En el caso de algunas organizaciones, el sistema de costos óptimo puede no ser un sistema ABM, aun cuando este sistema sea más exacto. Dependiendo de las ventajas y desventajas, el sistema de administración de costos óptimo, bien puede ser un sistema más sencillo. Esto podría explicar, en parte, la razón por la cual muchas empresas aun mantienen este tipo de sistema⁶².

Sin embargo, los cambios recientes en el ambiente de manufactura están aumentando el atractivo de sistemas de administración más exactos, aunque también más complejos. Las nuevas tecnologías de información reducen los costos de la medición; los sistemas computarizados de plantación de la producción y la existencia de computadoras más potentes y económicas hace más sencillo recabar datos y hace cálculos. A medida que disminuyan los costos de la medición los sistemas más complejos se vuelven más atractivos. El sistema de administración de costos óptimo es ahora en general aquel que hace posible una mayor exactitud⁶³.

A medida que han disminuido los costos de medición, los costos de los errores han aumentado. Básicamente, los errores consisten en sub o sobrecostear los productos. Sobre costear un producto puede ocasionar que la empresa decida eliminarlo por *aparentar* ser un producto no rentable. Si la naturaleza de la competencia cambia, los costos de los errores también pueden aumentar. Por ejemplo, si surgen competidores concentrados en un solo producto, entonces sus estrategias de precios y de comercialización se basaran en información más exacta (puesto que saben que todos los costos pertenecen a su único producto). Debido a una mejor información de costos, las empresas enfocadas en un solo producto pueden ganar una participación de mercado a expensas de los fabricantes de productos múltiples (cuyos sistemas de costos pueden basarse en la asignación en lugar del rastreo de costos a cada uno de sus productos). Otros factores tales como la desregulación y los procesos de

⁶¹ *Ibíd.*, pág. 46-48.

⁶² *Ibíd.*, pág. 48-52.

⁶³ *Ibíd.*, pág. 46-47.

manufactura JIT (los cuales conducen a un ambiente de producción mas concentrado) también pueden incrementar el costo de los errores. A medida que incrementa el costo de los errores, un sistema de costos más exacto resulta una mejor opción⁶⁴.

⁶⁴ *Ibidem*, pág. 47-49.

CAPITULO IV

CASO PRÁCTICO

1. INTRODUCCIÓN

En este capítulo se aplicarán los conceptos estudiados a lo largo del trabajo, se comenzará con una breve descripción del negocio, sobre el que se mostrará luego, el método de costeo utilizado por la empresa (costeo variable) y se formulará un análisis de costos basado en actividades, para realizar una comparación entre ambos métodos de costeo determinando cual es el mas adecuado para el tipo de negocio.

2. DESCRIPCIÓN DEL NEGOCIO

El emprendimiento sobre el que se aplicará lo visto en el trabajo, es una empresa familiar que desde el mes de mayo del año 2010 se dedica a la venta de café y servicios anexos, la misma está ubicada en la calle Paso de los Andes 3052, en la sexta sección, de la ciudad de Mendoza, frente al hospital universitario.

El nombre de la empresa a analizar “EL ANDÉN” surge en relación con los trenes dado que el local se sitúa en al barrio ferroviario y frente al ex hospital Ferroviarios, por lo que se buscó rescatar algo de la historia de los mismos, la temática ferroviaria se encuentra presente también en la ambientación del local, como se observa en las fotografías:



Imagen 1



Imagen 2

También se utilizó la misma temática para realizar los logos e isologos,



Imagen 3



Imagen 4

Buscándose, a través de todos los elementos, una rápida e inconfundible identificación de la marca, esto ayuda a los consumidores a identificar el producto que podría beneficiarlo y también trasmite parte de la calidad de los mismos.

2.1. Misión

La misión de la organización es prestar un servicio a sus clientes brindando un espacio cálido y acogedor al cual se puede concurrir solo o acompañado, para degustar deliciosos productos caseros, pudiendo a su vez leer el diario, usar internet, jugar juegos de mesa, leer un libro, charlar o escuchar música en un ambiente de respeto e integración.

