

UNIVERSIDAD DE VALPARAISO

FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y ADMINISTRATIVAS
ESCUELA DE AUDITORIA

"MEJORAMIENTO DE LA GESTION
MEDIANTE UNA HERRAMIENTA BASADA EN
COSTEAR LAS ACTIVIDADES"

MEMORIA PARA OPTAR AL TITULO DE:
CONTADOR AUDITOR
LICENCIADO EN AUDITORIA

Alumno:
Ramón Octavio Espinoza Pino

Profesor Guía:
JULIO PRINCE D.

Profesor Informante:
HERNANDO GONZALEZ M.

1998

236.
1998

UNIVERSIDAD DE VALPARAÍSO
Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas
Escuela de Auditoría

MFN 768

2198

**“ MEJORAMIENTO DE LA GESTIÓN
MEDIANTE UNA HERRAMIENTA BASADA EN
COSTEAR LAS ACTIVIDADES “**

*Control general
Control interno
Costos de producción*

**MEMORIA PARA OPTAR AL TÍTULO DE :
CONTADOR AUDITOR
Licenciado en Auditoría**

**ALUMNO :
RAMÓN OCTAVIO ESPINOZA PINO**

**PROFESOR GUÍA:
Prince de la Barra, Julio JULIO PRINCE D.**

**PROFESOR INFORMANTE :
HERNANDO GONZÁLEZ M.**

1998

INDICE

INTRODUCCIÓN

CAPÍTULO I: "CONTROL DE GESTIÓN".
--

1. Gestión.....	2
2. Análisis del Control de Gestión.....	3
3. Objetivos del Control de Gestión.....	4
4. Elementos del Control de Gestión.....	7
5. Características del Control de Gestión.....	9
5.1. Globalidad.....	9
5.2. Integración.....	9
5.3. Oportunidad.....	9
5.4. Eficiencia.....	9
5.5. Creatividad.....	10
5.6. Impulso a la acción.....	10
5.7. Periódico.....	10
5.8. Cuantitativo.....	10

CAPÍTULO II: "LOS COSTOS Y EL CONTROL DE GESTIÓN".

1. Función y Objetivos de los Costos.....	12
2. Control de Costos.....	14

3.	Información para la toma de Decisiones.....	15
4.	Los Costos y el Control de Gestión.....	18
5.	Limitaciones de los sistemas Tradicionales de Costo ante los conceptos Modernos de Control.....	19

CAPÍTULO III: "CONTROL DE GESTIÓN A TRAVÉS DEL COSTEO BASADO EN ACTIVIDADES".

1.	Elementos que componen el Modelo.....	23
2.	Etapas del Modelamiento.....	31
2.1.	Requisitos previos para la implantación del Sistema ABC.....	32
2.1.1	Generalidades.....	32
2.1.2	Características de la empresa.....	33
2.1.3	Diversidad de productos y/o servicios.....	34
2.1.4	Empresas con alto grado de Competitividad.....	34
2.1.5	Costos indirectos de fabricación significativos.....	35
2.1.6	Alta tasa de productos defectuosos.....	36
2.1.7	Utilización de la información de costos.....	36
2.2.	Pasos para implantar un sistema de Control.....	38
2.3.	Definición de Drivers.....	39
2.3.1	Identificar Drivers.....	40
2.3.2	Tipos de Drivers.....	41

2.4.. Definición de Producto.....	42
3. Input Numérico del Modelo de Costeo ABC.....	43
4. Requerimientos al Software de Costeo ABC.....	44
5. Relación Costeo ABC - Balance Score Card.....	45
6. Factores de riesgo en el proceso de implantación de un modelo ABC.....	46

CAPITULO IV: "INTERPRETACIÓN DE LOS RESULTADOS DEL MODELO".
--

1. Benchmarking.....	50
2. Costo de actividades de pérdida.....	51
3. Rediseño de Procesos.....	53
4. Outsourcing.....	55
5. Rentabilidad de los productos valorizados por el Modelo.....	56

CAPITULO V: "CASO INTEGRAL COSTEO ABC".
--

Caso Práctico.....	59
--------------------	----

CONCLUSIONES

BIBLIOGRAFÍA

INTRODUCCIÓN

Debido al ritmo de la actividad y la constante evolución de los mercados es imposible hoy en día encontrar una empresa que funcione sin sistemas de información interna en forma estable.

Las organizaciones día a día se ven enfrentadas a una creciente diversificación de mercados, productos y clientes, han visto crecer sus sistemas y funciones de soporte para alcanzar una importante variedad y complejidad, que permita soportar los demandantes mercados. Estos cambios, por supuesto, han causado efectos en las estructuras de costos, provocando un incremento en la porción de costos indirectos en relación a los costos directos de productos.

La lucha por alcanzar ventajas competitivas en los mercados actuales, ha traído a la mesa una serie de cuestionamientos inexistentes o de poca importancia en los tiempos de menor competitividad.

El mundo económico actual está condicionado a la aparición de nuevos modelos de gestión empresarial que tengan como objetivos fundamentales la consecución de un beneficio económico, la obtención de una adecuada posición competitiva en el mercado y una calidad, tanto en el ámbito externo, hacia los clientes, como en el ámbito interno, dentro de la empresa.

Un punto importante a analizar es el Control de Gestión debido a que hoy en día las empresas modernas enfrentan problemas que se relacionan con el posicionamiento en el mercado desde el punto de vista estratégico. Por lo que se debe poner énfasis en la satisfacción de sus clientes, proveedores, bancos, empleados, etc. Para lograr estos objetivos, la empresa debe procurar optimizar su eficiencia operacional, calidad de sus productos y controlar los niveles de costos.

En la Actualidad la mayor parte de las organizaciones poseen muy poco más que los estados financieros contables para los propósitos de toma de decisiones. Esta situación ha liberado la implantación del Costeo Basado en las Actividades (ABC) y pronto será claro que el costeo ABC puede proveer más que cifras exactas de costeo.

El costeo basado en las actividades ha surgido últimamente como una herramienta muy útil para la acción gerencial permitiendo un efectivo control sobre las actividades que generan los costos, no sólo de fabricación, sino que también para controlar los costos de cualquier proceso administrativo.

El enorme potencial de esta herramienta proviene de la forma en que relaciona el tema de los costos con el nivel de actividades, los requerimientos y uso de recursos. Esto permite a los gerentes tener una clara visión de como sus productos, marcas, regiones, canales de distribución e instalaciones industriales, tanto generen ingresos, como consuman recursos, este enfoque de rentabilidad, ayuda a los gerentes a localizar su atención y energía en el mejoramiento de las

actividades que tendrán un mejor impacto en el resultado final del producto.

La importancia que ha adquirido este nuevo sistema de cálculo de costos se debe a la insuficiencia de la información presentada por los antiguos sistemas de contabilidad de costos, como pueden ser los costos por ordenes de fabricación o costos por proceso.

Las nuevas tecnologías han sido el motor de cambio de nuevos sistemas de gestión en donde se enmarca el ABC.

El objetivo de las empresas, actualmente, no es la maximización del beneficio, sino el incremento de la competitividad y de la calidad, mediante la aplicación de procesos de Calidad Total junto a técnicas de valorización de inventarios.

El modelo ABC se basa en la determinación del costo total del producto atendiendo a los costos acumulados en las actividades necesarias para su fabricación. Una actividad será un conjunto de acciones que tienen como objetivo fundamental añadir valor al proceso productivo de la empresa. De esta forma se podrán eliminar aquellas que no añadan valor, es decir, superfluas, no productivas, que incrementen el costo final del producto, impidiendo que sea competitivo en el Mercado.

En resumen, la memoria titulada "Mejoramiento de la Gestión Mediante una Herramienta Basada en Costear Las Actividades", tiene como:

Objetivos:

- a) El Principal objetivo es la medición y control de la rentabilidad de los procesos de negocios a través de la identificación las actividades que generan los costos y así poder influir positivamente en ellas, es decir trata de medir la relación que existía entre el uso de los recursos, las actividades realizadas en el consumo de estos recursos y los objetivos de costos finalmente generados.

- b) El objetivo secundario el ABC pretende entregar una herramienta que permita mejorar los procesos administrativos ya sea en costos, tiempos, rendimientos, productividad, etc.

Contenido:

La memoria consta de cinco capítulos, en el primero de ellos se analiza el control de gestión, sus objetivos, Elementos que lo componen y sus características. En el segundo capítulo se expone la relación existente entre los costos y el control de gestión. En el tercer capítulo analizaremos el control de gestión a través del modelo de costeo ABC. En el capítulo cuarto se señalan

MEJORAMIENTO DE LA GESTIÓN MEDIANTE UNA HERRAMIENTA BASADA EN COSTEAR LAS ACTIVIDADES

puntos de atención que deben ser considerados momento de implantar un modelo de costeo ABC. Y por último en el capítulo quinto se expone un caso práctico que nos mostrara las ventajas y beneficios del modelo.

CAPÍTULO I

CONTROL DE GESTIÓN

CAPÍTULO I

CONTROL DE GESTIÓN

Existen diversos enfoques sobre control de gestión, la mayoría de ellas consiste en realizar definiciones generales y poco precisas, orientándose a señalar principalmente, que son procesos que benefician a la organización, para apoyar a los directivos; que incluyen información sobre marcha global de la firma y de este modo contribuir el logro de los objetivos.

1. - GESTIÓN

Gestión se puede definir como. "Aquellos procesos que ponen en marcha la actividad humana, dentro de este conjunto que se llaman las organizaciones. Ente que agrupa a personas que trabajan en común, con el fin de alcanzar determinadas metas".

De lo anterior se desprende la existencia de acciones o actuaciones, o bien el desarrollo de una labor. Para graficar el significado de gestión de una firma el concepto más adecuado es "actuaciones", la cual representa la labor, función, actividad y tareas que han de realizarse en el tiempo para lograr lo propuesto por la gerencia general del ente.

2. - ANÁLISIS DEL CONTROL DE GESTIÓN

Es la actividad realizada dentro de la planificación estratégica, que involucra a toda la organización, en su que hacer, a todos los niveles en su desarrollo, que contempla elementos técnicos y humanos, teniendo por finalidad los objetivos predefinidos, utilizando para ella indicadores de gestión de las áreas claves de la organización.

El control de gestión se preocupa no solamente en términos de los objetivos de los resultados de la operación anual, sino que también de las de carácter estratégico, comenzando por la definición de la filosofía y la misión de la organización, además de los objetivos de largo plazo; aspectos que no se visualizan en la medición de los resultados de la operación del período con una alta consideración, del efecto del medio ambiente cambiante, ya sea al nivel de macroambiente y/o de ambiente específico o un sector industrial. El Control de Gestión además, debería considerar la revisión permanente de la planificación estratégica de la empresa, es decir, el diseño del futuro.

El sistema de control de gestión es uno de los recursos de mayor importancia que cumple los objetivos para evaluar el desempeño general de la empresa y de todas las unidades organizacionales claves.

El control de gestión es un proceso estructurado, orientado cuantitativamente, basado en la definición de normas de desempeño para toda la empresa y cada una de sus unidades; la comparación de los resultados planeados y los reales obtenidos de las operaciones. De este modo, los ejecutivos superiores pueden formarse una opinión sobre la efectividad obtenida

en la implementación de indicaciones estratégicas y la eficiencia lograda en el desempeño de los recursos utilizados.

