

UNIVERSIDAD MAYOR DE SAN ANDRÉS
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y FINANCIERAS
CARRERA DE AUDITORIA

**MAESTRIA EN AUDITORIA
Y CONTROL FINANCIERO
TESIS DE GRADO**

**“EL PRESUPUESTO COMO
UN INSTRUMENTO DE CONTROL
DE GESTIÓN”**

MAESTRANTE : LIC. RONNY YAÑEZ MENDOZA

TUTOR : LIC. MARTÍN CALANI

LA PAZ – BOLIVIA
2006

Agradecimientos

A Dios todo poderoso, por darme el privilegio de la nueva vida, representando la luz en mí caminar y accionar, fortaleciéndome día a día.

Sin quererlo, un guerrero de luz ha dado un paso en falso y se ha hundido en el abismo. Como buscaba el buen combate jamás pensó que esto podría sucederle. Envuelto por la oscuridad, se comunico con su maestro.

Maestro caí en el abismo – dice -. Las aguas son profundas y oscuras.

Recuerda – responde el maestro – lo que ahoga a alguien no es la caída, sino el hecho de permanecer debajo del agua.

Y el guerrero usa sus fuerzas para salir de la situación en que se encuentra.

De: El Manual del Guerrero de la Luz



INDICE

INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULO I	
1. PRESENTACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN	2
1.1. ANTECEDENTES	2
1.2. JUSTIFICACIÓN DEL TEMA	3
1.3. JUSTIFICACIÓN DEL PROBLEMA	5
1.3.1. JUSTIFICACIÓN METODOLÓGICA	6
1.3.2. JUSTIFICACIÓN PRÁCTICA	7
1.4. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	7
1.5. OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN	8
1.5.1. OBJETIVO GENERAL	9
1.5.2. OBJETIVOS ESPECÍFICOS	9
1.6. HIPÓTESIS DE LA INVESTIGACIÓN	9
1.6.1. VARIABLES	10
CAPÍTULO II	
2. METODOLOGÍA DE INVESTIGACIÓN	11
2.1. TIPO DE ESTUDIO	11
2.2. MÉTODO DE INVESTIGACIÓN	12
2.3. FUENTES Y TÉCNICAS PARA LA RECOLECCIÓN DE INFORMACIÓN	12
2.4. TRATAMIENTO DE LA INFORMACIÓN	12
CAPÍTULO III	
3. MARCO CONCEPTUAL	13
3.1. LA FUNCIÓN DE LOS PRESUPUESTOS EN LA ADMINISTRACIÓN	13
3.2. RELACIONES ESCENCIALES DEL CONTROL DE GESTIÓN	16
3.3. INSTRUMENTOS ESPECÍFICOS PARA EL CONTROL	18
3.4. EL PRESUPUESTO EN EL CONTROL DE GESTIÓN	21
3.4.1. ¿QUÉ SON Y PARA QUE SE UTILIZAN LOS PRESUPUESTOS?	21
3.4.2. EL PRESUPUESTO INTEGRAL	2
3.4.3. OTROS TIPOS DE PRESUPUESTO	25

3.5.	PROGRAMACIÓN Y UTILIZACIÓN DEL PRESUPUESTO	26
3.5.1.	LIMITACIONES, RIESGOS Y RESGUARDOS	28
3.6.	GESTIÓN PRESUPUESTARIA	30
3.6.1.	LA PREVISIÓN	31
3.6.2.	EL CONTROL	31
3.6.3.	CONTROL PRESUPUESTARIO	32
3.7.	COSTOS, GASTOS Y OBJETOS DEL COSTO	35
3.7.1.	CLASIFICACIÓN DE LOS COSTOS	36
3.8.	SISTEMAS TRADICIONALES DE COSTEO	39
3.9.	EL COSTEO BASADO EN LA ACTIVIDAD	41
3.10.	DEFINICIÓN DE LA METODOLOGÍA DEL ABC	42
3.10.1.	OBJETIVOS	43
3.10.2.	MARCO TEÓRICO	44
3.11.	CONTROL PRESUPUESTARIO	49
3.11.1.	CONTROL PRESUPUESTAL	49
3.11.2.	PRINCIPIOS DE CONTROL	49
3.12.	EL PRESUPUESTO Y LOS COSTOS ESTÁNDAR	50
3.13.	EL PROCESO DE CONTROL MEDIANTE EL PRESUPUESTO Y EL ANÁLISIS DE DESVIACIONES	53
3.14.	EL PROCESO DE PRESUPUESTACIÓN	56
3.14.1.	DELIMITACIÓN CONCEPTUAL	57
3.14.2.	OBJETIVOS DE LA PRESUPUESTACIÓN	58
 CAPÍTULO IV		
4.	MARCO PRÁCTICO	65
4.1.	ESTABLECIMIENTOS DE ESTÁNDARES	65
4.2.	COSTO DE PRODUCCIÓN AL ESTÁNDAR	66
4.2.1.	VENTAJAS DE LOS SISTEMAS DE COSTOS ESTÁNDAR:	66
4.2.2.	CLASIFICACIÓN DE LOS COSTOS ESTÁNDAR	67
4.2.3.	FIJACIÓN DE LOS ESTÁNDARES	68
4.2.4.	MÉTODOS PARA DETERMINAR LOS ESTÁNDARES	69
4.2.5.	PROCEDIMIENTOS PARA DESARROLLAR LOS ESTÁNDARES	71
4.2.6.	NATURALEZA DE LOS COSTOS DE CIF PREDETERMINADOS	72
4.2.7.	DESVENTAJAS DE LOS COSTOS ESTÁNDAR	73
4.3.	OBJETIVOS DEL CONTROL PRESUPUESTARIO	74
4.4.	CARACTERÍSTICAS	75
4.5.	VENTAJAS	76
4.6.	TIPOS DE COSTOS ESTÁNDAR	77
4.7.	PROCEDIMIENTO DE CÁLCULO	78
4.8.	VARIACIONES	79
4.8.1.	ANÁLISIS	79
4.8.2.	VARIACIONES EN MATERIALES	82

4.8.3.	VARIACIONES EN MANO OE OBRA	84
4.8.4.	VARIACIONES EN COSTOS POR USO OE MAQUINARIA Y EQUIPO	87
4.8.5.	VARIACIONES EN OTROS COSTOS OE PROOUCCIÓN	89
4.9.	METODOLOGÍA PARA INVESTIGAR LAS CAUSAS OE LAS VARIACIONES	91
4.9.1.	CÁLCULO DE LAS VARIACIONES	93
4.10.	TIPOS OE ESTÁNDARES	98
4.10.1.	PRECIO ESTÁNDAR Y VARIACIÓN DE MATERIALES	99
4.10.2.	ESTÁNDARES DE MANO OE OBRA	100
4.10.3.	ESTÁNDAR Y VARIACIÓN DE TIEMPO	100
4.10.4.	ESTÁNDAR Y VARIACIÓN OE SALARIOS	101
4.10.5.	ESTÁNDAR DE GASTOS INOIRECTOS DE FÁBRICA	101
4.11.	ESTABLECIMIENTO DE TARIFA ESTÁNDAR OE GASTOS OE FABRICACIÓN	102
4.12.	TIPOS Y ANÁLISIS OE LAS VARIACIONES DE GASTOS GENERALES	103
4.13.	COSTOS ESTÁNDAR	103
4.13.1.	DETERMINACIÓN DE LOS COSTOS ESTÁNDARES	104
4.13.2.	DETERMINACIÓN DE LOS ELEMENTOS OEL COSTO	104
4.13.3.	LOS COSTOS ESTÁNDAR Y LOS PRESUPUESTOS	107
4.13.4.	OBTENCIÓN DE LOS COSTOS ESTÁNDAR	108
4.13.5.	LOS COSTOS ESTÁNDAR Y LOS PRESUPUESTOS	110
 CAPÍTULO V		
5.	APLICACIÓN PRÁCTICA	111
5.1.	PRESUPUESTO A COSTO ESTÁNDAR	111
5.2.	PROCEDIMIENTO DE CONTROL POR MEDIO DE PROCESOS	112
 CAPÍTULO VI		
6.	CONCLUSIONES	125
 BIBLIOGRAFÍA		128

INTRODUCCIÓN

INTRODUCCIÓN

Generalmente las empresas han dado excesivo énfasis a los aspectos técnicos de control, ignorando el contexto en el que opera y se utiliza la contabilidad de gestión como un instrumento que puede facilitar el proceso de control. En particular, su diseño, implantación y explotación debe estar vinculado, por un lado, a la estrategia empresarial y a la estructura organizativa, y por el otro, debe considerar su influencia e interrelación con las personas que componen la empresa y con la cultura de la organización.

CAPÍTULO I

PRESENTACIÓN DE LA

INVESTIGACIÓN

CAPÍTULO I

1. PRESENTACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN

1.1. ANTECEDENTES

Los últimos años la contabilidad de gestión se ha convertido en uno de los instrumentos de dirección más utilizados en las empresas. Sin embargo en la práctica se le otorgó una limitada importancia a la contabilidad de gestión como mecanismo de control. Hasta ahora los sistemas contables se centran en la contabilidad financiera para fines externos y sólo para la realización de un control muy global de la empresa recurren a la contabilidad de gestión.

No obstante, los cambios que se han ido produciendo en el entorno y en el modelo de dirección de las empresas han propiciado un cambio para darle mayor importancia a los sistemas de control de carácter financiero y, en particular, a la contabilidad de gestión.

La utilización de la contabilidad de gestión como sistema de información para la dirección permite mejorar significativamente:

- El conocimiento del resultado de una empresa y de cada uno de los diferentes centros o unidades que la componen, y
- El proceso de control a través de la elaboración y confección del presupuesto y del cálculo y análisis de las desviaciones.

La contabilidad de gestión es un instrumento que facilita la coordinación y cohesión interna y puede contribuir igualmente a facilitar el proceso de control si

se utiliza para promover que los miembros de la organización actúen de acuerdo con los objetivos y la dirección de la empresa. Mediante la formulación de los objetivos y la elaboración del presupuesto se señala cuál es el comportamiento hacia el que deben orientarse los miembros de la organización. Por otro lado, mediante el análisis de desviaciones se evalúa de forma cuantitativa si este comportamiento ha sido congruente con los objetivos establecidos inicialmente.

Las ventajas de la contabilidad de gestión radican en que facilita:

- La formulación de objetivos para cada uno de los departamentos que se pueden plasmar en sus presupuestos correspondientes.
- La medición contable en términos de costos, ingresos o beneficios de la actuación de cada unidad.
- La evaluación de los resultados a partir del cálculo de desviaciones.

El funcionamiento organizativo está ligado tanto a factores externos como internos y está encaminado a la consecución de los fines y objetivos de la empresa, para los que utiliza una serie de recursos que provienen de su entorno, tales como materia prima, personas, tecnología, capital, etc., por lo que es necesario que existan mecanismos de control que faciliten que las actividades internas sean coherente con los fines de la empresa.

1.2. JUSTIFICACIÓN DEL TEMA

El presente trabajo establecerá la importancia y necesidad de que las empresas implementen la utilización de la técnica presupuestaria como una herramienta de la contabilidad de gestión en un proceso de control.

La utilización de un sistema de control formal y, en particular, de un sistema de control financiero puede ser de gran utilidad en el proceso de control en la

medida en que puede aportar una mayor claridad y objetividad en su realización.
Un sistema de control financiero se fundamenta en:

- La consideración del comportamiento en términos monetarios y el control del mismo a partir del resultado económico y financiero.
- La identificación de indicadores cuantitativos que miden el resultado del comportamiento en términos monetarios.
- La definición de objetivos cuantitativos integrados en un proceso de planificación presupuestaria.
- La medición del resultado en términos financieros a partir de un sistema de carácter contable.
- La evaluación de la actuación de cada centro de responsabilidad en función de las desviaciones económicas y financieras que se producen respecto a los objetivos alcanzados y al presupuesto inicial.

Toda empresa necesita mecanismos de control que promuevan que el comportamiento de sus miembros sea el más adecuado para el logro de los objetivos de la organización. Los aspectos que deben guiar el proceso de control son:

- Los objetivos y el resultado que debe conseguir un determinado centro de responsabilidad.
- El sistema de información más apropiado para medir sus logros.

1.3. JUSTIFICACIÓN DEL PROBLEMA

La contabilidad de gestión puede contribuir notablemente a facilitar la realización del control, tanto del proceso de planificación, a través de la elaboración del presupuesto, como del proceso de evaluación, a partir del cálculo de las desviaciones.

La contabilidad de gestión es de gran importancia en la elaboración del presupuesto, proceso complejo que implica la participación e integración de los diferentes niveles y centros de responsabilidad. A partir de él y de forma periódica (generalmente cada mes), la evaluación de la actuación de los distintos centros viene simplificada por el cálculo de las desviaciones entre el presupuesto y los resultados conseguidos

La realización del presupuesto permite:

- Formular explícitamente objetivos específicos y cuantificados en términos económico financieros para cada centro de responsabilidad.
- Evaluar explícitamente el grado en que la actuación de cada centro o responsable ha permitido el logro de los objetivos.
- Además los presupuestos pueden contribuir a simplificar y racionalizar los procesos administrativos.

En la elaboración del presupuesto, el análisis de las desviaciones debe estar vinculado con la estrategia de la empresa y la política específica de cada centro.

El cálculo de las desviaciones puede hacer referencia a diferentes aspectos, las desviaciones más habituales se suelen calcular respecto a las ventas (desviación en precios de venta o unidades), respecto a los costos de ventas (desviación en composición, en consumo y en precio de los factores productivos).

Si no existiera diferencia entre los objetivos de las personas que forman parte de una empresa y los objetivos de la dirección, el problema del control no plantearía demasiadas dificultades. Dada esta diferencia:

¿Es imprescindible tener instrumentos que permitan, por un lado, que se logre la convergencia entre el comportamiento individual y los objetivos deseados por la dirección y, por el otro, que la dirección pueda disponer de aquella información que permita la realización del control?

La cultura organizativa es un mecanismo considerado informal de control, que influye de forma importante en la manera de comportarse y tomar decisiones por parte de los miembros de una empresa. La contabilidad de Gestión es el sistema de control formalizado por excelencia.

1.3.1. JUSTIFICACIÓN METODOLÓGICA

Las continuas innovaciones en la tecnología de los productos, de los procesos y de materiales, los continuos cambios en el marco legislativo, los cambios en los hábitos de los consumidores, suponen que las empresas se muevan en entornos cada vez más dinámicos.

A medida que el entorno se ha ido haciendo más dinámico y más hostil, y que la gestión empresarial se ha ido haciendo más compleja es más conveniente que las empresas tengan que adoptar un estilo más profesional y formalizado de gestión. El propósito de esta investigación es aportar ese estilo formalizado de Contabilidad de Gestión que pueda ser consultado como un instrumento que puede facilitar el proceso de control en las empresas.

Para lograr el cumplimiento de los objetivos de este estudio de investigación se acudirá a métodos y técnicas de investigación. De tal forma que los resultados que se obtengan de esta investigación serán de sujeción y aplicación estricta a

mencionados métodos y técnicas válidas en el medio.

1.3.2. JUSTIFICACIÓN PRÁCTICA

Se ha elegido el presente tema de estudio debido a la importancia que tiene el Control de Gestión: Considerado como la acción que compara la actuación real con la prevista y marca los desvíos para corregir la acción, o bien rever las decisiones y planes. Por lo tanto, lo que es, el plan de organización, normas y procedimientos orientados a permitir a la dirección el ejercicio efectivo de la gestión con el propósito de alcanzar sus objetivos organizacionales.

Plantear la elaboración del presupuesto para realizar el control antes de la acción, dado que la negociación y cuantificación de los objetivos puede promover el compromiso para su logro.

Estudiar el cálculo de las desviaciones presupuestarias como un importante instrumento para realizar el control posterior de la eficacia y eficiencia en la actuación de cada centro y de cada responsable, así como para guiar las acciones correctivas a partir del análisis de las causas de dichas desviaciones.

1.4. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Un presupuesto es un plan cuantitativo de acción que ayuda a la coordinación y control de la adquisición y utilización de recursos durante un determinado período.

La preparación de un presupuesto debe considerarse como la integración de la variedad de intereses difusos y en ocasiones diversos, que constituye la organización, dentro de un programa que todos convinieron que es funcional.

El presupuesto implica más que un mero pronóstico: la manipulación planeada de toda las variables que determinen el desempeño de la firma, en un esfuerzo por

alcanzar cierta posición preferida en el futuro.

El objetivo general del presupuesto debería hacer óptima la utilidad a largo plazo, lo que puede lograrse por planeación de necesidades futuras.

El presupuesto resulta de la manipulación planeada de las variables dentro del control de la firma, en un esfuerzo por lograr los objetivos que se ha fijado.

Debe considerarse que el proceso de control se realiza tanto a priori, a través del proceso de planificación en el cuál se formulan los objetivos de la empresa y de cada departamento, como a través del proceso de evaluación en la cuál se analiza el cumplimiento de dichos objetivos.

La contabilidad de gestión como sistema de información para la dirección puede contribuir a facilitar el proceso de control a través de la elaboración y confección del presupuesto y el cálculo y análisis de las desviaciones.

Dentro del control organizativo, la contabilidad de gestión puede facilitar la realización de varias funciones fundamentales tales como:

- La formulación de objetivos explícito para cada uno de los diferentes departamentos o centros de responsabilidad que se plasman en sus presupuestos correspondientes.
- La medición contable del comportamiento de cada departamento.
- La evaluación de la actuación de personas y o departamentos a partir del calculo de las desviaciones.

1.5. OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN

El control de gestión opera dentro de un determinado contexto que condiciona e

influye en su funcionamiento y que, por consiguiente, debe ser considerado en el diseño, implantación y utilización de aquella. El proceso de control de gestión se interrelaciona con otros aspectos organizativos y sociales. Entre estos aspectos se pueden señalar especialmente el contexto organizativo (la estrategia, la estructura organizativa, las personas, la cultura organizativa) y el entorno o contexto social y competitivo.

1.5.1. OBJETIVO GENERAL

Diseñar aspectos metodológicos y conceptuales relativos al cálculo de los costos de la empresa, la preparación del presupuesto y lograr el proceso de control y análisis de las desviaciones.

1.5.2. OBJETIVOS ESPECÍFICOS

Contribuir a través del presupuesto y el cálculo de las desviaciones a facilitar el control de la empresa, al suministrar información financiera que puede ser relevante para influir en la actuación de las personas que forman parte de las mismas.

La existencia de un presupuesto es un importante medio para realizar el control antes de la acción, dado que la negociación y cuantificación de los objetivos pueden promover el comportamiento para su logro.

El cálculo de las desviaciones presupuestarias es un importante instrumento para realizar el control posterior a la eficacia y eficiencia en la actuación de cada centro.

1.6. HIPÓTESIS DE LA INVESTIGACIÓN

El presupuesto como un instrumento de control, permitirá determinar el grado de consecución de los objetivos y de los planes preestablecidos y el análisis de

desviaciones.

1.6.1. VARIABLES

VARIABLE INDEPENDIENTE

El presupuesto como un instrumento de control.

VARIABLE DEPENDIENTE

Cumplimiento de objetivos, planes y análisis de desviaciones.

CAPÍTULO II
METODOLOGÍA DE LA
INVESTIGACIÓN

CAPÍTULO II

2. METODOLOGÍA DE INVESTIGACIÓN

La metodología es el Análisis crítico del método y se utilizan distintos métodos de acuerdo al problema de investigación, a la realidad contextual y al conocimiento que se tenga del área temática¹.

2.1. TIPO DE ESTUDIO

De acuerdo a Hernández Sampieri y coautores, se considera a la metodología como: "El diseño, los datos que se recolectan, la manera de obtenerlos, el muestreo y otros componentes del proceso de investigación son distintos en estudios exploratorios, descriptivos, correlacionales y explicativos. En la práctica, cualquier estudio puede incluir elementos de mas de una de estas cuatro clases de investigación"².

En el desarrollo de la investigación se utilizara el tipo de estudio descriptivo a través del cual se identificará las características de las variables para hacer de ellas una descripción, lo más completa posible en relación entre la Contabilidad de Gestión y la prelación del presupuesto y el calculo de las desviaciones, para obtener conclusiones en relación a la contabilidad de gestión y el proceso presupuestario que ayude a la empresa a alcanzar sus fines y objetivos.

¹ Felipe Pardinás, Metodología y Técnica de investigación en ciencias sociales, Pág. 59

² Hernández Sampiere Roberto et. Metodología de la Investigación, Pág. 58

2.2. MÉTODO DE INVESTIGACIÓN

Para alcanzar el objetivo de la presente investigación, se utilizará el método deductivo, ya que la contabilidad de gestión esta referida al contexto general de las empresas, se aplicara y se relacionará con la preparación del presupuesto y el calculo de las desviaciones que coadyuven al incremento del proceso de control en la empresa.

2.3. FUENTES Y TÉCNICAS PARA LA RECOLECCIÓN DE INFORMACIÓN

"La presente investigación será realizada con base a técnicas de estudio documental por medio de fichas ayuda memoria y fichas bibliográficas que señalen las fuentes de información primarias y secundarias"³.

Fuentes primarias, se emplearán las técnicas de la observación participante y no participante, entrevistas y cuestionarios.

Fuentes secundarias, se utilizará información recopilada y publicada por otras personas a través de libros, revistas especializadas, trabajos de grado, publicaciones e información de Internet.

2.4. TRATAMIENTO DE LA INFORMACIÓN

La información recopilada será verificada, ordenada y clasificada, para que posteriormente sea presentada en forma escrita, con la utilización de gráficas y cuadros para la explicación del proceso de fabricación; y elaboración y confección del presupuesto (proceso de planificación), proceso de control y del cálculo y análisis de las desviaciones (proceso de evaluación).

³ Egg. Op Cit. Pág. 35

CAPÍTULO III

MARCO CONCEPTUAL

CAPÍTULO III

3. MARCO CONCEPTUAL

3.1. LA FUNCIÓN DE LOS PRESUPUESTOS EN LA ADMINISTRACIÓN

Los méritos de un sistema efectivo de presupuestos, que este orientado a ayudar a los administradores a ejecutar las principales funciones de dirección, pueden ser apreciados ampliamente por todos los ejecutivos que se han visto frustrados al emplear procedimientos presupuestarios inadecuados.

La función que desempeñan los buenos presupuestos en la administración de una empresa se entiende mejor cuando se relaciona con los fundamentos de la administración. Las diversas definiciones que hay sobre administración de negocios pueden expresarse en términos de tres funciones principales: planeación, ejecución y control. Estos son los elementos claves del proceso administrativo. La administración de la empresa debe planear sus actividades por adelantado, llevar a cabo el plan, e instituir las técnicas adecuadas de observación e información para asegurar que las desviaciones del plan se analicen manejen adecuadamente.

En primer lugar se puede considerar a un presupuesto como un plan. Meta u objetivo, y conocemos una mejor definición sobre la formulación del presupuesto que dice que es principalmente un sistema de planeación y control. Para entender de manera adecuada su función, la definición de cada una de estas palabras es importante. Los aspectos de planeación y control se relacionan con los fundamentos del proceso administrativo mencionado con anterioridad. Es sumamente importante considerar a los presupuestos como un sistema, porque esto implica un proceso continuo durante el año que es la clave para buenos

presupuestos en cualquier negocio.