2.2. Visión

Ser el lugar elegido por excelencia por todos los segmentos actualmente atendidos. Pero además ampliar los servicios ofrecidos, buscando a su vez atraer nuevos segmentos de clientes.

2.3. Descripción del mercado

La particularidad del mercado está dada por las características del producto ofrecido, el cual se presenta como una oferta estacional. La temporada de mayor volumen de ventas es en épocas de bajas temperaturas, mientras que la demanda disminuye considerablemente en verano. Es por esto que la organización pone en práctica políticas anticíclicas para lograr mayor equilibrio en los ingresos, tales como productos contra estacionales.

Se observa como principal competidor a “Roma”, pizzería y cafetería que se encuentra a media cuadra del Andén. La organización bajo estudio logra diferenciarse ofreciendo productos y servicios de mejor calidad en un lugar más confortable, buscando mayor reconocimiento por parte de los clientes.

Actualmente los esfuerzos de la empresa están orientados a atraer como clientes a las personas empleadas por el hospital como así también los pacientes del mismo, por lo que se lo define como su mercado meta.

3. ANÁLISIS

Sus activos las mesas, sillas, hornos, cafetera, licuadora, tostadora, aire acondicionado, vajilla, heladera, decoración, libros, juegos, entre otros, son utilizados para obtener de esto un lucro (dinero). La empresa cuenta con activos valuados en 40.000 pesos.

Actualmente la organización utiliza un método de costeo variable muy sencillo, sobre el mismo se han fijado los precios, realizando a su vez una comparación con los precios de la competencia, por los que se cree de gran importancia poder determinar costos mas precisos de los productos para poder fijar un precio competitivo y que el mismo no resulte inferior a los costos de los productos.

El nivel de facturación mensual es de aproximadamente 15000 y costos fijos de aproximadamente 5600 es decir un 37% de las ventas⁶⁵.

Los productos que ofrece la empresa y su nivel de venta mensual aproximado es:

Cuadro 3

PRODUCTO	CANTIDAD	PRECIO	TOTAL
CAFÉ	550	\$ 6,00	\$ 3.300,00
TÉ	200	\$ 6,00	\$ 1.200,00
TORTITAS	600	\$ 2,00	\$ 1.200,00
MEDIALUNAS	450	\$ 3,00	\$ 1.350,00
TOSTADO	200	\$ 12,00	\$ 2.400,00
JUGO	330	\$ 9,00	\$ 2.970,00
GASEOSAS	370	\$ 7,00	\$ 2.590,00
ESTIMACION DE VENTAS MENSUAL			\$ 15.010,00

⁶⁵ Los datos que se utilizan para el análisis son de los meses de enero a junio de 2012.

3.1. Clasificación de costos

A continuación se hará un listado de todos los costos, para luego realizar una clasificación de los mismos, separándolos por costos fijos, variables, directos e indirectos.

Costos:

- ✓ Alquiler
- ✓ Azúcar
- ✓ Café
- ✓ Cañitas
- ✓ Edulcorante
- ✓ Gaseosas
- ✓ Sándwiches
- ✓ Leche
- ✓ Luz
- ✓ Medialunas
- ✓ Naranjas
- ✓ Agua
- ✓ Papel higiénico
- ✓ Seguro
- ✓ Servilletas
- ✓ Soda
- ✓ Te
- ✓ Tortitas

Costos fijos:

- ✓ Alquiler
- ✓ Mano de Obra
- ✓ Luz
- ✓ Agua
- ✓ Seguro

Costos variables:

- ✓ Azúcar
- ✓ Café
- ✓ Cañitas
- ✓ Edulcorante
- ✓ Gaseosas

- ✓ Leche
- ✓ Sándwich
- ✓ Medialunas
- ✓ Naranjas
- ✓ Papel higiénico
- ✓ Servilletas
- ✓ Soda
- ✓ Te
- ✓ Tortitas
- ✓ Materiales indirectos
- ✓ Gastos de Limpieza