Los gerentes, entonces, pueden actuar sobre estas bases, llevando a cabo acciones correctivas cada vez que ello sea necesario. El control de gestión es un sistema para manejar las actividades diarias operacionales y estratégicas, con un sentido unitario de dirección impreso en los patrones cuantitativos de referencias seleccionadas como estándares de comparación.

3. - OBJETIVOS DE CONTROL DE GESTIÓN

Debido a la importancia que en una organización tiene la especificación de objetivos, la planificación adecuada y una estructura jerárquica bien definida; el control de gestión debe implementar las medidas necesarias para cumplir con sus objetivos que a continuación se detallan:

- Controlar la gestión en relación con objetivos prefijados:

El control de gestión es un proceso mediante el cual los administradores se aseguran del cumplimiento de los objetivos de la empresa; de la obtención de los recursos y de su empleo; del desempeño general de la corporación y de todas sus unidades organizacionales claves; y de la actividad obtenida en la implementación de indicaciones estratégicas.

□ Responsabilizar a los distintos niveles de la organización en la definición de sus objetivos y en el cumplimiento de ellos:

Esto se relaciona con el principio de la planificación denominado el compromiso de las metas.

Como la actividad del personal tiende a diversificarse, el responsabilizar a los diferentes niveles se ha transformado en un medio eficaz para la eficiencia.

□ Estimular la planificación empresarial a mediano y largo plazo:

El concepto de control está estrechamente relacionado con la planificación.

Luego, como la organización no está sujeta al tiempo, ésta debe determinar hacia delante estimulando a la programación empresarial.

□ Crear un modelo flexible de gestión a corto plazo.

Al determinar las causas y responsables de las desviaciones entre lo presupuestado en términos monetarios y realmente ocurrido, hay que tener en cuenta que estas desviaciones pueden ser producto de sucesos fuera de la posibilidad de intervención de los encargados.

Para evitar que ocurran dichas desviaciones se podrían elaborar presupuestos flexibles, ya que, de esta manera, la gerencia puede disponer en cualquier momento de la información necesaria, verificando la revisión del presupuesto de acuerdo a sus necesidades.

- Definir una estructura organizacional racionalizada.

Se debe introducir nuevas técnicas de control en la organización, como:

Autonomía de los departamentos para comprometer a sus jefes en la definición de los objetivos, estrategias, planes y presupuesto del área, verificando su cumplimiento a través de los resultados y adoptando medidas cuando corresponda.

Funciones y responsabilidades de cada cargo bien definido, para así pasar del análisis de las causas, de las desviaciones a la determinación de eventuales responsabilidades.

Estimular a los responsables de las áreas para que éstos ejecuten su trabajo considerando diferentes alternativas y elijan la más conveniente para realidad de la organización y de ellos mismos.

Hacer notar que si el sistema de comunicaciones interno de la empresa no funciona, entonces el sistema de control de gestión tampoco funcionará.

Entrega en forma adecuada y oportuna de la información, por parte de los niveles operativos sobre las actividades de gestión de las cuales son responsables.

Determinar el presupuesto del departamento, el cual será el resultado de un análisis de costos imputables a éste, por ello es necesario tratar de reducir en relación con las funciones y actividades a desarrollar.

4. - ELEMENTOS DEL CONTROL DE GESTIÓN

Se pueden establecer los siguientes elementos del control de gestión:
elementos humanos y elementos técnicos.

a - Elementos Humanos:

Debido a que el elemento humano corresponde a un factor imprescindible para las operaciones de una organización, se ha transformado en un objeto de control de gestión, sobre el cual existen preocupaciones respecto de la motivación, la cultura organizacional, las compensaciones e incentivos; teniendo mayor importancia lo relativo a la formación o capacitación del personal. De este modo, existe claridad respecto de la misión de la empresa, sus objetivos, políticas, planes y programas, siendo ésta la instancia en que se lograría la congruencia de metas.

b - Elementos Técnicos:

Estos están conformados por la planificación estratégica, los sistemas de información que permiten el flujo de las comunicaciones (tanto de la planeación

como de la realidad) y el diseño organizacional; que entrega el orden de las funciones, tareas, relaciones, autoridad y comunicación.

De los elementos anteriores se desarrollarán aquellos que tienen mayor relevancia para el control de gestión como lo son la planificación estratégica, diseño organizacional y sistemas de información, que se explicara a continuación:

□ **Planificación estratégica:** Es lo que se desea de la empresa a futuro y cómo alcanzarlo, o sea, definir objetivos, planes y metas, considerando un horizonte de largo plazo.

□ **Diseño organizacional:** Consiste en la definición de una estructura organizacional básica, por medio de un orden jerárquico que revela las prioridades que los gerentes asignan a las actividades de la empresa.

También se debe especificar un equilibrio entre la estructura organizacional elegida y los procesos de gestión que la acompañan, como planificación, control de gestión, comunicación e información y administración del recurso humano.

Sistema de información: Es el proceso de reunir, analizar, filtrar y distribuir la información importante a los demandantes o usuarios de ésta, en todos los niveles jerárquicos respectivos. El desarrollo de sistemas de información efectiva es difícil, porque tiene que reunir, procesar y evaluar

grandes volúmenes de datos, lo que proviene tanto de fuentes internas cómo externas.

Es conveniente filtrar, diagnosticar y discriminar la información importante que se debe hacer llegar a todos los niveles jerárquicos, en vez de someter volúmenes de datos cuantiosos no procesados, que saturan a quienes la demandan analizando información trivial. Así un sistema debe ser capaz de discriminar entre lo fundamental y lo usual o secundario de cada nivel y sólo dar detalles por medio de informes excepcionales.

5. - CARACTERÍSTICAS DEL CONTROL DE GESTIÓN

- 5.1. Globalidad:** se mira a la empresa en su conjunto y no parcialmente.
- 5.2. Integración:** son considerados todos los niveles organizacionales, para ver el efecto de cada uno de ellos en el conjunto de la empresa.
- 5.3. Oportunidad:** permite tomar las acciones correctivas en el tiempo o momento requerido, y de la forma correcta.
- 5.4. Eficiencia:** Lograr los objetivos al menor costo que sea posible.

5.5. Creatividad: búsqueda de índices y normas significativas que permitan conocer la realidad de la empresa y conducirla en forma más directa a su objetivo.

5.6. Impulso a la acción: debe forzar a la dirección a tomar las decisiones necesarias sobre aspectos negativos que pudieran ocurrir.

5.7. Periódico: sigue una secuencia y esquema predeterminado.

5.8. Cuantitativo: Usa como medidas unidades monetarias y físicas, apoyándose en otras medidas de la actividad que le permitan centrar criterios sobre su evolución mediante índices o ratios.

CAPÍTULO II

LOS COSTOS Y EL CONTROL DE GESTIÓN

CAPÍTULO II

LOS COSTOS Y EL CONTROL DE GESTIÓN

La función de costos se sustenta en el objetivo de elaborar, registrar, analizar, controlar, etc. Los objetivos que deben ser capaces de satisfacer esta función de costos son los siguientes:

- Sistematizar las informaciones de costos necesarios para usos corrientes.

- Hacer posible el control de los costos por parte de la dirección de la empresa en sus distintos niveles.

- Proveer a la dirección de la información necesaria para la toma de decisiones.

1.- FUNCIÓN Y OBJETIVOS DE LOS COSTOS

Se llamará uso corriente a aquellos relacionados con:

□ La determinación de la ganancia o pérdida a través de un período de operaciones.

□ La valuación de sus existencias de productos.

En relación a estos aspectos de la función de costos es que puede hablarse de un flujo de información destinado a brindar a los distintos grupos interesados en la marcha de la empresa de los elementos de juicio mínimos que son necesarios para evaluar su desempeño.

La función de costos requiere que los costos totales en los que incurre la Empresa en su operación sean clasificados y sistematizados en forma correcta, a fin de garantizar un grado aceptable de corrección y consistencia en las informaciones finales.

Las informaciones corrientes han de satisfacer los siguientes requisitos:

- a.- El resultado de la gestión de la empresa ha de estar claramente determinado y su cómputo ha de descansar en principios teóricamente correctas. No deberían existir errores compensados entre períodos sucesivos.
- b.- Los criterios de valuación de existencias han de ser consistentes con los métodos usados para determinar resultados periódicos.
- c.- Si la empresa produce y comercializa más de un producto, ha de ser

posible para la empresa conocer, a través de informes periódicos, el aporte de cada producto a las ganancias totales.

2.- CONTROL DE COSTOS

Para un control efectivo de los costos por parte de la dirección, es necesario, en términos generales, que:

□ Exista puntos de referencia objetivos para juzgar el volumen de los costos incurridos durante un período.

□ La comparación entre los costos proyectados y los efectivamente incurridos vaya seguida de un análisis que haga posible identificar, con un grado razonable de precisión:

a.- Las causas de las desviaciones.

b.- La incidencia de estas causas sobre las ganancias.

c.- Los responsables de dichas desviaciones.

El logro de estos objetivos hace deseable un análisis que determine la existencia y nivel de los distintos tipos de costos en los que incurre la empresa, y la existencia de ciertas pautas objetivos que permitan identificar a las personas, secciones o departamentos a quienes pueden agruparse por la incurrancia y/o desviaciones de determinados costos.

3.- INFORMACIÓN PARA LA TOMA DE DECISIONES

El entregar a la dirección la información adecuada para la toma de decisiones es, sin duda, el objetivo más importante de la función de costos, y el que justifica su existencia dentro de la empresa.

Suponiendo que un problema se encuentra concretamente definido y que se conocen las alternativas relevantes se puede establecer, de modo muy general, que:

La toma de decisiones consiste en la selección de una alternativa de acción entre dos o más.

□ Gran parte de dichas selecciones se basa en el análisis de los resultados de cada alternativa.

□ La parte cuantificable de estos resultados depende de los ingresos y costos generados por cada alternativa.

Por otro lado, el sistema de información que debería servir de base para estructurar y diseñar un sistema de control integrado de gestión, es el sistema contable de la empresa, en consideración a que éste dispone de la información completa sobre el total de las operaciones y transacciones que realiza la empresa.

El aprovechamiento de la contabilidad como sistema de información general tiene las siguientes ventajas:

a.- Confiabilidad y oportunidad de la información.

- b.-** Reducción de los costos administrativos de recolección, transmisión, procesamiento y análisis de la información requerida.
- c.-** Fortalecer a la contabilidad como organismo oficial del sistema general de información, dejando de lado la multiplicidad de esfuerzos para elaborar información extraoficial y muchas veces no válida.

El principal objetivo de la contabilidad es servir de herramienta de control de gestión para los ejecutivos de la empresa.

Debido a los continuos cambios que debe enfrentar la empresa, en como la naturaleza de sus operaciones y la importancia que los costos tienen para la toma de decisiones, la organización constantemente debe responder la interrogante sobre que herramientas debe utilizar para adecuar su estructura y planificación para poder adaptarse a dichos cambios. Como alternativa surge un nuevo sistema de costeo por actividad, cuyas razones se detallan a continuación.

¿Por qué se han tornado tan ventajosos los sistemas de costos por actividad?

Esto se debe principalmente a:

En primer lugar, la rentabilidad de los productos y clientes se puede medir con mayor precisión a través de un sistema de costeo basado en actividades. A

medida que se incrementa la competencia global, la mezcla de productos, la fijación de precios y otras decisiones requieren mejor información sobre el costo de los productos.

