

PROPUESTA METODOLOGICA PARA APLICAR LA CONTABILIDAD GERENCIAL

**Marlene Viamontes Rivero
Maria de los Ángeles Utra Hernández
Yuneicy Cruz Pérez**

RESUMEN

En el presente trabajo se realiza un compendio bibliográfico de los aspectos generales a tener en cuenta para aplicar la Contabilidad Gerencial, para el mismo se efectuó el tratamiento teórico y autoral teniendo en cuenta el criterio de diferentes autores, se presenta una propuesta metodológica para aplicar el sistema de costo por actividad permitiendo la distribución de los costos indirectos de fabricación por cada actividad, costos unitarios más exactos y facilita precios de ventas más justos a los clientes. Además se evidenció que este sistema se convierte en el instrumento eficaz para la toma de decisiones al determinar el costo de cada actividad en la confección del un producto así como los posibles análisis para ocupar posiciones ventajosas y no forzosas en el mercado.

PALABRAS CLAVES

- Actividad
- Cadena de valor.

INTRODUCCIÓN

En el actual entorno competitivo son necesarios sistemas de contabilidad que sustituyan los sistemas tradicionales para que promuevan la mejora continua en el desarrollo de la actividad empresarial para el éxito en la toma de decisiones ante la incertidumbre del mercado turbulento.

Es necesario que las empresas se actualicen y pongan en práctica lo más novedoso en materia de cálculo, control y análisis de los costos con lo existente en el mundo para poder excursionar con éxito ante el turbulento y competitivo mercado mundial.

Teniendo en cuenta la utilización de la contabilidad de gestión como herramienta de dirección en la toma de decisiones para el logro de la eficiencia y eficacia de la producción, se realizó este trabajo

El objetivo central de la investigación es ofrecer una propuesta metodológica que permita la aplicación de la contabilidad de gestión como herramienta de dirección.

La novedad científica consiste en que se cuenta con un sistema de costeo por actividad que brinda información verás y oportuna a los directivos para la toma de decisiones.

Para dar cumplimiento al objetivo planteado se utilizaron un conjunto de procedimientos de la Contabilidad de Gestión para el tratamiento a las variables costo y costo de producción. También se realizó una revisión bibliográfica, entrevistas, encuestas, consultas a documentos normativos, observaciones directas, técnicas grupales y la aplicación de métodos como el análisis y la síntesis, inducción-deducción.

La investigación cuenta con dos momentos. El primero se refiere al tratamiento autoral y bibliográfico de la contabilidad de costo hasta llegar a la utilización de la Contabilidad de Gestión. En el segundo se propone las etapas y los

procedimientos a tener en cuenta para la aplicación del sistema de costo por actividad (Costo ABC)

1.1 Fundamentos Teóricos de los Conceptos Básicos de la Contabilidad de costo.

1.1.1 Contabilidad de costo. Su origen.

El surgimiento de la contabilidad se enmarca en tres períodos diferenciados período empírico, clásico o metódico y el científico (hasta la actualidad). El período empírico se caracteriza con la aparición de la escritura y los números. Hacia el año 6000 a.c., ya existían los elementos necesarios para la actividad contable: la escritura y los números; el concepto de propiedad, un gran volumen de operaciones, las monedas y quizás, el crédito en los mercados, al respecto existe una tablilla de barro, que data de la época, de origen sumerio, en la que algunos investigadores han creído encontrar registros de ingresos y egresos, a partida simple; otros más audaces identifican los registros a partida doble.

A raíz de la crisis de los años 30, en la segunda etapa en Estados Unidos, el Instituto Americano de Contadores Públicos, organizó agrupaciones académicas y prácticas para evaluar la situación, de allí surgieron los primeros principios de contabilidad, vigentes aún.

La Contabilidad de Costo fue tratada por varios economistas, a continuación, se detalla en forma pormenorizada los acontecimientos que gestaron y contribuyeron al perfeccionamiento de la Contabilidad de Costos. En 1907 cuando Donalson Brown, colaborador de Pierre Du Pont de Nemours al frente del grupo químico, inventó la fórmula que relaciona el índice de rentabilidad de capital, el índice de rentabilidad de la explotación y el índice de rotación de capital. Por primera vez, los diversos tipos de contabilidad utilizados hasta entonces de manera independiente (Contabilidad de Capital, Contabilidad Financiera, Contabilidad de Costes) estaban enlazadas en un modelo único, global y coherente, y constituían una imagen económica completa de la empresa, todavía hoy, sirve de base a la gestión de la empresa y, por tanto, a

menudo, a la actividad encargada de vigilar la calidad de esta gestión: En 1902 bajo la tutela de los hermanos Du Pont introdujeron la asignación de los costes indirectos para calcular los costos completos de los productos, la contabilización de los activos a su valor de adquisición y el índice de rentabilidad del capital invertido por división. Se desarrolló la contabilidad analítica, la asignación de los costes indirectos, el cronometraje y el seguimiento de los tiempos de mano de obra directa, los estándares, la asignación de los costes indirectos mediante los tiempos de la mano de obra o de los tiempos de máquina, la gestión de las existencias y de las materias y la remuneración al rendimiento; entre los años 1889 a 1895.

La implementación de los sistemas de costos en un comienzo se basó únicamente en función de las erogaciones hechas por las personas, se cree que en la antigüedad civilizaciones del medio oriente dan los primeros pasos en el manejo de los costos.

El objetivo de la contabilidad en esa época era rendir un informe de cuentas sin diferenciar entre ingresos y costos sin contribuir a la fijación de precios de venta ni determinar el resultado neto de operaciones.

Estudios realizados por diferentes economistas expresan el concepto de la Contabilidad de Costo teniendo en cuenta los siguientes criterios

Según W. B. Lawrence.

Es un procedimiento ordenado de uso de los principios de la Contabilidad General para registrar los gastos de explotación de una empresa, de tal forma que las cuentas que se llevan en relación con la producción y venta puedan emplearse para determinar los costos de producción y distribución, unitarios o totales, de productos manufacturados o servicios prestados y de las diversas funciones de la empresa para lograr una explotación económica, eficiente y lucrativa. En efecto, la contabilidad de costos facilita una información detallada sobre los desembolsos, proporciona informes respecto a los gastos, inventarios, costos de ventas, ventas y utilidades correspondientes a cada clase de producto. (1)

Por estudios realizados por Carlos Mallo Rodríguez sobre la Contabilidad de Costo plantea.

La contabilidad de costos es una parte de la contabilidad que tiene por objeto la captación, medición, registro, valoración y control de la circulación interna de valores de la empresa, al objeto de suministrar información para la toma de decisiones sobre la producción, formación interna de precios de coste y sobre la política de precios de venta y análisis de los resultados, mediante el contraste con la información que revela el mercado de factores y productos basándose en: Las leyes técnicas de producción, las leyes sociales de organización y las leyes económicas del mercado.(2)

Por su parte John J. W. Neuner Ph.D en sus libros plantea que La contabilidad de Costo se ha definido en tres maneras.

1. La considera como un registro detallado de los costos de los procesos de fabricación en función de sus unidades elaboradas. EN otras palabras consiste en llevar un registros de los costos del material, la mano de obra y los gastos indirecto usados en un departamento durante un periodo dado o los costos del material, la mano de obra y los gastos indirecto usados para complementar una orden de fabricación o una tarea.
2. Es un estudio analítico e interpretativo de los datos y los informes detallados de la contabilidad.
3. Considera la contabilidad de costos como una serie de reglas y principios que rigen la instalación y la operación de un sistema por medio del cual se averiguan los detalles del costo de los materiales, mano de obra y los gastos indirectos realizados para producir una unidad de fabricación.