En contra de algunos criterios, los presupuestos no son una función financiera realizada por los departamentos de presupuestos, los contadores, solo registran e informan sobre los planes y comparaciones de los resultados de la operación con estos planes, ayudan a la administración a analizar, interpretar y reaccionar. Los presupuestos tampoco pueden ser considerados como un pronóstico, si con ello queremos decir la predicción de eventos futuros en vez de la planeación para la obtención de un resultado y del control para aumentar al máximo las probabilidades de obtener ese resultado.

La elaboración de planes y presupuestos debe ser una operación y es una operación en la cual participan todos los niveles de la administración. Es verdad que la presupuestación implica cierta proyección, principalmente en los presupuestos de venta, pero el proceso es básicamente de análisis y planeación detallados, y no de predecir resultados futuros. Las empresas han desarrollado el presupuesto bajo un concepto de presupuesto fijo y desarrollaron subsecuentemente el concepto de presupuesto variable o flexible que es parte integral de cualquier programa de presupuestos bien fundado.

Para una adecuada comprensión del tema de investigación se debe partir de la conceptualización de la contabilidad, que según Enrique Fowler Newton "...es parte integrante del sistema de información de un ente que suministra información sobre la composición y evolución de su patrimonio, los bienes de propiedad de terceros en su poder y ciertas contingencias. Se espera que esta información sea útil para la toma de decisiones y control"⁴.

Horngrén, Sundem, Elliot, mencionan que la contabilidad "...es el medio principal para comunicar información relativa al impacto de las actividades financieras.

⁴ FOWLER NEWTON, Enrique, "Tratado de Contabilidad - Libro 4: Contabilidad Superior" Ediciones Interoceánica S. A., Buenos Aires - Argentina, 1998

Esta información se le proporciona a quienes toman decisiones en la forma de estados financieros. Para elaborar estos datos, los contadores analizan, registran, cuantifican, acumulan, resumen, clasifican, reportan e interpretan numerosos eventos y sus efectos financieros en la organización"⁵.

Como se puede apreciar, la contabilidad es considerada como un elemento del sistema de información de una entidad, para la toma de decisiones generales. Por las características del tema propuesto, se debe considerar los efectos de las Normas Contables en el marco de un modelo de contabilidad a moneda constante, y específicamente las Normas Contables de Valuación y Exposición⁶.

Por las definiciones anteriormente expuestas sobre contabilidad, es menester recurrir al concepto de Contabilidad de Costos: "considerado, en sentido amplio como el arte o la técnica empleada para recoger, registrar y reportar la información relacionada con los costos y, con base en dicha información, tomar decisiones adecuadas relacionadas con la planeación y el control de los mismos"⁷.

Por tanto uno de los objetivos principales de la contabilidad financiera es la determinación de los beneficios; y para calcular los beneficios los contadores financieros deben utilizar el costo del inventario que les ha proporcionado el contador de costos. En consecuencia la contabilidad de costos representa una fuente importante para la contabilidad financiera, ya que le suministra información sobre costos para determinar la posición financiera y los beneficios de la empresa.

La contabilidad de Costos es entonces aquella parte de la contabilidad que identifica, define, mide, informa y analiza los diferentes elementos de costos,

⁵ HORNGREN, SUNDEM, ELLIOT; "Biblioteca de Contabilidad Financiera". Tomo I, II, III, Prentice Hall Hispanoamericano S. A. , México, 1996

⁶ CONSEJO TÉCNICO NACIONAL DE AUDITORÍA Y CONTABILIDAD, Colegio de Auditores de Bolivia "Norma de Contabilidad No. 3: Estados Financieros a Moneda Constante" La Paz- Bolivia, 1987

⁷ HARDADON, Benmard, "Contabilidad de Costos". Grupo Editorial Norma, Barcelona, 1988

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 del inventario 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 exacta y puntual para la planificación, control y evaluación de las operaciones de la empresa.

Por todo ello, la Contabilidad de Gestión se basa en el desarrollo de costos diferentes, para fines diferentes, ayudando al juicio profesional a escoger el concepto de costo mas apropiado para cada situación específica.

Tal como lo especifica José Álvarez López y coautores: "...en cuanto a los aspectos formales, la contabilidad de gestión puede contribuir notablemente a facilitar el control de la empresa al suministrar información financiera que puede ser relevante para influir en la actuación de las personas que forman parte de aquella"⁸. En particular la elaboración del presupuesto es un importante medio para realizar el control a priori (antes de la acción), dado que la negociación y cuantificación de los objetivos puede promover el compromiso para su logro. Por otro lado, el cálculo de las desviaciones presupuestarias es un importante instrumento para realizar el control posterior de la eficacia y eficiencia en la actuación de cada centro y de cada responsable, así como para guiar las acciones correctivas a partir del análisis de la causa de dichas desviaciones.

3.2. RELACIONES ESENCIALES DEL CONTROL DE GESTIÓN

La visión moderna del control de gestión nos invita a mirar a este sistema como una herramienta de apoyo a la dirección de empresas, la que por medio de información generada periódicamente permite conocer que esta ocurriendo en las áreas, divisiones o negocios que se consideren fundamentales. Es un sistema estructurado y definido, que esta basado en los estándares de desempeño con el

⁸ ALVAREZ LOPEZ ET AL, "Contabilidad de Gestión Avanzada", Ediciones McGraw Hill Madrid, 1996

objeto de monitorear y compara los resultados reales de manera de ajustar las acciones futuras de la organización.

Analicemos algunos de los conceptos vertidos en esta definición:

- a. En primer lugar, que el control de gestión sea una herramienta de apoyo a la dirección de empresas, significa que es y debe ser visto como un sistema de dirección, un instrumento para dirigir, para hacer que ocurran cosas deseadas en la compañía. En este sentido el control de gestión es un sistema que apoya la labor directiva, por cuanto posee la capacidad de impactar y transformar en el futuro de la organización.
- b. En segundo lugar el control de gestión, utiliza información generada periódicamente y no excepcionalmente. Es un sistema que se establece en la compañía para que opere de manera permanente, y por tanto estructura la información deseada para que sea generada en forma periódica.

La información que utiliza el control de gestión es esencialmente cuantitativa, proveniente de fuentes internas y externas a la empresa. Es cuantitativa por que el control de gestión es un sistema que se basa en una medida, mas que en aspectos cualitativos. Si se requiere monitorear aspectos cualitativos, el desafío para quien dirige es generar una dimensión cuantitativa, aunque sea de manera imperfecta; así mismo, la información que utiliza el control de gestión proviene de fuentes internas y externas:

- Entre las internas encontramos a la información contable y financiera de la empresa, la información contable es una base fundamental para la construcción del control de gestión.

- Entre las fuentes externas se destaca la información proveniente del mercado, de los clientes del sector, o de cualquier otro grupo de interés, cuya información contribuya a monitorear los resultados de la empresa.
- c. Tercero, el control de gestión es un sistema que pretende monitorear globalmente lo que esta ocurriendo en la organización. No busca conocer en detalle a toda la organización, si no que, mirando la globalidad de los resultados, pretende actuar por excepción en aquellas situaciones que amerite entrar en el detalle. Uno de los errores más frecuentes que se aprecian en esta área se relaciona con el manejo de la gran cantidad de datos y medidas que son demasiado detalladas y específicas, y que no aportan necesariamente a una mejor gestión.
- d. Cuarto, el control de gestión no necesariamente se diseña para toda la empresa, sino que se puede concentrar en aquellas áreas, divisiones o negocios que se consideren fundamentales. ¿Qué es un área fundamental?. Es aquella que está mas relacionada con la creación de la rentabilidad o valor del negocio. Se trata de áreas claves, es decir aquellas que concentran las responsabilidades fundamentales inductoras de la utilidad o resultado final de la empresa.

3.3. INSTRUMENTOS ESPECÍFICOS PARA EL CONTROL

Mediante los estados financieros se puede realizar control de gestión a través de la relación de algunos análisis:

- a. *Análisis tendencial o tendencias*: intentar extraer conclusiones sobre la base de analizar la misma empresa a través del tiempo, con el objeto de inferir los factores que han determinado los resultados presentados por la empresa en periodos anteriores, de manera que puedan ser utilizados en proyectar aspectos futuros relevantes. Nótese que aunque es un análisis

de tendencias históricas, el objetivo del control de gestión.

Para realizar el análisis de tendencias, resulta útil presentar los estados financieros en base común, esto significa presentarlos en términos relativos a alguna medida específica.

Algunos de los hechos más relevantes que se pueden ver a través de este análisis son los siguientes:

- La disminución de las ventas y el aumento de los costos en la gestión, conlleva para la empresa una menor rentabilidad.
- El aumento del saldo de existencias en el mismo periodo, podría indicar que la empresa se quedó con stock que tenía presupuestado vender.
- La significativa disminución del saldo de caja en el mismo periodo, sumado a la disminución de las cuentas por cobrar y al aumento de las cuentas por pagar, podría comprometer la liquidez de la empresa.
- Se aprecia una tendencia a la recuperación en el siguiente año en todas las partidas, aunque no a los niveles de crecimiento que se venía experimentando en años anteriores.

Los cuatro puntos anteriores contienen información descriptiva a partir del análisis tendencial. El control de gestión debe partir de esta información descriptiva, enfatizando los resultados que puedan incidir sobre el futuro de la organización.

- b. *Análisis proyectivo:* consiste en hacer uso de los estados financieros para hacer proyecciones futuras de las distintas partidas, tanto del balance, como del estado de resultados, y del estado de flujos de efectivo, los

objetivos de las proyecciones pueden orientarse a la disminución de costos (tanto operacionales como no operacionales), resguardo de ciertos activos, niveles mínimos de liquidez, etc.

c. *Análisis financiero*: consiste en el uso de índices financieros para el análisis de los estados financieros. Estas razones pueden ser de cuatro tipos (se muestran las principales para cada tipo):

- **Liquidez**: razón corriente (activos circulantes/pasivos circulantes), test ácido (activos circulantes – existencias)/pasivos circulantes, fondo de maniobra (activos circulantes – pasivos circulantes)/activos totales), etc.
- **Rentabilidad**: utilidad neta dividido por las ventas (denominado margen neto), utilidad operacional dividido por el total de activos, utilidad neta sobre patrimonio, entre otros.
- **Actividad**: rotación de cuentas por cobrar (ventas a crédito/cuentas por cobrar) rotación de existencias (costo de ventas/existencias), rotación de cuentas por pagar (compras a crédito/cuentas por pagar), etc. si dividimos 365 (número de días de un año) por cada uno de los indicadores de rotación antes señalados, obtenemos los periodos promedio de cobranza, de inventarios y de cuentas por pagar respectivamente, que miden el número de días promedio que se tarda en realizar la correspondiente actividad. Por ejemplo el periodo promedio de cobranza que se obtiene como 365 dividido por la rotación de cuentas por cobrar, se interpreta como el número promedio de días que tarda en cobrarse las cuentas por cobrar. Igual interpretación puede hacerse para las existencias y para las cuentas por pagar.

- Endeudamiento: la mas utilizada es la razón (deuda/patrimonio).

Cualquiera de estos índices pueden utilizarse desde la perspectiva del análisis tendencial o proyectivo, con los mismos énfasis establecidos en cada análisis al realizar el control de gestión.

3.4. EL PRESUPUESTO EN EL CONTROL DE GESTIÓN

Una de las herramientas mas utilizadas para realizar el control de gestión es el presupuesto y el análisis de las desviaciones. El Presupuesto refleja la visión de los gerentes o encargados de las unidades respecto del futuro que quieren anticipar. Al mirar hacia delante, y planificar los resultados que esperan, los responsables tienen la posibilidad de prever y corregir posibles problemas antes de que estos se presenten, de forma tal de poder concentrarse después en las coyunturas o vicisitudes de la realidad.

3.4.1. ¿QUÉ SON Y PARA QUE SE UTILIZAN LOS PRESUPUESTOS?

Un presupuesto es la expresión cuantitativa de los planes de acción que propone la dirección de una organización para un periodo futuro, considerando aspectos financieros y no financieros, y se supone que es una ayuda para coordinar y poner en práctica esos planes.

Es importante destacar que los planes deben ser viables desde un punto de vista financiero. En otras palabras, la estrategia condiciona las finanzas de una empresa y viceversa. Esta interacción entre finanzas y estrategia queda de manifiesto en los presupuestos. Estos no son mas que la cara visible (en un formato contable financiero) de los planes de una empresa, no son un tema separado.

Los presupuestos se construyen sobre la base de un pronóstico de la actividad y recursos que se requieren para responder a una demanda o ventas previstas para

el periodo siguiente. En cierto modo, consideran una "simulación" del trabajo de la empresa o institución para ese periodo, incluyendo la posibilidad de construir estados financieros presupuestados, y permiten por los mismos anticipar los resultados que se esperan.

Para efectos de control de gestión, los presupuestos se utilizan realizando el llamado control presupuestario. Este consiste en comparar en forma periódica, los resultados esperados contra los resultados observados en la práctica.

De las diferencias o variaciones que se desprenden de esa comparación pueden componerse acciones correctivas o ajustes que permitan reorientar a la organización hacia sus fines últimos o metas específicas. Los principales objetivos de los presupuestos y de su utilización al interior de la organización son entonces:

- Obligar a la empresa a planificar el futuro mediano, y a determinar la forma de poner en práctica los planes que se proponen.
- Facilitar la coordinación y comunicación entre los diferentes centros internos de responsabilidad respecto a esos planes propuestos, generando un resultado previsto en forma conjunta, que además es coherente con las aspiraciones de la organización.
- Establecer compromisos con esos resultados previstos en todos los niveles de la organización.
- Definir criterios y un marco de referencia para evaluar el desempeño de esos centros de responsabilidad y de la organización como un todo, en base al contraste de lo presupuestado y lo observado.

3.4.2. EL PRESUPUESTO INTEGRAL

El presupuesto integral considera típicamente la integración de los distintos presupuestos que preparan los centros de responsabilidad de la organización, a partir del pronóstico de demanda esperada para el periodo siguiente (la figura muestra las interrelaciones para el caso de una empresa productiva).

El primer presupuesto que se determina a partir de ese pronóstico es el de las ventas, y a partir de este se construyen todos los demás. En el caso de una empresa productiva (figura) el presupuesto de ventas, en conjunto con los inventarios estimados, permite definir el presupuesto de producción, y calcular a partir de este los costos directos y los gastos indirectos asociados a él. Mediante esta información se puede establecer el presupuesto de costo de ventas.

A partir del presupuesto de ventas se genera además el presupuesto de cobros a clientes. A partir de los costos y gastos estimados se determinan además los pagos a proveedores y recursos productivos. Contando con el presupuesto de ventas como antecedente, se determina el presupuesto de gastos de administración y ventas (o explotación). Todos los presupuestos anteriores se pueden agrupar en el denominado Presupuesto Operacional.

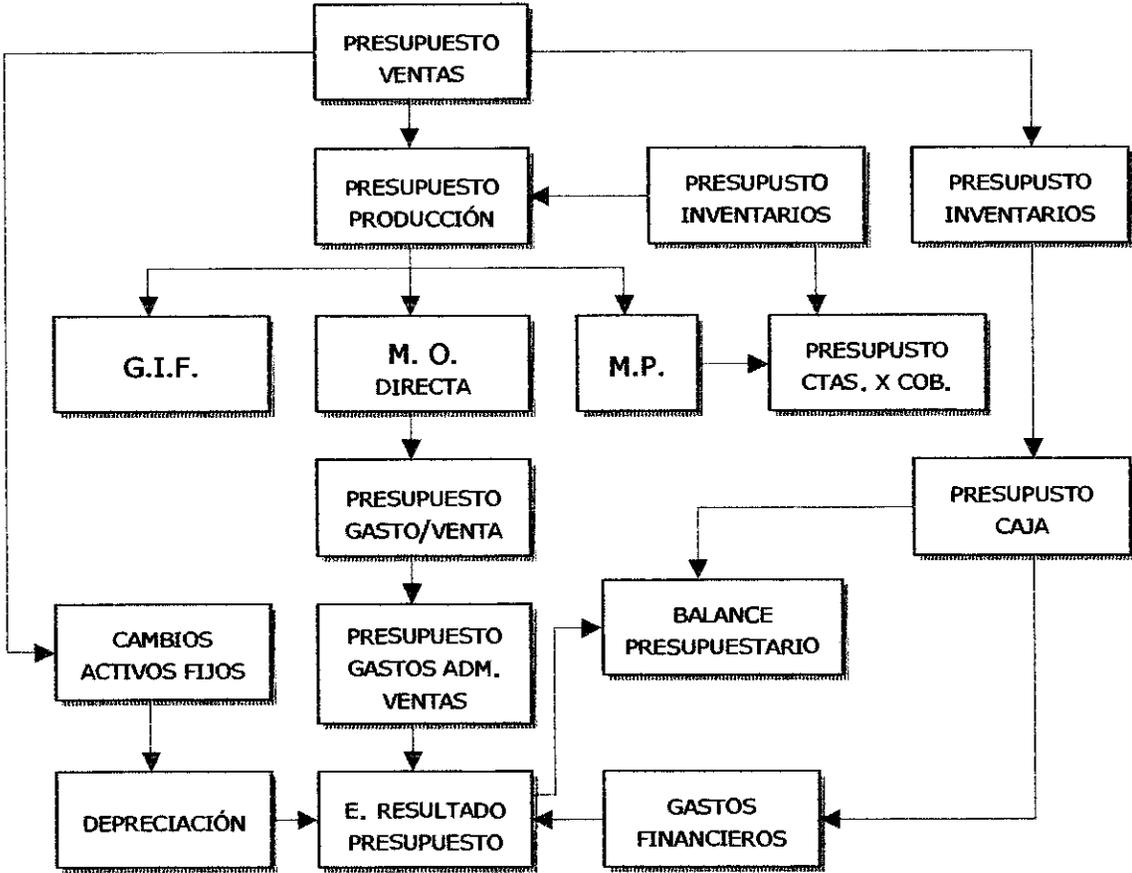
En base a los presupuestos operacionales, se puede definir el presupuesto de caja y los estados financieros presupuestados; Balance presupuestado, Estado de Resultados presupuestado. También se considera un presupuesto de tesorería, cuyo objetivo es prever el modo en que la empresa va a financiar sus compromisos presupuestarios, a partir de los déficit o superávit que se deducen del resto del proceso de presupuestación.

Esta parte del presupuesto integral se denomina Presupuesto Financiero. En una empresa comercial el presupuesto se construye de forma similar, sin considerar la etapa de producción.

El presupuesto global de la empresa incluye típicamente además un Presupuesto de Inversiones, el cual se hace cargo de todos los compromisos de gastos en

bienes materiales e inmateriales cuyo ciclo de explotación es superior a un año. Considera por ejemplo las diferentes inversiones en activos fijos como son las adquisiciones de terrenos, construcciones o ampliaciones de edificios y compra de maquinarias y equipos, y sirve para evaluar alternativas posibles de inversión y conocer el monto de fondos disponibles y requeridos para esos efectos.

EL PRESUPUESTO INTEGRAL



3.4.3. OTROS TIPOS DE PRESUPUESTO

En la actualidad se habla bastante de la necesidad de disponer de presupuestos que se adapten a las evoluciones y cambios del entorno. Los presupuestos más típicos, como se presentó mas arriba, son estáticos, es decir se basan y sostienen en un pronóstico de ventas y un plan productivo definido al inicio del periodo del presupuesto.

Los llamados presupuestos flexibles, a diferencia de los anteriores, consideran diferentes niveles posibles de actividad, estimando los ingresos y los gastos para cada uno de ellos. Permiten por lo tanto escoger el nivel de actividad que coincida con la realidad una vez conocida esta, y orientar el control presupuestario en el sentido de lo que plantea esa realidad.

Los Presupuestos Basados en la Actividad (Activity Based Budgets), se hacen cargo del problema de que los modelos de presupuestación tradicionales consideran un pequeño número de causantes de costo, que periódicamente se basan en aspectos generales relacionados con producción (unidades producidas, ventas, ingresos). A diferencia de los presupuestos tradicionales, que se basan en la información contable que típicamente esta organizada funcionalmente (centros de responsabilidad tradicionales: producción, finanzas, ventas, marketing, recursos humanos, etc.), este tipo de presupuestos requiere de información adicional relacionada con la actividad específica que se desarrolla en la empresa, y se formulan anticipando los esfuerzos que interesa realizar, mas que proyectando lo que la estructura actual espera gastar. Por lo general los presupuestos basados en actividades requieren información mas detallada que los presupuestos tradicionales. Si bien este requerimiento significa un costo adicional, también permite saber sobre las formas en que se pueden administrar mejor los costos futuros de la organización.

3.5. PROGRAMACIÓN Y UTILIZACIÓN DEL PRESUPUESTO

La programación de un presupuesto se debe realizar siguiendo un determinado proceso y normativa (calendario, personas y centros involucrados, criterios de evaluación y cálculo, etc.), que es conveniente que este formalizado. En empresas de cierta dimensión, suele existir generalmente un área o un comité responsable de dicha elaboración, y también se dispone de un Manual Presupuestario que orienta su desarrollo. Dado que el proceso presupuestario es interactivo, cada presupuesto debe ser elaborado en estrecha vinculación con los demás presupuestos. Para que esta sincronización pueda tener lugar, se precisa de un trabajo de articulación que obliga a los involucrados a admitir, por un lado cuestionamientos, y por otro, sucesivas modificaciones o ajustes.

Las etapas fundamentales del proceso presupuestario se podrían sintetizar de la siguiente forma:

1. Definición del marco presupuestario: es decir orientaciones o lineamientos para realizar el proceso, y lanzamientos del proceso presupuestario, comunicando el inicio del mismo.
2. Definición del mejor pronóstico de ventas posibles: estableciendo el antecedente fundamental sobre el cual se va a basar la presupuestación.
3. Elaboración de los presupuestos operacionales en los diferentes centros de responsabilidad: y luego los presupuestos financieros que se desprenden de éstos. También elaboración del presupuesto de inversiones, si es que las hay.
4. Evaluación, negociación y ajustes de los presupuestos: verificando coherencias y resguardando los objetivos últimos de la organización.

5. Consolidación: aprobación y comunicación del presupuesto oficial de la empresa.

Una vez en aplicación y como se señalo con anterioridad, los presupuestos se utilizan para realizar el control presupuestario. Si bien este tipo de control permite evaluar la actuación y resultado de cada centro de responsabilidad y de la organización como un todo, interesa en primera instancia que sean las propias unidades las que "gestionen" a partir de las desviaciones o discrepancias observadas a partir de la comparación de lo previsto con lo real. Esto significa que las desviaciones son "llamados de atención" que deben generar análisis y acciones correctivas en el caso que correspondan.

Para que las evaluaciones sean validas se requieren que: sean oportunas en el tiempo; los objetivos iniciales sigan siendo realistas; la información sea objetiva; se consideren las circunstancias favorables y desfavorables que se han debido enfrentar, como así mismo de factores ajenos al centro de responsabilidad; permitan determinar las causas de las desviaciones; contribuyan a reflexionar sobre los criterios con los que se preparo el presupuesto.