Costos directos:

- ✓ Café
- ✓ Cañitas
- ✓ Gaseosas
- ✓ Leche
- ✓ Medialunas
- ✓ Naranjas
- ✓ Soda
- ✓ Sándwich
- ✓ Te
- ✓ Tortitas

Costos indirectos:

- ✓ Alquiler
- ✓ Azúcar
- ✓ Edulcorante
- ✓ Luz
- ✓ Agua
- ✓ Papel higiénico
- ✓ Seguro
- ✓ Servilletas

A continuación se muestran los costos de los materiales tanto directos como indirectos:

Cuadro 4

MATERIALES DIRECTOS				
PRODUCTO	COSTO	UNIDAD	CANTIDAD	CX UNITARIO
MEDIALUNAS	10,50	Unidad	12	0,88
TORTITAS	6,00	Unidad	12	0,50
CAFÉ	53,00	Pocillos	120	0,44
SODA	1,08	55 cc	22	0,05
GASEOSAS	17,00	Botella	12	1,42
LECHE	4,00	50cc	20	0,20
TE	10,99	Unidad	100	0,11
NARANJAS	55,00	Unidad	96	0,57
CAÑITAS	5	Unidad	50	0,1
SANDWICHES	5,5	Unidad	1	5,5

MATERIALES INDIRECTOS				
PRODUCTO	COSTO	UNIDAD	CANTIDAD	CX UNITARIO
AZUCAR	44,00	Sobre	800	\$ 0,06
EDULCORANTE	22,00	Sobre	400	\$ 0,06
PAPEL HIGENICO	8,34	Unidad	4	\$ 2,09
SERVILLETAS	6,00	Unidad	280	\$ 0,02

El siguiente cuadro expone los costos fijos:

Cuadro 5

COSTOS FIJOS MENSUALES	MONTO
MANO DE OBRA	3900
AGUA	90
ALQUILER	1152
LUZ	200
SEGURO	90
GASTOS DE LIMPIEZA	200
TOTAL	5632

4. COSTEO VARIABLE

En el siguiente cuadro se muestra el sistema utilizado por la empresa, en el cual se consideran los costos variables de cada producto para sacar el costo y se determina el margen de contribución, es decir que porcentaje del costo es destinado a cubrir los costos fijos.

Cuadro 6

Producto	Componentes del costo	Costo Unitario	Precio Venta	Utilidad	Margen de contribución
Café	café+leche+azúcar+soda+servilleta	0,88	6	5,12	85,38%
te	te+azúcar+soda+servilleta	0,35	6	5,65	94,24%
jugo de naranja	Naranjas+servilleta	1,84	9	7,16	79,55%
Gaseosa	Gaseosa+cañita	1,52	7	5,48	78,98%
Tostado	Sándwich+servilleta	5,50	12	6,50	54,17%
Tortitas	tortita+servilleta	0,52	2	1,48	73,93%
Medialunas	medialuna+servilleta	0,90	3	2,10	70,12%

5. COSTEO POR ACTIVIDAD

A continuación se hace mención de los centros de costos:

- Compras
- Ventas
- Administración central
- Producción

El próximo paso es enumerar las actividades que se realizan, las cuales como se ha descrito en el costeo por actividades, consumen los recursos:

- Búsqueda de proveedores
- Hacer pedido
- Recibir pedido
- Tomar pedido al cliente
- Servir el producto
- Limpieza de mesas
- Contabilidad
- Preparación del local
- Elaboración del producto
- Armado de bandeja

Asignación de las actividades a los centros de costos:

Cuadro 7

CENTROS DE COSTOS	ACTIVIDADES
COMPRAS	BUSCAR PROVEEDORES
	HACER PEDIDO
	RECIBIR PEDIDO
VENTAS	TOMAR PEDIDO AL CLIENTE
	SERVIR EL PRODUCTO
PRODUCCIÓN	PREPARACION DEL PRODUCTO
	ARMADO DE BANDEJA
ADMINISTRACIÓN CENTRAL	LIMPIEZA
	CONTABILIDAD
	PREPARACION DEL LOCAL

Clasificación de los costos:

Cuadro 8

COSTOS	CLASIFICACIÓN
MATERIA PRIMA	DIRECTO
MANO DE OBRA	INDIRECTO
ALQUILER	INDIRECTO
GASTOS DE LIMPIEZA	INDIRECTO
SEGURO	INDIRECTO
LUZ	INDIRECTO
AGUA	INDIRECTO
MATERIALES INDIRECTOS	INDIRECTO

Criterios de asignación:

Cuadro 9

COSTO INDIRECTO	CRITERIO DE ASIGNACIÓN
MANO DE OBRA	Porcentaje de tiempo dedicado a la tarea
ALQUILER	Porcentaje de tiempo de uso del local
GASTOS DE LIMPIEZA	Se asigna su totalidad a limpieza
SEGURO	Valor maquinaria
LUZ	Consumo en Kw.
AGUA	Cantidad de litros porcentual utilizada
MATERIALES INDIRECTOS	Asignación de su totalidad a ventas

Consumo mensual de los costos fijos:

Cuadro 10

COSTO	CONSUMO MENSUAL	UNIDAD DE MEDIDA
MANO DE OBRA	200	HORAS
TIEMPO DE USO DEL LOCAL	200	HORAS
LUZ	4000	KW
AGUA	1000	LITROS
SEGURO	40000	PESOS

Asignación del uso de los recursos (costos indirectos) a los centros de costos:

Cuadro 11

CENTROS DE COSTOS	COSTOS INDIRECTOS						
	MANO DE OBRA	ALQUILER	GASTOS DE LIMPIEZA	SEGURO	LUZ	AGUA	MATERIALES INDIRECTOS
COMPRAS	30	30	0	4500	50	0	0
VENTAS	60	60	0	750	50	0	0
PRODUCCIÓN	70	70	0	30000	700	350	100
ADMINISTRACIÓN	40	40	100	4750	200	650	0
TOTAL	200	200	100	40000	1000	1000	100

Ahora se realizara la porcentualización:

Cuadro 12

CENTROS DE COSTOS	COSTOS INDIRECTOS						
	MANO DE OBRA	ALQUILER	GASTOS DE LIMPIEZA	SEGURO	LUZ	AGUA	MATERIALES INDIRECTOS
COMPRAS	15,00%	15,00%	0,00%	11,25%	5,00%	0,00%	0,00%
VENTAS	30,00%	30,00%	0,00%	1,88%	5,00%	0,00%	0,00%
PRODUCCIÓN	35,00%	35,00%	0,00%	75,00%	70,00%	35,00%	100,00%
ADMINISTRACIÓN	20,00%	20,00%	100,00%	11,88%	20,00%	65,00%	0,00%
TOTAL	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%

El siguiente paso será la distribución:

Cuadro 13

CENTROS DE COSTOS	COSTOS INDIRECTOS							TOTAL
	MANO DE OBRA	ALQUILER	GASTOS DE LIMPIEZA	SEGURO	LUZ	AGUA	MATERIALES INDIRECTOS	
COMPRAS	\$ 585,00	\$ 172,80	\$ -	\$ 10,13	\$ 10,00	\$ -	\$ -	\$ 777,93
VENTAS	\$ 1.170,00	\$ 345,60	\$ -	\$ 1,69	\$ 10,00	\$ -	\$ -	\$ 1.527,29
PRODUCCIÓN	\$ 1.365,00	\$ 403,20	\$ -	\$ 67,50	\$ 140,00	\$ 31,50	\$ 292,00	\$ 2.299,20
ADMINISTRACIÓN	\$ 780,00	\$ 230,40	\$ 200,00	\$ 10,69	\$ 40,00	\$ 58,50	\$ -	\$ 1.319,59
TOTAL	\$ 3.900,00	\$ 1.152,00	\$ 200,00	\$ 90,00	\$ 200,00	\$ 90,00	\$ 292,00	\$ 5.924,00