J. K .Lasser define la Contabilidad de Costo como:

Un sector especializado de la Contabilidad en su conjunto y procede de un análisis de los desembolsos por clasificación de los costos y los

gastos en la realización diaria de los pases de estas partidas para el extractos y resumen de los datos, en los estados de costos, con el fin de facilitar el estudio y las comparaciones de las tendencias de los costos.(3)

C.T.Hongren, Define la Contabilidad de Costo al plantear que:

ES la técnica o método para determinar el costo de un proyecto, proceso o producto, empleado por la gran mayoría de las entidades legales en una sociedad o específicamente, recomendado por un grupo autorizado de contabilidad. (4)

La Contabilidad de Costo también llamada Contabilidad Analítica, la define

J. K. Lasser :

Como un sector especializado de la contabilidad en su conjunto y procede de un análisis de los desembolsos por clasificación de los costos y los gastos en la realización diaria de los pases de estas partidas por el extractos y resumen de los datos, en los estados de costos, con el fin de facilitar el estudio y las comparaciones de las tendencias y el costo. (5)

Para Ralph S Polimeni, Frank J. Fabozzi, Arthur H. Adelberg

Es la que se relaciona básicamente con la acumulación y el análisis de la información de costos para uso interno, con el fin de ayudar a la gerencia en la planeación, el control y la toma de decisiones. (6)

Según George Hillis Newloye & S. Paul Garner

La contabilidad de costo es la aplicación especial de los principios de contabilidad con el objeto de suministrar datos a los directores y administradores de un negocio, enseñan a calcular y ayudan a interpretar el costo de producir los artículos fabricados o de realizar los servicios prestados.(7)

Oriol Amat y Pilar Soldevila plantean:

Es una de las partes de la Contabilidad de Gestión y se centra en el cálculo de los costos de los servicios o productos que ofrece la empresa. (8)

Como se aprecia en las diferentes definiciones se expresa de forma general que la Contabilidad de Costo es la encargada de registrar los gastos que se incurren en el negocio, con el objetivo de informar a la administración el comportamiento de los mismos lo cual sirve de base para la toma de decisiones, sin embargo no se tiene en cuenta que:

Es una rama de la contabilidad general que se basa en la partida doble la cual sintetiza y registra los costos de los centros de costos productivos, servicios y comerciales de cualquier empresa para que puedan medirse, controlarse e interpretar la gestión empresarial por el aparato administrativo.

FUNCIÓNES DE LA CONTABILIDAD DE COSTO.

Desde el punto de vista del contador.

- ❖ Hace posible la preparación mensual de los balances y estados de pérdidas o ganancias.
- ❖ Permite llegar a precisar con exactitud, el costo de cada artículo manufacturado.
- ❖ Analizar los gastos donde puede conocer el costo de operación individual de cada división o departamento de la empresa.
- ❖ Puede hacer comparaciones de los costos reales con los costos tipos y determinar así en que medida ha sido diferente la ejecución realizada de las normas previamente establecida.
- ❖ Proporciona un sistema de verificación interna que ofrece ventajas para lograr una auditoría justa y exacta.

Desde el punto de vista de la dirección.

- ❖ Mejora la calidad de los directores.
- ❖ Permite obtener un funcionamiento eficiente.
- ❖ Mejor control sobre las actividades.

- ❖ Conocimiento de los renglones que dejan utilidad y de los improductivos.
- ❖ Determinar los costos y responsabilidades.
- ❖ Control sobre las ventas mediante el estudio y el análisis de los costos de ventas.
- ❖ Afianzar una política de venta eficiente que permita los campos o territorios más propicios para la venta.
- ❖ Permite mejor dirección comercial y financiera.
- ❖ Sirve para la elaboración de los planes y presupuestos.

OBJETIVOS DE LA CONTABILIDAD DE COSTOS.

La contabilidad de costos se relaciona con la acumulación y el análisis de la información de los costos para uso interno, en la planeación, el control y la toma de decisiones, y persigue como objetivos:

1. Proveer información requerida para operaciones de planeación, evaluación y control protegiendo los activos de la entidad.
2. Participar en la toma de decisiones estratégicas, tácticas y operacionales, y así contribuir a coordinar los efectos en toda la organización.

1.1.2 El costo. Aspectos generales.

El objeto de análisis de la Contabilidad de Gestión, lo constituye el costo, porque se centra en el cálculo, del costo de los productos que ofrece la empresa por lo que permite la obtención de información oportuna, y verás con perspectiva a corto plazo. Al respecto George Hillis Newloye & S. Theodore Lang plantean que el costo es:

Es la forma de erogaciones o desembolsos para adquirir bienes o servicios. (9)

Por su parte W. B. Lawrence considera que el costo de un artículo es

La suma de todos los desembolsos, o gastos, efectuados en la adquisición de los elementos que concurren en su producción y venta. (10)

Según Oriol Amat y Pilar Soldevila, alegan sobre el costo que es:

El valor del consumo de inputs que se precisa para poder producir unos autputs. (11)

En las diferentes definiciones se expresa de forma general que el costo es El valor del sacrificio hecho para adquirir bienes o servicios o para crear un nuevo producto, sin embargo, carece del criterio que: El Costo Constituye una herramienta indispensable para la administración al participar en la toma de decisiones por lo que es un indicador eficaz para conocer la eficiencia económica.

IMPORTANCIA DE LOS COSTOS.

El costo representa un indicador fundamental para medir la eficiencia económica muestra, el costo de producir o vender la producción. Refleja los niveles de productividad del trabajo; el grado de eficiencia con que se emplean los fondos, así como los resultados de economizar los recursos materiales, laborales y financieros.

Permite la comparación de los resultados obtenidos en distintos períodos y así ayuda a encontrar nuevas vías para el uso racional y óptimo de los recursos productivos, de una forma planificada y encaminada a garantizar la reproducción ampliada socialista en virtud de dar respuesta a los intereses propios de la sociedad, condicionada por la necesidad de dar cumplimiento a la ley económica fundamental que expresa; el aseguramiento del completo bienestar y libre desarrollo universal de todos los miembros de la sociedad por la vía del crecimiento y perfeccionamiento constante de la producción social.

UTILIZACIÓN DEL COSTO DE PRODUCCIÓN COMO HERRAMIENTA DE DIRECCIÓN.

Teniendo en cuenta que el cálculo del costo se efectúa sobre la base de un mayor rigor de confiabilidad en correspondencia con las normas y presupuestos establecidos, permite definirlo como un instrumento eficaz para la dirección, ya que a través del mismo es posible medir el comportamiento de la actividad económica de las empresas.

El costo como arma de dirección facilita la valoración de posibles decisiones a tomar que permiten elegir aquellos que proporcionan los mejores resultados productivos con un mínimo de gastos; así como reducir el riesgo de tomar decisiones incorrectas.

El costo mide el aprovechamiento de los recursos disponibles para la sociedad en cualquier proceso económico, en tal magnitud que facilite conocer el efecto de las desviaciones que se presentan en relación con los programas, lo que proporcionará el aseguramiento de una adecuada planificación y uso de los recursos materiales y humanos que se poseen.

Constituye un elemento indispensable en cualquier sistema de dirección económica, asegura el papel del costo en la planificación económica del país, y fundamentalmente en la correcta dirección de la empresa, mediante mecanismos ágiles que permitan el cálculo con alto grado de confiabilidad.

Entre los aspectos más relevantes que han determinado el empleo del costo como herramienta directiva se encuentra fundamentalmente el poco volumen de materias primas, que no llega a satisfacer las capacidades instaladas, el alto costo de la misma y el exceso de la fuerza de trabajo en la industria, entre otras causas.