En materias de control, será bastante que las direcciones de las organizaciones o unidades decidan concentrarse en aquellas áreas que presentan desviaciones más significativas o de mayor repercusión. A esta modalidad se la denomina Gestión por Excepción y presupone que la atención debe focalizarse en la investigación de aquellas desviaciones para las cuales el beneficio de corregirlas sea mayor que el costo de analizarlas. Los criterios de focalización más relevantes, desde una perspectiva de beneficio - costo son: el impacto de la desviación (incidencia en el resultado: ¿Es realmente importante?) y su controlabilidad (posibilidad de gestionarla: ¿Podemos gestionarla?). En general sugiere concentrarse en las desviaciones de gran impacto y alta controlabilidad.

3.5.1. LIMITACIONES, RIESGOS Y RESGUARDOS

Las principales limitaciones de los Presupuestos y de su utilización como instrumento para el control de gestión en la organización son:

- ☑ Están basados en estimaciones y pronósticos, no permitiendo la consideración de hechos imprevisibles como cambios de preferencias del mercado o acciones sorpresivas de la competencia.
- ☑ Su objetivo no es minimizar el riesgo. Si una actividad es riesgosa, lo que hará el presupuesto es simplemente reflejar ese riesgo.
- ☑ Dependiendo de la forma en que sean utilizados por la organización (en forma coercitiva, con incentivos), pueden generar pronósticos internos poco sinceros o ajustados a los intereses personales.
- ☑ Exigen un esfuerzo y disciplina importante por parte de la organización, que en algunos casos puede significar un alto costo para la misma.
- ☑ Pueden tener una connotación negativa, asociándose con excesiva burocracia y a veces con racionalizaciones o despidos. Esa situación puede llevar a cometer errores en su formulación y a no aprovechar las potencialidades que este presenta.
- ☑ En muchos casos se imponen a la organización, o no son construidos con una suficiente participación del personal, generando recelo y no entusiasmando a los involucrados.
- ☑ Pueden restringir la capacidad creativa o la preparación para lo imprevisto o coyuntural, enfatizando en forma exagerada la necesidad de cumplimiento de lo presupuestado por sobre la disposición a la flexibilidad y adaptación a nuevas circunstancias.

- ☑ Se concentra principalmente en información financiero contable, o relacionada con esta. Por lo general (salvo en el caso de los presupuestos basados en la actividad), no incorporan la visión de procesos y actividades.

Para resguardarse en relación a este tipo de inconvenientes se requiere:

1. La orientación y el involucramiento activo de la alta dirección de la organización.
2. La comprensión cabal y profunda de toda la organización sobre los objetivos últimos y beneficios de un buen proceso presupuestario.
3. Realizar la mejor estimación o pronóstico de demanda esperada posible, invirtiendo lo que la importancia del tema amerita.
4. Generar una participación equilibrada posible, invirtiendo lo que la importancia del tema amerita.
5. Generar una participación equilibrada de los diferentes estamentos directivos de la organización en su construcción y en el compromiso para su ejecución.
6. Que sea efectivamente utilizado como herramienta de control y de gestión, en cada centro de responsabilidad y en la organización como un todo. Como recomendaciones generales habría que señalar que:
 - Los presupuestos no se deben administrar en forma rígida, exigiendo tener previstos los posibles cambios del entorno o de la realizada interna, pero tampoco se pueden modificar en forma arbitraria y permanente.

- Los presupuestos deben ser complementados por otros instrumentos de control de gestión.

3.6. GESTIÓN PRESUPUESTARIA

La gestión presupuestaria es una técnica de la administración de Empresas y una nueva filosofía de la dirección de empresas, incorpora tres términos importantes:

- Previsión.
- Presupuesto.
- Control.

La gestión presupuestaria se apoya en previsiones hechas en función de las condiciones internas y externas de la empresa. A partir de estas previsiones se establece un presupuesto valorado de la actividad industrial, técnica, comercial y financiera de la empresa. (El presupuesto debe estar definido en cantidad y extenderse al conjunto de la empresa).

Periódicamente se realiza una comparación entre los presupuestos y la realización a fin de detectar las diferencias producidas. La explicación y explotación de estas desviaciones es lo que constituye el Control.

Es parcial el concepto de gestión presupuestaria como:

- Un plan coordinado de acción financiera para la empresa (de formación financiera).
- Un conjunto coordinado de previsiones que permite conocer con antelación algunos resultados considerados básicos, por el gerente de la empresa (de formación patronal).
- Un programa de acción traducido a normas provisionales expresada en

cifras que posteriormente se confrontaran con las realizaciones (de formación industrial).

3.6.1. LA PREVISIÓN

- Es una expresión de una política, de una elección de un compromiso sobre el futuro.
- Es una actitud científica, justifica sus bases y razonamientos.
- Es una actitud colectiva.

La previsión es pues una actitud voluntaria, científica y colectiva a una acción futura.

3.6.2. EL CONTROL

Es un sentido matemático o contable CONTROL significa "Comparación" entre previsiones y resultados (PREVISIONES - REALIZACIONES = \pm DESVIACIONES).

Es un sentido económico CONTROL equivale a "Guardar dentro de ciertos límites, dirigir, restringir, dominar...".

La aplicación práctica del control exige:

1. El establecimiento de las desviaciones:
 - Confrontación entre previsiones y realizaciones. Para ello es preciso que las categorías presupuestarias y contables sean idénticas o por lo menos que estas últimas están tan detalladas como las primeras.
 - Determinación del plazo de confrontación. Debe preocuparse que

esta confrontación sea rápida.

2. El reparto, distribución o adjudicación de las desviaciones, en este punto debe tomarse en cuenta:
 - Que únicamente debe comunicarse al departamento responsable la información de las desviaciones que la atañen.
 - Que únicamente se debe resaltar las informaciones que se salen de lo normal.
1. la explotación de las desviaciones, una vez señaladas las desviaciones más importantes debemos:
 - Explicar las desviaciones.
 - Utilizar las desviaciones para corregir los fallos posibles.

3.6.3. CONTROL PRESUPUESTARIO

Una de las definiciones más completas que sobre el control presupuestario se ha elaborado, es la del Instituto de Organización Comercial e Industrial de París "El Control Presupuestario consiste en un análisis riguroso de los hechos ocurridos en el pasado, y una previsión de los hechos probables, a fin de establecer programas de acciones racionales".

Característica esencial del Control Presupuestario es que la comparación entre previsiones y realizaciones sea metódica regular y todo lo frecuente que las condiciones de la empresa lo exijan. Esta comparación entre previsión y realización, permite:

1. Análisis de Desviaciones

Detectar si la empresa se mantiene o no dentro de las directrices trazadas.

2. Control de Desviaciones

Modificar continuamente las previsiones, de acuerdo con las experiencias.

3. Información de Resultados

EL Control Presupuestario es una de las tareas específicas de la dirección. En este aspecto, constituye una función típica de todo directivo, que nunca puede olvidar la exigencia del análisis de las desviaciones y de la adopción de medidas correctivas. Por ello, la función de Control tiene un aspecto eminentemente práctico, imprescindible para el desarrollo del proceso; es el aspecto de la información.

En efecto, no es suficiente el análisis de los resultados y el control de las desviaciones, si los hechos observados no se manifiestan, para facilitar la toma de decisiones. Es preciso, por tanto una coordinación a nivel de empresa de todas las tareas presupuestarias, con el objeto de:

- Lograr una homogeneidad en los procedimientos.
- Posibilitar la integración de los resultados parciales.

3.6.3.1. FUNCIONES GLOBALES DEL CONTROL PRESUPUESTARIO

Las diversas funciones que constituyen la misión típica del Control Presupuestario y que esquemáticamente se expone se resume fundamentalmente:

- Asesoramiento técnico a los responsables de la dirección.
- Coordinación de todo planteamiento y control general de la empresa.

Relacionadas a un nivel de mayor detalle, las funciones son:

1. MANIFESTACIÓN DE LAS DESVIACIONES

El Control Presupuestario se limita a evidenciar las desviaciones que se produzcan y a medir su influencia sobre los resultados totales previstos. No se trata por tanto, de una labor crítica de los resultados en comparación con las previsiones.

Hay que tener en cuenta que en este campo, solo serán de interés para el Control Presupuestario, las desviaciones significativas que revisten importancia para la empresa. El análisis más detallado será de la incumbencia del responsable del departamento o de la sección correspondiente.

Podemos entonces decir que el análisis de desviaciones debe realizarse por excepción (solamente sobre aquellas que son relevantes).

2. RECEPCIÓN DE INFORMACIÓN SOBRE ACCIONES CORRECTIVAS

El Control Presupuestario no debe nunca emprender ni siquiera aconsejar la toma de acciones correctivas, cuando las desviaciones producidas impongan modificaciones en los presupuestos. Es esta una responsabilidad propia de la dirección, o de la sección afectada. Pero si debe en cambio, recibir puntual información acerca de las acciones correctivas que se hayan emprendido.

Control presupuestario por lo tanto, no corrige ni critica, simplemente interviene en el establecimiento de los sistemas de información, tomando buena nota de las alternaciones que se originen, e informando sobre las consecuencias que sobre el Presupuesto General puedan tener las desviaciones y sus correcciones correspondientes.

3. INFORMACIÓN PARA EL CONTROL DE GESTIÓN

En el ámbito contable, los estados financieros corresponden a un "producto" de la contabilidad financiera, que esta orientada fundamentalmente a satisfacer requerimientos de información de usuarios externos. La contabilidad de gestión, también denominada contabilidad administrativa o de costos, esta mas bien dirigida a usuarios internos y tiene por finalidad generar información para apoyar la toma de decisiones. Por parte de estos. Este tipo de contabilidad no necesariamente se guía por principios preestablecidos.

El control presupuestario intenta controlar los costos en forma global, departamental o por centro de costos. La contabilidad de gestión intenta desglosarlos y aplicarlos a cada producto o servicio ofrecido (u otro objeto de costo). Interesa identificar donde y por que se generan y modifican los costos, ayudar a controlarlos, y apoyar el logro de los objetivos finales a los que aspiran los dueños. Este conocimiento adecuado de los costos permite enfrentar una serie de decisiones estratégicas a las que se ve enfrentada la empresa: decidir si se potencia, reduce o elimina la producción o comercialización de algunos de los productos o servicios que se ofrecen; si se refuerza un determinado canal de distribución en desmedro de otro; si se incorporan productos o servicios alternativos o complementarios a los que venden en la actualidad; si es subcontratan o externalizan trabajos a terceros; si se aceptan, deniegan o modifican condiciones solicitadas por los clientes; si se es mas o menos agresivo en el diseño de sus políticas de inversión, etc.

Algunos conceptos fundamentales relacionados con los costos, en particular en aquello que más interesa para el control de gestión.

3.7. COSTOS, GASTOS Y OBJETOS DEL COSTO

Se define costo como los recursos sacrificados o perdidos para alcanzar un objetivo específico. Se consideran como activos en la medida que el esfuerzo realizado todavía no haya entregado los beneficios asociados (existencias que se

guardan en una bodega, que tienen un valor determinado, pero que al no haberse vendido no han pasado a formar parte de los resultados de la empresa). En caso contrario, se consideran como un gasto (los pagos realizados a un transportista que entrega los productos de la empresa a los clientes). En otras palabras, un gasto es un costo que ha producido beneficios y que por lo mismo se puede considerar como expirado, mientras que un activo es un costo no expirado que puede dar beneficios en el futuro.

De acuerdo a las Normas de Contabilidad, los costos activables para efectos de los estados financieros se relacionan esencialmente con la producción o fabricación, salvo contadas excepciones (algunos costos de investigación y desarrollo o diseño de productos o servicios). Desde una perspectiva de toma de decisiones y control de gestión, interesa obviamente el conjunto de costos en los que ha incurrido la empresa.

Todo aquello para lo cual es deseable tener una medición separada de costos, se denomina objeto de costo. Los objetos de costo no se relacionan por ellos mismos sino para ayudar a tomar decisiones, y pueden ser aspectos tan variados como: productos o servicios, canales de distribución, departamentos, actividades, proyectos, etc.

3.7.1. CLASIFICACIÓN DE LOS COSTOS

Los costos pueden clasificarse de diferentes formas, dependiendo de diferentes "miradas" o visiones. De acuerdo a una perspectiva de tiempo, se pueden clasificar en: costos históricos (incurridos efectivamente) y costos presupuestados o estándar.

Los costos estándar, son predeterminados a partir de una predicción o pronóstico, deben ser alcanzados en la práctica y por lo general se expresan en una base unitaria. Ayudan a elaborar presupuestos, a medir desempeño y a obtener un costo estimado del producto (particularmente en el caso que esos

costos se obtienen en forma desfasada), permitiendo al mismo tiempo ahorrar el costo de los registros.

a. De acuerdo a su patrón de comportamiento se clasifican en:

- **COSTOS VARIABLES**

Son aquellos que varían en proporción directa a los cambios en la actividad o el volumen producido.

- **COSTOS FIJOS**

Son los que su valor total permanece inalterado ante una fluctuación en el nivel de actividad o volumen producido.

b. De acuerdo a su presentación o grado de elaboración, se pueden clasificar en:

- **COSTOS TOTALES**

- **COSTOS PROMEDIO POR UNIDAD**

Los costos promedios se calculan dividiendo un costo total (el numerador) por algún denominador. Con frecuencia el denominador es una medida de actividad muy relacionada con el costo total incurrido. Algunos ejemplos de denominadores son las unidades del producto, las horas de servicio, el número de facturas procesadas, etc. Por lo general los costos promedio se expresan en los términos que proporcionan mayor información a las personas que tienen la responsabilidad de incurrir en los costos.

c. De acuerdo a la función a la que se vinculan, se clasifican en:

- COSTOS DE PRODUCCIÓN
- COSTOS DE ADMINISTRACIÓN Y VENTAS

Los costos de producción son los que están directamente relacionados con el proceso productivo o la prestación de un servicio.

d. De acuerdo a la facilidad o dificultad de identificación con el objeto de costo, se pueden clasificar en:

- COSTOS DIRECTOS

Una partida de costos se considera como un costo directo si se puede identificar en forma equívoca con un solo objeto de costo y en una forma económicamente factible. Es decir si el costo de medirlo es menor al beneficio de hacerlo.

- COSTOS INDIRECTOS

Se considera como un costo indirecto si no se puede identificar en forma específica con un solo objeto de costo o si su seguimiento no es económicamente factible.

Típicamente, para incorporar un costo directo al costo de producción de un producto o servicio hay una medición; para un costo indirecto se utiliza un prorrateo.

e. Según la oportunidad de los cargos en contra de los ingresos se pueden clasificar en:

▪ **COSTOS DEL PRODUCTO**

Los costos del producto son aquellos asignados al inventario en el momento en que se incurre en ellos. Estos costos se convierten en gasto sólo cuando se venden las unidades en existencia y esto puede ocurrir en algún periodo después de su producción.

▪ **COSTOS DEL PERIODO**

Los costos del periodo siempre se llevan a gasto en el mismo periodo en el que se incurren, no pasan por una etapa de inventarios.

3.8. SISTEMAS TRADICIONALES DE COSTEO

Los sistemas de costeo son el "conjunto de normas y procedimientos de una empresa u organización que permiten llevar a cabo la recolección, clasificación y organización de la información de sus costos". Mediante este tipo de sistema se pueden obtener medidas monetarias de los esfuerzos que debe realizar la organización para generar sus bienes o servicios.

Todo sistema de costeo debe tener al menos un objeto de costo sobre el cual se acumulan los costos. Sin embargo, por lo general, se definen dos clases de objetos de costos para estos efectos:

- Objeto principal: unidades producidas o servicio prestado.
- Objeto secundario: centros de decisión o responsabilidad.

El tipo de sistema utilizado dependerá de la empresa donde se aplique y de los objetivos que se persigan. A continuación se explican brevemente los más básicos.

- Dependiendo del tratamiento de los costo indirectos, se clasifican en:

- **COSTEO DIRECTO**

En el costeo directo, los costos indirectos de producción se excluyen de los costos del producto, debido a que son considerados costos del periodo que deben ser cargados de inmediato contra las ventas.

- **COSTEO POR ABSORCIÓN**

El costeo de absorción, por el contrario incluyen esos costos indirectos en los costos del producto.

Dependiendo del tratamiento del tipo de proceso productivo, se clasifican en:

- **COSTEO POR PROCESO**

El costeo por procesos es un sistema para aplicar los costos a productos similares que se elaboran en grandes cantidades y a través de una serie de etapas de producción denominadas procesos. Se aplica típicamente en industrias de producción continua (productos químicos, petróleo, textiles, pinturas, bebidas, acero, vidrio, minería, cemento) y también en empresas de servicio (compensación de cheques en los bancos, clasificación de correo, preparación de alimentos en expendios de comidas rápidas, manejo de las primas en compañías de seguros).

- **COSTEO POR ÓRDENES DE FABRICACIÓN**

Los sistemas de costeo por órdenes de producción, son utilizados en las organizaciones cuyos productos o servicios se identifican con facilidad mediante unidades individuales o lotes, cada uno de los cuales reciben diversos insumos de materiales directos, mano de obra directa y gastos

indirectos de fábrica (construcción, impresión, mobiliario, maquinarias).

☑ Dependiendo del tratamiento del momento en que se generará la información de costos, se clasifican en:

- **COSTEO EN BASE A COSTO HISTÓRICO**

Los costos históricos o reales se comparan típicamente con los costos estándar para observar posibles variaciones que deben ser analizadas y eventualmente mejoradas.

- **COSTEO EN BASE A COSTO ESTÁNDAR**

Los sistemas de costeo estándar ayudan a las predicciones de la administración y proporcionan un marco para juzgar el desempeño.

3.9. EL COSTEO BASADO EN LA ACTIVIDAD

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 calificación y cuantificación de las actividades productivas, operativas y administrativas necesarias en la elaboración y venta de los mismos, representando una alternativa aplicable a operaciones no solamente productivas sino de índole administrativa o de apoyo.

En esta nueva metodología las bases de asignación utilizadas en la fijación y asignación de los costos indirectos y de algunos gastos administrativos son unidades de medida determinadas por las actividades operativas más significativas realizadas durante el proceso productivo, como serían el número de montajes de partes o las horas de preparación de insumos; en el caso de actividades administrativas pueden estar definidas por el número de empleados atendidos, por área ocupada, por el tiempo de dedicación o por la cantidad de

líneas telefónicas disponibles, entre otras.

Las actividades de los procesos pueden depender de la cantidad de lotes o servicios producidos, como serían los de planeación de producción, alistamiento de máquinas y movimientos de inventarios, los cuales son costos variables a largo plazo y dependen del número de actividades; otros dependen del volumen de producción y de la complejidad en la elaboración de los productos o servicios, como serían los de ensamble y corte, procesos directos, los cuales son variables a corto plazo por cuanto su asignación depende de las horas hombre o máquina trabajadas.

3.10. DEFINICIÓN DE LA METODOLOGÍA DEL ABC

El costeo basado en actividades - ABC costing -, 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 - drivers y su medición razonable en cada uno de los objetos o unidades de costeo.

Es importante considerar que:

POR DEFINICIÓN LA METODOLOGÍA DEL COSTEO BASADO EN ACTIVIDADES EXIGE LA ACUMULACIÓN PREVIA DE LOS RECURSOS DE COSTOS IDENTIFICABLES Y DIRECTOS POR PRODUCTO, ACTIVIDADES O PROCESOS OPERATIVOS, DE SERVICIO O DE APOYO, DE TAL FORMA QUE PERMITA EVALUAR ADECUADAMENTE AL RESPONSABLE DE LOS COSTOS DIRECTOS CAUSADOS DURANTE SU PROCESO.

Los costos resultantes de la aplicación de las metodologías tradicional y de la

basada en actividades son diferentes y las variaciones corresponden a actividades operativas no cuantificadas debidamente en los sistema de costos tradicionales, y cuya falta de proporcionalidad está definida por uno de los siguientes aspectos:

- Diversidad en el volumen de producción.
- Diversidad en el tamaño del 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.

3.10.1. OBJETIVOS

Los objetivos fundamentales del costeo basado en actividades son:

- Medir los costos de los recursos utilizados al desarrollar las actividades en un negocio o entidad.
- Describir y aplicar su desarrollo conceptual mostrando sus alcances en la contabilidad administrativa o gerencial.
- Ser una medida de desempeño que permita mejorar los objetivos de satisfacción y eliminar el desperdicio en actividades operativas.
- Proporcionar herramientas para la planeación del negocio, determinación de utilidades, control y reducción de costos y toma de decisiones estratégicas.

3.10.2. MARCO TEÓRICO

La implantación de la metodología de asignación del costeo basado en actividades se enmarca en los siguientes conceptos:

- ☑ El principio fundamental del ABC es que el costeo total de un producto o servicio es igual a los costos directos más la suma de los costos de todas las actividades operativas y de apoyo requeridas para elaborar ese producto o prestar el servicio.
- ☑ El ABC se basa en el costeo razonable de las actividades realizadas para elaborar productos o prestar servicios; lo anterior crea diferencias con el sistema tradicional de costeo en donde el volumen de producción juega un papel protagónico para asignar los costos indirectos de fabricación.
- ☑ El ABC es una herramienta útil para reducir los costos, pues provee información necesaria para el análisis y control de las actividades y de los recursos inherentes.
- ☑ Con el ABC normalmente se detecta la existencia de productos sobre costeados y otros sub costeados.
- ☑ El concepto ABC está directamente ligado con la filosofía de mejoramiento continuo en cuanto a:
 - El objetivo del "Diseño para manufactura", como es reducir o eliminar actividades de manufactura ineficientes mediante la modificación del diseño de los productos o de las actividades, y
 - Que generalmente la motivación detrás de las inversiones en procesos de manufactura flexibles o en nuevas tecnología contempla

el poder reemplazar actividades ineficientes por otras más eficientes.

3.10.2.1. APLICABILIDADES

Esta metodología se puede utilizar para determinar el coto de producción y el coto total del bien económico, mediante la asignación de:

- Los costos indirectos de producción.
- Los gastos de ventas, mercadeo, distribución y/o comercialización.
- Los gastos administrativos.
- Los gastos financieros.

3.10.2.2. ESQUEMA METODOLÓGICO

La metodología para la definición del costo total de un producto o servicio se basa en la identificación primaria de los costos directos de los mismos, en el análisis de las actividades y en la cuantificación de los costos de los procesos de apoyo o de servicio para asignarlos a cada uno de los productos, objeto económico de la empresa.

Bajo esta definición se debe tener en cuenta que:

LAS ACTIVIDADES ESTÁN CONSTITUIDAS POR UN
CONJUNTO DE OPERACIONES O TAREAS PROPIAS; DICHAS
ACTIVIDADES CONTITUYEN LA BASE DE UNA CADENA DE
VALORES QUE CONFORMAN LOS PROCESOS Y ÉSTOS PASAN
A FORMAR PARTE DEL PRODUCTO FINAL.