Luego debemos distribuir los costos asignados a cada centro de costos a las actividades que realizan. Para ello habrá que fijar los oportunos criterios de reparto:

Cuadro 14

CENTRO DE COSTO	ATIVIDAD	PORCENTAJE DE COSTO	TOTAL
COMPRAS	BUSCAR PROVEEDORES	20%	100%
	HACER PEDIDO	30%	
	RECIBIR PEDIDO	50%	
VENTAS	TOMAR PEDIDO AL CLIENTE	40%	100%
	SERVIR EL PRODUCTO	60%	
PRODUCCIÓN	PREPARACION DEL PRODUCTO	80%	100%
	ARMADO DE BANDEJA	20%	
ADMINISTRACIÓN	LIMPIEZA	40%	100%
	CONTABILIDAD	40%	
	PREPARACION DEL LOCAL	20%	

En valores económicos:

Cuadro 15

CENTRO DE COSTO	ATIVIDAD	PORCENTAJE DE COSTO	TOTAL
COMPRAS	BUSCAR PROVEEDORES	155,59	777,93
	HACER PEDIDO	233,38	
	RECIBIR PEDIDO	388,96	
VENTAS	TOMAR PEDIDO AL CLIENTE	610,92	1527,29
	SERVIR EL PRODUCTO	916,37	
PRODUCCIÓN	PREPARACION DEL PRODUCTO	1752,61	2190,76
	ARMADO DE BANDEJA	438,15	
ADMINISTRACIÓN	LIMPIEZA	527,84	1319,59
	CONTABILIDAD	527,84	
	PREPARACION DEL LOCAL	263,92	

A continuación se definen los inductores de costes de cada una de las actividades principales y recabar información para ver cuantos ha necesitado cada línea de producción:

Cuadro 16

ACTIVIDAD	INDUCTOR DE COSTOS
BUSCAR PROVEEDORES	CANTIDAD DE PROVEEDORES DISPONIBLES
HACER PEDIDO	CANTIDAD DE PEDIDOS A PROVEEDORES MENSUALES
RECIBIR PEDIDO	CANTIDAD DE PEDIDOS A PROVEEDORES MENSUALES
TOMAR PEDIDO AL CLIENTE	CANTIDAD DE PEDIDOS DE CLIENTES MENSUALES
SERVIR EL PRODUCTO	CANTIDAD DE PEDIDOS DE CLIENTES MENSUALES
PREPARACION DEL PRODUCTO	CANTIDAD DE TIEMPO UTILIZADO EN MINUTOS
ARMADO DE BANDEJA	CANTIDAD DE PEDIDOS DE CLIENTES MENSUALES
LIMPIEZA	CANTIDAD DE VAJILLA UTILIZADA POR PEDIDO
CONTABILIDAD	PRECIO DEL PRODUCTO
PREPARACION DEL LOCAL	CANTIDAD DE TIEMPO UTILIZADO EN MINUTOS

Asignación de las actividades a los productos:

Cuadro 17

ACTIVIDAD	PRODUCTOS						TOTAL
	CAFÉ	TÉ	PANIFICADOS	TOSTADO	JUGO	GASEOSA	
BUSCAR PROVEEDORES	5	10	50	2	50	3	120
HACER PEDIDO	6	4	25	18	8	10	71
RECIBIR PEDIDO	6	4	25	18	8	10	71
TOMAR PEDIDO AL CLIENTE	250	150	300	100	80	200	1080
SERVIR EL PRODUCTO	250	150	300	100	80	200	1080
PREPARACION DEL PRODUCTO	5	2	2	10	10	2	31
ARMADO DE BANDEJA	250	150	300	100	80	200	1080
LIMPIEZA	4	4	1	1	2	1	13
CONTABILIDAD	6	6	3	12	9	7	43
PREPARACION DEL LOCAL	30	5	8	5	15	5	68