Normalmente el costo se ha planificado y controlado sobre la base de índices de costo por peso, que por sí solo no han sido efectivos para el control de la gestión empresarial, no se ha aplicado el presupuesto de gasto en cada una de las subdivisiones estructuradas de la empresa, ni efectuado control y análisis posterior por área de responsabilidad, como herramienta de trabajo efectiva en las empresas.

ELEMENTOS DEL COSTO.

El elemento es un concepto económico asociado al costo, que permite la cuantificación de los recursos materiales, laborales y financieros en los que se expresan los costos del trabajo vivo y pretérito para un período en el conjunto de la actividad empresarial.

Los elementos indican los conceptos de los costos según su naturaleza. Esta forma de agrupación reúne los costos en diferentes grupos de acuerdo con su homogeneidad económica.

Esta agrupación es necesaria para confeccionar los presupuestos de costos de producción, para vincular el plan de costos con las materias primas, materiales, los combustibles que son necesarios para cumplir el plan de producción, también es necesaria para determinar la estructura de los costos.

Para asegurar los costos por elementos económicos, los costos homogéneos se unen independientemente de su destino y lugar en que estos se producen.

MATERIAL DIRECTO.

Lo constituyen los materiales que se identifican en la producción de un artículo terminado, que puede asociarse fácilmente con el producto; representan el principal costo de materiales en la producción de este artículo. Es decir, toda aquella materia prima que puede ser físicamente observada como parte integrante del producto terminado.

En general, constituyen los insumos que se necesitan para producir y son consumidos o transformados durante los procesos.

Es el elemento físico que se incorpora a un proceso para su transformación en un producto. Los materiales que realmente forman parte del producto terminado se conocen con el nombre de materiales directos. Los que tienen importancia secundaria (pequeños y relativamente baratos) o que no se convierten físicamente en parte del producto terminado, se llaman materiales indirectos y suministros. Los suministros de fabricación de oficina y de ventas son tipos de materiales que a veces se incluyen bajo la descripción general de "almacén", y a medida que se utilizan, se cargan a las cuentas de costos o gastos apropiados. Cuando se consumen, los suministros de fabricación se cargan a gastos generales de fabricación, que es un costo inventariable. Los suministros de oficinas y de ventas se cargan a gastos generales, administrativos y de ventas, como gastos del período.

CLASIFICACIÓN.

Directos: si su identificación en el producto final es física y económicamente posible.

Indirectos: si su identificación en el producto final no es física ni económicamente posible son Costos Indirectos de Fabricación.

La identificación debe ser posible tanto física como económicamente (en este caso, se da la condición física, pero por su significatividad o su costo no resulta conveniente realizarla).

MANO DE OBRA DIRECTA.

Es la mano de obra directamente involucrada en la fabricación de un producto terminado, que puede asociarse fácilmente con el producto y que representa el principal costo de mano de obra en la fabricación de ese producto. Este elemento tiene como misión transformar la materia prima en una pieza, parte o producto final.

Constituye el valor del trabajo directo e indirecto realizado por los operarios, o, dicho en otros términos, el esfuerzo aportado al proceso fabril.

CLASIFICACIÓN

- ✓ **De acuerdo a la función principal en la organización.**
 - Producción.
 - Ventas.
 - Administración general.

Es importante diferenciar la mano de obra de producción de la que no es de producción. Se asignan a los productos producidos, mientras que la mano de obra no relacionada con la fabricación se trata como un gasto del período.

✓ **De acuerdo con la actividad departamental.**

La mano de obra se clasifica de acuerdo con los departamentos (por ejemplo: mezclado, cosido, compras). Separando los costos de mano de obra por departamentos se mejora el control sobre los costos.

✓ **De acuerdo con el tipo de trabajo.**

Es decir, según el tipo de trabajo que se realiza, estas diferencias generalmente son las que sirven para establecer los niveles salariales

✓ **De acuerdo con la relación directa o indirecta con los productos elaborados.**

La mano de obra de producción que está directamente comprometida con la fabricación de los productos, se conoce como mano de obra directa. La mano de obra de fábrica que no está directamente comprometida con la producción se llama mano de obra indirecta que se convierte en parte de los costos indirectos de fabricación.

La distinción entre mano de obra directa e indirecta puede depender de la definición de la gerencia.

COSTOS INDIRECTOS DE FABRICACIÓN.

Evolución

Su evolución histórica refleja un pronunciado y continuo avance con respecto a los otros dos elementos, por el elevado componente tecnológico de los procesos que economizan materia prima y sustituyen mano de obra directa.

Para el planeamiento y control, cobra especial importancia su clasificación por áreas de responsabilidad, y una adecuada distinción entre los controlables y los no controlables.

Estos costos indirectos de fabricación son los principales responsables de que no se pueda clasificar con precisión el **costo exacto** por la imposibilidad de su asignación directa al producto.

Son todos los conceptos que incluyen el “pool” de costo y que usan para acumular todos los materiales indirectos, mano de obra indirecta, y demás costos indirectos de manufactura. Ambos conceptos se incluyen como costos indirectos de fabricación porque no se le pueden identificar directamente con los productos específicos; ejemplos de costos indirectos de fabricación pueden ser: arrendamientos, energía, depreciación.

Son todos los costos que no están clasificados como Mano de Obra Directa ni como Materiales Directos. Aunque los gastos de venta, generales y de administración también se consideran frecuentemente como costos indirectos, no forman parte de los costos indirectos de fabricación, ni son costos del producto.

Al contabilizar los costos indirectos de fabricación (CIF) se presentan dos problemas:

- Una parte importante de los CIF es de naturaleza fija. Como consecuencia, el CIF por unidad aumenta a medida que disminuye la producción, y disminuye cuando ésta se incrementa.
- A diferencia de los costos de materiales y de mano de obra, el conjunto de los CIF es de naturaleza indirecta y no puede identificarse fácilmente con departamentos o productos específicos.

Es el más complejo de los tres elementos. En general, incluye todos los costos indirectos necesarios para el funcionamiento de una estructura fabril, y que no pueden asignarse directamente a la producción.

Se diferencia por:

- La cantidad de rubros que lo integran.
- La heterogeneidad de cuentas que incluye.
- El disímil comportamiento con relación al volumen de actividad.
- La falta o no conveniencia de su identificación en el producto.
- La necesidad de asignarlos mediante bases y prorrateos.

Algunos autores lo caracterizan por exclusión: todos los insumos que requiere la elaboración de un producto y que no sean materiales ni mano de obra directa. Es decir, incluyen:

- Materiales indirectos.
- Mano de obra indirecta.
- Otros costos de producción indirectos: energía, calefacción, alquileres, servicios de comedor, sanidad, seguros contra incendio, depreciaciones bienes de uso.

Otros autores clasifican los elementos de gastos teniendo en cuenta los siguientes criterios.

1. Por su naturaleza económica:

- a) **Material directo:** todos los materiales utilizados en la fabricación de un producto terminado, que se puede identificar fácilmente con el producto y representa la principal materia prima.
- b) **Mano de obra directa:** toda la mano de obra relacionada con la producción de un artículo terminado que se puede identificar fácilmente con el producto.
- c) **Costos indirectos de fabricación:** son costos no asociados directamente a un artículo o área específica y se usa para acumular los materiales indirectos, la mano de obra indirecta y todos los otros costos indirectos de manufactura.