Además, muchos administradores han descubierto que el control de costos se logra mejor si se enfocan en forma directa en el uso eficiente de las actividades y no en los productos. Por ejemplo; es posible ahorrar en una actividad de manejo de materiales. Esta oportunidad se observa con mayor facilidad a partir de los costos basándose en actividades y los incentivos para el mejoramiento son más efectivos si los costos de la actividad se miden y reparten en forma específica. La identificación de los factores de costos también revela las posibles reducciones en costos derivados de la limitación del número de transacciones.

Por ejemplo, si algunos costos se ven afectados por el número de componentes en un producto terminado, éstos se pueden reducir diseñándose productos con menos componentes.

Por lo tanto, las principales ventajas del sistema de costeo basándose en actividades deriva de su uso para la planificación y el control; por lo que la información que se ingresa para el análisis es tan importante como la obtenida al final del ciclo para la correcta toma de decisiones.

4.- LOS COSTOS Y EL CONTROL DE GESTIÓN

Las empresas han desarrollado un sistema de gestión que tiene por finalidad proveer a la dirección superior de un conjunto de antecedentes, que le permitan disponer de todos aquellos datos relevantes vinculados a la situación financiera, comercial, operativa y de inversiones. Que se necesitan para cumplir con los objetivos fijados por la alta dirección.

Es importante que los recursos se utilicen con la mayor eficiencia posible, de esta manera se podrá reducir el costo del bien o servicio que se ofrecerá; lo anterior servirá para obtener ventajas en el control de gestión. Comprenderá el avance de los programas y presupuestos anuales oficiales y la entrega de información sobre eficiencia en el uso de los recursos, el manejo de los imprevistos, la proyección de los resultados anuales, y en general, los antecedentes que permitan evaluar el logro final de la gestión.

Se debe efectuar un informe de gestión para todas las divisiones o unidades del negocio. Este debe contener a lo menos los siguientes antecedentes:

- Mostrar el comportamiento operativo y económico - financiero de la empresa y de sus distintas unidades.

- Evaluar sus resultados de producción, ventas, costos y de inversiones. Los costos a que se refiere son :

- i. costos y gastos por fases productivas,
- ii. costos y gastos por elementos.

□ Verificar grado de cumplimiento de metas, objetivos, programas y presupuestos.

□ Proyectar eventuales resultados para el control anual de la gestión.

En general, el control de gestión aplicable a los costos tiene por objetivo principal el evaluar el desempeño de las unidades encargadas de manejar los recursos del mundo competitivo y globalizado de hoy. Además, se podrá hablar de una técnica de control para verificar la eficiencia operativa en general, es decir, medir el desempeño de cada individuo que coopera en la organización.

5.- LIMITACIONES DE LOS SISTEMAS TRADICIONALES DE COSTO ANTE LOS CONCEPTOS MODERNOS DE CONTROL DE GESTIÓN

A medida que los negocios se volvieron más competitivos, los administradores se hicieron más precisos en el sistema de contabilidad de costos, debido al diseño de productos, fabricación y mercadotecnia.

Los administradores creen que diferentes factores ocasionan presión

sobre los costos en áreas individuales de actividad, pero que el sistema de costeo no proporcionaba la información necesaria. Además, las cantidades del sistema tradicional de costeo eran de uso limitado para la toma de decisiones, debido a que se tendía a “sobrecostear” los productos de alto volumen, de gran competitividad. Esto se debe a que al cargar una proporción demasiado grande de costos indirectos de fabricación a los productos de alto volumen, y una porción demasiado pequeña a los productos de bajo volumen.

Las limitaciones de los sistemas tradicionales de costo más representativas para el control de gestión son:

- a) Información de costo poco precisa para la fijación de precios.
- b) Análisis limitado de las utilidades por productos, cliente, departamento.
- c) Mediciones restringidas para la evaluación de desempeño.
- d) Falta de percepción en la causa de los costos.

Para contribuir a un buen control de gestión es necesario adoptar nuevas herramientas que permitan mejorar la gestión. Es por eso que se hace cada vez más interesante la implementación de un sistema ABC. La característica distintiva del ABC es su enfoque en las actividades, como los objetivos fundamentales de costos. Los enfoques más tradicionales desarrollan las cantidades de costos utilizados en sistemas de costeos por órdenes o por procesos, se basan en sistemas contables de propósito general, que no están configurados específicamente para las actividades que se encuentran en organizaciones individuales. El enfoque ABC es más caro que los enfoques tradicionales. Sin embargo, tiene el potencial de proporcionar información que

los administradores encuentran más útiles para los propósitos de costeo. ¿Por qué?, Porque proporcionan un costeo más preciso.

CAPÍTULO III

CONTROL DE GESTIÓN A TRAVÉS DEL COSTEO BASADO EN ACTIVIDADES

CAPÍTULO III

CONTROL DE GESTIÓN A TRAVÉS DEL COSTEO BASADO EN ACTIVIDADES

El objetivo de este capítulo es el de entregar los elementos conceptuales básicos existentes en un Modelo de Costeo ABC, a objeto de que estos adecuadamente puedan ser utilizados en la implantación de un diseño de Costeo ABC. Adicionalmente, en el próximo capítulo se señalan puntos de atención que deben ser considerados al momento de implantar un modelo.

1. - ELEMENTOS QUE COMPONEN EL MODELO

Se mencionó que el enfoque ABC está basado en el análisis de las actividades de los distintos procesos, debido a que el concepto básico del análisis es que los costos son ocasionados por actividades y, en consecuencia, pueden ser administrados si se conocen bien sus causas, es decir, porqué y cómo generan los costos de los procesos. Cuanto más podemos relacionar los costos con las causas, más útil será la información de costos para la toma de decisiones gerenciales.

El Modelo de Costeo ABC se localiza en las **actividades** desarrolladas para efectos de lograr un producto, sea este interno a la organización o externo a ella y considera que son las actividades las que consumen recursos económicos en una organización.

En esta focalización en las actividades, en vez de centrarse en los departamentos o funciones de la organización, es la que permite transformar el sistema de Costeo ABC en una poderosa herramienta de administración, y aún más, en el mejoramiento de los negocios:

- No son los productos de una empresa los que consumen recursos, son las *Actividades*;

- Productos y Clientes consumen *Actividades*;

- La gran mayoría del overhead[♣] convencionalmente ha sido considerado como fijo, por lo cual no varía con los volúmenes de producción, sino dentro de un nivel de actividades;

- ABC se focaliza en el *Consumo* de recursos disponibles a diferencia de los sistemas tradicionales de costeo que se centran en la *Distribución* de los recursos disponibles.

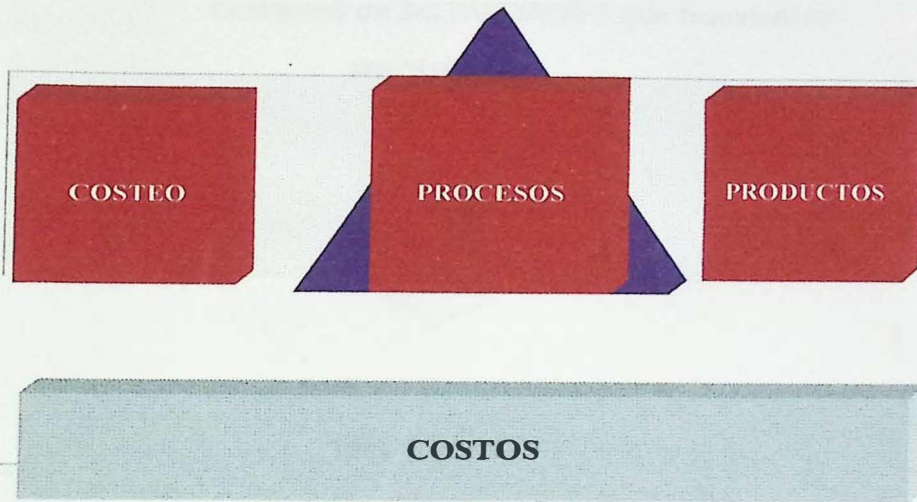
- ABC deja en evidencia problemas en- vez de esconderlos.

Por lo tanto, una inadecuada definición de las actividades en la implantación de un sistema de Costeo ABC podría dar como resultado la existencia de un sistema más de costeo en la organización, que no agrega valor a la actual información de gestión disponible en la organización.

♣ Overhead : Costos indirectos.

Si traducimos lo anterior en términos gráficos, tenemos que los elementos básicos del Costeo ABC son:

ELEMENTOS BÁSICOS DEL COSTEO ABC



Si observamos el Proceso, éste representa la organización, pero mirada desde el punto de vista del costeo ABC, es decir, desde un punto de vista de procesos que atraviesan la organización para dar origen a un producto, y no desde el punto de vista funcional o departamental, según el cual las empresas están tradicionalmente estructuradas.

PROCESO

Consumo de ACTIVIDADES que transforman
RECURSOS



PRODUCTOS

- Actividades de valor agregado.
- Actividades de no valor agregado.
- Actividades de gestión al área.
- Actividades de apoyo o administrativas del Area.

ANÁLISIS DEL VALOR AGREGADO

**ACTIVIDADES DE PROCESAMIENTO
REQUERIDAS PARA PRODUCIR EL
PRODUCTO O SERVICIO QUE EL CLIENTE
ESTA DISPUESTO A PAGAR**

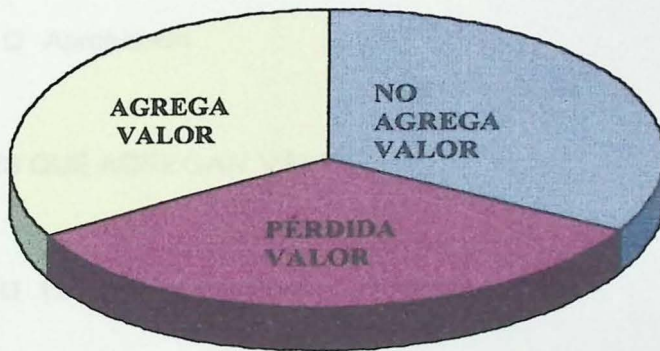
- NECESARIAS
- IMPRESCINDIBLES
- OPTIMIZABLES

**ACTIVIDADES NECESARIAS PARA ASEGURAR EL
PROCESO**

- NECESARIAS
- PRESCINDIBLES
- OPTIMIZABLES

**SU ELIMINACIÓN PUEDE PRODUCIR PÉRDIDA DE
CONTROL**

CALIDAD DEL PROCESO

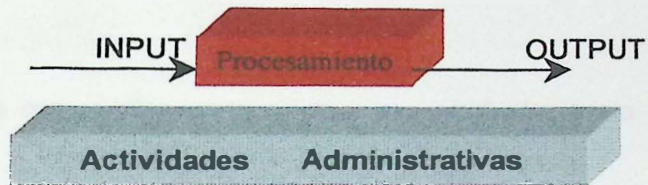


**ACTIVIDADES QUE NO AGREGAN VALOR NI ASEGURAN
EL PROCESO**

- REPROCESO
- GENERACIÓN DE INFORMACIÓN NO UTILIZABLE
- GENERACIÓN Y ARCHIVO DE INFORMACIÓN DUPLICADA
- TOTALMENTE ELIMINABLES

SU ELIMINACIÓN PRODUCE AHORROS INMEDIATOS

PROCESO



ACTIVIDADES QUE NO AGREGAN VALOR

- Registro
- Control
- Traslado
- Aprobación

ACTIVIDADES QUE AGREGAN VALOR

- Las que transforman el input en el output

Ejemplo:



Actividad con valor Agregado:

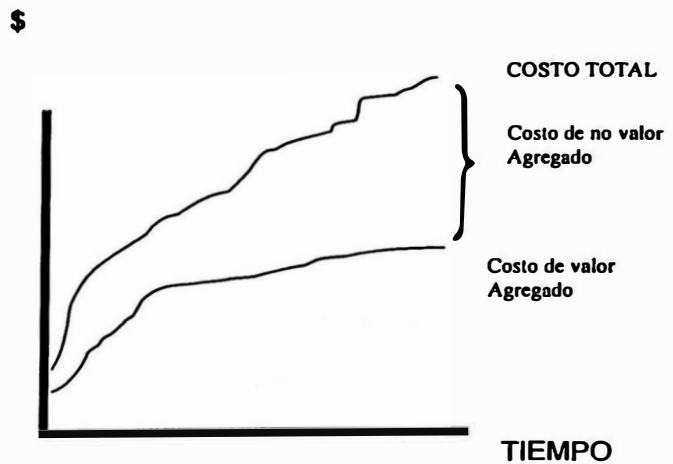
Una actividad que contribuye al valor o a la satisfacción del cliente. O

bien, una actividad necesaria para sostener la organización.