En términos porcentuales:

Cuadro 18

ACTIVIDAD	PRODUCTOS						TOTAL
	CAFÉ	TÉ	PANIFICADOS	TOSTADO	JUGO	GASEOSA	
BUSCAR PROVEEDORES	4,17%	8,33%	41,67%	1,67%	41,67%	2,50%	100,00%
HACER PEDIDO	8,45%	5,63%	35,21%	25,35%	11,27%	14,08%	100,00%
RECIBIR PEDIDO	8,45%	5,63%	35,21%	25,35%	11,27%	14,08%	100,00%
TOMAR PEDIDO AL CLIENTE	23,15%	13,89%	27,78%	9,26%	7,41%	18,52%	100,00%
SERVIR EL PRODUCTO	23,15%	13,89%	27,78%	9,26%	7,41%	18,52%	100,00%
PREPARACION DEL PRODUCTO	16,13%	6,45%	6,45%	32,26%	32,26%	6,45%	100,00%
ARMADO DE BANDEJA	23,15%	13,89%	27,78%	9,26%	7,41%	18,52%	100,00%
LIMPIEZA	30,77%	30,77%	7,69%	7,69%	15,38%	7,69%	100,00%
CONTABILIDAD	13,95%	13,95%	6,98%	27,91%	20,93%	16,28%	100,00%
PREPARACION DEL LOCAL	44,12%	7,35%	11,76%	7,35%	22,06%	7,35%	100,00%

En valores económicos:

Cuadro 19

ACTIVIDAD	PRODUCTOS						TOTAL
	CAFÉ	TÉ	PANIFICADOS	TOSTADO	JUGO	GASEOSA	
BUSCAR PROVEEDORES	\$ 6,48	\$ 12,97	\$ 64,83	\$ 2,59	\$ 64,83	\$ 3,89	\$ 155,59
HACER PEDIDO	\$ 19,72	\$ 13,15	\$ 82,18	\$ 59,17	\$ 26,30	\$ 32,87	\$ 233,38
RECIBIR PEDIDO	\$ 32,87	\$ 21,91	\$ 136,96	\$ 98,61	\$ 43,83	\$ 54,78	\$ 388,96
TOMAR PEDIDO AL CLIENTE	\$ 141,42	\$ 84,85	\$ 169,70	\$ 56,57	\$ 45,25	\$ 113,13	\$ 610,92
SERVIR EL PRODUCTO	\$ 212,12	\$ 127,27	\$ 254,55	\$ 84,85	\$ 67,88	\$ 169,70	\$ 916,37
PREPARACION DEL PRODUCTO	\$ 282,68	\$ 113,07	\$ 113,07	\$ 565,36	\$ 565,36	\$ 113,07	\$ 1.752,61
ARMADO DE BANDEJA	\$ 101,42	\$ 60,85	\$ 121,71	\$ 40,57	\$ 32,46	\$ 81,14	\$ 438,15
LIMPIEZA	\$ 162,41	\$ 162,41	\$ 40,60	\$ 40,60	\$ 81,21	\$ 40,60	\$ 527,84
CONTABILIDAD	\$ 73,65	\$ 73,65	\$ 36,83	\$ 147,30	\$ 110,48	\$ 85,93	\$ 527,84
PREPARACION DEL LOCAL	\$ 116,43	\$ 19,41	\$ 31,05	\$ 19,41	\$ 58,22	\$ 19,41	\$ 263,92
TOTAL	\$ 1.149	\$ 689	\$ 1.051	\$ 1.115	\$ 1.095	\$ 714	\$ 5.815