2. Relación con la producción:

- a) **Costos primos:** son aquellos costos directamente relacionados con la fabricación de un producto (materiales directos y mano de obra directa).
- b) **Costos de conversión:** son aquellos costos incurridos en la transformación de la materia directa en artículos terminados (mano de obra directa y costos indirectos de fabricación).

3. Relación con el volumen:

- a) **Costos variables:** aquellos costos que varían en su total, en proporción directa a los cambios en el volumen y cuyo costo unitario permanece constante dentro del rango relevante.
- b) **Costos fijos:** son aquellos en los cuales el costo fijo total permanece constante para un rango relevante de producción, mientras que el costo fijo por unidad varía con la producción.
- c) **Costos mixtos:** contiene características tanto de costo fijo como de costo variable. Se puede llamar costo semivariable y costo escalonados.
- ✓ **Costos semivariables:** varía con la actividad pero no en proporción directa con el volumen.
- ✓ **Costos escalonados:** costos que cambian abruptamente a diferentes niveles de actividad porque se adquieren en proceso indivisible.

4. Departamento donde se incurrieron:

- a. **Departamento de producción:** contribuyen directamente a la fabricación de un artículo.
- b. **Departamento de servicio:** no está directamente relacionado con la fabricación de un artículo.

5. Áreas funcionales:

- c. **Costos de manufactura:** se relacionan con la fabricación de un artículo.

- d. **Costos de mercado:** se incurre en la venta de un producto o servicio.
- e. **Costos de administración:** los que se incurren en la dirección, el control y la operación de una empresa.
- f. **Costos financieros:** se relacionan con la obtención de fondos para la operación de la empresa (intereses por pagar de los préstamos y costo de otorgar créditos a los clientes).

6. Período en que se van a cargar a los ingresos:

- a. **Costo del producto:** costos de productos incurridos en la fabricación de un artículo.
- b. **Costo del período:** costos no relacionados con la manufactura de un producto, son gastos que afectan la operación del período.

7. Relacionado con la planeación, el control y la toma de decisiones:

- a) Costos estándar y Costos presupuestados:
 - i. **Costos estándar:** es un tipo determinado de costo predeterminado y sus análisis se basan en el costo unitario.
 - ii. **Costos presupuestados:** es un tipo de costo predeterminado y sus análisis se basan en los costos totales.
- b. Costos controlables y no controlables:
 - ✓ **Costos controlables:** son aquellos sobre los cuales pueden ejercer influencia directa los gerentes durante un determinado período de tiempo.
 - ✓ **Costos no controlables:** son aquellos que no están directamente administrados por un determinado nivel de la autoridad gerencial. Costos fijos autorizados y costos fijos discrecionales:
 - ✓ **Costos fijos autorizados:** se relacionan con la propiedad, planta, equipo, personal asalariado indispensable a largo plazo.

- ✓ **Costos fijos discrecionales:** se relacionan con reparaciones, mantenimiento, costo de publicidad, entrenamiento de ejecutivo a corto plazo.
- c. Costos relevantes y costos irrelevantes:
 - ✓ **Costos relevantes:** son costos futuros esperados, que se pueden eliminar si se cambia o suspende alguna actividad económica.
 - ✓ **Costos irrelevantes:** son aquellos costos que no se afectan por las acciones de la gerencia.
- d. **Costos diferenciales:** es la diferencia entre los costos de cursos alternos de acción sobre la base de artículo por artículo.
- e. **Costos de oportunidad:** son los beneficios de una acción que fue cambiada por otra alternativa.
- f. **Costos de cierre de planta:** aquellos costos fijos en que se incurriría aunque no hubiera producción.

8. De acuerdo con su relación a una disminución de actividades:

- a. **Evitables:** son aquellos plenamente identificables con un producto o departamento, de tal forma que si se elimina el producto o departamento, estos costos se suprimen.
- b. **Inevitables:** son los que no se suprimen, aunque el departamento o producto sea eliminado de la empresa.

1.1.3 SISTEMAS DE COSTOS.

Sistema es un conjunto de elementos interrelacionados y enlazados constituyendo una unidad.

Sistema de costo es un conjunto de normas y procedimientos para la planeación, registro, cálculo, control y análisis de los costos para la toma de decisiones

El sistema de costo según Poblete:

Es el conjunto de normas, criterios, procedimientos, pautas y operaciones a seguir en la determinación y cálculo de los costos de producción y otros. (12)

El glosario Iberoamericano al respecto expresa

Es un conjunto de reglas y procedimientos, que hace posible, la acumulación de datos contables para suministrar informes relevantes encaminados a facilitar la toma de decisiones por parte de la empresa, así como proceder a la valoración de la producción.(13)

Los sistemas de costos persiguen dos objetivos muy bien enmarcados.

- El primero está enmarcado a la planificación y el control.
- El segundo está relacionado con el cálculo del costo e producción de los productos.

Al respecto Kaplan planteó

Las empresas pueden dar una información útil para el control operativo y pueden realizar un adecuado análisis de la rentabilidad de los productos, pueden desarrollar diversos sistemas de costo que pueden funcionar independientemente del sistema que se utilizó para preparar los sistemas informativos externos. (14)

1.2 NUEVAS TENDENCIAS EN EL TRÁNSITO HACIA LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN.

1.2.1 Evolución de la contabilidad de gestión.

Los historiadores de la contabilidad plantean que la contabilidad de gestión tiene su fundamento en la contabilidad financiera, enmarcada a la función que esta realiza, brindar información histórica de la empresa sobre las relaciones

con el mundo exterior y con el mundo interior con respecto al valor añadido a los inputs para obtener los outputs, pero esta no responde a la constante incertidumbre de la administración de las empresas

En la crisis de los años 80 con los avances tecnológicos, el incremento de la competitividad, la producción de productos variados de forma simultánea, lanzamiento de series cortas, introducción de la automatización que hizo posible la reducción de los costos de mano de obra y el incremento de los costos indirectos, la lucha entre las empresas por ocupar posición ventajosa en el mercado, las nuevas condiciones de producción con nuevos sistemas (Justo a tiempo) y el control de la calidad total, aparición de nuevos productos con complejidad, dieron lugar a la aparición de la contabilidad de gestión.

Partiendo de lo anterior Oriol Amat y Soldevila, plantean que la Contabilidad de Gestión es

Es una rama de la contabilidad que tiene por objeto la captación, medición y valoración de la circulación interna, así como su racionalización y control con el fin de suministrar a la organización la información relevante para la toma de decisiones empresariales (15)

La contabilidad de gestión en los últimos años ha sufrido una evolución espectacular como resultado de los procesos de transformación de las organizaciones, la interrelación con el entorno tanto económico como social el contexto competitivo y la incorporación de la tecnología hizo que Sáez Torrecilla la tratara como.

Un sistema informativo responsabilizado con la presentación relevante y oportuna para la adopción de decisiones. La oportunidad de la información contable exige a veces que se den datos anticipados a los hechos a través de los presupuestos, (16)

La Contabilidad de gestión o interna como la llaman otros autores aporta información relevante histórica, monetaria y no monetaria sobre la circulación interna de la empresa, por tal razón Luis Santana expresa sobre la contabilidad de gestión lo siguiente:

Es la contabilidad que debe facilitar la formación de estrategias para evaluar el desempeño general e implantar controles para la supervisión y medir los grados de éxitos alcanzados. (17)

Teniendo en cuenta los objetivos que persigue la Contabilidad de Gestión los cuales se enmarcan en:

1) Planificación y control

Planificación estratégica: Es la parte del proceso de gestión en el que se determinan las metas a largo plazo y las estrategias a su alcance.

Control de la gestión: Es la parte más amplia del proceso de gestión que guía a los dirigentes para conseguir que la gestión corriente obedezca al planteamiento estratégico.