Cliente:

Quienquiera que reciba un servicio o un producto (tanto Interno como Externo).

ANÁLISIS DEL VALOR AGREGADO



Si pensamos que el recurso más directo y representativo que consumen las actividades/procesos, es el recurso humano, podemos representar el elemento recurso directamente como Cargos. Entre Cargos y Procesos el elemento fundamental de conexión, como ya lo vimos anteriormente, son las Actividades, por otro lado, el nexo fundamental entre el Producto y los Procesos

son los Satisfactores o características específicas del producto que condicionan la existencia de uno u otro proceso detrás de la generación de éste.

Por su parte, los costos son volcados a los Cargos, Procesos o Productos según corresponda vía los Driver de Costo.

Una vez definidas y valorizadas estas relaciones estamos en condiciones de efectuar los cálculos para valorizar los Cargos, Actividades, Procesos, Satisfactor y finalmente el Producto.

A su vez, en la medida en que se posea el software de costeo adecuado, y se hayan definido los indicadores estándares a lo largo del modelo, se pueden realizar simulaciones.

Es decir, a partir de un determinado volumen de producto, calcular cuales son los recursos necesarios para ese nivel definido. El Modelo ABC es muy útil en el proceso de presupuestación, desde el punto de vista de su generación, como del control de factibilidad de los objetivos y metas definidos. No es difícil encontrarse ante la situación de actividades y niveles de productos presupuestados, que no podrán ser alcanzados de manera alguna dada la actual estructura, nivel de personas o capacidad de planta; por lo que este proceso de simulación nos permite establecer metas de desempeño alcanzables y coherentes con la realidad de la empresa.

2. - ETAPAS DEL MODELAMIENTO

Para efectuar una implantación de un sistema de estas características es necesario tener una serie de consideraciones previas y enfocar el trabajo en un esfuerzo coordinado y claramente planificado, ya que si bien una implantación de modelo de costeo ABC es relativamente fácil, una vez que se ha entendido la mecánica de su funcionamiento, su mantención en el tiempo de manera que pueda ser utilizado como base de un sistema de control de gestión presenta un grado de dificultad mayor.

Es importante tener en consideración que los proyectos pilotos que se realizan en las empresas tienden en general a ser exitosos. Esto debido a que en general es la gente de las áreas operacionales la que participa en el diseño del nuevo modelo de costos, lo cual se traduce en que los resultados obtenidos reflejan sus necesidades, por lo que en general compran el proyecto y se interesan por su mantención en el tiempo y, por lo tanto, desean reportes de los costos obtenidos en el nuevo esquema con una determinada periodicidad. El primer problema se presenta cuando las áreas administrativas, especialmente el área contable, no puede satisfacer las necesidades de información requeridas por el sistema diseñado en forma rápida y eficiente, y en ese momento, al no percibir la continuidad del sistema diseñado, la actitud favorable hacia el sistema se revierte, ya que el personal de operación percibe el proyecto como "otro proyecto sin sentido" del área financiera.

2.1. - REQUISITOS PREVIOS PARA LA IMPLEMENTACIÓN DEL SISTEMA ABC

Como paso previo para la implementación del sistema ABC en una organización, es necesario tener en cuenta una serie de factores que justifiquen la posibilidad y la necesidad de incorporar esta nueva metodología dentro de la organización.

2.1.1. -Generalidades

Como primer paso los administradores deben identificar las principales actividades que realiza cada departamento y seleccionar el factor de costo, es decir, los costos drivers o generadores de costos para cada actividad. El factor de costo debe ser una medida cuantificable del origen de los costos, de esta manera, una unidad en particular se convierte en una combinación de costos y el factor de costos se emplea para asignar los costos a los productos o servicios.

La mayoría de los factores de costo son medidas del número de operaciones involucradas en una actividad en particular. Como por ejemplo de ésta situación están los hechos que surgen como factores de costos, como es el caso de las ordenes de producción, ordenes de compra, requisiciones de

materiales, la preparación de maquinaria, inspección de productos, embarques de materiales recibidos, ordenes embarcadas, etc.

Los procesos de producción muy complejos requieren más transacciones que los procesos simples, de otro modo, si los costos son causados por el número de transacciones, las asignaciones realizadas en base al volumen le asignan un costo excesivo a los productos de alto volumen y baja complejidad y viceversa.

2.1.2. - Características de la Empresa

Cada día surgen nuevas empresas y nuevos productos que requieren de sistemas de producción complejos o muy simples, dependiendo de cada producto; por esto al momento de implementar el costeo a base de actividades en una empresa productiva, es indispensable tener presente las características de esta, en cuanto a: Diversidad de productos y/o servicios, el grado de competitividad de esta y los costos indirectos de fabricación que surgen en el proceso productivo.

2.1.3. - Diversidad de productos y/o servicios

Este punto se refiere a la cantidad y niveles de productos distintos, es decir, productos con distintas características y complejidad, no debiendo confundirse con la diversidad de "un" producto (por ejemplo una botella de 1 1/2 litros, respecto de la misma botella pero ahora de dos litros).

Si los costos indirectos de fabricación (CIF), al haber diversidad de productos, son asignados a través de las bases utilizadas típicamente por los sistemas tradicionales, éstos tienden a ser asignados en forma desproporcionada respecto a la absorción o consumo de ésta clase de costos que cada uno de ellos genera, debido a que no considera la totalidad de los departamentos involucrados en la producción y elaboración de los productos, como es el caso del departamento de distribución. Por ejemplo, si se tiene dos productos de diferente complejidad, intuitivamente el producto más complejo debería tener una asignación de costos indirectos de fabricación mayores.

2.1.4. - Empresas con alto grado de competitividad.

Aquellas empresas que enfrentan un mercado competitivo y que por ende no pueden manejar los precios, necesitan un sistema de costos que entregue información exacta, ya que la administración deberá fijarse la reducción de los

costos para poder competir exitosamente.

Se debe tener en cuenta que el sistema AB proporciona a la administración una visión más completa y exacta de la interrelación entre los procesos del negocio y consumidores, lo cual permite conocer el costo de los servicios que entrega a sus consumidores y focalizarlos mejor al tener conciencia de aquellos que agregan valor a la vista del consumidor y de la empresa.

2.1.5. - Costos indirectos de fabricación significativos

Este tipo de empresa tiene un riesgo mayor de subcosteo o sobre costeo de sus productos si la asignación de los costos indirectos de fabricación es inexacta, dado que estos costos conforman un alto porcentaje del costo total del producto.

Sabiendo que el sistema ABC está orientado a una asignación más exacta de éstos costos, estas empresas tienen en ABC un sistema más adecuado para efectuar su proceso de costeo.

2.1.6. - Alta tasa de productos defectuosos

El sistema ABC, al focalizar el proceso de costeo en las actividades, permite visualizar aquellos procesos en que se producen mayores ineficiencias o aquellos que están mal diseñados, proporcionando información para la estructuración, modificación o eliminación de éstos, permitiendo el mejoramiento continuo de los procesos productivos.

2.1.7. -Utilización de la Información de Costos

Previo a la implementación, es necesario considerar que objetivos persigue la administración respecto de la información de costos, es decir, si la información satisface uno o más de los siguientes aspectos:

- Valorización de los productos.

- Información relevante para la toma de decisiones (ej. :costos incrementales por nuevas políticas).

- Información para el control de gestión.

- **Información operacional respecto a los procesos de producción.**

Si la empresa busca respuestas a situaciones que van más allá del costo de los productos, entonces se tiene el ambiente propicio para la implementación del sistema de costeo ABC.

El proceso de implementación del sistema de costeo ABC en sí es un proceso complejo, costoso y largo por lo que es de suma importancia que la administración de una empresa considere, antes de realizar la implementación, si existen beneficios adicionales respecto del sistema de costeo que opera en la compañía, para ello, y sin olvidar el enfoque del costo-beneficio podemos analizarlos desde dos puntos de vista:

a) La probabilidad de que el sistema ABC genere costos o resultados que son diferentes, pero que sin embargo, podrían ser obtenidos a través del sistema tradicional existente.

b) Por otro lado, se debe considerar que si la información generada por el Sistema ABC es diferente en términos de mayor utilidad, la administración la utilizará para decisiones más significativas.

2.2. - Para implantar el sistema de control se sugieren los siguientes 5 pasos:

- 1) Entender la estrategia de la organización y sus objetivos;**
- 2) Elaboración del modelo conceptual de ABC como base para la implantación de un modelo piloto;**
- 3) Implantación de un modelo piloto de ABC;**
- 4) Elaboración de un plan de acción (EDP), el cual apunta a facilitar la futura integración de datos.**
- 5) Análisis de los resultados y elaboración de un marco de análisis y decisión.**

El éxito depende de la formación de un fuerte equipo de proyecto que combine el conocimiento de los procesos de negocio y el conocimiento de la metodología del ABC, siendo fundamental para el éxito del proyecto la transferencia del conocimiento metodológico a todos los miembros del equipo que lidera el proyecto; de manera que la mantención posterior del sistema se efectúe en forma fluida y con un claro entendimiento de lo que las modificaciones efectuadas a posteriori pueden provocar en el sistema como un todo, asegurando que el Costeo ABC continuará proporcionándoles una ventaja competitiva.

El trabajo de modelamiento en las empresas en que el componente “mano de obra” es gravitante, normalmente se inicia con la definición de los **Cargos**, a ser considerados en el modelo.

Los cargos para efectos del modelo pueden ser independientes y

diferentes de aquéllos existentes en la organización.

La segunda etapa es definir las Actividades realizadas que van a permitir dar lugar a los productos a ser costeados por el modelo. Recordemos que a lo largo de todo el modelamiento, la estructura siguiente debe estar siempre presente.

Para definir las actividades es conveniente considerar aquéllas que emplean más de un 10% del tiempo del cargo y no pierden tiempo en la definición de tareas menores sobre las cuales no existe intención o beneficio por su control. En la medida en que el modelo es de carácter estratégico, se puede efectuar una definición del proceso a ser modelado utilizando las actividades para efectuar la asignación del tiempo a los cargos.

2.3. DEFINICIÓN DE DRIVERS

Uno de los beneficios del Sistema de Costeo ABC versus los sistemas de costeo tradicional, es que aquél pretende dar respuesta a la subjetividad inherente en la distribución de los costos indirectos. La asignación basada en la estrecha relación existente entre las distintas actividades efectuadas por la organización y los productos, parece ser capaz de eliminar esta subjetividad, ya que la asignación se efectúa vía los consumos de los recursos por parte de las distintas actividades. Pero es imprescindible encontrar unidades de medida y control que sean apropiadas para establecer operativamente la relación entre recursos, actividades, procesos y productos.