Por último son asignados los costos directos a los productos y se determinan junto con el costo indirecto y el nivel de actividad el costo unitario total de cada producto:

Cuadro 20

Costos directos	Productos					
	Café	Té	Panificados	Tostado	Jugo	Gaseosa
Medialunas			\$ 393,75			
Tortitas			\$ 300,00			
Café	\$ 242,92					
Soda	\$ 27,08					
Gaseosas						\$ 524,17
Leche	\$ 110,00					
Té		\$ 21,98				
Naranjas					\$ 567,19	
Cañitas					\$ 37,00	\$ 37,00
Sándwiches				\$ 1.100,00		
Costos directos totales	\$ 380,00	\$ 21,98	\$ 693,75	\$ 1.100,00	\$ 604,19	\$ 561,17
Costos indirectos totales	\$ 1.149,21	\$ 689,54	\$ 1.051,47	\$ 1.115,02	\$ 1.095,80	\$ 714,52
Costo total	\$ 1.529,21	\$ 711,52	\$ 1.745,22	\$ 2.215,02	\$ 1.699,98	\$ 1.275,69
Unidades mensuales	550	200	1050	200	330	370
Costo unitario	\$ 2,78	\$ 3,56	\$ 1,66	\$ 11,08	\$ 5,15	\$ 3,45

En el siguiente cuadro y a modo de conclusión del capítulo se mostrará la comparación de los resultados obtenidos de la aplicación de los métodos de costeo por actividades y variable:

Cuadro 21

Productos	Métodos de costeo		Precio
	Por Actividades	Variable	
Café	\$ 2,78	0,88	6
Té	\$ 3,56	0,35	6
Jugo de naranja	\$ 5,15	1,84	9
Gaseosa	\$ 3,45	0,14	7
Tostado	\$ 11,08	5,5	12
Tortitas	\$ 1,66	0,52	2
Medialunas	\$ 1,66	0,9	3

Como se puede observar existe una importante diferencia en el costo unitario de los productos según el método utilizado, esto no representa en sí que un método sea superior al otro, sino que deja en claro las importantes diferencias en el procesamiento de los datos para llegar a un costo unitario. Estos métodos no son comparativos en forma directa ya que para determinar la ganancia antes de impuestos e intereses (en siglas G.A.I.I.) en el método por actividades sólo es necesario restar del precio el costo resultante, mientras que en el costeo variable también es necesario restarle los costos fijos.

CONCLUSIÓN

Si bien no se ha formulado una hipótesis para demostrar a lo largo del presente trabajo de investigación, se puede decir que según las inquietudes que motivaron a la realización del mismo, toda organización debe contar con un método de costeo para conocer los costos reales de sus productos dada la importancia de contar con información fidedigna en las empresas para una correcta toma de decisiones. Para el caso analizado el objetivo propuesto fue logrado, ya que se ha podido determinar para la organización qué método de costeo es el más adecuado.

A lo largo del trabajo se identificaron algunas desventajas y ventajas de la aplicación de ambos métodos. Cabe aclarar que estos beneficios y dificultades encontradas, están en estrecha relación con las características del negocio bajo estudio. A continuación se expondrán las mismas para facilitar la comprensión de las conclusiones:

Las ventajas que fueron observadas en el costeo por actividades son:

- Mayor exactitud en cálculo de los costos unitarios.
- Mayor entendimiento del negocio al identificar cuántos recursos insume cada producto.

En cuanto a las desventajas observadas del mismo método fueron:

- Mayor complejidad en la aplicación del método.
- Implica la utilización de una mayor cantidad de recursos, tanto monetarios como de tiempo.
- Implica una necesidad de determinar el nivel de actividad de manera periódica para garantizar el beneficio de la exactitud.
- La complejidad de la implantación del método se incrementa cuando aumenta la cantidad de productos a costear, decisión que la empresa ha tomado para lograr una oferta de servicios más completa.
- Requiere un importante esfuerzo por parte de quien lo lleva a cabo para ver a la empresa desde otro ángulo, es decir desde las actividades como demandantes de recursos.