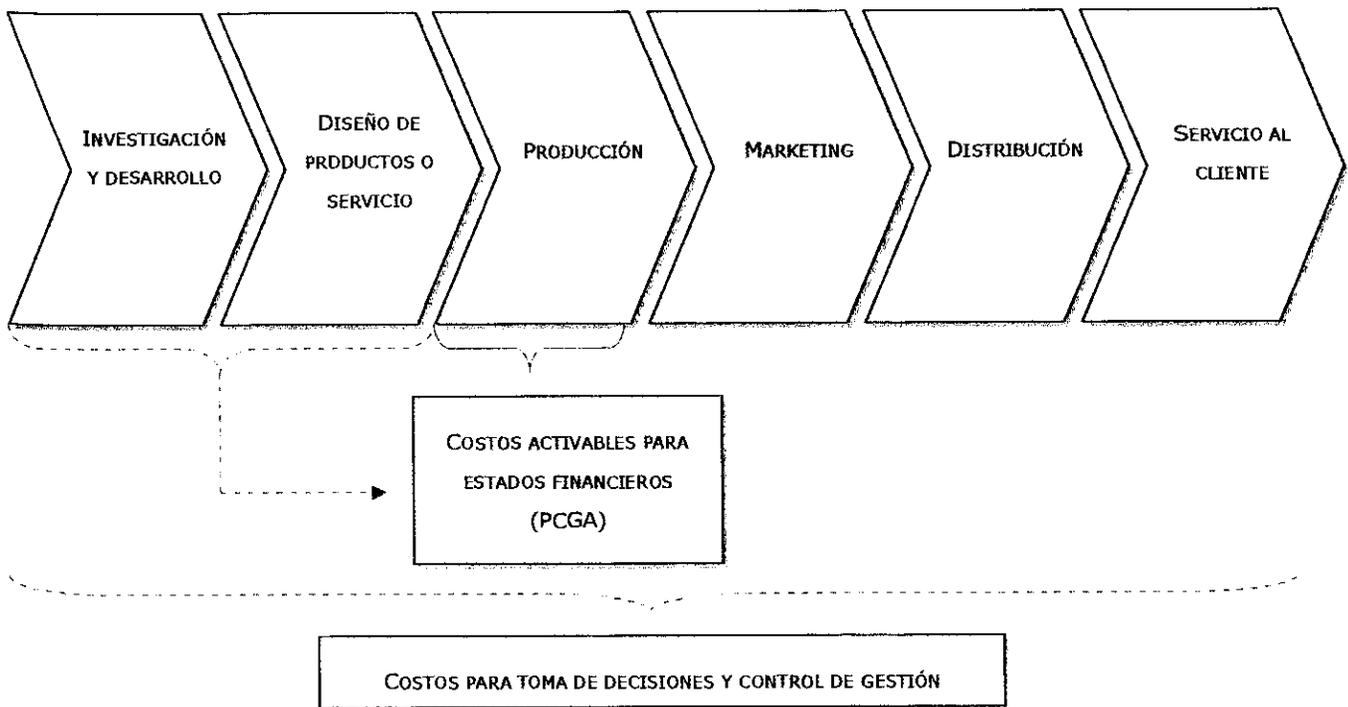
La escala de valores del esquema metodológico del costeo basado en actividades, se define así:

**COSTEO BASADO EN ACTIVIDADES
ESQUEMA METODOLÓGICO**

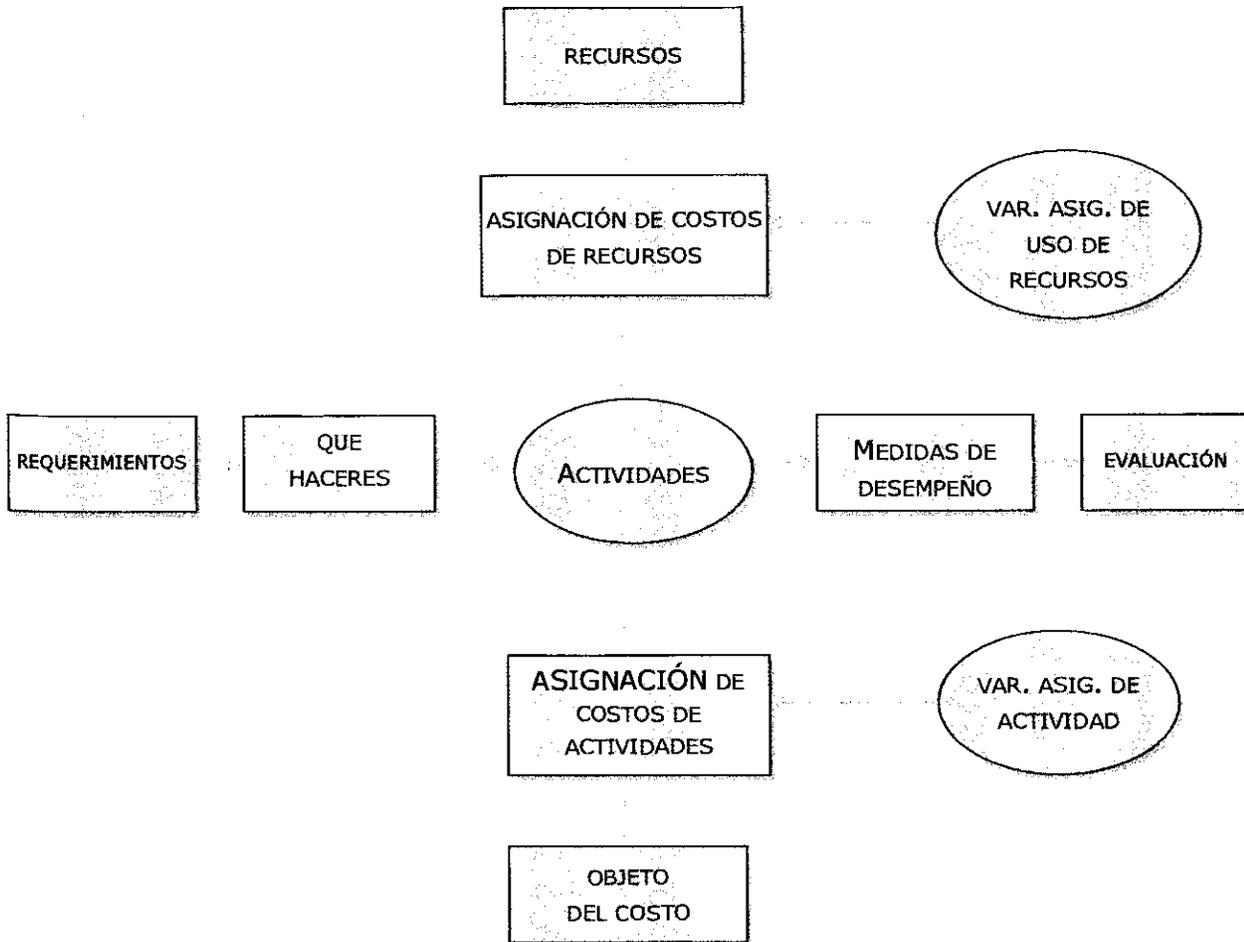


- ☑ Producto: elemento producido – bien, servicio o actividad – como resultado de la interrelación de diferentes procesos.
- ☑ Proceso: conjunto de recursos y actividades que transforman entradas en salidas.
- ☑ Actividad: conjunto de operaciones o tareas propias de un área o centro de responsabilidad, las cuales encadenadas secuencialmente constituyen un proceso.
- ☑ Tareas u operaciones: labor que se debe realizar en un tiempo determinado.

**COSTOS ACTIVABLES VS COSTOS
PARA TOMA DE DECISIONES Y CONTROL DE GESTIÓN**



MODELO DE COSTEO BASADO EN LA ACTIVIDAD



3.11. CONTROL PRESUPUESTARIO

3.11.1. CONTROL PRESUPUESTAL

Consiste en la comparación de las cifras presupuestarias con las reales.

Las comparaciones en el presupuesto se realizan con:

- El presupuesto original anual.
- El presupuesto ajustado realizado en períodos pre determinados.
- El presupuesto ajustado realizado en períodos no pre establecidos.

Las comparaciones permiten establecer si los desvíos o variaciones están o no bajo control o están sujetos a decisiones propias de la gestión.

3.11.2. PRINCIPIOS DE CONTROL

Son:

1. Reconocimiento.
2. Excepción.
3. Normas.
4. Conciencia de Costos.

Es la Vigilancia de las diferentes funciones de la empresa, a través de la comparación sistemática empresa, del conjunto de previsiones establecidas por cada del conjunto de previsiones establecidas por cada uno de los presupuestos funcionales y los datos uno de los presupuestos funcionales y los datos correspondientes registrados por el sistema correspondientes registrados por el sistema contable para un mismo periodo.

El control como el elemento principal ha dado el nombre a este sistema: Control presupuestario.

Las técnicas de confrontación son:

- Por simple comparación directa
- Por métodos de porcentaje

El estudio de las diferencias deberá distinguir dos tipos de errores:

- Errores cometidos al realizar la previsión
- Errores cometidos al ejecutar el presupuesto.

Las condiciones que debe reunir el control son: Eficacia, rapidez y selectividad. El control debe de ser rápido para evitar que las diferencias se agraven o se agraven o se distorsionen.

La frecuencia del control es necesaria para prever una mala administración del presupuesto. El control debe de ser selectivo, puesto que se representa tiempo y dinero por lo cual es recomendable que se haga por muestreo incidiendo en los rubros mas importantes.

El controlador y el comité del presupuesto deben de mantenerse informados. Los informes serán, unos semanales y otros informados. Los informes serán, unos semanales y otros mensuales; pero siempre debe haber un reporte anual.

Cuando las cantidades reales difieren mucho de las presupuestadas se deben buscarse las causas.

3.12. EL PRESUPUESTO Y LOS COSTOS ESTÁNDAR

Los estándares son casi indispensables para el trabajo de establecer y operar un presupuesto ya que ambas cosas persiguen un mismo objetivo (mejor control administrativo), a menudo se piensa que las dos son una sola cosa y que no

pueden funcionar independientemente. A esta opinión la apoya el hecho de que ambos métodos tienden a predeterminar el costo del siguiente periodo.

Tales costos deben ser controlados a través de líneas a fijar de autoridad y responsabilidad. Tanto el presupuesto como los costos estándar proporcionan reportes o informes para orientación de los ejecutivos al comparar los costos reales con los costos predeterminados.

El presupuesto, considerado como un estado de los costos esperados, actúa como guía que mantiene a la empresa en un curso establecido. Los estándares, sin embargo, no revela lo que se espera de los costos; si no, mas bien, lo serán si se logran ciertos objetivos, el presupuesto hace resaltar el volumen de negocios y el nivel de costos que debe ser mantenido para ese volumen si desea que la empresa obtenga el margen de utilidad deseado. Los estándares acentúan el nivel al que deben reducirse los costos. Si los costos están en este nivel se aumentarán las utilidades. En un empresa bien administrada, los costos nunca exceden el presupuesto establecido para cierto volumen de ventas en que se basa el presupuesto. Los costos deben, siempre, enfocarse hacia los estándares de costos predeterminados y normales para el volumen de operaciones estimado. Los presupuestos se preparan para todos los departamentos, desde las ventas hasta la fabricación, pero los estándares se fijan, a menudo, solamente para los departamentos de producción. Los costos estándares para departamentos de servicio, actividades de oficina o de ventas no han sido muy utilizados. En los últimos años, sin embargo, se han dado mayor atención a los costos estándares fijados para funciones de ventas y las administrativas.

Los usos de los costos estándares son de primera importancia. Algunos de sus usos más importantes son:

- Control y reducción de costos.
- Promoción y medida de eficiencia.

- Simplificación de los procedimientos de costos.
- Valuación de inventarios.
- Cálculo y fijación de los precios de venta.

Los costos estándares deberían ser establecidos con tanta precisión como sea posible por que la efectividad para controlar y reducir los costos y de promover y medir la eficiencia depende de la calidad de los estándares.

A través de los estándares, la gerencia puede decir que los costos no son lo que deberían ser, ya que el estándar sirve como un instrumento de medición para evaluar las variaciones de los costos. Conforme se comuniquen los resultados a los ejecutivos y supervisores éstos están al tanto de la situación actual de los costos, lo cual tiende a reducir los mismos y estimula los ahorros en las variaciones que se llevan a cabo en todos los factores de la empresa.

El uso de costos estándar en contabilidad ha simplificado la reducción de los costos y el trabajo de oficina. Un sistema de costos estándar completo está acompañado, por lo general, por la estandarización de las operaciones productivas. La producción estándar u ordenes de fabricación, que se refiere a cantidades estándar de productos, puede prepararse con anticipación a la producción actual. Los requisitos de materiales, las tarjetas de control del tiempo de trabajo y las tarjetas de operación pueden prepararse con anticipación a la producción, pudiendo además compilar los costos estándar. Cuando se dan ordenes de trabajo subsecuentes para la misma parte y cantidad, se puede aplicar los requerimientos, procesos y costos previamente establecidos. Mientras más estandarizada está la producción, el trabajo de oficina será mucho más sencillo. Los reportes se sistematizan con el objeto de presentar una información completa en cuanto a los estándares, costos reales y variaciones. Todos los informes se agrupan con el propósito de llevar un control más efectivo y se

vincula con las cuentas financieras.

Un archivo completo de costos estándar dividido por partes y operaciones, simplificará en gran parte, la valuación de los inventarios de materias primas y de trabajos en proceso. El uso de valores de costo estándar tenderá también, a ejercer una influencia estabilizadora sobre los costos de materiales.

Los costos estándar pueden utilizarse como base para una estimación inteligente de los precios de venta productivos. Cuando se mantienen disponibles costos estándar unitarios, con el objeto de organizar los costos y los precios de venta esperados, es necesario realizar las estimaciones cambiando los estándares establecidos para reflejar las condiciones ordinarias. El problema de la absorción de costos bajos para obtener los márgenes de utilidades se simplificará también, mediante el uso de los costos establecidos.

3.13. EL PROCESO DE CONTROL MEDIANTE EL PRESUPUESTO Y EL ANÁLISIS DE DESVIACIONES

La Contabilidad de Gestión puede contribuir notablemente a facilitar la realización del control tanto del proceso de planificación, a través de la elaboración del presupuesto, como del proceso de evaluación, a partir del cálculo de las desviaciones.

Este apartado se centra en los aspectos formales de la Contabilidad de Gestión, aunque sin entrar propiamente en los cálculos y los aspectos técnicos, que serán objeto de otros capítulos, ni en la estrecha vinculación que se produce en el proceso de control entre la Contabilidad de Gestión y la estrategia y la estructura (que se ha desarrollado en el aparato anterior) y con el entorno, la cultura y el factor humano (que se desarrollará en el siguiente apartado).

La Contabilidad de Gestión de gran importancia a la elaboración del presupuesto, proceso complejo en cuanto implica la participación e integración de los

diferentes niveles y centros de responsabilidad. A partir de él y de forma periódica, generalmente cada mes, la evaluación de la actuación de los distintos centros viene simplificada por el cálculo de las desviaciones entre el presupuesto y los resultados conseguidos.

La realización del proceso presupuestario permite:

- Formular explícitamente objetivos específicos y cuantificados en términos económicos – financieros para cada centro de responsabilidad, lo cual, a su vez, permite:
 - Profundizar en el conocimiento de los objetivos individuales y organizativos que se espera alcanzar.
 - Anticipar resultados antes de que se produzcan.
 - Clarificar el comportamiento y el resultado esperado y guiar, por consiguiente, el proceso de decisión, y
 - Motivar hacia el logro de los objetivos e integrar y coordinar a las diferentes personas y centros.

- Evaluar explícitamente el grado en el que la actuación de cada centro o responsable ha permitido el logro de los objetivos, lo cual, a su vez, facilita:
 - Hacer implícitos los criterios de evaluación;
 - Realizar el control por excepción;
 - Contribuir al conocimiento de la capacidad de la empresa y de sus componentes para alcanzar los objetivos;

- Ayudar a la determinación de las causas que han dificultado el logro de los objetivos, y
- La adopción de acciones correctivas.

Además, los presupuestos pueden contribuir a simplificar y racionalizar los procesos administrativos.

Para la realización del control es necesario no sólo la formulación de objetivos y la elaboración de los presupuestos, sino también, y especialmente, la evaluación de la actuación y del resultado de cada centro. Cuando se utilizan presupuestos, dicha evaluación se realiza en función del cálculo de las desviaciones respecto a los objetivos iniciales considerados en el presupuesto de cada centro de responsabilidad.

De igual forma que en el proceso de elaboración del presupuesto, el análisis de las desviaciones debe estar vinculado con la estrategia de la empresa y la política específica de cada centro. Igualmente, debe estar vinculado a la estructura organizativa de la empresa y a las responsabilidades específicas de cada centro. En particular, en la evaluación se trata de concretar, para cada uno de los diferentes centros de responsabilidad, sus desviaciones respecto a los objetivos en términos económico - financieros en aquellos aspectos que sean de su responsabilidad. A partir del cálculo de estas desviaciones, se determinarán las causas que las han producido y se tomarán las oportunas acciones correctivas.

El cálculo de las desviaciones puede hacer referencia a diferentes aspectos. Las desviaciones más habituales se suelen calcular respecto a las ventas (desviación de precios de venta o en unidades por productos, áreas geográficas, etc.), respecto a los costes de ventas (desviación en composición, en consumo y en precio de los factores productivos) y respecto a los costes de estructura de cada departamento. Estos cálculos permiten evaluar más fácilmente la actuación de

cada centro.

Para que la comparación y análisis de los resultados preestablecidos con los obtenidos puedan ser válidas, además de oportuna en el tiempo, es necesario tener en cuenta que:

- Los objetivos que se han determinado inicialmente deben seguir siendo realistas. Esto se puede conseguir en mayor medida cuando en el proceso de elaboración de los presupuestos se realiza una adecuada planificación de las variables del entorno y de la organización, y se involucra a los diferentes responsables en aquellos.
- La información debe ser objetiva. Para ello es necesario utilizar criterios que permitan la adecuada asignación de los resultados a los centros responsables de su obtención.
- La interpretación de la información debe realizarse considerando las circunstancias favorables o desfavorables que han podido influir en la actuación de cada unidad, pues puede suceder que haya desviaciones que se han producido como consecuencia de las decisiones o acciones de otros centros o de cambios imprevisibles en el entorno.
- La evaluación debe distinguir entre las diferencias en las previsiones, que cuando se deben a factores ajenos al centro, en principio, no le serían imputables, y la desviación en el cumplimiento de los objetivos cuando corresponden a factores que son controlables, y
- La evaluación debe considerar diversos criterios, dado que en el resultado y en el logro de los objetivos suelen incidir diferentes factores.

3.14. EL PROCESO DE PRESUPUESTACIÓN

3.14.1. DELIMITACIÓN CONCEPTUAL

Antes de adentrarnos en aspectos concretos vinculados con el desarrollo del proceso de presupuestación en una empresa conviene establecer ciertas precisiones terminológicas a fin de facilitar el análisis y estudio de este sistema de planificación. El Institute of Management Accountants (IMA) define los términos presupuestarios del siguiente modo:

Los presupuestos: "Suponen una cuantificación de los ingresos y gastos futuros previstos con el fin de establecer objetivos en relación a los ingresos, gastos, activos, deudas, etc. El presupuesto representa aquellas líneas maestras mediante las cuales se fijan las operaciones futuras, lo que posibilita el seguimiento de las actuaciones".

La presupuestación, según el IMA: "Consiste en el proceso de planificación de todos los flujos financieros que va a requerir la empresa durante un determinado período de tiempo. Este proceso exige realizar una distribución detallada de aquellos futuros recursos de los que se va a disponer por proyectos, funciones, responsabilidad y período de tiempo".

Por su parte, AECA, en su documento número 4 de las Serie Principios de contabilidad de Gestión, define el presupuesto como: "Un plan integrado y coordinado que se expresa en términos financieros, respecto de las operaciones y recursos que forman parte de una empresa para un período determinado, a fin de lograr los objetivos fijados por la alta gerencia".

Por tanto, el presupuesto supone una concreción de las actividades y operaciones que esperan acometerse en un determinado período de tiempo, con el objetivo de indicar de manera pormenorizada los ingresos que se obtendrán, así como los gastos en que se va a incurrir; en definitiva, se trata de establecer los recursos – financieros, técnicos y humanos – que se necesitarán, debidamente monetarizados, para poder llevar a cabo los planes de actuación previstos, así

como los recursos que se deriven de tales planes, lo cual es factible a través de la correspondiente planificación financiera que surja a tal efecto y que, básicamente, estará recogida mediante el Presupuesto de Tesorería y el Estado de Origen y Aplicación de Fondo Provisional.

El proceso presupuesto, pues, pretende reflejar de una forma cuantitativa los objetivos a corto plazo marcado por los responsables de la empresa mediante la fijación de programas concretos, que vendrán condicionados por los planes preestablecidos por la empresa para un período; dichos planes suponen una concreción de los objetivos marcados para un ejercicio, los cuales, de forma global, pretenden la consecución del fin último de la empresa.

3.14.2. OBJETIVOS DE LA PRESUPUESTACIÓN

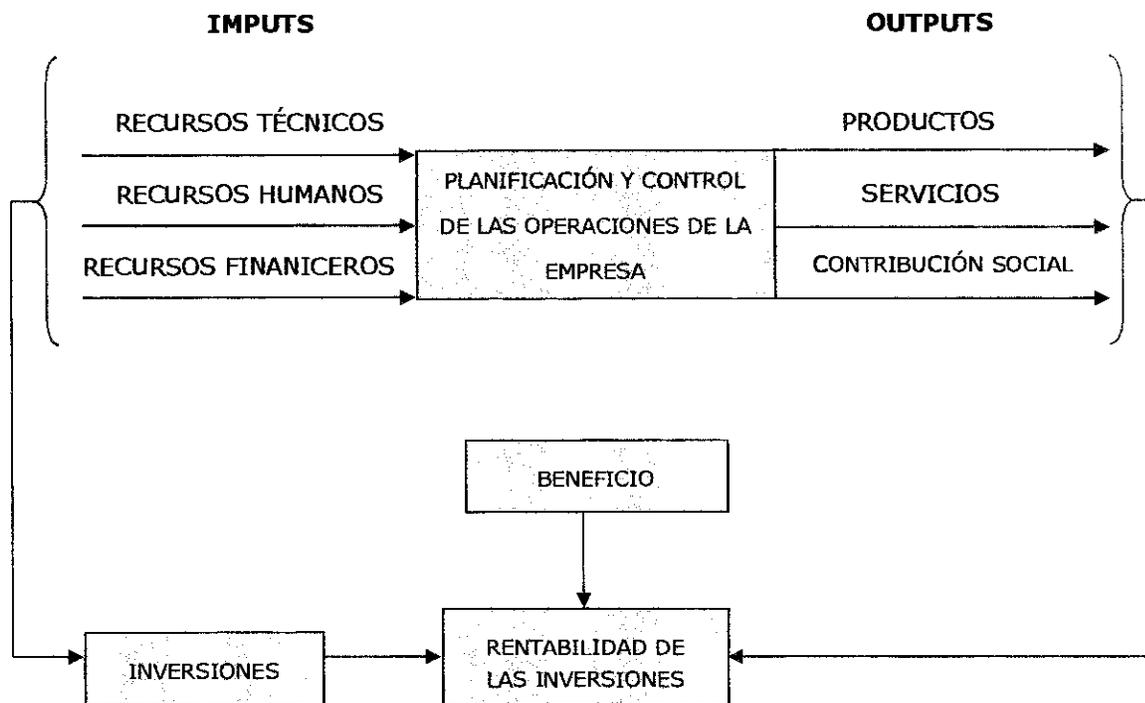
Dentro de las coordenadas básicas que determinan y caracterizan el proceso de presupuestación de la empresa, cabría destacar las siguientes:

a. POSIBILITA LA COORDINACIÓN DE LAS ACTIVIDADES

Las empresas muestran una estructura organizativa que posibilita el establecimiento y ejecución de sus tareas, a fin de alcanzar los objetivos previamente fijados. Aun cuando existen diferencias apreciables respecto a la naturaleza de los negocios (por ejemplo, empresas industriales, comerciales o de servicios), y respecto a las actividades que se acometen dentro de una misma empresa (desarrollo, producción, ventas, contabilidad, administración), las funciones de la gerencia son comunes a todas ellas; estas funciones aparecen generalmente descritas como actividades de planificación, coordinación y control. Pues bien, dado que el presupuesto constituye una de las herramientas que utiliza la gerencia para llevar a cabo estas funciones, su rol está, en muchas ocasiones, adscrito a los medios o los recursos que suele emplear para planificar, coordinar y controlar, dentro de los cuales se sitúa la Contabilidad de Gestión.