El término con el cual se conoce genéricamente a estas unidades de medida es Driver de Costo, o simplemente Driver. Si pensamos en una traducción de la palabra, podemos hablar de conductores de costos, que es en definitiva lo que trata de representar, ya que estos corresponde a aquellos factores que, dentro de cada actividad, causan, generan o inducen el costo.

Los Driver causan cambios en los costos de una actividad, es decir, si aumenta la cantidad que se origina por algún Driver, implica que en dicha actividad se ha realizado un mayor esfuerzo productivo.

2.3.1 IDENTIFICAR DRIVERS

El Driver es el agente que causa que una actividad utilice recursos para la realización de un trabajo.



En relación con los sistemas de costeo tradicional, los Driver del Costeo ABC son capaces de establecer relaciones causales más exactas entre los procesos y el consumo de recursos.

Más adelante se indican ejemplos de Driver comunes que pueden ser encontrados durante el diseño de un modelo de costeo ABC, si bien es claro, que estos deben ser definidos en función al modelo en cuestión y a la realidad individual de cada organización. Podríamos decir, por lo tanto, que los requisitos para una adecuada definición de Driver son:

- Que sea representativo de la relación causa efecto existente entre el costo, las actividades, procesos y productos.

- Ser fácilmente cuantificable y observable.

2.3.2 TIPOS DE DRIVERS

Pueden definirse distintos Tipos de Driver según las necesidades del modelo definido; los más importantes son:

Driver de costos: factores que determinan los recursos que se requieren para el desarrollo de una actividad.

Driver de Productos: indicador de la frecuencia o demanda de actividades/procesos que son requeridos por un objeto de Costo.

2.4. DEFINICIÓN DE PRODUCTO

Producto: Denominación de Objetos y/o acciones que son realizadas en beneficio de un tercero. Este tercero puede ser otra área o un externo.

Los recursos identificados como directamente consumidos por un producto, sin que constituyan un proceso en sí mismo son pocos, pero se presentan dependiendo de las características específicas de los productos

La forma de asociar los procesos que hay detrás de cada producto es mediante la identificación de las características específicas de cada producto que deseamos definir y, por lo tanto, controlar en el modelamiento efectuado. Estas características son lo que se denomina en el Modelo de Costeo ABC, Satisfactores.

Satisfactor: Denominación de una propiedad del producto y/o servicio resultante de la unión de varios procesos y que, adicionalmente, se asocian a una satisfacción específica del cliente. Un ejemplo típico de Satisfactor es la forma de entrega de un producto: vía aérea, vía terrestre, por barco, etc., en donde cada una de esas características asociadas al producto nos indican una

serie de proceso que debieran incorporarse específicamente para obtener el producto en forma completa.

Una vez que ya hemos conocido la metodología de modelamiento, veamos cómo se valoriza el modelo.

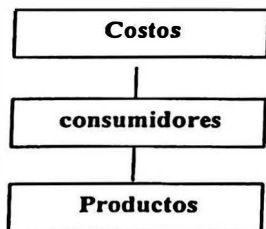
3. INPUT NUMÉRICO DEL MODELO DE COSTEO ABC

Costeo Tradicional v/s Costeo ABC

Antes de iniciar lo relativo de cómo efectuar la valorización del modelo, recordemos el esquema de costeo tradicional comparado con el sistema de Costeo ABC.

COSTEO TRADICIONAL v/s COSTEO ABC.

Costeo tradicional
Del producto



Costeo ABC



Los sistemas de costeo tradicionales registran distribuciones arbitrarias de los costos indirectos. Para el sistema de costeo ABC, distribución no es un concepto aceptable. La problemática se resuelve mediante la definición de Drivers que permiten reflejar el consumo de los recursos mediante el establecimiento de una causa efecto en la asignación de los costos.

4. REQUERIMIENTOS AL SOFTWARE DE COSTEO ABC

Uno de los aspectos que reviste vital importancia es la selección del software de Costeo ABC que será utilizado. Las siguientes son algunas de las características que este software debiera satisfacer como mínimo, si es que se desea contar con un sistema de gestión permanente.

Requerimientos Básicos a considerar:

- Capacidad de almacenar información de actividades y costos relacionados.
- Tener visión de procesos de Negocio
- Generar como output, información de costos de productos, servicios, clientes, etc.
- Escenario de análisis vía simulación.
- Base para presupuestar.

- Flexibilidad para actualizaciones permanentes.

5. RELACIÓN COSTEO ABC - BALANCE SCORE CARD

Una vez que se ha conocido la forma de modelar y la forma de valorizar el modelo, analicemos cómo esta metodología responde a las necesidades de información de gestión establecidas por el Balance Score Card[^].

El primer nivel de información es la información interna, la cual va a estar cubierta por la valorización de los procesos.

Luego tenemos la información externa, la cual va a estar alimentada por la valorización de los productos, servicios y/o clientes.

Por otra parte, la información histórica va a ser alimentada por los indicadores obtenidos en los diferentes niveles del sistema. Los indicadores están representados por el valor obtenido de los Drivers.

[^] El Balance Score Card presenta una visión de la empresa desde distintas perspectivas simultáneamente mediante la existencia de diferentes Indicadores de Performance.

6. FACTORES DE RIESGO EN EL PROCESO DE IMPLANTACIÓN DE UN MODELO DE COSTEO ABC

A continuación indicaremos algunas situaciones que se presentan frecuentemente al momento de implantar un Sistema de Costeo ABC y que pueden atentar contra el éxito del proyecto.

El primer y más importante factor de riesgo en el modelamiento del ABC es el nivel de detalle que se alcanza en las distintas etapas, es decir, al momento de modelar los cargos, las actividades y/o procesos y productos. No es fácil definir un nivel apropiado de detalle que permita satisfacer el propósito por el cual se tomó la decisión de comenzar un proyecto de implantación de Costeo ABC.

Es importante tener clara en cada etapa de definición del modelo, si éste está siendo diseñado para dar respuesta a necesidades de información Estratégica o Táctica, ya que eso define el nivel de detalle y profundidad del modelamiento. Caer en la trampa de querer satisfacer ambas necesidades es una situación bastante común, y las quejas posteriores de que el sistema no responde a lo esperado también lo son.

Si el sistema es de carácter estratégico, se requerirá probablemente un bajo nivel de detalle en la definición de cargos y actividades, poniéndose el énfasis en los productos, o en el mix de productos rentables. Por otra parte, si el sistema responde a necesidades de información de carácter operativo, el nivel de detalle en la definición de actividades y procesos será mucho mayor y

además deberá considerar actualizaciones más periódicas que en el otro caso.

A continuación, se presentan situaciones de carácter más puntual:

- Los cargos del modelo pueden agrupar personal de distinto nivel jerárquico y/o de nivel de remuneración, lo que puede generar expectativas no relacionadas al objetivo del diseño del sistema, tanto de ascensos, o aumentos de renta.
- Al momento de definir el modelamiento, las jefaturas buscan segmentarse en grupos de cargos que reflejan su nivel aún cuando en términos del modelo esta separación no se justifique.
- Frecuentemente se omite en la definición de cargos la existencia de estudiantes en práctica. Esta situación puede o no tener importancia en algunas empresas, pero en otra puede ser importante ya que existe una contratación permanente de este recurso.
- Existen Drivers de procesos rebuscados y muy específicos de los cuales no existe registro de volumen, lo cual implica efectuar estimaciones y consultar fuentes de información alternativas.
- Se confunde el proceso con la función actual de la empresa y se corta el proceso en una función en vez de continuar con la evolución hasta la formación del proceso en forma total.
- Se desglosan las actividades a nivel de tarea, donde el tiempo dedicado a éstas es inferior al 5% del tiempo total de las personas, lo cual induce a errores importantes en las estimaciones de tiempo.
- Definición de Drivers de proceso que después no pueden ser

utilizados para pronosticar consumo de recursos, debido a que no son representativos.

□ Se efectúa una definición de procesos sin pensar en una relación con los productos, generándose en el modelamiento una multiplicidad de procesos y Drivers, que después se descubre que no agregan información de utilidad a la empresa debiendo ser agrupados en procesos más globales, produciéndose desgaste entre los participantes del modelamiento.

□ Al momento de definir los Satisfactores de producto, se eligen sin relación a la estrategia de la empresa, no pudiendo efectuarse, a posteriori, una adecuada gestión sobre los resultados.

CAPÍTULO IV

INTERPRETACIÓN DE LOS RESULTADOS DEL MODELO

CAPÍTULO IV

INTERPRETACIÓN DE LOS RESULTADOS DEL MODELO

Una vez conocida las bases del sistema, su forma de cálculo y los factores de riesgo asociados a la implantación, estamos en condiciones de profundizar en los resultados que el sistema nos entrega y la forma en que lo podemos utilizar.

Benchmarking, rediseño, reingeniería de procesos e indicadores de mejoramiento son importantes para la administración de la empresa. Un sistema de control de gestión basado en el sistema de Costeo ABC permite incrementar y mejorar la información existente facilitando las comparaciones entre procesos similares, lo que evitara la problemática de la comparación de peras con manzanas que generalmente existe al momento de efectuar comparaciones.

A continuación se analizan en mayor detalle las aplicaciones de los resultados obtenidos por el Sistema de Costeo ABC.

1. - BENCHMARKING

La comparación de procesos da luces para poder actuar.

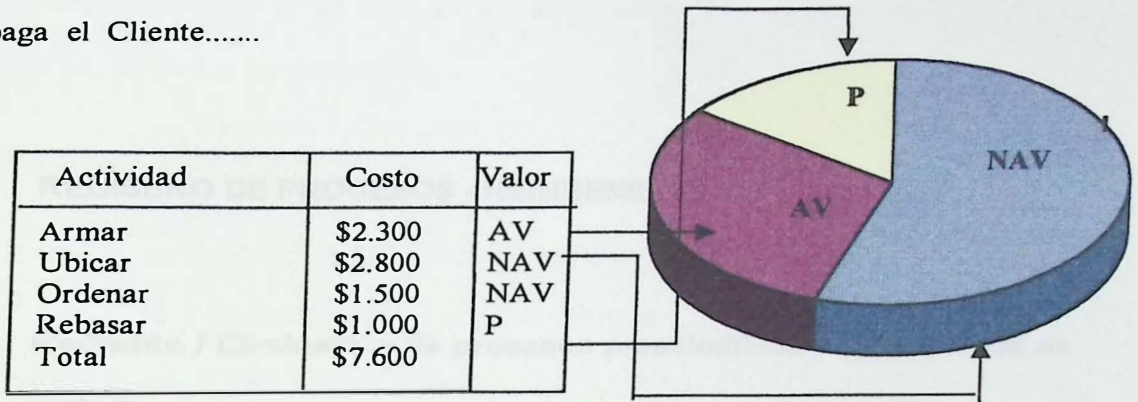
El Benchmarking, como su nombre lo indica, implica la comparación con el objeto de imitar las mejores prácticas del mercado para la misma clase de procesos. El ABC proporciona ranking a través de la obtención de indicadores y la estructura de los procesos que permite la comparación entre diversas plantas, unidades, empresas, períodos de tiempo, etc.