Las ventajas del método variable se expondrán a continuación:

- Su implementación consume menos recursos en comparación con el método basado en actividades.
- La simpleza del método facilita su implantación.
- Resulta independiente del nivel de actividad.

El principal inconveniente radica en que:

- En comparación con el método basado en actividades, éste resulta menos exacto.

Ciertas características del mercado y de la empresa tales como que los márgenes sobre los productos son particularmente altos, que los precios son establecidos principalmente por la demanda, y que los costos fijos son relativamente bajos, hacen suponer que la exactitud en el cálculo de los costos vinculada al método por actividades no resulte vital. Esto sumado a que la misma no cuenta con los recursos necesarios para la puesta en práctica de dicho método y que la variabilidad en el nivel de actividad es significativa debido a la estacionalidad de los productos, resulta en que el método variable, actualmente utilizado en el Andén café, sea el más adecuado.

Lo que es recomendable para sortear los inconvenientes del método elegido relacionados con la simpleza del mismo y la falta de precisión en el cálculo de los costos de los productos ofrecidos, es complementar el método con un análisis del punto de equilibrio para poder tener un mayor conocimiento del negocio y así poder fijar objetivos de ventas para lograr una mayor rentabilidad. Si bien esto excede a lo propuesto en esta investigación, puede ser objeto de un interesante futuro trabajo.

BIBLIOGRAFÍA

- Apuntes de clases de la cátedra Costos para Decisiones del año 2008.
- BATARDON, L., (1975), *El Balance en la Doctrina Contable*. Buenos Aires, Argentina. Ediciones Macchi.
- BILLENE, Ricardo, (2004), *Sistemas y Cálculos de Costos para Pymes*, Mendoza, Argentina. Ediciones Facultad de Ciencias Económicas y Jurídicas de la Universidad del Aconcagua.
- BOTER Y MAURI, Fernando, (1982), *Tratado de Contabilidad general*, Barcelona, España. Ediciones Juventud.
- Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (F.A.C.P.C.E. – C.E.C.Y.T), Resolución Técnica 16.
- FOWLER NEWTON, Enrique (1992), *Contabilidad Básica*. Buenos Aires, Argentina .Ediciones Macchi.
- GIMÉNEZ, Carlos, (2005), *Costos para Empresario*, Buenos Aires, Argentina. Ediciones Macchi.
- HANSEN, Don R., (2003), *Administración de Costos – Contabilidad y Control*, Oklahoma, Estados Unidos, Ediciones Thomson Learnig.
- HANSEN, Don R. y MOWEN, Maryanne M., (2009), *Administración de costos Contabilidad y control*. México: Deamsa Impresiones S.A. de C.V..
- MEIGS, Robert, (1992), *Contabilidad la Base de las Decisiones Gerenciales*, México, D.F.. Editorial Mc.Graw Hill.
- PATON, W., (1979), *Manual del Contador*, México, D.F.. Editorial Hispano-American.
- VAZQUEZ, Juan Carlos (1993): “Costos”, 2ª edición, Ed. Aguilar, Buenos Aires.
- VILLEGAS, Juan Carlos y FRONTI, Luisa (1996), *Contabilidad Presente y Futuro*. Buenos Aires, Argentina. Ediciones Macchi.

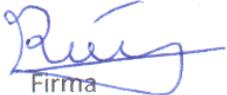
DECLARACION JURADA – Res. 212/99-CD

“El autor de este trabajo declara que fue elaborado sin utilizar ningún otro material que no haya dado a conocer en las referencias, que nunca fue presentado para su evaluación en carreras universitarias y que no transgredí o afecta derecho de terceros”.

Mendoza, 08 de Abril del 2013

Ríos, María Paula
Apellido y Nombre

24502
Nº de Registro


Firma