La interrelación existente entre las funciones de la gerencia y los objetivos de la presupuestación aparecen recogidos en la figura, la cual es adaptación de Welsch, Hilton y Gordon (1988, 1989). Como se observa en dicha figura, los consumos previstos de los distintos factores (humanos, financieros y técnicos) son medidos y cuantificados a través de sus correspondientes costes; por su parte, las ventas previstas de productos y servicios representan los ingresos estimados. Pues bien, con el apoyo del proceso de presupuestación, la gerencia debe combinar los inputs en relación con los outputs, de forma tal que se puedan alcanzar los distintos objetivos fijados para un ejercicio.

PLANIFICACIÓN DE LOS IMPUTS Y OUTPUTS DE LA EMPRESA



- b. CUANTIFICA LOS OBJETIVOS FIJADOS PARA EL EJERCICIO EN LAS DISTINTAS DIVISIONES OPERATIVAS

Los presupuestos establecidos para un determinado ejercicio están basados en los planes fijados por la empresa a largo plazo. La planificación a largo plazo, tal y como se ha apuntado anteriormente, implica la identificación de las misiones básicas de la empresa, estableciendo los objetivos y desarrollando los planes estratégicos que posibilitan el logro de estos objetivos. Dichos objetivos vienen expresados generalmente en términos tales como: aumento de ventas, nuevos productos, cuota de mercado, rentabilidad de las inversiones, imagen social, posición financiera, etc. Pues bien, el proceso de presupuestación posibilita un marco dentro del cual las decisiones tácticas adoptadas para un determinado ejercicio suelen venir concretadas. El presupuesto permite que la gerencia coordine los cursos de acción previstos y evalúe los diferentes planes con vistas a determinar el grado de consecución de los objetivos fijados a largo plazo.

La coordinación entre la planificación a largo plazo y la presupuestación anual representa un sistema de gestión altamente sofisticado. Así, una vez aprobados los correspondientes objetivos y planes de actuación, éstos aparecerán cuantificados en los diferentes presupuestos, lo cual permite a la dirección describir y comunicar a los diferentes presupuestos, lo cual permite a la dirección describir y comunicar a los diferentes niveles de la organización los objetivos y planes concretos previstos para cada uno. Es importante destacar que, a lo largo de las distintas fases del proceso presupuestario, debe existir un continuo flujo de información entre las distintas áreas de la organización y la dirección, a fin de alcanzar un nivel de comunicación suficientemente fluido.

C. MOTIVA A LOS RESPONSABLES EN RELACIÓN CON LOS PLANES PREDEFINIDOS

Este es un aspecto que está fuertemente vinculado con el proceso de fijación del presupuesto dentro de una empresa; concretamente, cuando la gerencia establece los presupuestos, y posteriormente delega en los subordinados la responsabilidad de su ejecución, se puede originar un rechazo a estos presupuestos que les vienen impuestos, induciendo a una serie de conductas adversas basadas en los siguientes aspectos:

- ☑ El presupuesto suele favorecer que el factor humano tenga una cierta animadversión hacia la gerencia, manteniendo a los supervisores o responsables de las diferentes actividades bajo cierto grado de tensión. Ello se debe a que el presupuesto, en este tipo de actuaciones, facilitar su percepción como un instrumento de control, más que como mecanismo de asignación eficiente de recursos.
- ☑ El empleo de los presupuestos, como una necesidad de la dirección de la empresa, provoca que los responsables de las diferentes áreas se centren exclusivamente en los problemas de sus propios departamentos, por lo que éstos se inhiben de los problemas que pueden surgir en otras áreas.
- ☑ Los responsables pueden utilizar, en estos casos, el presupuesto como una forma de expresar su propio modelo de liderazgo.

Algunos estudios hechos al respecto han puesto de manifiesto que las asignaciones presupuestarias de aquellos departamento o áreas de la empresa en las que no hayan intervenido los respectivos responsables pueden dificultar la adopción de actuaciones propiciatorias, bien de una mejora en el consumo eficiente de recursos, o bien de un aumento de la productividad. Por ello, en las conclusiones de este tipo de estudios, se suele recomendar que la dirección potencie al máximo el nivel de participación e implicación de los responsables de las operaciones en el proceso de elaboración de los presupuestos. Un presupuesto participativo favorece que los gestores se responsabilicen de su propia ejecución, dado que dicho presupuesto se habrá fijado en función de las decisiones adoptadas por cada uno de los implicados.

Las ventajas de un presupuesto participado pueden resumirse en tres aspectos fundamentales:

- ☑ Ayuda a que los gestores de las operaciones desarrollen un mayor sentido

de la responsabilidad.

- Incrementa la probabilidad de que los objetivos de un presupuesto sean internalizados por los responsables implicados; esto es, que éstos asuman los objetivos generales como propios, y
 - Permite evaluar las ejecuciones desarrolladas en cada área específica.
- d. Permite controlar el grado de consecución de los objetivos y de los planes preestablecidos.

Los informes de ejecución inherentes a los presupuestos permiten que los responsables dispongan de la información que precisan para llevar a cabo un control de las operaciones; este tipo de informes reflejan los niveles actuales en los que se ha ido operando durante el ejercicio, los cuales suelen ser comparados con las estimaciones. Antes de adoptar cualquier acción correctora deberán analizarse las causas que han determinado la aparición de tales diferencias.

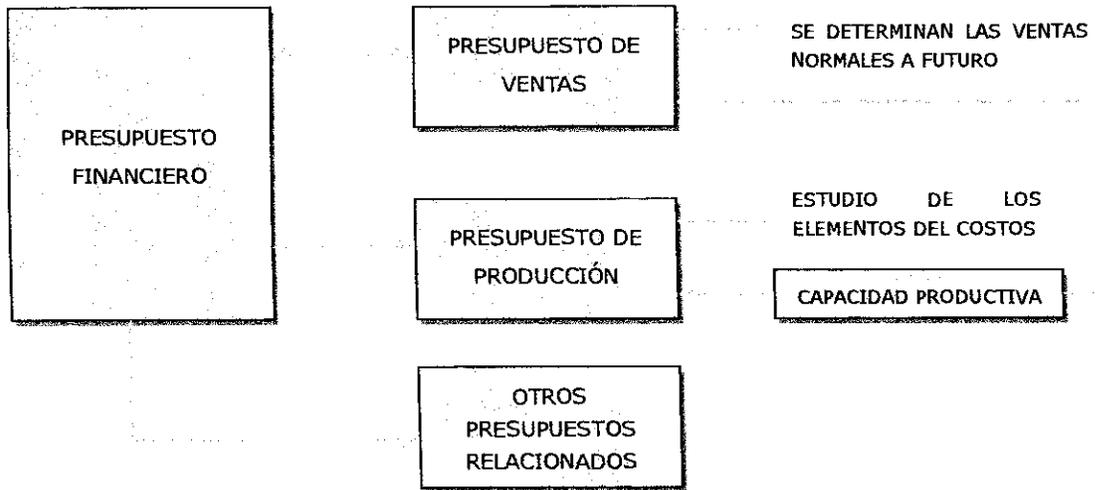
El responsable de Contabilidad de Gestión jugará un papel importante en el análisis tendente a identificar las causas que pudieran haber motivado la aparición de diferencias entre las realizaciones y las previsiones. Deberá analizar, en primer lugar, junto con el responsable del área correspondiente, la circunstancias que han causado la aparición de tales desviaciones, en lugar de plantear un análisis crítico directamente con la dirección de la empresa. El responsable del correspondiente departamento deberá disponer de un tiempo prudencial, además, para poder revisar los informes de ejecución e identificar las áreas donde hubieran podido surgir los problemas; todo ello con miras a evaluar y desarrollar los planes y cursos de acción que le permiten corregir este tipo de situaciones, las cuales habrán sido consensuadas con sus inmediatos superiores.

Las acciones correctoras propuestas deben tender a ejercitar un control sobre las operaciones, con el fin de alcanzar los niveles esperados de ejecución. La

frecuencia y oportunidad de estas actuaciones depende, en gran medida, de la periodicidad con la que se efectúan los controles de las operaciones y, por ende, de los costes.

La controlabilidad de los costes dependerá de su propia naturaleza; así, por ejemplo, los costes que se deriven de un consumo ineficiente de materiales en un departamento de producción son controlables prácticamente de forma diaria, por lo que, en este caso, el período de tiempo juega un papel primordial para evitar estos consumos innecesarios; así pues, se deberían obtener informes diarios, a fin de disponer de los datos precisos que posibiliten acometer el proceso de control de manera adecuada. Otros conceptos de costes, vinculados, por ejemplo, con el personal, pueden obtenerse mensualmente. Todo ello viene a ratificar que el responsable de la Contabilidad de Gestión puede realizar una importante aportación al posibilitar que los responsables de las distintas áreas de la empresa puedan obtener informes que permitan conocer las actuaciones en un determinado período, y medir así las diferencias que hubieran podido originarse respecto a las previsiones, para con ello evaluar las causas de tales diferencias y adoptar los cursos de acción que fueran asignables.

El Presupuesto como un Instrumento de Control de Gestión



CAPÍTULO IV
MARCO PRÁCTICO

CAPÍTULO IV

4. MARCO PRÁCTICO

4.1. ESTABLECIMIENTOS DE ESTÁNDARES

El éxito de un sistema de costos estándar depende de la exactitud y confiabilidad de los estándares. Se debe tener gran cuidado para asegurarse que todos los factores hayan sido considerados en el establecimiento de estándares. En muchos casos los promedios de la experiencia pasada tomados de los registros de contabilidad de periodos anteriores se utilizan como estándares. En algunos casos el departamento de ingeniería establece estándares tomando como base un minucioso estudio de cada uno de los aspectos del proceso de producción que se espera tener en el futuro. Frecuentemente, los estándares se establecen después de haber llevado a cabo un estudio más o menos intensivo de los costos pasados. Siempre que sea posible, se deben realizar estudios de tiempo por parte de los departamentos de ingeniería o con el objeto de determinar el tiempo requerido para llevar a cabo las diversas operaciones de mano de obra directa que sean necesarias para la fabricación del producto. Los del departamento de ingeniería deberían llevarse a cabo también tomando como base las cantidades y los tipos de materiales necesarios para la producción.

Sea cual fuere el método utilizado, debe de conocerse que para que los estándares sean efectivos, para el control y valuación de los costos, es necesario que sean establecidos para un periodo de tiempo definido. Los estándares se componen por lo general, para un periodo de seis a doce meses, el cual algunas veces, se amplía, pero muy rara vez se reduce. Si la naturaleza del producto y la operación no cambian año con año, es posible utilizar el mismo estándar de material o mano de obra durante varios años. Las condiciones económicas,

generalmente, dictan el periodo designada a cualquier estándar.

4.2. COSTO DE PRODUCCIÓN AL ESTÁNDAR

Los costos históricos son utilizados para determinar el importe real de los recursos necesarios para la adquisición de materiales, mano de obra y algunos elementos de los gastos indirectos. Sin embargo, estos costos reales no proporcionan información acerca de los costos en que debió incurrirse para producir estos productos.

Este aspecto desfavorable de los costos históricos ha alentado el desarrollo de una determinación de costos más satisfactorios, llamados costos predeterminados.

En el sistema del costo estándar se utilizan valores predeterminados para registrar tanto los costos de los materiales y mano de obra directa como los de los gastos indirectos de fabricación. Se establecen comparaciones de las diferencias entre los costos estándar asignados para determinado nivel de producción y los costos reales, con el fin de verificar si lo incorporado a la producción ha sido utilizado eficientemente.

Este proceso de comparación se conoce como Análisis de variaciones. El estudio de las variaciones en costos tiene implicaciones importantes para la planeación, el control y la evaluación de los procesos de producción.

4.2.1. VENTAJAS DE LOS SISTEMAS DE COSTOS ESTÁNDAR:

Análisis efectivo de la información de costos. Se pueden determinar las razones por las que los costos no son lo que debieran ser ya que el estándar sirve como elemento de medición que centra la atención en las variaciones de los costos.

Reducción de los costos de la contabilidad. Por lo general, un sistema completo

de costo estándar va acompañado por la estandarización de las operaciones de producción, en cuanto a que la orden estándar de producción señala la cantidad que se requiere para la producción del producto.

Los estándares pueden participar de en la determinación del precio que se necesita para obtener un nivel de utilidad predeterminado. El empleo de los costos estándar hace resaltar la importancia del control presupuestal debido a la estrecha relación entre los presupuestos y los estándares. El empleo de los mismos necesita que haya cooperación estrecha entre los departamentos de Ingeniería y de Costos para desarrollar y mejorar la estandarización del diseño, la calidad y los métodos de fabricación del producto.

4.2.2. CLASIFICACIÓN DE LOS COSTOS ESTÁNDAR

Estándares ideales:

Estos presentan el nivel de funcionamiento que se alcanzaría con la mejor combinación posible de factores, es decir la máxima producción al mínimo costo.

Una vez fijados es raro que se cambien, a menos que se produzcan modificaciones en el producto o en los procesos de fabricación.

Estándares normales:

Son los costos basados sobre las condiciones normales de operación de la compañía durante el período de un ciclo completo de negocios. A pesar de que es más fácil que estos puedan alcanzarse, su cálculo resulta difícil debido a los probables errores al predecir el alcance y la duración de los efectos cíclicos. También son difíciles en cuanto a que los efectos económicos pueden causar grandes variaciones de los estándares en ciertos períodos del ciclo.

Los estándares normales se basan en una meta alcanzable y sirven para

identificar los efectos de los ciclos del negocio sobre los costos registrados.

Estándares reales actuales o esperados:

Se basan en las condiciones actuales de los negocios y representan el nivel de logros a que aspire la administración para el siguiente período contable.

Los estándares que se establecen son alcanzables. Cualquier desviación de este estándar indica falta de eficiencia en las operaciones de fabricación, a menos que se deba a factores incontrolables.

Estos estándares actuales representan un punto de vista a corto plazo. Son fáciles de comprender y han demostrado ser muy útiles.

4.2.3. FIJACIÓN DE LOS ESTÁNDARES

Para que puedan utilizarse con éxito los costos estándar, debe conferirse la autoridad y responsabilidad bien definidas a alguna persona o grupos de personas. Con frecuencia esto se logra mediante un comité de estándares o la organización de una división de estándares. El departamento de ingeniería de Productos debe estar representado en el comité o la división de estándares porque este departamento es el que diseña el producto y determina los materiales que se emplearán.

El departamento de Compras también estará representado debido a que el agente de compras debe estar en posibilidad de señalar el costo estándar de los materiales que se utilizarán durante el período.

Es necesaria la representación del gerente de personal debido a que tiene bajo su responsabilidad la determinación de los salarios, los procedimientos de contratación y de las condiciones de trabajo, así como la negociación de los contratos con los sindicatos. Por último el personal de la contabilidad de costos y

el contralor porque tienen la responsabilidad de informar los estándares y las desviaciones a los integrantes del equipo de la dirección.

4.2.4. MÉTODOS PARA DETERMINAR LOS ESTÁNDARES

En muchos casos se utilizan como estándares los promedios de la experiencia anterior pero este método no es conveniente ya que puede dar como resultado el efecto de perpetuar las ineficiencias. Lo que ocurrió en el pasado no indica lo que debió haber ocurrido.

Es mejor emplear el enfoque de lo fundamental en el que los estándares se fijan sobre la base de cada aspecto del proceso de producción. El proceso para determinar los estándares es uno de los aspectos más importantes de la contabilidad de costos estándar porque los beneficios que se obtendrán variarán en proporción directa con el cuidado con que se hayan establecido los estándares.

Estándares de cantidad de material directo:

Deben ser tomados en cuenta los siguientes factores:

- La cantidad del material que se utilizará.
- El precio o costo de este material.
- Determinar la cantidad de material es bastante sencillo, para este estándar se pueden utilizar registros de experiencias anteriores.

Un factor importante que debe ser tomado en cuenta en algunas industrias es la provisión estándar para las mermas, el encogimiento y los desperdicios. Al determinar los estándares de la cantidad de materiales es necesario analizar los registros de los años anteriores y se puede seleccionar como estándar la cantidad promedio utilizada.

El promedio puede ser calculado de varias formas:

- ☑ Empleando el promedio de todas las órdenes de trabajo similares durante un período determinado.
- ☑ Utilizando el promedio del mejor y el peor resultado en el período anterior a la fijación de los estándares.
- ☑ Usando el mejor resultado previo en cuanto a las cantidades de material empleado.

Estándares de costos de materiales:

Se utilizan dos tipos de estándares para los precios o costos de los materiales:

- ☑ Los estándares de precios actuales o esperados son los más convenientes y efectivos. Cuando se emplean estos, el departamento de Compras debe determinar por anticipado cuáles serán los costos reales esperados para el período contable siguiente: esto lo hace adquiriendo compromisos a largo plazo, mediante pronósticos estadísticos, cálculo del promedio ponderado correspondiente a las compras más recientes, el promedio pagado o mediante el uso de estimados arbitrarios basados en el conocimiento y la experiencia de este tipo de negocios. La exactitud de estos estándares de precios constituye una medida de eficiencia del departamento de Compras.
- ☑ Los estándares normales de precios están más bien sobre la línea de estándares estadísticos o de promedio de precios de materiales. Por lo general, no se registran en los libros porque los precios abarcan un período de años, tomando en cuenta variaciones motivadas por las temporadas y las tendencias a largo plazo. En estas condiciones, los inventarios de materiales, el trabajo en proceso y los productos terminados deben estar basados en los costos reales de los precios de los materiales y no en los costos estándar.

Estándares de la eficiencia de la mano de obra:

El estándar de eficiencia de mano de obra, o de la cantidad estándar de tiempo, es una fase importante de cualquier sistema de contabilidad de costos. Mediante la cuidadosa elaboración de estándares de tiempos la administración se encuentra en posibilidad de medir y controlar la productividad de la mano de obra.

Los requisitos específicos para los estándares de tiempo de mano de obra son:

- Disposición eficiente de la planta, para obtener la máxima producción a mínimo costo.
- Creación de un grupo administrativo encargado de las distintas funciones de mano de obra q brinden un flujo ininterrumpido de producción.
- Provisión para la compra de materiales que entren en la producción en el momento oportuno.
- Estandarización de las operaciones y métodos de la mano de obra con las instrucciones adecuadas y adiestramiento de los trabajadores.

4.2.5. PROCEDIMIENTOS PARA DESARROLLAR LOS ESTÁNDARES:

- Promediar registros de experiencias anteriores Realizar pruebas experimentales de las operaciones de fabricación en condiciones normales.
- Preparar estudios de tiempos y movimientos de las diversas operaciones.
- Preparar un calculo razonable basado en la experiencia y el conocimiento de las operaciones de fabricación y del producto.
- Medición del trabajo y movimientos que evalúen el tiempo que debe ser

necesario para los diversos movimientos corporales.

Una vez que se han determinado los tiempos estimados para cada operación se puede preparar una hoja de costos estándar en la que se presenten los costos de mano de obra que se esperan para una orden de trabajo en particular.

Estándares del costo de la mano de obra:

Las cuotas estándar de estos costos pueden ser determinadas sobre la base de las cuotas actuales, ajustadas de acuerdo a los cambios futuros de los siguientes factores:

- Convenios con los sindicatos.
- La experiencia promedio de la fuerza de trabajo.
- Cambios en las condiciones de operación.
- Cambios en la mezcla de mano de obra calificada, semicalificada y sin calificar.
- El tipo de sistemas de salarios en uso también influye sobre las cuotas de los costos estándar.

Los tipos básicos son: sistemas de salarios por días o por horas, cuota por destajo y cuotas por piezas o sistemas de primas.

4.2.6. NATURALEZA DE LOS COSTOS DE CIF PREDETERMINADOS

La cuota está relacionada con la planta en general o con los diversos departamentos. Dentro de la planta y no con ordenes de trabajo.

La fijación de una cuota de CIF predeterminados se convierte en la base para el costo estándar de los CIF para cada producto y comprende ciertos factores de la planta, como la capacidad presupuestada o producción.

La capacidad presupuestada para fijar los CIF estándar representa llegar a un acuerdo en lo que debe ser considerado como producción normal.

Para fijarlos se requiere determinar:

- La capacidad estándar
- Los CIF estándar para esta capacidad

4.2.7. DESVENTAJAS DE LOS COSTOS ESTÁNDAR

En la práctica es muy difícil adaptarse a una estructura conceptual específica debido a la rigidez o flexibilidad, y así los costos no pueden calcularse con precisión. Otra desventaja es la inflación que obliga a cambiarlos constantemente.

La aplicación de los costos estándar permite medir la participación de los diferentes componentes de costo en cada una de las operaciones y actividades necesarias para la fabricación de productos o prestación de servicios, lo cual exige que la empresa desarrolle investigaciones con el fin de obtener resultados más óptimos en la ejecución de sus actividades operativas.

El costo estándar es un método predeterminado de evaluación de inventarios que se aplica principalmente a la producción de bienes y servicios, para definir sobre la base mas o menos científicas un costo modelo o patrón que al compensarse con los datos operacionales determina unas variaciones que forman parte de las bases de revisión y control, y que permiten a la gerencia efectuar oportunamente las correcciones a que haya lugar.

Los costos estándar se consideran como los verdaderos costos de producción de una empresa, siempre que los estudios sobre los cuales se calculen se efectúen con un alto grado de precisión y razonabilidad, a los que deben tender los costos reales operativos; las diferencias que se presenten - variaciones -, salvo que

obedezcan a factores imprevistos o anormales se deben considerar como auténticas ineficiencias productivas y/o administrativas, que deben corregirse inmediatamente, a fin de mejorar la eficiencia productiva de la empresa.

Estos costos ofrecen a la gerencia, mediante el uso de la contabilidad administrativa o gerencial, las herramientas necesarias para la toma de decisiones, puesto que se desarrollan bajo los objetivos y parámetros definidos, en el control presupuestario.

4.3. OBJETIVOS DEL CONTROL PRESUPUESTARIO

La contabilidad administrativa o gerencial se fundamenta en el continuo control de las operaciones de las diferentes actividades de la empresa, control que se ejerce mediante la presupuestación de los recursos económicos necesarios para cumplir con los resultados previstos por los directivos de la entidad, tal como lo considera el costo estándar de producción.