2. - COSTO DE ACTIVIDADES DE PÉRDIDA

Esta técnica de clasificación es popular porque permite priorizar los pasos de acción para ayudar en la rápida aceptación del sistema de control de gestión basado en la técnica del ABC. Adicionalmente como se comentó en los puntos anteriores el modelo es una buena base para la definición de procesos de rediseño y reingeniería.

Historia: Cadena del Valor

Que paga el Cliente.....



.....y que compra.

Las actividades costeadas por el proveedor interno son valorizadas por el Cliente. Agrega valor relativo(AV), No Agrega Valor relativo (NAV), o Pérdida (P).

El objetivo, en este caso, es que la definición de si una actividad o proceso agrega valor, desde el punto de vista del cliente del producto o servicio y no de una forma autoreferente. Las preguntas claves para definir si las actividades o procesos pueden ser clasificadas como de agrega, no agrega o pérdida son: Si le diéramos la opción de elegir, ¿pagaría el cliente por esa actividad?, ¿Ese monto?. O si elimináramos esa actividad ¿notaría o se preocuparía el cliente por eso?. El costeo ABC proporciona todos los elementos

necesarios para efectuar dicha clasificación al estar modelado sobre la base de actividades desarrolladas y permite tener la claridad de que montos hay involucrados por concepto de cada categoría.

3. - REDISEÑO DE PROCESOS - REINGENIERÍA

Rediseño / Eliminación de procesos prescindibles o susceptibles de mejora.

El rediseño y reingeniería de procesos pueden generar efectos importantes en los costos, la calidad del servicio/producto y en los tiempos involucrados en los distintos procesos. En general, se distinguen de los procesos de mejoramiento continuo del día a día, por la magnitud de los resultados. Es por lo anterior que en los últimos años ha sido una herramienta muy utilizada por la administración.

Para efectuar un rediseño de los procesos es crucial tener claro cómo éstos se desarrollan, en la organización, desde un punto de vista no funcional, sino tomando en consideración el objetivo principal de la organización: productos o servicios.

Esta visión es absolutamente concordante con el modelo base que se desarrolla en un costeo ABC, con la ventaja de que, además, existe una valorización de las actividades involucradas en los procesos bajo análisis,

pudiendo efectuarse sin problemas una definición de atributos de agrega o no agrega valor a las actividades.

Un ejemplo clásico de primeros indicios de necesidad de rediseño, detectados producto de un ABC es la existencia de una serie de informes en las empresas que se emiten porque:

- Siempre se han emitido.
- Una vez lo pidió el gerente general y se sigue manteniendo.
- Lo exige algún organismo fiscalizador.
- Los confecciona una persona que ha trabajado 28 años en la compañía y a pesar que dicha información puede ser consultada on - line por sistema, es lo único que hace, y nadie lo ha querido despedir.
- "Es la única forma que tengo de 'protegerme' en caso de que se produzcan fallas al sistema Computacional."

Las empresas en general no toman medidas al respecto porque se perciben como actividades de bajo costo. El método de costeo ABC, por su parte, al valorizar las actividades que hay detrás de la preparación del informe, permite conocer el costo total de dichos informes.

Si bien no es posible decidir su eliminación en forma inmediata, la metodología de costeo ABC permite identificar las actividades y/o procesos que no agregan valor y que podrían ser, por lo tanto, prescindibles.

4. - OUTSOURCING

¿Es conveniente continuar con la realización del proceso en forma interna?

Saber que cada proceso "Selección de Personal" le cuesta a la organización \$ 460.000 por persona seleccionada, no es de mucha utilidad si la organización analiza la información en forma aislada, sin compararla con el costo de ese servicio en el mercado.

Pero si eventualmente el mercado cobrara \$ 350.000 por selección. ¿Es razonable que la organización elimine el proceso de "Selección de Personal" para contratarlo directamente del mercado?.

Lo más probable es que en empresas pequeñas exista multifuncionalidad del personal que allí labora y ello se constituye en una importante restricción para eliminar procesos, ya que no se puede eliminar porciones de personas. En empresas de mayor tamaño, tal vez exista un departamento de selección de personal y en tales condiciones, la eliminación de esta área resulte conveniente. Sin embargo, no necesariamente sea ésta la decisión más adecuada, ya que existen algunos aspectos que no podemos dejar de lado a la hora de tomar una decisión de externalización.

5. - RENTABILIDAD DE LOS PRODUCTOS VALORIZADOS POR EL MODELO

Finalmente analizaremos la utilidad más obvia del modelo que es el análisis de rentabilidad de los productos.

Al entregarnos el modelo una valorización de los objetos de costo definidos como de interés para la organización, en donde el costo es la resultante de valorizar el trabajo involucrado, el esfuerzo requerido en las actividades y por consiguiente, los recursos requeridos, estamos en condiciones de analizar la rentabilidad de nuestros productos y servicios de una manera mucho más real y completa.

Tradicionalmente sólo los productos finales fueron considerados como objeto de costo, pero el Costeo ABC reconoce todas las dimensiones relevantes de la organización. Por lo tanto, los objetos de costos pueden incluir productos, clientes, mercados, canales de distribución y otros. Por lo que el resultado de generar medidas producto de los resultados del proyecto, normalmente es un incremento de la rentabilidad de la compañía.

Otra ventaja es que el modelo de costeo ABC contempla información del consumo de recursos con relación a los objetivos estratégicos. Al nivel de Proceso, esas actividades que contribuyen en conjunto a un objetivo estratégico, son identificadas y su interacción analizada, con lo cual el análisis de rentabilidad que puede ser efectuado, guarda directa relación con la estrategia de la empresa.

El costeo ABC puede ser utilizado para determinar la rentabilidad de estructuras de costo objetivo, tanto para productos o servicios existentes o para

el desarrollo de nuevos productos. Para el caso de productos y servicios existentes. La utilidad y costos pueden ser determinados, la información de actividad del costeo ABC permite a la administración entender dónde están los problemas y qué decisiones deben ser tomadas para determinar costos y nivel de utilidad esperado dado el precio de mercado existente.

CAPÍTULO V

CASO INTEGRAL COSTEO ABC

CAPÍTULO V

CASO INTEGRAL COSTEO ABC

El siguiente es un caso práctico que ha sido simplificado para efectos de mostrar las Ventajas, operaciones y beneficios del método de costeo ABC.

La Industria Fiordos S.A., líder mundial en el segmento de fertilizantes, produce dos productos básicos: AAA y BBB. Existe una gran preocupación por parte de la alta administración en relación con la pérdida de mercado que está teniendo la empresa debido a las políticas de liberación de importaciones establecida por el gobierno. Basados en esas premisas, la empresa ha decidido producir el producto más rentable, aumentando de esta forma su competitividad en el mercado. El actual sistema de rentabilidad por producto fue fuertemente criticado por el encargado de producción en función de los criterios y parámetros utilizados en la asignación y distribución de los gastos generales.

La empresa decidió utilizar la filosofía de costeo basada en actividades, con el objetivo de identificar el costo real de los productos y oportunidades reales de reducción de costos.

Se pide:

Presentar la información de costos de los productos bajo el esquema de costeo por actividades, a fin de poder ayudar a la administración a tomar la

decisión requerida.

Calcular los costos totales de fabricación y distribuir todos los gastos administrativos a los productos a base del criterio de distribución que utiliza la empresa (horas de mano de obra trabajadas) y mostrar un esquema de rentabilidad. Total por producto.

			<u>AAA</u>	<u>BBB</u>
- <i>Venta</i>	<i>miles</i>	\$	9.000	6.000
- <i>Materiales</i>	<i>miles</i>	\$	2.300	1.700
- <i>Mano de obra de producción</i>	<i>horas</i>		193.400	118.600

Actividades del proyecto

- **Revisión de los objetivos del proyecto.**
- **Definir el alcance del proyecto.**
 - **Centros de costo y número de personas.**
 - **Base de datos financiera por centro de costo.**
- **Identificar actividades.**
 - **Realizar entrevistas con responsables de los centros de costos.**
- **Elaborar lista de actividades.**
- **Obtener el porcentaje de tiempo por actividad y distribución de los gastos en las actividades.**
- **Identificar los direccionadores de costo, obtener los volúmenes y calcular la tasa por actividad.**
- **Clasificar las actividades según la cadena de valor.**
- **Calcular la rentabilidad por producto.**
- **Elaborar plan de acción para reducción de costos.**
- **Identificar el potencial de ganancia y la implementación de los planes de acción.**

**GASTOS 1993
(miles)**

CC 1.100 CC 1.200 CC 1.300 CC 1.400 CC 1.500 CC 1.600

Cuentas de Gastos	Compras	Bodega	Producción	Ventas	R.Humanos	Adm.Fin.	Total
Remuneraciones	500	300	1.700	500	400	600	4.000
Horas Extras	0	30	200	0	0	0	230
Combustible Vehículo	100	50	0	0	0	0	150
Teléfonos	200	0	0	250	0	150	600
Materias Oficina	250	50	100	150	300	350	1.200
Mantenión Vehículo	50	20	0	0	0	0	70
Viáticos	0	0	0	230	0	0	230
Energía	0	0	400	0	0	0	400
Capacitación	0	0	0	0	50	0	50
Publ.y Promoción	0	0	0	320	0	0	320
Mantenión Instalaciones	0	200	100	0	0	0	300
Arriendos Computador	0	0	0	0	0	250	250
Mantenión Maquinarias	0	0	200	0	0	0	200
Total	1.100	650	2.700	1.450	750	1.350	8.000

Entrevistas a los responsables máximos de los centros de costos, donde se identificaron las siguientes actividades realizadas por sus funcionarios, con los respectivos comentarios.

ENTREVISTA N° 1: CC 1100 COMPRAS

Actividades identificadas

- Planeamiento de compras.
- Selección y cotización de proveedores.
- Elaboración de pedidos y órdenes de compra.
- Registro de control de compras.

- Despacho y colocación O/C.
- Apoyar en la recepción e inspección de materiales.
- Apoyar en la planificación de la producción.
- Apoyar en el control de calidad de los productos terminados.
- Administración de personal.
- Selección de personal.
- Emitir comprobantes contables por las facturas de compras.

Comentarios

- El planeamiento de compras es semanal y es elaborado los viernes, a base del planeamiento de producción. Generalmente el planeamiento de producción llega atrasado, impactando directamente en nuestras actividades, lo que implica consumir aproximadamente el 10% el tiempo del personal del departamento.
- Todas las compras son hechas, con un mínimo de tres cotizaciones. Esta es una exigencia de auditoría interna en función a la falta de Confiabilidad en nuestros controles. Esto nos demanda consumir aproximadamente el 30% del tiempo del personal del departamento y el 100% de los gastos de teléfono. A su vez, esta actividad nos consume el 35% de los materiales de oficina.
- Aunque sean hechas las cotizaciones, los proveedores casi siempre son los mismos en función del plazo de entrega y de calidad.
- Elaboramos 10.000 órdenes de compra en el año 1993, lo que generó excesivos controles y registros. Para cada compra elaboramos en

promedio dos registros de control, en el correlativo de compras y en la carpeta del proveedor.

Estas actividades nos demandan el 15% y el 10% del tiempo del personal del departamento y nos consumen el 65% y el 10% de los materiales de oficina.

- Despachar y colocar las O/C en los proveedores nos demanda el 5% del tiempo del personal del departamento y el 100% de los gastos asociados a los vehículos.
- Apoyar en la recepción e inspección de los materiales y apoyar en el control de calidad de los productos terminados nos demanda en promedio un 5% del tiempo de personal del departamento para cada actividad.
- El resto de las actividades nos consume el resto del tiempo del departamento en porcentajes iguales.