El control de las tareas o control de ejecución: Esta tiene como objetivo la guía o puesta en práctica de las decisiones llevadas a cabo dentro del marco general de la gestión.

2) Valoración de los bienes y servicios: Este objetivo persigue lograr una valoración de los activos que guardan al final el período en la empresa entre los que se encuentran materias primas y materiales, productos semielaborados y productos terminados.

Para analizar la contabilidad de gestión es necesario tener en cuentas las funciones que esta realiza y sobre lo que descansa para respaldar los nuevos retos.

1. El análisis de los pilares básicos destinados a cumplir la satisfacción del cliente.
2. Análisis de las actividades en el microentorno.

Al respecto el Economista Vicente Ripoll expresó.

La contabilidad de gestión, en particular u diseño, implantación y explotación, debe estar vinculada, por un lado a la estrategia empresarial y a la estructura organizativa y por otro lado, debe considerar su influencia e interrelación con las personas que componen la empresa y con la cultura de la organización.(18)

La contabilidad de gestión es un instrumento que se utiliza para:

- a) Conocer el resultado y como se obtiene por cada centro que permite la toma de decisiones.
- b) Facilita el proceso de control a través de la elaboración y confección del presupuesto (proceso de planificación) y del cálculo y análisis de las desviaciones.
- c) Permite valorar la contribución económica de las diferentes actividades que realice la entidad y por tanto facilita el proceso de decisión.

Problemas que plantean los Sistemas de Gestión de Costes Tradicionales

Principales problemas o inconvenientes que plantea el sistema tradicional de gestión:

1. Proporcionan una información errónea sobre los márgenes y rentabilidades de los productos.

2. Distorsionan el costo de los productos individualmente ya que están orientados a establecer valoraciones contables-financieras bien sean externas - por obligaciones fiscales - o internas - para dar satisfacción a requisitos emitidos por un ente de la organización de nivel superior.
3. No permiten hacer comparaciones de forma coherente y homogénea porque se desconoce la composición de los costos que se incorporan a los procesos y por lo tanto cualquier decisión basada en la comparación de datos puede dar lugar a una toma de decisión errónea.
4. No proporcionan datos "clave" de carácter no financiero, tales como niveles de productividad, número de errores, número de facturas procesadas, etc.
5. Generalmente asignan los costos proporcionalmente utilizando tasas de reparto basadas en volúmenes como el número de unidades producidas y/o vendidas, horas de mano de obra directa, horas máquina etc., para asignar los costos indirectos, lo que provoca distorsión en el costo de los procesos y por lo tanto valoraciones erróneas, habida cuenta que no todos los factores involucrados en el proceso dependen del volumen.
6. No proporcionan información suficiente a los gerentes sobre las causas y comportamiento de los costos indirectos. Por lo tanto no tienen criterios objetivos para definir las acciones correctas para reducir gastos no necesarios porque desconocen las causas que los originan.

Estos aspectos hicieron que la contabilidad de gestión en los últimos años evolucionara de forma espectacular como resultado de los procesos antes mencionados dando lugar a que surgiera el sistema de costo por actividad (ABC). Y al ABM.

1.2.2 El enfoque que proporciona el ABC.

Como se puede apreciar los cambios puestos de manifiesto en el punto anterior han afectado con mucha fuerza a todos los procesos de las organizaciones productivas y no productivas.

Estos nuevos sistemas de gestión proporcionan un mayor poder de análisis ya que pueden incorporar otra serie de medidas de gran valor cualitativo en la toma de decisiones. Con el nuevo enfoque por actividades se llega a controlar cualquier aspecto organizativo, a valorar cualquier acción antes de que una decisión sobre la estructura de costos pudiera adoptarse.

El ABC resultar sumamente valioso para una organización, porque proporciona información sobre el alcance, costo y consumo de las actividades operativas, además Identifica y reduce las actividades que no proporcionan valor agregado.

El ABC es un sistema que pone un énfasis especial en administrar el valor de los procesos y no los costos. Esto es fácil de entender ya que el ABC es una herramienta de gestión que nos permite conocer el flujo de las actividades (y por lo tanto de su costo) a lo largo de la organización. Es decir, el ABC controla todos los costos que se incorporan al producto pero no todos ellos le proporcionan un valor que el cliente pueda percibir.

Según Santo Basado. Planteo:

El sistema de costo ABC es el método de costeo que parte del costeo en primer lugar de las actividades para costear los productos y otros objetos de costo. (19)

Ripio plantea que el ABC es:

El método de costeo en que una empresa existen un gran número de actividades superfluas, lo cual ofrece un potencial que puede ser reducidos los gastos asociados a

ellas, la condición de superflua de una actividad, está relacionada con la filosofía de que no genera valor añadido para el bien o servicio que una empresa realiza. (20)

A pesar de las definiciones dadas anteriormente estas adolecen e aspectos como que permite la determinación del resultado porque no especifican si las actividades generan dicho resultado final o global de la empresa.

En los últimos años y con bastante aceptación, se ha tenido en cuenta un nuevo método para la definición de los costos de los productos y servicios, el cual se basa en la cuantificación de las actividades productivas, operativas y administrativas necesarias en la elaboración y venta de los mismos, representando por ello una alternativa aplicable a operaciones no solamente productivas sino de índole administrativa o de apoyo. Bajo esta nueva metodología, las bases de asignación utilizadas en la fijación de los costos indirectos y algunos gastos administrativos son unidades de medida determinadas por las actividades operativas más significativas realizadas durante el proceso productivo.

El Costeo Basado en Actividades, ABC, es un procedimiento que propende por la correcta relación de los Costos Indirectos de Producción y de los Gastos Administrativos con un producto, servicio o actividad específicos, mediante una adecuada identificación de aquellas actividades o procesos de apoyo, la utilización de bases de asignación -driver- y su medición razonable en cada uno de los objetos o unidades de costeo. Los costos resultantes de la aplicación del sistema tradicional y del Sistema de Costeo Basado en Actividades son diferentes y las variaciones corresponden a actividades operativas no cuantificadas debidamente en los sistemas de costos tradicionales y cuya falta de proporcionalidad está definida por uno de los siguientes aspectos: Diversidad en el volumen de producción. Diversidad por tamaño de producto. Diversidad por complejidad, en el sentido que los productos complejos pueden consumir más labor directa. Diversidad de insumos, en el sentido que algunos

requieren más tiempo para ser manipulados o maquinados. Diversidad de montaje, que depende del producto o servicio que se genera. Por definición, esta metodología exige la acumulación de los recursos de costos identificables y directos por producto, actividades o procesos operativos, de servicio o de apoyo, de tal forma que permite evaluar adecuadamente al responsable de los costos directos causados durante su proceso. Para el éxito del ABC lo constituyen la gestión de los costos de las actividades porque de esta manera se eliminan las actividades superfluas, con ellas se establecen la relación causalidad entre costo y actividad. Para la aplicación del costo ABC se tiene en cuenta diferentes conceptos que le daremos tratamiento conceptual.

ACTIVIDAD

Para Oriol Amat y Pilar actividad es:

El conjunto de tareas que generan costos y que están orientadas a la obtención de un output para elevar el valor añadido e la organización. (21)

Una actividad está integrada por un conjunto de tareas para hacer operativo el sistema de costo, por tanto es importante seleccionar actividades que aglutinen un conjunto de tareas.

Según James A Brimson actividad es:

Una combinación de personas, de tecnología, de materias primas, de métodos y el entorno que genera un producto o servicio dado. (22)

La actividad en una empresa describe lo que la empresa hace y como lo hace.