Los objetivos del control presupuestarios son:

- Permitir una adecuada y funcional planeación y organización de las diferentes actividades de la empresa.
- Coordinar todas y cada una de las dependencias productivas comerciales logísticas, financieras y administrativas, haciendo que operen como un conjunto unificado buscando un beneficio común.
- Controlas las operaciones del periodo:
 - Comparando los datos reales con los predeterminados.
 - Efectuando el análisis de las desviaciones o variaciones.
 - Facilitando la adopción de decisiones oportunas y políticas a seguir.

Cuando se utilizan en la producción costos estándar se deben lograr los mismos objetivos del control presupuestario, en donde.

- ☑ *La planeación* de la producción debe exponer las debilidades y las fortalezas que se podrían presentar al presupuestar las diferentes operaciones.
- ☑ *La coordinación* con las otras dependencias permite relacionar los planes previstos con el financiamiento de las compras de materiales y suministros, adquisiciones de maquinaria y equipos, ajustes en la planta de operarios y adiciones de capital.
- ☑ *El control* de los recursos relacionados con los componentes de los costos de producción permite determinar oportunamente las deficiencias de los hechos reales, mediante el seguimiento de las operaciones relacionadas con.
 - La programación de la producción.
 - El análisis de los procesos y actividades productivas por centro de responsabilidad y por producto y/o servicio.
 - La verificación de la ruta de producción.
 - La compra y consumo de los materiales y suministros.
 - El seguimiento de la labor de los operarios y de los tiempos utilizados por la maquinaria y equipos de producción.

4.4. CARACTERÍSTICAS

Los costos estándar se identifican dentro de los costos de producción por cuanto:

- ☑ Se determinan por producto en cada uno de sus componentes del costo, considerando los factores de cantidad-eficiencia y precio - valor de los mismos, lo que permite un control más razonable de las operaciones productivas.

- ☑ Es un medio para evaluar el trabajo ejecutado, comparando los hechos reales con una medida calculada anticipadamente y definida como un modelo o patrón, analizando las razones que causaron las variaciones que se puedan presentar.
- ☑ Las variaciones se consideran como deficiencias de los costos reales, por lo cual deben afectar directamente los resultados operacionales del periodo contable en el cual se presentan.
- ☑ Por los procedimientos utilizados para su calculo, el costo estándar se puede utilizar en la valuación de inventarios al presentar estados financieros definitivos.
- ☑ Se establece para periodos contables y presupuestales completos, año calendario pero si se modifican las condiciones bajo las cuales se calcularon, se deben modificar en el momento que se detectan estas modificaciones.
- ☑ Al analizar las causas de las variaciones de debe aplicar el principio de excepción el cual presume la actuación de los hechos reales responde a los datos presupuestados en forma satisfactoria y que solo aquellas variaciones significativas o anormales son merecedoras de la atención por parte de las directivas.

4.5. VENTAJAS

Las ventajas que se obtienen de la aplicación de estos costos son:

- ☑ Permiten determinar precios de venta anticipadamente a la producción real, con lo cual se puede determinar si el producto y/o servicio es competitivo.

- ☑ Sirven para controlar y observar la calidad del producto y/o servicio.
- ☑ Permiten determinar si existe eficiencia y eficacia en la labor de los operarios y en la maquinaria y equipos utilizados, lo que pueden generar incentivos en el personal operativo.
- ☑ Sirven para detectar desperdicios, ineficiencias y actividades improductivas, y así la gerencia podrá efectuar las correcciones respectivas, para mejorar el costo de producción, la calidad del producto y/o servicio, y así, poder ajustar oportunamente el precio de venta de los mismos, si fuese necesario.

4.6. TIPOS DE COSTOS ESTÁNDAR

Dependiendo de las necesidades de la empresa, de las condiciones económicas internas y externas y del procedimiento contable que se utilice, se puede determinar diferentes tipos de estándar, estos son:

1. IDEALES U ÓPTIMOS

Implican la utilización de la planta, maquinaria y equipos operativos en un nivel optimo, con la mejor combinación posible de los componentes del costo y en cada uno de los factores, precio, productividad y eficiencia, se establecen bajo objetivos ideales de funcionamiento pero normalmente inalcanzable.

2. BÁSICOS

Se determinan de acuerdo con el volumen de producción medio mas probable, definidos bajo modelos y patrones de índole estadístico, y su finalidad es la de servir de soporte y comparación de los factores de cantidad en los distintos componentes del costo.

3. NORMALES O CORRIENTES

Se calculan bajo las condiciones económicas vigentes y normales en función de un aprovechamiento racional de los recursos disponibles, planta personal, maquinaria y equipos, y representan el nivel de logro hacia el cual debe mirar la gerencia en un corto plazo; se pueden obtener en condiciones normales de operación, se interpretan fácilmente y son de máxima utilidad para cumplir con los objetivos de control presupuestario, por lo cual se pueden utilizar al registrar contablemente las operaciones productivas.

4.7. PROCEDIMIENTO DE CÁLCULO

El costo estándar se fundamenta en la elaboración de una serie de presupuestos debidamente coordinados, en los cuales se tienen en cuenta los factores que intervienen de una u otra manera en el costo de producción de bienes o servicios.

Los presupuestos requeridos cubren la mayoría de dependencias y operaciones de la empresa por cuanto contemplan los presupuestos de venta y/o producción, compras, salarios y prestaciones, tiempos y movimientos financieros y de costos y gastos en general.

Los estándares de producción requieren de cálculos, experimentaciones, mediciones, técnicas y científicas y datos estadísticos para la definición y desarrollo de las formulas y diseños para definir los materiales y suministros, así como de las operaciones y actividades de cada uno de los productos o servicio, los que a la vez deben considerar estudios de tiempos y movimientos del personal y de la maquinaria y equipos, necesarios en el desarrollo de las operaciones productivas.

Como parte del control y análisis de los costos estándar, se deben efectuar una verificación y actualización constante de los utilizados para los cálculos correspondientes.

Un procedimiento adecuado y aceptado para determinar los estándares, con resultados positivos y razonables.

4.8. VARIACIONES

Al comparar los costos estándar y los datos reales, que se presentan al desarrollar la producción durante el periodo, se pueden presentar una serie de variaciones relacionadas con los distintos componentes del costo:

- Para materiales en cuanto a precio o valor y en cuanto a cantidad o eficiencia.
- Para mano de obra igualmente en cuanto a precio o valor y en cuanto a cantidad o eficiencia.
- Para los costos de uso de maquinaria y equipos también se calculan en cuanto a precio o valor y en cuanto a cantidad o eficiencia.
- Para los otros costos de producción se pueden presentar una en cuanto a cantidad o eficiencia, que se puede evidenciar en el momento de aplicar estos costos a la producción, y una en presupuesto y otra en cuanto a la capacidad de producción determinada para el periodo, las cuales se determinan al finalizar el mismo.

4.8.1. ANÁLISIS

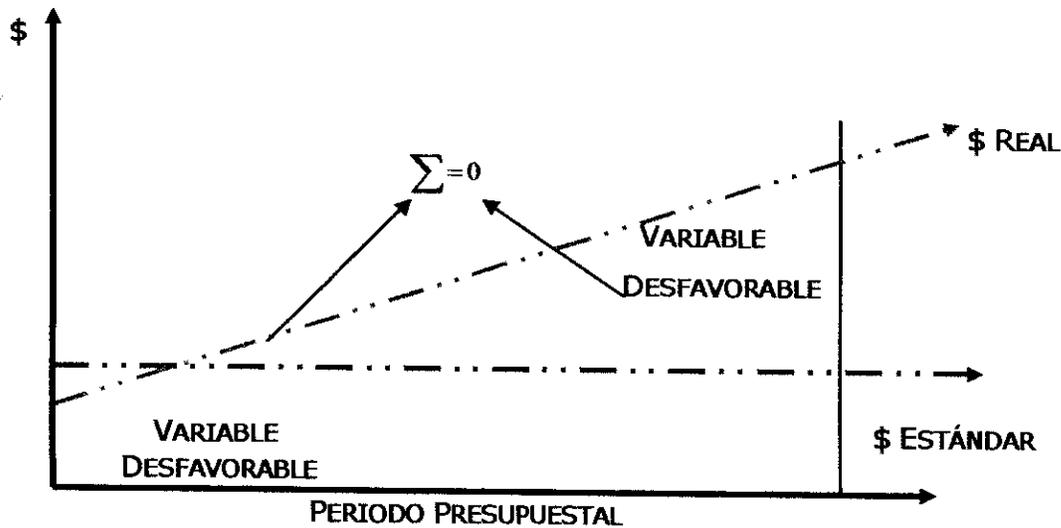
Como para cada componente del costo al determinar los estándares en los factores de cálculo, precio y cantidad, intervienen diferentes dependencias, al momento de analizar las variaciones que se pueden ir presentando, se debe considerar si estas son normales o anormales y significativas, para las cuales se les aplicará el principio de excepción, definido anteriormente.

Al efectuar el análisis de los costos de producción al estándar, de los costos reales y de las posibles variaciones, es importante tener en cuenta que si la tendencia normal, no se cumple, se debe investigar el por que de la misma, efectuar los correctivos correspondientes y tomar las decisiones a que haya lugar en forma oportuna; si al analizar el hecho real, causante de la variación anormal, se considera que este persistirá, se deberá modificar el estándar correspondiente.

Al estudiar y evaluar una variación para determinar las causas que la originaron, se pueden considerar las siguientes posibilidades:

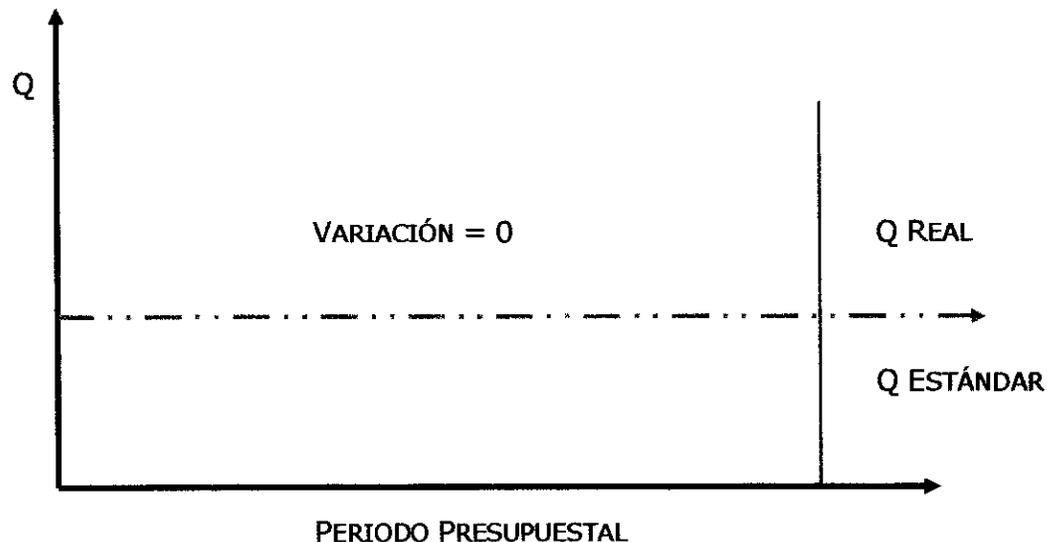
- ☑ La variación se origina por errores en el proceso de elaboración de informes, ya sea de la meta planificada del presupuesto como de los datos reales administrados por otros departamentos relacionados, por lo cual los informes se deben examinar en busca de tales errores cometidos por los empleados encargados de su elaboración; por ejemplo un simple asiento contable que se cargue equivocadamente a un centro de responsabilidad, puede ocasionar una variación favorable o desfavorable en otro centro de responsabilidad, y viceversa.

ESTÁNDAR DE PRECIO O VALOR: ANÁLISIS



- ☑ La variación a una decisión específica de la administración para mejorar la eficiencia o para afrontar ciertas contingencias; como sería elevar el salario de un empleado para corresponder a los esfuerzos competitivos de otra empresa que pretenda atraer a ese empleado clave, o bien modificar el empaque de un producto para emprender un proyecto especial de publicidad no previsto en los planes previos.
- ☑ Algunas de las variaciones son explicables en términos del afecto de factores no controlables que puedan identificarse, como sucedería en casos de pérdidas ocasionadas por una tormenta o un siniestro.

ESTÁNDAR DE CANTIDAD O EFICIENCIA: ANÁLISIS



4.8.2. VARIACIONES EN MATERIALES

Al establecer los estándares en cuanto a materiales se tuvieron en cuenta los factores que intervienen en el mismo:

- ☑ El factor del precio o costo de cada uno de los materiales necesarios para cumplir con el presupuesto de producción.
- ☑ El factor de cantidad de cada uno de los materiales y suministros que se utilizan en la elaboración de los distintos productos.

El departamento de compras debió haber presupuestado las diferentes adquisiciones considerando fechas, cantidades, proveedores y todas aquellas implicaciones e indicadores económicos que afectan la adquisición de esos inventarios, dando como resultado un precio o valor anticipado de las compras de cada material a utilizar durante el periodo presupuestal ese valor determina un precio promedio de adquisición el cual se define como el precio o valor estándar de cada material, por lo que el departamento de compras será el responsable de

cualquier variación en precio o valor de materiales que se presente.

Así, la tendencia normal de este factor de costo estándar plantea que durante la primera mitad del periodo presupuestado los precios de los materiales adquiridos y utilizados en producción deben estar por debajo de los preestablecidos, originando variaciones de tipo favorable, que se deben compensar con las que se presenten en la segunda mitad del periodo, de tipo desfavorable, dando como un resultado para todo el periodo presupuestal una variación neta equivalente a cero.

De otra parte del departamento de producción al haber calculado las cantidades de materiales necesarias en la elaboración de los diferentes productos es el responsable de las variaciones en cantidad o uso de los materiales en cada producto, que se puedan presentar.

En el factor de cantidad de materiales utilizados no se debería presentar ningún tipo de variación, por cuanto al desarrollar la producción, la formula del producto se debe cumplir de acuerdo a lo previsto; cualquier tipo de diferencia entre lo presupuestado y lo real se debe analizar en forma inmediata.

CAUSAS

Las posibles causas de la variación del precio de materiales pueden ser:

- Errores en el calculo del estándar.
- Reemplazo o modificación de alguno de los materiales.
- Pedidos urgentes por modificación en el programa de producción.
- Escasez en el mercado de materiales y suministros
- Fluctuaciones anormales e imprevistas de precios en el mercado.
- Procesos de compra incompletos al no considerarse la totalidad de costos adicionales necesarios.
- Compras a nuevos proveedores o en lugares inadecuados.

- Costos adicionales en fletes y seguros para obtener una mayor rapidez en el transporte.
- Compra en lotes de unidades diferentes a las previstas.
- Falta de estudio en compras a proveedores que ofrecen precios de oportunidad.
- Deficiencias en la disponibilidad de dinero y el desaprovechamiento de descuentos comerciales.
- Intereses personales creados.

En cuanto a la variación en cantidad de materiales las posibles causas pueden ser:

- Errores en el calculo predeterminado.
- Deficiencias en el rendimiento previsto de los materiales por mermas, evaporaciones y/o alteraciones no previstas.
- Desperdicios y desechos no previstos.
- Manejo inadecuado de la maquinaria que ocasiona mal uso de los materiales durante el proceso de fabricación.
- Utilización de materiales en especificaciones no contempladas en el estándar.
- Uso de materiales de inferior calidad.
- Utilización de maquinaria o herramientas defectuosas que ocasionan perdidas en materiales.
- Especificaciones no acertadas por los ingenieros.
- Hurtos del material.

4.8.3. VARIACIONES EN MANO DE OBRA

Siendo el elemento del costo más difícil de controlar es por lo tanto en el que más cuidado se debe tener al establecer los estándares y las condiciones bajo las cuales se deben determinar varían de una empresa a otra, ya sea por formas y tipo de pago, incentivos, jornadas de trabajo y hasta por las condiciones de

supervisión.

Al establecer los estándares en cuanto a mano de obra también se deberán tener en cuenta los dos factores que intervienen en el mismo.

- El factor del precio o costo de la labor del personal a cargo de las dependencias y actividades responsables de cumplir con el presupuesto de producción.
- El factor de cantidad o eficiencia de cada una de las operaciones del personal, operarios y empleados, necesarios para elaborar cada uno de los productos definidos en el mismo presupuesto de producción.

Similar a lo planteado en la variación de precio de materiales, en este caso el departamento de personal debió haber previsto los distintos componentes de la nómina, las modificaciones y aumentos posibles en el salario del personal y las fechas y los periodos de contratación, dando como resultado un precio o valor anticipado de la nómina fabril para el periodo de las operaciones o actividades a realizar, el cual se define como el precio o tarifa estándar de la labor humana, siendo este departamento, el de personal o el de recursos humanos, el responsable de cualquier variación en precio o valor de mano de obra que se presente.

La tendencia normal de este factor de costo estándar es similar a la planteada para materiales, esto es que durante la primera mitad del periodo presupuestado las tarifas de la labor de los operarios deben estar por debajo de las preestablecidas, originando variaciones de tipo favorable, que se deben compensar con las que se presente en la segunda mitad del periodo, dando como resultado una variación neta equivalente a cero.

De otra parte, el departamento de producción al haber calculado los tiempos de la labor humana necesarias en la elaboración de los productos, es el responsable

de las variaciones en cantidad o eficiencia de mano de obra en cada producto, que se puedan presentar.

CAUSAS

Las posibles causas de la variación de precio en mano de obra pueden ser:

- Errores en el calculo predeterminado.
- Cambios en la tasa de pago por hechos no previstos en el momento que se hizo la predeterminación.
- Utilización de operarios con clasificación salarial diferente a la prevista.
- Pago de incentivos, horas extras y bonificaciones no contempladas.
- Modificación de la nomina operativa por cambios en la programación de la producción.
- Modificaciones de los pagos salariales por disposiciones legales o pactos convencionales.

La variación en cantidad o eficiencia de mano de obra pueden tener las siguientes causas:

- Errores en el calculo y en la definición de tiempos laborales.
- Cambio en los métodos de trabajo, lo que origina modificaciones en el rendimiento laboral.
- Reclasificación de los cargos por reevaluación de funciones.
- Cambio o retiro de personal experimentado dentro del grupo de trabajo.
- Utilización de personal no capacitado adecuadamente.
- Falta de capacitación o de estudio del periodo de aprendizaje al programar

una nueva línea de productos.

- Modificación del número de operaciones en la realización de algunas de las actividades.
- Alteración en el rendimiento del personal por decisiones administrativas, modificación de horarios de trabajo y jornadas laborales, o decisiones del personal, falta de incentivos, paros y huelgas.
- Deficiencias en las labores de supervisión e inspección, y/o
- Maquinaria y equipos de producción defectuosa.

ES IMPORTANTE TENER EN CUENTA QUE UN ESTÁNDAR DE TIEMPOS DE MANO DE OBRA MUY RÍGIDO Y EXIGENTE PUEDE OCASIONAR DESMOTIVACIONES Y DESALIENTO EN LOS OPERARIOS, DEBIDO A QUE PUEDEN RESULTAR INALCANZABLES Y VICEVERSA, ORIGINANDO VARIACIONES CONSTANTES ESTE FACTOR.

4.8.4. VARIACIONES EN COSTOS POR USO DE MAQUINARIA Y EQUIPO

Como esta definido anteriormente el tratamiento de este componente del costo es similar al indicado para la obra de mano, por lo que al establecer estos costos de producción al estándar, también se deberán tener en cuenta los dos factores que intervienen en el mismo:

- El factor de precio o costo del uso de la maquinaria y equipo operativo en las actividades necesarias para cumplir con el presupuesto de producción.

- ☑ El factor de cantidad o eficiencia de cada una de las operaciones de la maquinaria y equipos necesarios para elaborar cada uno de los productos definidos en el mismo presupuesto.

Al definir los presupuestos base para los estándares de este componente del costo, considerando los distintos recursos económicos que lo conforman, intervienen varios departamentos como son los de costos, el financiero y el de compras, los que debieron haber previsto los distintos factores que afectan los recursos a utilizar; esta presupuestación da como resultado un precio o valor anticipado de los otros variables para el periodo presupuestal, valor con el cual se determina un costo promedio para cada una de las operaciones o actividades a realizar, que se define como el precio o tarifa estándar por el uso de la maquinaria y equipo de producción. Los departamentos indicados serán los responsables de cualquier variación en precio o valor que por este componente del costo se presente.

La tendencia normal de este factor de costo estándar es similar a la planteada para materiales y mano de obra, esto es que durante la primera mitad del periodo presupuestado las tarifas reales por uso de la maquinaria y equipos deben estar por debajo de las preestablecidas, originando variaciones de tipo favorable, que se deben compensar con las que se presenten en la segunda mitad del periodo, dando como resultado una variación neta equivalente a cero.

Igualmente el departamento de producción, al haber calculado los tiempos de la maquinaria y equipos necesarios en la elaboración de los diferentes productos, es el responsable de las variaciones en cantidad o eficiencia de estos costos variables en cada producto, que se puedan presentar.

En este factor de cantidad o tiempos por la aplicación y uso de la maquinaria y equipos, tampoco se debería presentar ningún tipo de variación o esta debería ser definida bajo un margen de tolerancia muy bajo, pues el desarrollo de la producción los tiempos se deben cumplir de acuerdo con lo previsto; cualquier

tipo de diferencia por fuera de lo normal, entre lo presupuestado y lo real, se debe analizar en forma inmediata.

CAUSAS

Las posibles causas de la variación de precio por uso de maquinaria y equipos en producción pueden ser:

- Errores en el calculo presupuestal.
- Cambio anormal del previsto de los recursos económicos.
- Modificaciones en el valor de los recursos económicos por disposiciones legales.

La variación en cantidad o eficiencia por el uso de maquinaria y equipos de producción, pueden tener las siguientes causas:

- Deficiencia en el estudio de los tiempos preestablecidos.
- Cambio en el método de trabajo y de operación.
- Modificaciones en el procedimiento y las especificaciones del mantenimiento, tiempos, repuestos y/o suministros.
- Incumplimiento en la realización del mantenimiento preventivo.
- Fallas en el suministro de energía.
- Deficiencias en las labores de supervisión e inspección
- Maquinaria y equipos de producción defectuosos.

4.8.5. VARIACIONES EN OTROS COSTOS DE PRODUCCIÓN

Al analizar los estándar de los otros costos de producción indirectos o fijos, se debe tener en cuenta que su tratamiento es especial, por lo complejo de su aplicación, y que este se desarrolla en tres etapas:

Antes de iniciar el periodo presupuestal se deben calcular los dos presupuestos

básicos en su aplicación:

- ☑ El de precio o valor, el cual se determina por cada uno de los conceptos y/o recursos económicos determinantes de este elemento del costo, clasificados por operación, actividad, proceso y/o centro de costo.
- ☑ El de capacidad de producción, el cual se debe definir de acuerdo a la base más representativa de trabajo en cada centro de acumulación de estos costos indirectos.