ENTREVISTA N° 2: CC 1200 BODEGA

Actividades identificadas

- Recepción e Inspección de materiales.
- Almacenamiento.
- Control de ítems en stock.
- Despacho y traslado de materiales.
- Administración de personal.
- Selección de personal.

- Emitir comprobantes contables por la recepción de materiales.

Comentarios

- Para cada pedido de compra (O/C) se genera una recepción y una orden de inspección. Actualmente todo el material recibido es examinado en función de antiguos reclamos de producción. Esta actividad nos consume el 40% del tiempo del personal y el 80% del material de oficina.
- La falta de una programación de entrega por parte de los proveedores, implica un atraso en las inspecciones y por lo tanto una entrega a producción sin la debida preparación, lo que nos obliga a consumir horas extras sólo por falta de planificación.
- El almacenamiento nos demanda aproximadamente un 20% del tiempo del personal debido a la falta de instalaciones adecuadas, lo que lleva constantemente a ir cambiando las ubicaciones de los materiales a aquellos sectores que están en mejor estado. Esta actividad nos consume el 100 % de los gastos de mantención y adecuación de las Instalaciones y racks de almacenamiento.
El almacenamiento alcanzó en 1993 a 300.000 ítems.
- Existen actualmente 50.000 ítems en stock. Apenas 15.000 son utilizados con frecuencia. El control de inventario nos consume el 10% del tiempo del personal y el 20% del material de oficina.
- El transporte de las materias primas desde la bodega a los centros productivos es efectuada en dos camiones especiales, uno para cada línea de producción. La distancia recorrida anualmente es aproximadamente

de 2.000 Kms. totales. Esta actividad nos demanda el 15 % del tiempo del personal y el 100% de los gastos asociados a los vehículos.

- El resto de las actividades consumen el resto del tiempo del personal en partes iguales.

ENTREVISTA Nº 3: CC 1300 PRODUCCIÓN

Actividades identificadas

- Planeamiento de producción.
- Producción.
- Registros de la producción.
- Controles de calidad de productos terminados.
- Almacenamiento de productos terminados.
- Participar en el traslado de materiales.
- Administrar personal.
- Seleccionar personal.
- Emitir comprobantes contables por la producción.

Comentarios

- El planeamiento de producción es elaborado una vez por semana a base del pronóstico de ventas y nos demanda el 10% del tiempo del personal.
- El proceso de producción es continuo y totalmente automatizado. La planta tiene una capacidad máxima de producción de 125.000 toneladas al año. Actualmente estamos trabajando con 80% nuestra capacidad. El proceso de

producción es idéntico para los dos productos, lo que varía es la especificación de la materia prima. El proceso productivo nos consume el 50% del tiempo del personal y el 100% de las mantenciones de maquinaria e instalaciones. También consume casi el 100% de la energía eléctrica de la empresa.

- Tenemos un excelente control y registro de la producción. Actualmente son hechos tres registros de recepciones de productos terminados por día (tres turnos), lo que nos consume el 5% del tiempo del personal y el 60% de los gastos por materiales de oficina.
- Nuestros controles de calidad son muy rígidos, el 100% de la producción es inspeccionada antes de ser almacenada y embarcada. Esta actividad nos demanda el 10% del tiempo normal del personal. Las horas extras son consumidas en un 100% por esta actividad. Esta actividad también demanda el 40% de los gastos de materiales de oficina.
- El 35% de nuestra producción es almacenada en función de la programación de las fechas de embarque, y nos demanda el 5% del tiempo de personal.
- El resto de las actividades consumen el resto del tiempo del personal en partes iguales.

ENTREVISTA Nº 4: CC 1400 VENTAS

Actividades identificadas

- Atención de clientes.
- Elaboración del pedido de venta.
- Facturación.
- Despacho de productos terminados.
- Apoyar en la planificación de la producción.
- Administrar personal.
- Selección de personal.
- Emitir comprobantes contables por las ventas.

Comentarios

- Actualmente tenemos 2.000 clientes en actividad, lo que nos demanda el 30% del tiempo del personal, el 100% del gasto de teléfonos y el 100% de los viáticos de los vendedores. Nuestro potencial de mercado es 50% mayor que el actual y no tenemos vendedores suficientes para atenderlos. Precisamos contratar más vendedores.
- Planificar, desarrollar y ejecutar las campañas publicitarias y promocionales nos consume el 20% del tiempo del personal y el 100% del gasto en promociones. Durante 1993 se desarrolló un evento promocional al mes.
- La elaboración de los pedidos de ventas nos consume el 15% del tiempo del personal, y el 40% del gasto de materiales de oficina.
- Actualmente estamos recibiendo 25 pedidos por día, los que se traducen en

igual número de facturas. Esta actividad nos demanda el 5% del tiempo del personal y el 60% del gasto de materiales de oficina.

- Tenemos actualmente 50 funcionarios en el departamento. Quince de los cuales son vendedores y 35 están encargados de tareas administrativas. Por ejemplo, pronósticos de ventas, facturación, emisión de copias de facturas, mantención de clientes, etc.
- La mayor parte de nuestros esfuerzos están dirigidos a atender las áreas de contabilidad y producción.
- Actualmente estamos realizando los despachos por mes, lo que nos demanda el 10% del tiempo del personal, sin embargo, estamos atrasados en nuestras entregas, debido a la falta de puntualidad de producción.
- El resto de las actividades consumen el resto del tiempo del personal en partes iguales.

ENTREVISTA N° 5: CC 1500 RECURSOS HUMANOS

Actividades identificadas

- Administración de personal.
- Procesamiento de liquidaciones de sueldos.
- Administración de bienestar social.
- Reclutamiento y selección.
- Apoyar en las declaraciones de pago de impuestos e imposiciones.
- Emitir comprobantes contables por las liquidaciones de sueldo.

Comentarios

- El total de empleados es de 400, donde 170 son funcionarios de las líneas de producción del centro de costos de producción. En la administración del área de producción trabajan actualmente 30 personas. La actividad de administrar el personal nos demanda el 30% del tiempo del personal del departamento, un 55% del material de oficina y el 100% de los gastos de capacitación.
- La planilla de remuneraciones es procesada internamente y nos consume el 40% del tiempo del personal y el 50% del material de oficina.
- En el año 1993 fueron entrevistados 150 postulantes, siendo que apenas 45 fueron contratados, con un consumo de tiempo del 10% del personal del departamento y del 50% de gastos de materiales de oficina.
- La administración del bienestar del personal nos consume el 10% del tiempo del personal del departamento y el 5% de los gastos de materiales de oficina.
- El resto de las actividades consume el resto del tiempo del personal del departamento en partes iguales.

ENTREVISTA N°6: CC 1600 ADMINISTRACIÓN FINANCIERA

Actividades Identificadas

- Contabilización de comprobantes y análisis contable.
- Planeamiento y control del flujo de caja.

- Cuentas por pagar y emisión de cheques.
- Cuentas por cobrar y cobranzas.
- Elaboración de informes financieros.
- Determinación y pago de impuestos e imposiciones.
- Administrar personal.
- Seleccionar personal.

Comentarios

- Efectuamos aproximadamente 1.500 comprobantes contables al año. Los asientos fueron todos efectuados en el área de origen y posteriormente recibidos y revisados por contabilidad.
- La actividad de contabilizar y efectuar el análisis de cuentas no consume el 20% del tiempo del personal, el 20% del material de oficina y el 60% del arriendo del computador.
- La elaboración del flujo de caja es diaria, y nos consume el 20% del tiempo del personal y el 30% del material de oficina.
- Los registros de cuentas por pagar son elaboradas en Contabilidad y traspasadas a Tesorería para su pago. Fueron efectuados 10.000 pagos en el año 1993 por O/C relativas a materiales y 2.500 pagos por otros conceptos. Esta actividad nos demanda el 20% del tiempo y el 5% del material de oficina.
- Los registros de cuentas por cobrar son efectuados a base de las copias de facturas recibidas desde Facturación. Fueron registradas aproximadamente 25 copias de facturas por día durante el año 1993. Esta actividad nos

demanda el 10% del tiempo del personal y el 5% del material de oficina y el 100% de gastos de teléfonos.

- Actualmente estamos emitiendo 550 páginas al año de informes contables y financieros, los que consumen aproximadamente el 15% del tiempo del personal, el 40% del material de oficina y el 40% del arriendo del computador.
- La determinación y pago de impuestos e imposiciones llega a un número aproximado de 10 tipos al mes (IVA, PPM, Impuesto Unico, Leyes Sociales, Letras, etc.), esta actividad consume el 5% del tiempo del personal.

Terminada la primera fase de análisis de los costos de las actividades, debemos asignar los costos a los productos para lo cual necesitamos nueva información y requerimos de nuevas entrevistas a las áreas, con el objetivo de obtener un mayor detalle con relación a la distribución de tiempo y recursos.

ENTREVISTA N° 1. COMPRAS.

1. Planeamiento de las compras (10)

El tiempo empleado en la planificación de las compras de materias primas. Para abastecer la producción está en función de la complejidad de las materias primas. Estas materias primas que utilizan en un 60 % de elaboración del producto AAA. El 60 % restante es para la planificación del producto BBB.

2. Seleccionar proveedores (20)

Las actividades de selección de proveedores es más simplificación para las materias primas del producto BBB. En función de que ya tenemos proveedores específicos, de las 30.000 cotizaciones que realizamos en 1993, 10.000 fueron para el producto BBB. Y 20.000 para el producto AAA.

3. Elaboración de pedidos de compra (30)

Se mantiene una proporción similar de la selección de proveedores. 3.000 para BBB. Y 7.000 para AAA.

4. Registros de compras (40)

Se mantiene una proporción similar de la selección de proveedores. 6.000 para BBB. Y 14.000 para AAA.

5. Despachar órdenes de compra (50)

Se mantiene una proporción similar de la selección de proveedores. 3.000 para BBB. Y 7.000 para AAA.

ENTREVISTA N° 2 – BODEGA

6. Recibimiento e Inspección de materiales (60).

De las 10.000 inspecciones realizadas en 1993. 3.000 fueron para materias primas para producción de BBB. Y 7.000 para materia prima de AAA.

7. Almacenamiento de materiales (70)

Durante 1993 se recibieron 180.000 ítemes de materias primas para el producto BBB. Y 120.00 ítemes de materias, primas para el producto AAA.

8. Control de ítems en stock (80)

De los 50.000 ítems en stock, el 60 % son materiales para el BBB. Y el 40 % para AAA.

9. Movimientos de materiales (90)

Los productos son trasladados para alimentación de las dos líneas de producción (AAA. Y BBB.) en forma similar.

ENTREVISTA N° 3 - PRODUCCIÓN

10. Planeamiento de producción (100)

El tiempo consumido en la planificación d e la producción es el mismo para las dos líneas.

11. Producción (110)

Actualmente estamos produciendo 63.000 toneladas de AAA. Y 37.000 toneladas de BBB.

12. Registros de producción (120)

El número de registros de producción por línea de productos varía de acuerdo al volumen de producción.

13. Control de calidad (130)

Varía de acuerdo con el volumen de producción

14. Almacenamiento de productos terminados (140)

Actualmente el 70 % de las cantidades almacenadas corresponden al producto BBB. Y el 30 % al producto AAA.

ENTREVISTA N° 4 – VENTAS

15. Atención a clientes (150)

De los 2.000 clientes actuales. 1.200 corresponden a clientes del producto AAA. Y 800 al producto BBB.