La función principal de una actividad es convertir los recursos en output

Para hacer una buena selección de las actividades la entidad debe tener en cuenta lo siguiente.

Las actividades a nivel de lote y/o de orden: se requieren para todo un conjunto de unidades producidas o servicios realizados.

Las actividades a nivel de servicio y/o producto: se requieren para permitir la realización del servicio o del producto en particular. Las actividades a nivel de cliente se requieren para permitir la venta, servicio de post-venta, a un cliente o grupo de clientes en particular.

Para la clasificación de las actividades hay que considerar lo siguiente

En toda organización se realizan actividades. Unas de ellas son imprescindibles, mientras que otras, siendo prescindibles, se consideran necesarias para el buen funcionamiento del sistema,. a las primeras se les denomina **fundamentales** lo cual implica que su cuestionamiento será innecesario y a las segundas se les conoce como **de apoyo o discrecionales** Y sí deben ser objeto de estudio basado, sobre todo, en analizar en qué medida esa actividad contribuye a la obtención del objetivo o finalidad del servicio, y en función de esa contribución, buscar su validación, su racionalización, o en caso contrario, eliminarla.

Para la correcta selección de las actividades en primer lugar, es conveniente proceder a la agrupación de las secciones que realizan varias actividades y a las actividades que son realizadas por varias secciones, constituyendo así una serie de actividades grupales.

En cambio, otras actividades pueden ser realizadas por otros departamentos pero, en su conjunto, constituyen una sola actividad, la realización de estas actividades puede ubicarse en los departamentos de control de fabricación, personal y administración, pero en sí mismas constituyen una única actividad.

MAPA DE ACTIVIDADES

Tan importante es la determinación de las actividades en la obtención de un producto, también es significativo el diseño del mapa de actividades o matriz de las actividades porque este identifica la relación entre funciones, procesos y actividades, describe la estructura del costo en término del consumo de actividad.

Las actividades están asociadas a un proceso de actividad cuando el output de una actividad se constituye como el input de otra actividad. Este proceso no se puede interpretar como flujo de información sino como flujo de circulación de valores entre actividades, en ese sentido Brimson señaló:

Es el medio donde las actividades deben estar asociadas a un proceso de actividad donde los input y los output de las actividades individuales se encuentran concatenadas:(23)

Este proceso deja entrever como existe una circulación de valor entre cada una y todas las actividades de la empresa donde se produce una circulación tanto física como de valores económicos.

El mapa de actividades ha de integrar todas las tareas desarrolladas en la empresa y debe mostrar coordinadamente las relaciones entre las funciones, los procesos y las actividades, en su elaboración es necesario que se identifiquen los eslabones entre las distintas actividades a lo largo de los distintos procesos y funciones a través de los inductores del costo.

La ventaja que nos ofrece es que muestra una visión completa de las actuaciones que tiene lugar en la empresa, lo que hace posible identificar las duplicidades, despilfarros y trabajos innecesarios.

LOS INDUCTORES DEL COSTO

El generador de los costos, es el que justifica la variabilidad de los costos para lo cual se elige aquel quien mejor reparta el vínculo causa efecto entre la relación consumo de recursos --actividad –producto.

Sobre la base de lo anterior los inductores

Son aquellos factores que inciden decisivamente en el perfeccionamiento de la actividad por ser los parámetros que causan los costos y que dependen de la capacidad de la empresa de ejecutar sus actividades con éxito.

Las actividades se miden por los inductores del costo, agrega Amat y Soldevila donde plantean respecto a los inductores del costo que

Son los causantes de los costos o los factores de variabilidad de los costos. (24)

Para el establecimiento de una relación causa-efecto entre las actividades y los productos se debe hacer una selección correcta de los generadores del costo para lo cual la empresa debe tener en cuenta que el método ABC se destaca por su capacidad de asociar los recursos y costos que se producen a las actividades, por consiguiente, buscar un causante de los mismos a través de los generadores de gastos

El mejor generador de costos de una actividad es el causante de la misma. La diferencia fundamental con el método tradicional radica en que, la base “mano de obra” es representativa de los centros de costos tradicionales, mientras que el generador de costos busca el reflejo de la causalidad con la actividad concreta.

En consecuencia, el generador de costos debe reflejar una relación causal entre el gasto y/o recurso con el objetivo de costeo, sea este una actividad.

Definidas las actividades que, a su vez, serán motivo de agrupación, se debe pasar a definir el generador de costos que se utilizará para derivar el costo de las actividades a los servicios o productos.

Los inductores del costo no están relacionados con el volumen de producción sino con el comportamiento de la actividad y de los costos que recaen sobre ella, en función de indicadores o relacionados con el volumen.

Los inductores del costo permiten la determinación del costo a través de un proceso que consta de las siguientes etapas.

Primera etapa: Los costos considerados directos se imputan a los productos y los costos indirectos se reparten por centro de responsabilidad los cuales se dividen en actividad.

Segunda etapa: Reagrupar los costos en función de actividades principales y auxiliares.

Tercera etapa: Asignar los costos de las actividades auxiliares a las actividades principales.

Cuarta etapa: Realizar la asignación de los costos de las actividades principales a los productos mediante el uso de los generadores del costo.

Para que la elección de los generadores del costo sea correcta deben reunir los siguientes requisitos.

- que sean fáciles de observar y medir.
- que sean representativos de las funciones habituales que realiza la sección y/o departamento
- que puedan poner de manifiesto la relación de *causalidad* existente entre los costos, las actividades y los servicios o prestaciones.

Los generadores de costos pueden ser de naturaleza muy distinta, en función de la clase de actividad y según el comportamiento de la actividad con respecto al producto o servicio.

Asimismo, otra condición a tener presente es que el generador de costos será diferente según se trata de actividades a nivel unitario.

El número aconsejable de generadores de costo dependerá del nivel de precisión y complejidad que exija el grado de conocimiento del costo del producto. Lo más aconsejable es optar, en primer lugar, por aquellos generadores de costos de cuya existencia se tenga información o fácil acceso y en segundo lugar, analizar la correlación entre el grado de correspondencia entre el consumo supuesto por el generador de costos y el consumo real de la actividad. Según el grado de correlación, la apreciación del costo será mayor o menor y su fiabilidad, también, se considerarán mayores o menores. Lo más destacable de todo lo que precede es que, el generador debe ser representativo del objetivo que se persigue. Por consiguiente, la elección del generador debe ser estudiada con profundidad.

LA CADENA DE VALOR

La cadena de valor es esencialmente una forma de análisis de la actividad empresarial mediante la cual se descompone una empresa en sus partes constitutivas, buscando identificar fuentes de ventaja competitiva en aquellas actividades generadoras de valor. Esa ventaja competitiva se logra cuando la empresa desarrolla e integra las actividades de su cadena de valor de forma menos costosa y mejor diferenciada que sus rivales.

Por su parte, Shank define la cadena de valor como:

El conjunto de actividades creadoras de valor que va desde las materias primas básicas, pasando por los proveedores de componentes, hasta el último producto para el uso entregado a las manos del consumidor final". (25)

La cadena de valor es una estrategia muy útil debido a que disgrega a la empresa en sus actividades estratégicas relevantes para comprender el comportamiento de los costos y las fuentes de diferenciaciones existentes y potenciales. En sí, una empresa obtiene la ventaja competitiva, desempeñando actividades estratégicamente importantes de manera más económica o mejor que sus competidores.

La cadena de valor de una empresa interactúa en un campo de actividades llamado "sistema de valor". Los proveedores no solo se dedican a la entrega de un producto, sino que además pueden influir en el desempeño de la empresa (valor hacia arriba). Muchos de los productos pasan a través de los canales de las cadenas de valor (valor de canal) en su camino hacia el comprador.