Con estos presupuestos se calcula la tasa estándar de los otros costos de producción para cada proceso operativo, así:

$$\text{TASA ESTÁNDAR DE O.C.P.} = \frac{\text{PRESUPUESTO DE O.C.P.}}{\text{CAPACIDAD PRESUPUESTADA}}$$

Durante el periodo contable y medida que se presenta la producción real se deben ir aplicando los otros costos a la producción, ordenes o procesos continuos, según el sistema utilizado, presentándose una variación en eficiencia y calidad, la que depende de la base utilizada para la aplicación de estos costos, y definida al determinar la capacidad de producción.

Al finalizar el periodo contable, mensual o anual de acuerdo con el periodo presupuestal, se deben controlar los presupuestos correspondientes, por lo que se puede presentar una variación de volumen de los otros costos de producción, que a la vez se debe analizar en cuanto a las variaciones de presupuesto y capacidad de producción.

La responsabilidad por las variaciones de este componente del costo es compartida por las diferentes dependencias de la empresa que intervinieron en presupuestación producción, departamento financiero y de compras, entre otros.

CAUSAS

Las variaciones en los otros costos de producción, se pueden originar principalmente por fluctuaciones en el volumen de producción ocasionado por diversos factores, los que son, en la mayoría de los casos, similares a los indicados en los elementos básicos del costo, y otros; estos serían.

- Saturación de la producción por exceso en ordenes urgente.
- Modificaciones en el valor de los recursos económicos indirectos.
- Modificación en los tiempos de operación del personal y/o de las maquinas operativas.
- Alteración de la capacidad de producción por errores en la presupuestación, falta de materiales, daños en la maquinaria, siniestros y huelgas, entre otros.
- Modificaciones en la demanda de determinados productos.

4.9. METODOLOGÍA PARA INVESTIGAR LAS CAUSAS DE LAS VARIACIONES

Al estudiar las variaciones es conveniente considerar que la situación optima al analizar los costos estándar se presentaría cuando los hechos reales coincidan con los presupuestados siendo siempre necesario contemplar la posibilidad de la existencia de variaciones de tipo normal y de tipo anormal.

Las variaciones cuyas causas fundamentales no se conocen o no se pueden determinar fácilmente, deben ser objeto de interés e investigación con detenimiento; es decir los gerentes deben prestar especial atención a aquellas variaciones que requieran explicación; pues se trata de las excepciones, que por

lo general exigen de una acción correctiva y para las cuales se debe.

- ☑ Efectuar reuniones con los gerentes y supervisores de las áreas o centros de responsabilidad, así como con otros empleados del centro de responsabilidad específico de que se trate.
- ☑ Analizar las condiciones del trabajo, incluyendo el flujo de operaciones la coordinación de las actividades y la efectividad de la supervisión.
- ☑ Realizar observaciones directas e investigaciones en los mismos sitios de trabajo, por los gerentes de la operación.
- ☑ Efectuar estudios especiales, auditorías internas e investigaciones por los grupos de asesoría en cuanto a las responsabilidades del área correspondiente.
- ☑ El análisis de las variaciones está generalmente ligado a un análisis matemático de dos grupos de datos, para los cuales uno se toma como base y el otro como punto de referencia, presentándose las siguientes situaciones:
 - Investigación de las diferencias entre los resultados reales del periodo y los resultados reales del periodo anterior, en donde el periodo anterior se considera como base.
 - Investigación de diferencias entre los resultados reales y los costos estándar, donde este se emplea como base.
 - Investigación de las variaciones entre los resultados reales y las metas planificadas o de presupuestos, reflejadas en el plan de utilidades y para lo cual estas últimas se utilizan como base.

4.9.1. CÁLCULO DE LAS VARIACIONES

Aplicación como método de valuación el costo estándar, en la medida que se presentan los costos y datos reales de la producción, es necesario ir determinado las posibles variaciones, y que se pueden calcular mediante una serie de formulas, las cuales se definen a continuación.

4.9.1.1. EN MATERIALES

Se pueden presentar dos tipos de variaciones:

- DE PRECIO DE VALOR

Es responsabilidad del departamento de compras y se calcula en el momento de la compra o del consumo de cada uno de los materiales es igual a:

$$Q \text{ REAL } (\$ \text{ ESTÁNDAR UNITARIO} - \$ \text{ REAL UNITARIO})$$

De donde:

$$Q \text{ real} = \text{Cantidad real comprada o utilizada en producción}$$

$$\$Rt \text{ unitario} = \text{Precio estándar unitario del material}$$

$$\$Real \text{ unitario} = \text{Precio real unitario de compra de material}$$

Esta variación se debe calcular al registrar cada una de las compras o en el momento de registrar el consumo de cada material, requerido para los diferentes productos elaborados.

- DE CANTIDAD DE USO

Responsabilidad del departamento de producción, se presenta a medida que se desarrolla la producción y se debe ir calculando en la medida que los materiales son utilizados; es igual a:

\$ St UNITARIO (Q ESTÁNDAR TOTAL – Q REAL UTILIZADA)

De donde:

\$ St unitario = Precio estándar del material

Q St total = Cantidad estándar de material que debía haberse utilizado de acuerdo a la producción y se determina multiplicando la producción de la orden de producción o la equivalente por la cantidad establecida en cada lote o unidad:

Q estándar total = Producción (x) cantidad establecida en Cada lote o unidades.

Q Real utilizada = Cantidad real utilizada de material en la orden de producción o en el proceso, Durante el periodo.

4.9.1.2. EN OBRA DE MANO

En este componente del costo también se originan dos clases de variaciones:

- Responsabilidad inicial del departamento de personal y se presenta por el pago al personal a tarifas diferentes de las establecidas y su formula de calculo es:

**HORAS REALES TRABAJADAS (TARIFA ESTÁNDAR POR HORA HOMBRE –
TARIFA REAL POR HORA HOMBRE)**

- En cantidad o eficiencia

Responsabilidad del departamento de producción y se presenta por la utilización de tiempos en la producción diferentes a los preestablecidos; se calcula por producto, orden de producción y operación, y por proceso o centro de costo; su formula de calculo es:

**TASA ESTÁNDAR POR HORA / HOMBRE (CANTIDAD ESTÁNDAR TOTAL DE HORAS /
HOMBRE – HORAS HOMBRE REALES TRABAJADAS)**

La determinación de la cantidad estándar total se efectúa en forma similar a la prevista para materiales.

4.9.1.3. EN COSTOS POR USO DE MAQUINARIA Y EQUIPOS

- EN PRECIO O COSTO

Responsabilidad inicial de los departamentos financieros y de producción; se presenta por la acusación de los recursos económicos a valores y tarifas diferentes de las establecidas, y su formula de calculo es:

**HDRAS REALES TRABAJADAS (TARIFA ESTÁNDAR POR HORA MAQUINA – TARIFA
REAL POR HORA MAQUINA)**

Esta variación se debe calcular por tipo de operación y/o centro de costo, al conocerse la acusación y los tiempos laborados en la producción.

- EN CANTIDAD O EFICIENCIA

Responsabilidad del departamento de producción u se presenta por la utilización de tiempos diferentes a los preestablecidos; se calcula por producto orden de producción y operación, o por proceso, centro de costo; su formula de calculo es:

$$\text{TASA ESTÁNDAR POR HORA / MAQUINA (CANTIDAD ESTÁNDAR TOTAL DE HORAS MAQUINA - HORAS REALES TRABAJADAS)}$$

La determinación de la cantidad estándar total se efectúa en forma similar a lo previsto para materiales y para mano de obra.

4.9.1.4. EN OTROS COSTOS DE PRODUCCIÓN

Como es explico en el análisis de las variaciones, en este elemento se pueden presentar tres tipos de variaciones que se determinan y calculan en forma independiente.

EN EFICIENCIA O CANTIDAD

Es responsabilidad del departamento de producción y esta en relación directa con la base sobre la cual se calcula, horas/hombre, horas maquina, unidades producidas u otra definida en la presupuestación de la capacidad de producción; se determina ya sea por orden de producción o por departamento productivo a medida que se presenta la producción real así.

$$\text{TASA ESTÁNDAR DE O.C.P. (BASE ESTÁNDAR TOTAL - BASE REAL UTILIZADA O CONSUMIDA)}$$

La determinación de la cantidad estándar total se efectúa en forma similar a lo previsto para los otros componentes del costo.

Las otras dos variaciones no se pueden asignar directamente ni a una orden de producción ni a un departamento productivo o producto, pues son variaciones de

volumen por periodos presupuestados, y se calculan así:

EN PRESUPUESTO

Responsabilidad básica del departamento financiero de la empresa, se determina al finalizar el periodo contable y no se puede asignar ni a un lote ni a un producto en si. Se debe analizar comprando cada uno de los conceptos o recursos económicos tenidos en cuenta en el calculo del presupuesto de estos costos indirectos, en cada uno de los centros de costos u operaciones; la formula para determinar esta variación es igual a:

PRESUPUESTO DE O.C.P. – O.C.P. REALES

Para efectuar un análisis mas adecuado de esta variación, es indispensable que estos costos indirectos reales se registren por centro de costos, teniéndose que efectuar la distribución o asignación primaria.

EN CAPACIDAD DE PRODUCCIÓN

La responsabilidad también es del departamento de producción y, como la de presupuesto, se determina al finalizar el periodo contable.

Al analizar esta variación debe tenerse en cuenta que será favorable cuando la capacidad real de producción sea mayor que la capacidad presupuestada, por cuanto se logro aprovechar con los mismos recursos una mayor capacidad productiva, y será desfavorable en el caso contrario.

Se calcula teniendo en cuenta la formula:

**TASA ESTÁNDAR DE O.C.P. (CAPACIDAD REAL DE PRODUCCIÓN – CAPACIDAD
PRESUPUESTADA DE PRODUCCIÓN)**

4.10. TIPOS DE ESTÁNDARES

El establecimiento de estándares para el conjunto de materiales requiere la consideración de dos factores primordiales:

- El estándar de la calidad (o utilización de materiales).
- El estándar del precio de materiales.
- Estándares de variación de la cantidad de materiales.

La cantidad de materiales, ya sean materias primas o partes, que se requieran para fabricar una unidad del producto que se envía al mercado puede generalmente estar basado en las especificaciones del estándar de materiales conforme lo preparado por el departamento de ingenieros de la compañía. Si una compañía es demasiado pequeña para permitirse el establecimiento de una división de ingeniería del producto por separado, el superintendente en unión del sobrestante son quienes plantean pueden preparar las especificaciones básicas respecto a los materiales necesarios y a las operaciones que deben efectuarse.

Si el producto que va a ser manufacturado no ha sido nunca fabricado por la compañía o si los pasados records no han sido considerados como una base segura sobre el cual se pueden preparar futuros costos, los estándares de cantidad pueden establecerse después de considerar detalladamente cada uno de los tamaños, formas y casos que resulten más económicos para el artículo así como también los resultados esperados y el uso de diversas clases y calidades de materiales. El estándar de cantidad debe también tomar en la consideración ciertas asignaciones desperdicios, evaporaciones, encogimiento, humedad, etc. En estos casos, la cantidad estándar se aumenta para incluir estos factores. La determinación del porcentaje de servicio debe basarse en cifras que prevalezcan después de las etapas de experimentación y desarrollo por las que haya pasado el producto.

La persona o el departamento que utilicen estos materiales deberán poseer un

conocimiento anterior acerca de la cantidad de materiales que deben usarse para un trabajo específico. Las desviaciones que se tengan de las cantidades estándar, resultaran en variaciones de la cantidad de materiales, lo cual puede resultar favorable o desfavorable, por lo que debe ser reportado a la persona responsable del uso de estos materiales. La variación de la cantidad de materiales se obtiene comparando la cantidad real utilizada de los mismos, a la cual se asigna un costo estándar para la cantidad estándar de producción.

4.10.1. PRECIO ESTÁNDAR Y VARIACIÓN DE MATERIALES

El establecimiento de un precio estándar para los materiales resulta más difícil, ya que los costos utilizados son controlados por factores externos, y no por la gerencia de la compañía. Los estándares de los precios permiten:

1. Revisar algunos aspectos del trabajo logrado por el departamento de compras, y
2. Medir el efecto del aumento o disminución de los precios sobre la meta fijada para las utilidades generales de la compañía.

Los valores asignados como estándar para los materiales deben reflejar los precios ordinarios del mercado, los costos pasados y futuros de los materiales y los precios fijados por los proveedores. La colaboración entre los departamentos de costos y de compras permite al establecimiento de un costo estándar para todas las materias primas. Los valores materiales estándar se establecen, generalmente, al final de cada año. Por lo general, los precios establecidos se utilizan durante todo el año. Sin embargo, están sujetos a ciertos ajustes cuando ocurran aumentos o disminuciones poco comunes en los precios. Cualquier compañía cuyos precios de materiales fluctúen violentamente necesitará una lista completa de todas las materias primas de los artículos que componen sus productos. Esta lista deberá ser revisada cuidadosamente cuando se practique la revisión del inventario o cuando se suscite un cambio importante en el precio del

mercado de cualquiera de las materias primas principales.

El costo estándar de una unidad se computa multiplicando la cantidad estándar por el precio estándar. Si el precio real pagado por un artículo resulta mayor o menor que el precio estándar, surge una variación en el precio estándar.

4.10.2. ESTÁNDARES DE MANO DE OBRA

Los costos estándar de mano de obra se dividen también, en dos partes:

- Estándares de tiempo (uso o eficiencia).
- Estándares de salario (Tarifa o costo).

El estándar de tiempo se refiere a las horas utilizadas para producir una unidad y puede ser comparado con el estándar de cantidad que se haya establecido para los materiales. El estándar de salario se relaciona con la tarifa pagada a los trabajadores, pudiéndose comparar con el estándar de precios establecidos para los materiales.

4.10.3. ESTÁNDAR Y VARIACIÓN DE TIEMPO

La determinación de los estándares del tiempo de mano de obra constituye una función especializada, por lo tanto, se establecen, generalmente, por la sección del estudio de tiempo, por medio de estudios de tiempos y movimientos o por parte de ingenieros industriales que sean especialistas en la materia.

El establecimiento de los estándares de tiempo requiere un estudio detallado de las operaciones de fabricación. Un estudio basado en operaciones:

- Es comprendido por las personas responsables.
- Puede ser controlado por el responsable de acuerdo con su conocimiento

sobre el tiempo permitido.

- Permite traducir las operaciones en productos, estilos, modelos o partes.

4.10.4. ESTÁNDAR Y VARIACIÓN DE SALARIOS

Las tarifas de mano de obra se establecen de acuerdo con el método de pago de salarios que se utilice. En muchas empresas el estándar se basa en las tarifas establecidas en los contratos colectivos. Los salarios por hora, a destajo y diversos planes de bonos se utilizan en varias operaciones, por lo que es necesario usar diferentes métodos para el establecimiento de estándares en cada caso.

Para asegurar equanimidades las tarifas utilizadas para cada una de las operaciones, la evaluación de puestos se ha transformado en un procedimiento reconocido por todos los campos de la industria, tendencia que ha asegurado que las variaciones producidas por cambios en las tarifas de mano de obra no surgen con demasiada frecuencia.

4.10.5. ESTÁNDAR DE GASTOS INDIRECTOS DE FÁBRICA

El establecimiento de estándares correctos para los gastos indirectos de fabricación es de gran importancia y requiere un examen considerable de los diversos aspectos de la administración de una empresa. Dichos estándares se fijan con cinco objetivos:

- Controlar los gastos y, de ser posible reducirlos.
- Determinar los costos por unidad.
- Absorber todos los gastos sobre una base equitativa.
- Fijar precios a los productos.
- Determinar costos de los inventarios.

El principal objetivo es el control de los gastos. Los demás objetivos se alcanzan si se logra la primera meta. Control significa la habilidad para mantener cada elemento de gasto dentro de la cantidad permisible. Esto requiere que todos y cada uno de los gastos sean de responsabilidad de un supervisor o ejecutivo. Un gasto no puede controlarse a menos que se asigne la responsabilidad por dicho control.

Los gastos indirectos incluyen primordialmente, los costos de servicio, equipos y materiales utilizados para la producción real, sin ser ordinariamente, parte física del producto terminado. Los diversos gastos de fabricación se agrupan, en dos clases principales, que son, gastos fijos y variables.

Los gastos semivariables, que representan una tercera clasificación, se dividen en sus componentes, fijos y variables.

4.11. ESTABLECIMIENTO DE TARIFA ESTÁNDAR DE GASTOS DE FABRICACIÓN

El procedimiento para establecer y utilizar las tarifas estándar para gastos de fabricación semeja los métodos tratados en lo que se refiere a los gastos de fabricación estándares y su prorrateo a trabajos y productos. Sin embargo, una tarifa estándar de gastos generales no solo se basa en un método más científico que requiere de más investigación que la tarifa estimada, sino que, también está vinculada con el procedimiento presupuestario. Debemos recordar que un presupuesto fijo para los gastos de fabricación da cabida a un nivel de actividad específica y anticipado. Si el nivel realmente alcanza, se experimentarán muy pocas variaciones. Al reconocer hebreo de que la actividad o el volumen están sujetos a fluctuaciones, se elabora un presupuesto flexible que permite fijar ciertas asignaciones que varían con la actividad. Ambos tipos de presupuesto tienen el propósito de controlar los componentes variables de los gastos generales. Este control se logra creando y manteniendo un continuo interés por parte de los operarios de la empresa, para mantener los gastos reales dentro del

margen establecido por el presupuesto. El límite máximo del margen es la cantidad fijada en el presupuesto flexible. Sin embargo, para asignar costos a los trabajos o productos, es necesario establecer una tarifa normal de gastos generales, basados en los gastos generales totales con un volumen de capacidad normal. Los gastos generales totales incluyen gastos fijos y variables.

4.12. TIPOS Y ANÁLISIS DE LAS VARIACIONES DE GASTOS GENERALES

El análisis de la variación de gastos generales pueden llevarse al cabo mediante las variaciones siguientes:

- La variación controlable.
- La variación de volumen.
- La variación controlable puede analizarse más extensamente dando como resultado:
 - Una variación en los gastos, y
 - Una variación en la eficiencia.
- La variación del volumen puede analizarse con más detalle, lo cual resulta en:
 - Una variación en la efectividad, y
 - Una variación en la capacidad muerta.

4.13. COSTOS ESTÁNDAR

Sistema de costos, a través del cual se determina lo que debe costar un producto o un servicio, en base a la de trabajo mensual de una empresa, por lo que al comparar el costo estándar con el costo histórico las disminuciones indican: "diferencias o superaciones", las cuales deben ser definidas y analizadas.

Los costos estándar se clasifican en:

CIRCULANTES O IDEALES	BÁSICOS O FIJOS
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Representa una meta a alcanzar. ▪ Condiciones normales considerando ineficiencia. ▪ Menos del 100% de eficiencia. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Representa una medida de comparación. ▪ Sin considerar ineficiencias. ▪ Sirven como medida de comparación. ▪ Considera el 100% de eficiencia.

4.13.1. DETERMINACIÓN DE LOS COSTOS ESTÁNDARES

Es necesario plantear o formular una hoja de costos por cada elemento, considerando los elementos del costo.

HOJA DE COSTOS UNITARIOS ESTÁNDAR

ELEMENTOS	CANTIDAD	ESTÁNDAR	COSTO
m.p. 4	10 gr.	2	20
m.o. 4	15 hrs.	9	135
c.y. 5	15	4	60
			215

4.13.2. DETERMINACIÓN DE LOS ELEMENTOS DEL COSTO

A. DETERMINACIÓN DE LOS MATERIALES

El análisis de los materiales a utilizar debe ser sobre:

1. Operaciones técnicas sobre, calidad, cantidad y rendimiento de los materiales que hay que utilizar.
2. Calculo de máximas y desperdicios en base a información que proporciona contabilidad.
3. Cantidad y valor de los materiales que se utiliza en el producto.

Sin lugar a duda el aspecto más importante esta en los precios de los materiales siendo necesario, en algunas cosas, obtener contratos de abastecimiento con los proveedores por un periodo mas o menos largo que cubra varios ciclos de producción con lo que se podrá controlar las fluctuaciones de precios que pueden modificar constantemente el costo de un producto.

B. DETERMINACIÓN DE LA MANO DE OBRA

Las investigaciones técnicas en particular, se conocen como el estudio del trabajo, que comprende el estudio de métodos y la medida de trabajo, siendo un elemento fundamental para la determinación del costo de esfuerzo y costo.

El estudio de métodos se realiza para mejorar los sistemas de producción para lo cual es necesario:

- Seleccionar el trabajo a estudiar.
- Registrar el método actual con el máximo de pormenores, económicamente justificable pendiente:
 - Diagramas de las operaciones del proceso.
 - Diagrama de análisis del proceso.

- Diagrama de movimientos.
- ☑ Una vez efectuado lo anterior, o parte de ello, se examina con profundidad para percatarse de las fallas considerando exactamente en el orden que a continuación se indica:
 - El propósito que persigue.
 - El lugar en donde esta y en el que debe estar.
 - La sucesión existente de todas y cada una de las operaciones, en forma analítica.
 - La persona o personas que laboran.
 - Los medios con que se cuentan.

La medida de trabajo se realiza con el objeto de computar el esfuerzo humano, por lo cual se debe:

- ☑ Seleccionar el trabajo a medir.
- ☑ Registrar, cuando sea necesario el tiempo productivo e improductivo en las condiciones actuales existentes.
- ☑ Examinarlo todo, con detenimiento, para almacenar el tiempo improductivo.

En conclusión, con el estudio del trabajo se alcanza mayor productividad, es decir se procura optimizar, por lo que es especialmente aplicable, por obtención de estándares.

Es consecuente alcanzar que el estudio del trabajo, lo realice o dirige un ingeniero industrial.

C. DETERMINACIÓN DE LOS COSTOS INDIVIDUALES DE FABRICA SE UTILIZA EL SISTEMA ESTABLECIDO PARA EL CALCULO DEL COEFICIENTE REGULADOR

Se presupuesta el volumen de reducción ya sea en unidades o en horas de trabajo, de acuerdo con los estudios técnicos sobre la capacidad productiva de la empresa, teniendo en consideración el productiva de ventas fijado en el periodo, una vez obtenido esto, se determinan los gastos indirectos considerando la estadística que sobre el particular proporcione la contabilidad, ajustando las cifras conocidas y las cifras futuras, según sea el volumen de ventas y por consiguiente, el volumen de producción necesaria para cubrirla.

Es importante tratándose de costos Estándar que el calculo de los costos indirectos predeterminados se hagan en función de una capacidad estimada, ya que sirve de punto de referencia para medir la capacidad efectivamente desarrolladas, absorbido por horas de trabajo directas empleadas esto quiere decir que si las horas o unidades reales son inferiores a los presupuestadas la empresa habría trabajado a un ritmo menor de su capacidad.

4.13.3. LOS COSTOS ESTÁNDAR Y LOS PRESUPUESTOS

El costo estándar tiene como antecedente un control presupuestal, ya que esta apoyándose precisamente en un presupuesto y en estudios técnicos que tiende a obtener la medida de eficiencia.

Por una parte es necesario determinar un volumen de producción basado en un presupuesto de ventas y en un presupuesto de capacidad productiva y esta a su vez, requiere de otros presupuestos operativos.

Por lo tanto se consigue que los presupuestos están íntimamente ligados con los costos Estándar y estas toman como base aquellos, indefinidamente de otros elementos auxiliares como las experiencias adquiridas con los costos a través de elementos de ingeniería industrial.

4.13.4. OBTENCIÓN DE LOS COSTOS ESTÁNDAR

A. CUOTA DE MATERIA PRIMA ESTÁNDAR

1. EN CANTIDAD. (Peso, volumen, área, etc.)

La determinan los ingenieros de la empresa, considerando:

- Tipo de material.
- Calidad y rendimiento.
- Proyecto de producción para calcular desperdicios y mermas.

Se estudian a nivel de Estándar circulante, y se recomiendan recursos anuales.

2. EN PRECIO

Lo determina el departamento de compras, considerando:

- Estimación del precio que producirá en el periodo de costos.
- Que se adquiriera en las cantidades fijadas a precio estándar.
- Contratos con proveedores.

Se estudian a nivel de Estándar circulante, se modifican solo por causas justificadas, se recomienda que este en constante revisión.

B. CUOTA DE MANO DE OBRA ESTÁNDAR

1. EN CANTIDAD: (en términos de tiempo)

La determinan los ingenieros de la empresa, considerando:

- Proyección de producción.
- Estudio analítico de las operaciones productivas.
- Estudio de trabajo.
 - Estudio de Métodos
 - Medida del Trabajo

Se estudia a nivel de estándar circulante y se recomiendan revisiones anuales.

2. EN PRECIO:

La determina el departamento de personal, considerando:

- Tabulados de sueldos.
- Condiciones del contrato.
- Disposiciones legales.

Se estudian a nivel de estándar circulante y se revisan cuando modifican el contrato de trabajo.

C. CUOTA DE COSTOS INDIRECTOS DE PRODUCCIÓN ESTÁNDAR

Se determina la cuota estándar por horas, mediante el mismo sistema para cálculo del coeficiente regulador:

$$\frac{\text{Presupuesto de Gastos Indirectos}}{\text{Volumen de Producción (A nivel de estándar circulante)}} = \frac{\text{Cuota Predeterminada por Hora}}{\text{o unidad de Gastos Indirectos}}$$

CONSIDERANDO:

1. Las estadísticas que proporcione la contabilidad, en función de una capacidad estimada, según los volúmenes de ventas y de producción.

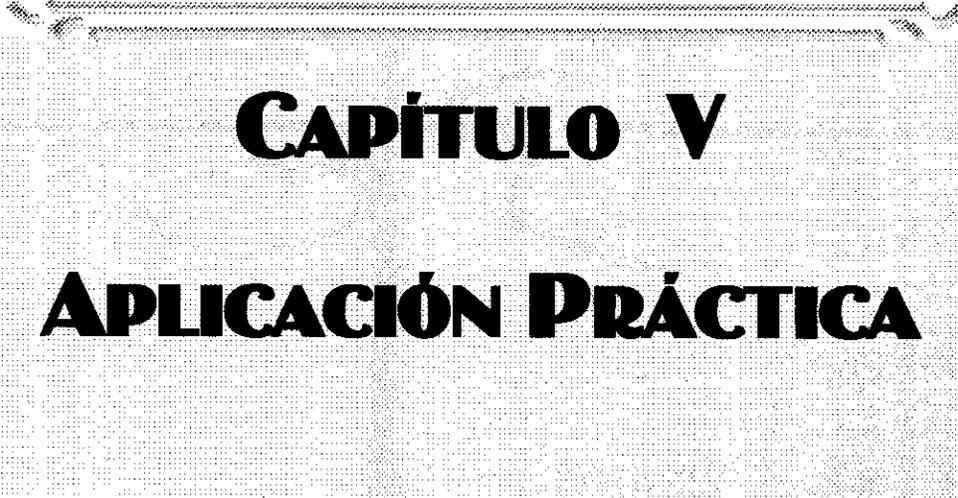
2. Las unidades u horas de trabajo, de acuerdo con los estudios sobre la capacidad productiva de la empresa, considerando el presupuesto de ventas y el aspecto financiero.
3. Estudio de gastos fijos y variables.

Se estudian los gastos indirectos a nivel de estándar circulante y se recomienda se revisen anualmente.

4.13.5. LOS COSTOS ESTÁNDAR Y LOS PRESUPUESTOS

El costo estándar trae como antecedente un control presupuestal, ya que está apoyándose precisamente en un presupuesto y un estudio que tiende a obtener la medida de eficiencia. Por una parte es necesario determinar un volumen de producción basado en un presupuesto de ventas y en un presupuesto de capacidad productiva; el presupuesto de producción, a su vez, requiere de otros presupuestos como son los de gastos, de caja, de capital, de capacidad productiva, etc.

Por lo tanto, se concluye que los presupuestos están íntimamente ligados con los costos estándar, y éstos toman como base aquellos, independientemente de otros elementos auxiliares.



CAPÍTULO V

APLICACIÓN PRÁCTICA

CAPÍTULO V

5. APLICACIÓN PRÁCTICA

1.1. PRESUPUESTO A COSTO ESTÁNDAR

EL PRESUPUESTO DE PRODUCCIÓN:

1. La producción requerida según el presupuesto es de 200 unidades.
2. Los estándares de Materia Prima son:

Cantidad Estándar 5 Kg.

Costo Estándar 2 Bs.

PRODUCCIÓN UNIDADES	FACTOR USO ESTÁNDAR	TOTAL MATERIA PRIMA	COSTO ESTÁNDAR	COSTO MATERIA PRIMA
200	5	1.000	2	2.000

3. Los estándares de Mano de Obra son:

PROCESO I		PROCESO II	
Horas Estándar	3	Horas Estándar	2
Costo Estándar	1,50	Costo Estándar	1,50

PRODUCCIÓN	PROCESO I		PROCESO II		TOTALES
	HORAS ESTÁNDAR	TOTAL HORAS	HORAS ESTÁNDAR	TOTAL HORAS	
200	3	600	2	400	1000 Horas
Costo Estándar		1,50		1.50	1,50
		900		600	1.500

4. Los estándares de Costos Indirectos de Fábrica aplicados a la producción en base a las horas de Mano de Obra Directa tiene como estándares:

Cantidad Estándar 5 Horas

Costo Estándar 2 Bs.

PRODUCCIÓN UNIDADES	CANTIDAD ESTÁNDAR	COSTO ESTÁNDAR	COSTO TOTAL ESTÁNDAR
200	5	2	2.000

1.2. PROCEDIMIENTO DE CONTROL POR MEDIO DE PROCESOS

1. La Empresa Andina S.A. tiene perfeccionada la siguiente Hoja de Costos Unitarios Estándar:

HOJA DE COSTOS ESTÁNDAR UNITARIOS

ELEMENTOS	CANTIDAD ESTÁNDAR	COSTOS ESTÁNDAR	COSTO UNITARIO
Materia Prima Directa	5 Kg.	2,00	10,00
Mano de Obra Directa 1	3 Hrs.	1,50	4,50
Mano de Obra Directa 2	2 Hrs.	1,50	3,00
Costos Indirectos de Fabricación	5 Hrs.	2,00	<u>10,00</u>
			<u>27,50</u>

2. Presupuesto de Producción: 600 Hrs. en el periodo
 Presupuesto de Costos Ind. de Fab.: Bs. 1.200,00 por el periodo

3. Operaciones de Periodo:

- 3.1. Se compra 1.250 Kgs. de materia prima a Bs. 2,10
- 3.2. La materia prima utilizada en el periodo fue 1.125 kgs. a Bs. 2,10 total Bs. 2.362,50
- 3.3. Se pagaron salarios directos por 1.130 Hrs. pagando Bs. 1,55 por hora, total Bs. 1.751,50
- 3.4. Los gastos reales del periodo fueron Bs.2.300,00
- 3.5. El Informe de Producción señala:
 - Producción Terminada son 200 unidades
 - Producción en Proceso son 50 unidades al 50% de avance
 - Las ventas son 100 unidades a Bs. 40,00 cada una.

APLICACIÓN DE COSTOS ESTÁNDAR

La determinación y la contabilización de los Costos Estándar están en función de los cálculos efectuados para cada uno de los elementos del costo.

El procedimiento es el siguiente:

1. Cálculo de la Hoja de Costos Estándar
2. Cálculo de la Producción Terminada o Costos Estándar
3. Cálculo de la Producción en Proceso (según el grado de avance) o Costos Estándar
4. Cálculo de la Producción Vendida o Costo Estándar

Los cálculos de la producción terminada, en proceso y la producción vendida se harán en base al informe de producción.

Es importante recordar que al contabilizar los costos estándar estos se cargan a costos reales y se abonan a costos estándar.

5. Para acumular los costos de cada uno de los elementos, se debe utilizar una cuenta por cada elemento denominada "Producción en Proceso" y adicionar el elemento que corresponda.
6. Luego del procedimiento de mayorizar las cuentas de producción en proceso, se comparan los cargos y abonos, las diferencias representan las desviaciones de más o de menos al comparar los costos históricos con los costos predeterminados estándar.

Las desviaciones se ajustan contra la cuenta "Variaciones" agregando el nombre del elemento que corresponde.

DESARROLLO:

1. CONTABILIZACIÓN A COSTO HISTÓRICO

HOJA DE COSTOS ESTÁNDAR

ELEMENTOS	ESTÁNDAR		TOTAL
	CANTIDAD	COSTOS	
Materia Prima Directa	5 Kg.	2,00	10,00
Mano de Obra Directa 1	3 Hrs.	1,50	4,50
Mano de Obra Directa 2	2 Hrs.	1,50	3,00
Costos Indirectos de Fabricación	5 Hrs.	2,00	<u>10,00</u>
			<u>27,50</u>

1

DETALLE	DEBE	HABER
<u>ALMACEN DE MATERIALES</u>	2.625,00	
M.P.D		
<u>VARIAS CUENTAS</u>		2.625,00

Por la de materia prima 1.250 Kg. a Bs. 2.10 por kilo.

2

DETALLE	DEBE	HABER
<u>PRODUCCIÓN EN PROCESO</u>	2.362,50	
M.P.		
<u>ALMACEN DE MATERIALES</u>		2.362,50

Para contabilizar el envío de materia prima al departamento de producción del 1125 Kg. a Bs. 2,10

DETALLE	DEBE	HABER
<u>PRODUCCIÓN EN PROCESO</u>	1.751,30	
M.O.D.		
<u>VARIAS CUENTAS</u>		1.751,30

Para contabilizar el pago de sueldos y salarios por 1.130 horas de MOD a Bs. 1.55 por hora.

DETALLE	DEBE	HABER
<u>COSTOS INDIRECTOS DE FABRICACIÓN</u>	2.300,00	
C.I.F.		
<u>VARIAS CUENTAS</u>		2.300,00

Para contabilizar el envió a producción de diferentes conceptos a partidas de cotos indirectos de fábrica.

2. DETERMINACIÓN DE LA TASA DE APLICACIÓN

Presupuesto de Producción = 600 Hrs. en el periodo

Presupuesto Costos Indirectos de Fabricación 1.200 en el periodo.

$$TA = \frac{1.200}{600} = 2$$

Costos indirectos de Fabricación Aplicados

$$1.130 \text{ Hrs.} \times 2 = 2.260$$

DETALLE	DEBE	HABER
<u>PRODUCCIÓN EN PROCESO</u>	2.260,00	
C.I.F.		
<u>COSTOS INDIRECTOS DE FABRICACIÓN</u>		2.260,00
<u>APLICADOS</u>		

Para contabilizar la aplicación de los costos indirectos de fábrica según la tasa de aplicación 1130 horas de M.O.D. x Bs. 2

3. CONTABILIZACIÓN A COSTO ESTÁNDAR

VALUACIÓN DE LA PRODUCCIÓN TERMINADA A COSTO ESTÁNDAR

<u>ELEMENTOS</u>	<u>UNIDADES TERMINADAS</u>	<u>CANTIDAD ESTÁNDAR KGS.</u>	<u>TOTAL</u>	<u>COSTO ESTÁNDAR</u>	<u>TOTAL</u>
Materia Prima Directa	200	5	1.000	2,00	2.000
Mano de Obra Directa 1	200	3	600	1,50	900
Mano de Obra Directa 2	200	2	400	1,50	600
Costos Ind. de Fabricación	200	5	1.000	2,00	<u>2.000</u>
					<u>5.500</u>

VALUACIÓN DE LA PRODUCCIÓN EN PROCESO A COSTO ESTÁNDAR

<u>Elementos</u>	<u>P EN P %</u>	<u>CANTIDAD</u> <u>KGS.</u>	<u>Total</u>	<u>COSTO</u>	<u>Total</u>
Materia Prima Directa	25	5	125	2,00	250,00
Mano de Obra Directa	25	5	125	1,50	187,50
Costos Ind. de Fabricación	25	5	125	2,00	<u>250,00</u>
					<u>687,50</u>

VALUACIÓN DE LA PRODUCCIÓN VENDIDA A COSTO ESTÁNDAR

<u>UNIDADES</u> <u>TERMINADAS</u>	<u>COSTO</u> <u>ESTÁNDAR</u>	<u>Total</u>
100	27,50	2.750

6

<u>DETALLE</u>	<u>DEBE</u>	<u>HABER</u>
<u>COSTOS INDIRECTOS DE FABRICACIÓN APLICADOS</u>	2.260,00	
C.I.F. SUB APLICADOS	40,00	
<u>COSTOS INDIRECTOS DE FABRICACIÓN CONTROL</u>		2.300,00

Para contabilizar la sub aplicación de los costos indirectos de fábrica.

DETALLE	DEBE	HABER
<u>VARIACIÓN MATERIA PRIMA DIRECTA</u>	112,40	
<u>VARIACIÓN MANO DE OBRA DIRECTA</u>	64,00	
<u>VARIACIÓN GASTOS IND.DE FAB.</u>	50,00	
<u>PRODUCCIÓN EN PROCESO MATERIA PRIMA DIRECTA</u>		112,40
<u>PRODUCCIÓN EN PROCESO MANO DE OBRA DIRECTA</u>		64,00
<u>PRODUCCIÓN EN PROCESO GASTOS IND. DE FAB.</u>		50,00

Para contabilizar la variación entre los cotos históricos y los cotos predeterminados estándar.

**MAYORES AUXILIARES CON DÉBITOS A COSTOS HISTÓRICOS
Y ABONOS DE COSTOS ESTÁNDAR**

Producción en Proceso
Materia Prima

2.362,50	2.000,00
	250,00
2.362,50	2.250,00
	112,50
2.362,50	2.362,50

Producción en Proceso Mano
de Obra

1.751,30	900,00
	600,00
	187,50
1.751,30	1.687,50
	63,80
1.751,30	1.751,30

Producción en Proceso
Costos Indirectos de Fab.

2.260,00	2.000,00
40,00	250,00
2.300,00	2.250,00
	50,00
2.300,00	2.300,00

Costos Indirectos de
Fabricación Control

2.300,00	
2.300,00	

Costos Indirectos de
Fabricación Aplicación

	2.260,00
	2.260,00

Las variaciones en los elementos del costo, deben ser analizados, tomando en cuenta el siguiente procedimiento:

A. En materiales:

A.1 En Cantidad

Estándar

Real

Resultado: Eficiencia o deficiencia

A.2 En Costos

Estándar

Real

Resultado: Sub o sobreprecio

B. En mano de obra:

B.1 En Cantidad

Estándar

Real

Resultado: Eficiencia o Ineficiencia

B.2 En Precio

Estándar

Real

Resultado: Sub o sobreprecio

B.3 En Capacidad

Horas Presupuestadas

Horas Reales

Resultado: Aprovechamiento o desaprovechamiento

C. En costos indirectos de fabricación

C.1 En Presupuesto

Costo presupuestado

Costo real

Resultado: Exceso o defecto sobre el presupuesto

C.2 En Cantidad

Horas Estándar

Horas Reales

Resultado: Eficiencia o Ineficiencia

El costo total de las desviaciones registrados en la contabilidad, debe ser igual al determinado en el análisis de las desviaciones.

Este costo debe ser ajustado tomando en cuenta los saldos de las cuentas "Variaciones" con cargo o abono a la cuenta "Costos de Ventas" o en su defecto a la cuenta "Almacén de Productos Terminados".

ANÁLISIS DE LAS DESVIACIONES

En Materiales:

EN CANTIDAD	
Estándar	1125 Kgs.
Real	1125 Kgs.
Eficiencia	0

El Presupuesto como un Instrumento de Control de Gestión

EN PRECIO				
Estándar	Bs. 2.00			
Real	<u>Bs. 2.10</u>			
Sobre Precio	Bs. 0.10 x	1125 Kgs		Bs. 112.50

En Labor:

EN CANTIDAD				
Estándar	1125 Hrs.			
Real	<u>1130 Hrs.</u>			
Ineficiencia	5 Hrs. x	Bs. 1.50 =	Bs. 7.50	

EN PRECIO				
Estándar	Bs. 1.50			
Real	<u>Bs. 1.55</u>			
Sobre Precio	Bs. 0.05 x	1130 Hrs.	Bs. 56.50	Bs. 64.00

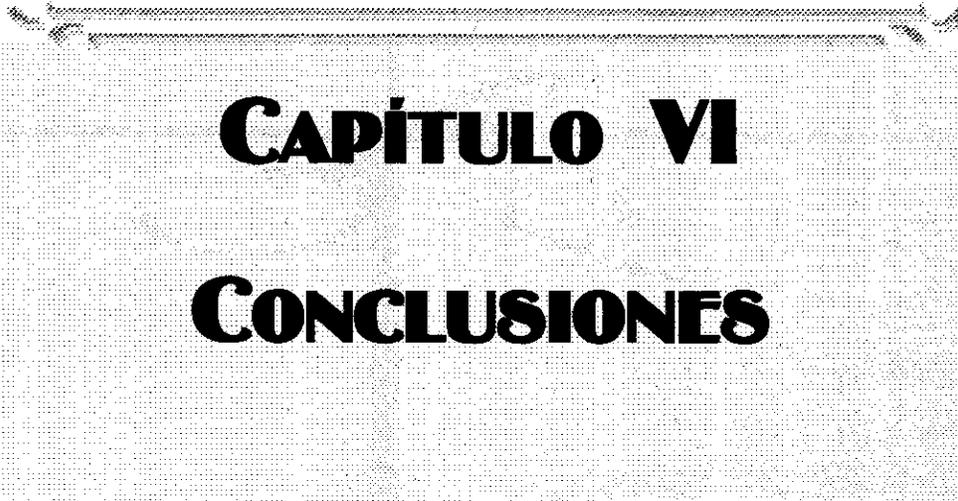
EN CAPACIDAD				
Horas Presupuestadas	600 Hrs.			
Horas Reales	<u>1130 Hrs.</u>			
Aprovechamiento	530 Hrs. x	Bs. 2.00	(1060.00)	

El Presupuesto como un Instrumento de Control de Gestión

En Gastos Indirectos:

EN PRESUPUESTO				
Valor Presupuestado	Bs. 1.200.00			
Valor Real	<u>Bs. 2.300.00</u>			
Exceso sobre el Presupuesto			1.100.00	

EN CANTIDAD				
Horas Estándar	1125 Hrs.			
Horas Reales	<u>1130 Hrs.</u>			
Ineficiencia	5 Hrs. x	Bs. 2.00 =	Bs. 10.00	Bs. 50.00
DESVIACIÓN TOTAL				Bs. 226.50



CAPÍTULO VI

CONCLUSIONES

CAPÍTULO VI

6. CONCLUSIONES

La aplicación de los costos estándar permite medir la participación de los diferentes componentes del costo en cada una de las operaciones y actividades necesarias para la fabricación de productos o servicios, lo cual exige que la empresa desarrolle investigaciones con el fin de obtener los resultados mas óptimos en la ejecución de actividades operativas.

El costo estándar es un método determinado de valuación de inventarios y que se aplica principalmente en la producción de bienes y servicios, para definir sobre bases mas o menos científicas un costo modelo o patrón, que al compararse con los datos operacionales reales determina una variación que forma parte de las bases de revisión y control y que permite a la gerencia efectuar oportunamente las correcciones a que haya lugar.

La contabilidad administrativa o gerencial reconsidera como un procedimiento para identificar, medir, acumular, analizar, preparar, interpretar y comunicar la información financiera de tal manera que permita a la gerencia tomar decisiones razonables y oportunas mediante el planteamiento, evaluación y control de los recursos de la organización.

La contabilidad administrativa es utilizada con orientación futura y visión gerencial, induciendo al desempeño de sus actividades y sirviendo de guía para la toma de decisiones, es de uso interno para la entidad.

Las empresas, mediante la aplicación del costeo definido, poder determinar el valor de los productos o servicios tangibles e intangibles producidos,

desarrollados o prestados.

El presente trabajo, plantea la utilización del costo estándar en la valuación y control de la producción de bienes o servicios, considerando el estudio de las variaciones que se podrían presentar al compararlos con los resultados reales, la tendencia normal de los mismos, sus posibles causas y las formulas para calcularlas, además se presenta el procedimiento contable que se debe utilizar cuando el costo estándar se incorpora a la empresa.

La base que se plantea para la determinación de los estándares, es la utilización de los distintos presupuestos, partiendo del presupuesto de producción que se relaciona con cada uno de los componentes del costo, tanto en el factor cantidad bajo la responsabilidad del área de producción, como en el factor costo bajo la responsabilidad de las áreas administrativa y financiera.

Así también se exponen los planteamientos relacionados entre un sistema de costeo y la contabilidad administrativa o gerencial, la cual se considera como el complemento fundamental entre el "Presupuesto como un Instrumento de Control".

La contabilidad administrativa o gerencial se fundamenta en el continuo control de las operaciones de las diferentes actividades de la empresa, control que se ejerce mediante la presupuestación de los recursos económicos necesarios para cumplir con los resultados previstos por los directivos de la entidad.

El control presupuestario permitirá controlar las operaciones del periodo

COMPARANDO LOS DATOS REALES CON LOS PREDETERMINADOS

- Efectuar el análisis de las desviaciones o variaciones.
- Proponer las adopción de decisiones oportunas y políticas a seguir.

☒ El control de los recursos relacionados con los componentes de los costos de producción permite determinar oportunamente las deficiencias de los hechos reales, mediante el seguimiento de las operaciones relacionadas con:

- La programación de la producción.
- La compra y consumo de los materiales y suministros de insumos.

El seguimiento de la labor de los operarios y de los tiempos utilizados por la maquinaria y equipos de producción.

BIBLIOGRAFIA

7. BIBLIOGRAFÍA

- ☑ Aguirre Flores, Jose Gabriel. "Sistema de Costeo" (La Asignación del Coto Total a Productos y Servicios).
- ☑ Alvarez Lopez, Et Al. "Contabilidad de Gestión Avanzada". Ediciones McGraw-Hil, Madrid, 1996
- ☑ Cashin, Polimeni. "Contabilidad de Costos". McGraw-Hil, México, 1996
- ☑ Hardadon, Benmard. "Contabilidad de Costos". Grupo Editorial Norma, Barcelona, 1988
- ☑ Hernández, Roberto; Fernández, Carlos y Baptista, Pilar. "Metodología de la Investigación". McGraw-Hil, 1999
- ☑ Horngreen Sundem, Elliot. "Biblioteca de Contabilidad Financiera". Tomo I, II y III. Prentice May Hispanoamérica S.A. México, 1996
- ☑ Koplan, Robert S.; Norton, David P. "Costos ABC".