Los canales afectan al comprador, así como influyen en las propias actividades de la empresa. El producto de una empresa puede llegar a ser parte de la cadena de valor del comprador. Con esto, el producto de una empresa puede llegar a ser parte de la cadena de valor del comprador. El mantener la ventaja competitiva depende de comprender la cadena de valor de la empresa, asimismo, determinar su relación con el sistema de valor general.

La cadena de valor de un negocio, o producto, o servicio marca la trayectoria estratégica de la empresa debido a que determina la forma de análisis de la actividad empresarial con la cual es posible descomponer a la empresa en sus partes constitutivas, buscando identificar fuentes de ventaja competitiva en aquellas actividades generadoras de valor.

Las actividades en una cadena de valor están eslabonadas unas con otras junto con las actividades de sus proveedores, canales y compradores.

La cadena de valor genérica está constituida por tres elementos básicos:

1. **Las Actividades Primarias** (Fig.1.1) son aquellas directamente relacionadas con la creación y desarrollo del producto, su producción, la logística y comercialización y los servicios de post-venta.



Fig.1.1 Actividades Primarias de la cadena de valor.

Se subdividen en:

- Logística Interna. Incluye las actividades relacionadas con el transporte, almacenaje, manipulación... de los insumos (inputs) del proceso de producción: almacenaje, gestión de inventarios, manejo de materiales, rutas de vehículos, devoluciones a los proveedores.
- Operaciones. Actividades asociadas con la transformación de los insumos en el producto final como son: montaje, acabado, empaquetado, mantenimiento, control de la calidad,...
- Logística Externa. Incluye las actividades relacionadas con el almacenaje y distribución física de los productos terminados a los compradores como, por ejemplo, almacenaje de productos finales, manejo de materiales, procesamiento de órdenes de pedido, transporte,...
- Marketing y Ventas. Actividades relacionadas con la creación de canales y vehículos que permitan a los clientes comprar el producto y que los induzcan a hacerlo: *publicidad*, *promoción*, fuerza de ventas, selección de canales, política de precios...
- Servicios: Actividades asociadas a con la provisión de servicios para conservar o aumentar el valor de los productos como instalación, reparaciones, formación del personal de los clientes...

2. **Las Actividades de Soporte o de Apoyo** a las actividades primarias pueden agruparse en cuatro categorías (Figura 1.2). Como en el caso de las primarias, cada categoría de actividades de soporte se subdivide en un subconjunto de actividades que es específico de cada mercado.

Incluyen:

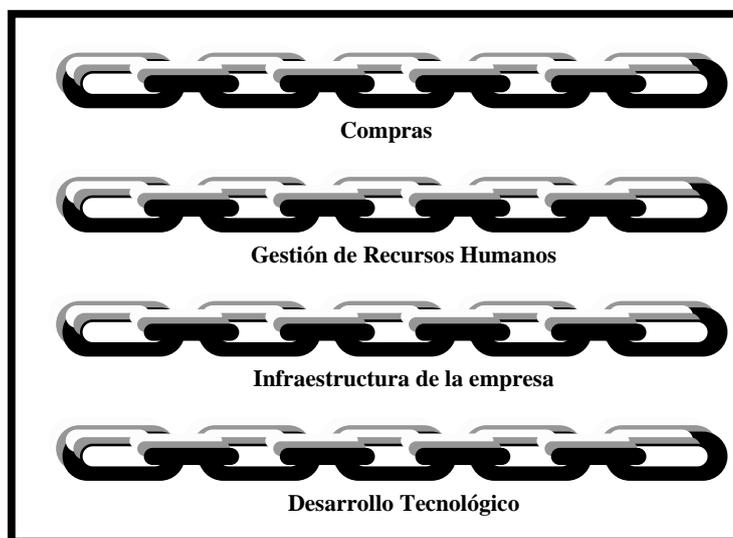


Figura 1.2 Las actividades de apoyo de la cadena de valor

Compras: Actividades relacionadas con la compra de materias primas, suministros y otros artículos consumibles, además de la maquinaria, equipamiento de laboratorio, equipamiento de oficinas y edificios.

- Desarrollo de tecnología: Actividades relacionadas con la mejora del producto y/o de los procesos, incluyendo investigación y desarrollo, diseño de producto, análisis de medios, diseño de procesos, diseño de procedimientos de servicios, etc.
- Gestión de Recursos Humanos: Actividades relacionadas con la búsqueda, contratación, formación, desarrollo y compensación del personal.
- Infraestructura de la empresa: Actividades como dirección de la empresa,

- planificación, finanzas, contabilidad, cuestiones legales, gestión de la calidad, etc.
3. **El Margen**, que es la diferencia entre el valor total y los costos totales incurridos por la empresa para desempeñar las actividades generadoras de valor.

Liam Fahey señala que

“El análisis de la cadena de valor de las actividades permite al investigador conectarse al interior de su competidor en el contexto de la estrategia de mercado” (26)

Porter resalta tres tipos diferentes de actividad. En toda empresa se desarrollan actividades directas, indirectas y de garantía de la calidad. Estos tres tipos de actividades se presentan no sólo entre las actividades primarias, **sino también en las de soporte.**

- **Actividades Directas.** Son las implicadas directamente en la creación de valor para los clientes: montaje, fabricación, ensamblado, operaciones de la fuerza de ventas, publicidad,...
- **Actividades Indirectas.** Son las que hacen posible el desarrollo de las actividades directas de forma continua como el mantenimiento, la programación de la producción y la administración de la fuerza de ventas.
- **Actividades de Garantía de Calidad.** Aseguran la calidad de otras actividades como inspección y control, monitorización, análisis y pruebas de laboratorio.... Las actividades de garantía de la calidad, que no deben confundirse con las actividades indirectas, también están presentes en la mayoría de las actividades de la empresa, aunque muchas veces no son reconocidas como tales. La inspección y control constituye una parte integrante de casi todas las actividades primarias.. Las actividades de

garantía de calidad pueden influir en el costo o eficiencia de otras actividades, y la forma en que determinadas actividades son desarrolladas define sus necesidades de control de calidad.

Porter fue más allá del concepto de la cadena de valor, extendiéndolo al sistema de valor, el cual considera que la empresa está inmersa en un conjunto complejo de actividades ejecutadas por un gran número de actores diferentes. Este punto de vista lleva a considerar al menos tres cadenas de valor adicionales a la descrita como genérica:

- **Las Cadenas de Valor de los Proveedores**, las cuales crean y le aportan los abastecimientos esenciales a la propia cadena de valor de la empresa.
 - Los proveedores incurren en costos al producir y despachar los suministros que requiere la cadena de valor de la empresa.
 - El costo y la calidad de esos suministros influyen en los costos de la empresa y/o en sus capacidades de diferenciación.
- **Las Cadenas de Valor de los Canales**, que son los mecanismos de entrega de los productos de la empresa al usuario final o al cliente.
 - Los costos y los márgenes de los distribuidores son parte del precio que paga el usuario final.
 - Las actividades desarrolladas por los distribuidores de los productos o servicios de la empresa afectan la satisfacción del usuario final.
- **Las Cadenas de Valor de los Compradores**, que son la fuente de diferenciación por excelencia, puesto que en ellas la función del producto determina las necesidades del cliente.

Como dice Ron Askenas “muchas compañías están a la mitad del sistema de valor, recibiendo materiales, componentes de otras empresas y vendiendo productos o servicios a otras compañías”.

Todo ello le indica al empresario que:

- Debe construir una cadena de valor con las actividades de su empresa.
- Examinar las conexiones que hay entre las actividades internas desarrolladas por la empresa y las cadenas de valor de clientes, canales y proveedores.
- Identificar aquellas actividades y competencias claves para brindar satisfacción a los clientes y ser exitoso en el mercado.
- Utilizar el benchmarking para hacer las comparaciones internas y externas que le permitan evaluar que tan bien está la empresa desarrollando sus actividades, comparar la estructura de costos de la empresa con la de sus rivales, evaluar cómo encaja la cadena de valor de la empresa dentro del sistema de valor de su industria y ajustar y mejorar su cadena de valor para reaccionar a los movimientos estratégicos y tácticos de sus competidores en sus cadenas de valor.

En el siguiente capítulo se muestra la caracterización económica de una entidad la cual ha implantado el Perfeccionamiento Empresarial y utiliza un sistema de costo inoperante. Además se presenta una propuesta de los procedimientos a seguir para la implantación de un sistema de costo por actividad.

PROCEDIMIENTOS A UTILIZAR PARA APLICAR LA CONTABILIDAD GERENCIAL.

Para la aplicación de los procedimientos se realizarán a través de los siguientes pasos.

- I. Determinar la cadena de valor.
- II. Seleccionar el mapa de actividades.
- III. Calcular los costos indirectos asociados a las actividades.

IV. Determinación de los costos de los productos.

Después de haber definido la cadena de valor donde se determinan las actividades tanto principales como secundarias se deben recopilar los costos indirectos en cada actividad y seleccionar los criterios de reparto para distribuir los costos indirectos de las actividades secundarias a las principales teniendo en cuenta los causales de dichos costos.

Se recomienda para la recopilación de los costos indirectos que se utilice una tabla donde en las columnas se relacionen los elementos del gasto y en las filas los centros de actividades. La fuente de información para la elaboración de dicha tabla lo constituyen los reportes realizados para el consumo de materiales de los almacenes así como los reportes del tiempo trabajado y de los registros que corresponda en el control de los activos fijos.

Conociendo los criterios de reparto se realiza la distribución de los costos indirectos de las actividades auxiliares a las actividades principales mediante la utilización de una tabla donde en las columnas se relacionan las actividades auxiliares y en las filas las actividades principales, de esta forma se hace corresponder los costos que le asignamos a las actividades principales de las auxiliares. Mediante el empleo de una tabla se determina el costo total de las actividades principales. La tabla estará conformada por 3 columnas para relacionar los costos indirectos, en la primera se relacionan los costos indirectos asignados directamente, en la segunda se relacionan los costos indirectos recibidos de las actividades auxiliares y en la tercera se determina el total de costos indirectos. En las filas se relacionan las actividades principales se seleccionan los generadores del costo de las actividades principales para realizar la asignación al los costo de los productos.

En este paso es necesario tener presente que se deben determinar los generadores del costo para cada actividad y para cada producto. Se considera importante utilizar una tabla para calcular el total del generador. La tabla estará conformada por 4 columna, en la primera se relacionan los inductores

seleccionados para cada actividad principal, en la segunda y en la tercera se relacionarán los inductores de los productos y en la cuarta se totalizarán los inductores.

IV. Determinación de los costos unitarios de los inductores.

Para determinar el costo unitario a cada generador se debe utilizar la siguiente fórmula.

$$CUG = \frac{TCI}{TGA}$$

Donde:

CUG: Costo Unitario del Generador

TCI: Total de costos indirectos de la actividad

TGA: Total de generadores de la actividad

V. Cálculo del Costo de la actividad y su asignación a los productos.

Para calcular el costo de la actividad se utilizará la siguiente fórmula.

$$CA = CUGA * GP$$

Donde:

C.A: Costo de la actividad.

CUGA: Costo unitario del generador de la actividad.

GP: Generador del producto.

VI) Cálculo del costo de las actividades y su asignación al costo de los productos.

Para determinar el costo total del producto teniendo en cuenta sus elementos, los costos directos se asignarán directamente al producto para lo cual se debe

auxiliar de una tabla donde en las columnas lo constituyen los productos y las filas los elementos del gasto (Costo del Material directo, Costo de Mano de Obra directa y el Costos de las actividades).

Se tendrá en cuenta que los costos directos se le asignarán al producto directamente y los indirectos a través de las actividades, por tanto para determinar el costo total del producto se utilizará la fórmula:

$$CPT = CD + \sum CA$$

Donde:

CT P: Costo Total del Producto.

C D: Costos Directos.

C A: Costos de las Actividades.

REFERENCIA BIBLIOGRÁFICA

1. Lawrence,W.B.Contabilidad de Costo. Pág 3.
2. Mallo, Carlos. Contabilidad de Costos y Gestión. Pág.48.
PrimeraParte.
3. J.K. Lasser C.P.A. México. Métodos de Contabilidad Industrial, pág.
184-. 1947.
4. Horngren, Charles. Contabilidad de Costos. 1990. Primera Parte
Pág. 3
5. . Lasser, J.K C.P.A. México Métodos de Contabilidad Industrial,
Volumen 1y 2 pág. 9 - 12. 1947.
6. Polimeni, Roalf . Contabilidad de costos para la toma de decisiones
gerenciales. Pág. 34.
7. Hilis Neuvloye, George. Contabilidad de costo. Pág. 1
8. Amat, Oriol y Soldevila, Pilar. Contabilidad y Gestión e Costo Año
2000. Pág 1.
9. Theodore, lang. Manual de Contabilidad de Costos. Pág 236. Cap V.
- 10.Lawrence. W. B, Contabilidad de costos. Pág.3.
11. Amat, Oriol y Soldevila, Pilar. Contabilidad y Gestión e Costo Año
2000. Pág 21.
- 12.Poblete Velásquez, Fernando. Sistemas de Costos, Predeterminados,
Costo Directo y Decisiones, pág 2 Capitulo 1.
- 13.Comisión de Contabilidad de Gestión de AECA. Glosario
Iberoamericano de Contabilidad de Gestión. 1999.
- 14.Kaplan y Cooper Artículo. Método ABC para la Aplicación de los
Gastos. Indirectos. Pág.11-12
- 15.Amat, Oriol y Soldevila, Pilar. Contabilidad y Gestión e Costo Año
2000. Pág 14.
- 16.Torrecilla, A Saez. Colectivo de Autores. Contabilidad de Costos y la
Contabilidad de Gestión. Volumen 1, pág ,35
- 17.Santana Luis. Nuevas Gestiones de Costos. 1994. Publicaciones
República Dominicana. Pág. 184
- 18.Ripoll, Vicente. Contabilidad de Gestión Avanzada. Pág 26.
- 19.Mauro Santos, Bernardo.El Costo Basado en Actividad 1998. Pág 76.

20. Ripoll, Vicente. Contabilidad de Gestión Avanzada. Pág 306.
21. Amat, Oriol y Soldevila, Pilar. Contabilidad y Gestión e Costo Año 2000. Pág 136.
22. Brimson, J; A. Contabilidad por actividades. Alfa omega grupo editor, S.A. de C.V. México. 1997..
23. Colefell Castillo, Antonio. Apuntes de introducción a la Contabilidad.1970. Pág 9.
24. Brimson, J; A. Contabilidad por actividades. Alfa omega grupo editor, S.A. de C.V. México. 1997..
25. Amat, Oriol y Soldevila, Pilar. Contabilidad y Gestión e Costo Año 2000. Pág 140.
26. Jeremy y Tony Hope en competir en la tercera Ola. Barcelona Pág 65