16. Elaboración de pedido de venta (160)

El 40 % de los pedidos de venta corresponde al producto AAA. Estos pedidos generalmente son por una mayor cantidad de productos, en relación al 60 % correspondiente al producto BBB.

17. Facturación (170)

Ocurre en la misma relación que los pedidos de venta

18. Despacho (180)

Del total de 100 embarques realizados por mes, 60 son para el producto

AAA. Y 40 para el producto BBB.

19.Promociones (190)

Durante 1993 se desarrollaron 12 eventos promocionales con una distribución de 8 eventos para el producto AAA. Y 4 para el producto BBB.

ENTREVISTA N° 5 – RECURSOS HUMANOS

20.Administración de personal (200)

De los actuales 200 funcionarios de producción, 100 están ubicados en la línea de producción de AAA. Y 70 en BBB. Y 30 en las tareas de administración de la producción. El resto de los funcionarios que trabajan en otras áreas apoyan de igual manera y sin distribución a los dos productos.

21.Procesamiento planilla de pago (210)

Observa la misma relación de administración de personal.

22. Administración de beneficios (220)

Observa la misma relación de administración de personal.

23.Reclutamiento y selección (230)

De los 150 candidatos entrevistados, 50 son para cupos en la línea de producción de AAA. Y 35 en la línea de BBB. El resto corresponde a los demás centros de costos de la empresa.

ENTREVISTA N° 6 – ADMINISTRACIÓN FINANCIERA

No tenemos condiciones para asociar nuestras actividades a nivel de productos en forma clara, sin embargo creemos que existen los siguientes parámetros generales.

24. Contabilización de comprobantes de diario (240)

Son comprobantes que no corresponden a facturas de compras, ni a facturas de ventas. Son básicamente comprobantes de gastos, como depreciaciones, mantenciones de edificios, remuneraciones, energía y gastos generales, los que son gatillados por toda la empresa y que apoyan en un porcentaje similar a los dos productos.

25. Administración del flujo de caja (250)

Observa la misma relación de la contabilización de comprobantes.

26. Cuentas por pagar (260)

Observa la relación de los pedidos de compras para el 80% de los pagos, el 20% restante no tiene relación directa con los productos y asume la misma relación que la contabilización de comprobantes.

27. Cuentas por cobrar (270)

Observa la relación de las facturas de ventas.

28. Elaboración informes financieros (280)

Observa la relación de la contabilización de comprobantes.

29. Administración de impuestos (290)

Observa la relación de la contabilización de comprobantes.

Con base en estas informaciones, estamos en condiciones de distribuir adecuadamente el costo de las actividades a los respectivos productos. La tarea es efectuar esta distribución e indicar cual producto se deberá discontinuar.

LISTA DE ACTIVIDADES

CODIGO ACTIVIDAD	DESCRIPCION ACTIVIDAD	TIPO FUNCION	TIPO ACTIVIDAD
10	Planificar Compras	Compras	AV
20	Seleccionar Proveedores	Compras	AV
30	Emitir Orden de Compra	Administración	NAV
40	Registrar Orden de Compra	Administración	NAV
50	Despacho de Orden de Compra	Compras	NAV
60	Recepción de Materiales	Compras	NAV
70	Almacenamiento	Compras	NAV
80	Control de Stocks	Administración	NAV
90	Despacho de Materiales	Producción	NAV
100	Planificar Producción	Producción	AV
110	Producción	Producción	AV
120	Registro de Producción	Administración	NAV
130	Control de Calidad	Producción	NAV
140	Almacenamiento de Prod.Terminados	Administración	NAV
150	Atención de Cliente	Mercado	AV
160	Elaborar Pedidos	Administración	NAV
170	Facturar	Administración	NAV
180	Despachar los Pedidos	Mercado	AV
190	Planificar Publicidad	Mercado	NAV
200	Administrar Personal	Personal	NAV
210	Proceso Liquidaciones	Administración	NAV
220	Administrar Bienestar	Personal	NAV
230	Selección Personal	Personal	NAV
240	Contabilizar Comprobantes	Administración	NAV
250	Administrar Flujo de Caja	Administración	NAV
260	Administrar cuentas por cobrar	Administración	NAV
270	Administrar cuentas por pagar	Administración	NAV
280	Elaborar Informes	Administración	NAV
290	Cálculo de Impuestos e Imposiciones	Administración	NAV

LISTA DE DIRECCIONADORES

COD. ACT.	DESCRIPCION ACTIVIDAD	CODIGO DRIVER	DESCRIPCION DIRECCIONADOR	CANT. DRIVER
10	Planificar Compras	1	Nº de Planificación compras	48
20	Seleccionar Proveedores	2	Nº de Cotizaciones	30.000
30	Emitir Orden de Compra	3	Nº de Pedidos de compras	10.000
40	Registrar Orden de Compra	4	Nº de Registros de compras	20.000
50	Despacho de Orden de Compra	3	Nº de Pedidos de compras	10.000
60	Recepción de Materiales	5	Nº de Inspecciones	10.000
70	Almacenamiento	6	Nº de ítemes almacenados	300.000
80	Control de Stocks	7	Nº de ítemes de stocks	50.000
90	Despacho de Materiales	8	Nº de metros trasladados	2.000
100	Planificar Producción	9	Nº de planificación Producción	48
110	Producción	10	Volumen de Producción	100.000
120	Registro de Producción	11	Nº de Registros de Producción	720
130	Control de Calidad	10	Volumen de Producción	100.000
140	Almacenamiento de Prod.Terminados	12	Volumen de almacenado	35.000
150	Atención de Cliente	13	Nº de clientes	2.000
160	Elaborar Pedidos	14	Nº de Pedidos de ventas	6.000
170	Facturar	15	Nº de facturas	6.000
180	Despachar los Pedidos	16	Nº de Embarques	1.200
190	Planificar Publicidad	17	Nº de eventos promocionales	12
200	Administrar Personal	18	Nº de funcionarios	400
210	Proceso Liquidaciones	18	Nº de funcionarios	400
220	Administrar Bienestar	18	Nº de funcionarios	400
230	Selección Personal	19	Nº de Proc. De Selección	150
240	Contabilizar Comprobantes	20	Nº de Comprobantes Contables	1.500
250	Administrar Flujo de Caja	21	Nº de Emisiones Flujo de caja	240
260	Administrar cuentas por cobrar	22	Nº de Pagos de facturas	12.000
270	Administrar cuentas por pagar	23	Nº de copias de facturas ventas	6.000
280	Elaborar Informes	24	Nº de paginas de informes	550
290	Cálculo de Impuestos e Imposiciones	25	Nº de cierres contables	120

COSTO POR ACTIVIDAD

COD. ACTIV.	DESCRIPCION ACTIVIDAD	COSTO ACT.	COD. DRIVER	CANT. DRIVER	Costo Unit. Act.
10	Planificar Compras	50	1	48	1,04
20	Seleccionar Proveedores	437,5	2	30.000	0,01
30	Emitir Orden de Compra	212,5	3	10.000	0,02
40	Registrar Orden de Compra	75	4	20.000	0,00
50	Despacho de Orden de Compra	175	3	10.000	0,02
60	Recepción de Materiales	215	5	10.000	0,02
70	Almacenamiento	260	6	300.000	0,00
80	Control de Stocks	40	7	50.000	0,00
90	Despacho de Materiales	200	8	2.000 Km	0,10
100	Planificar Producción	220	9	48	4,58
110	Producción	1550	10	100.000 Ton.	0,02
120	Registro de Producción	145	11	720	0,20
130	Control de Calidad	435	10	100.000 Ton.	0,00
140	Almacenamiento de Prod.Terminados	85	12	35.000 Ton.	0,00
150	Atención de Cliente	630	13	2.000	0,32
160	Elaborar Pedidos	135	14	6.000	0,02
170	Facturar	115	15	6.000	0,02
180	Despachar los Pedidos	50	16	1.200	0,04
190	Planificar Publicidad	420	17	12	35,00
200	Administrar Personal	365	18	400	0,91
210	Proceso Liquidaciones	310	18	400	0,78
220	Administrar Bienestar	55	18	400	0,14
230	Selección Personal	340	19	150	2,27
240	Contabilizar Comprobantes	510	20	1.500	0,34
250	Administrar Flujo de Caja	225	21	240	0,94
260	Administrar cuentas por cobrar	227,5	22	12.000	0,02
270	Administrar cuentas por pagar	137,5	23	6.000	0,02
280	Elaborar Informes	330	24	550	0,60
290	Cálculo de Impuestos e Imposiciones	50	25	120	0,42
		8000			

COSTO POR DIRECCIONADORES

COD. DRIVER	DESCRIPCION DIRECCIONADOR	CANTIDAD DRIVER		COSTO DRIVER	COSTO UNIT. DRIVER
1	Nº de Planificación compras	48		50	1,04
2	Nº de Cotizaciones	30.000		438	0,01
3	Nº de Pedidos de compras	10.000		388	0,04
4	Nº de Registros de compras	20.000		75	0,00
3	Nº de Pedidos de compras	10.000			
5	Nº de Inspecciones	10.000		215	0,02
6	Nº de ítemes almacenados	300.000		260	0,00
7	Nº de ítemes de stocks	50.000		40	0,00
8	Nº de metros trasladados	2.000	Km.	200	0,10
9	Nº de planificación Producción	48		220	4,58
10	Volumen de Producción	100.000	Ton.	1.985	0,02
11	Nº de Registros de Producción	720		145	0,20
10	Volumen de Producción	100.000	Ton.		
12	Volumen de almacenado	35.000	Ton.	85	0,00
13	Nº de clientes	2.000		630	0,32
14	Nº de Pedidos de ventas	6.000		135	0,02
15	Nº de facturas	6.000		115	0,02
16	Nº de Embarques	1.200		50	0,04
17	Nº de eventos promocionales	12		420	35,00
18	Nº de funcionarios	400		730	1,83
18	Nº de funcionarios	400			
18	Nº de funcionarios	400			
19	Nº de Proc. De Selección	150		340	2,27
20	Nº de Comprobantes Contables	1.500		510	0,34
21	Nº de Emisiones Flujo de caja	240		225	0,94
22	Nº de Pagos de facturas	12.000		228	0,02
23	Nº de copias de facturas ventas	6.000		138	0,02
24	Nº de paginas de informes	550		330	0,60
25	Nº de cierres contables	120		50	0,42
				8.000	

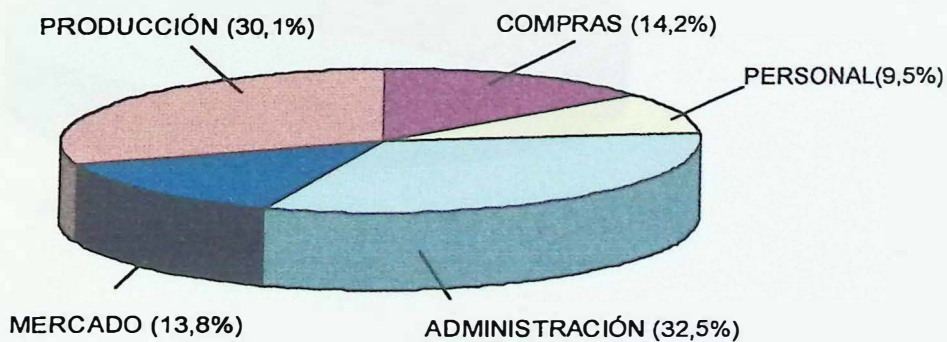
COSTO POR ACTIVIDAD Y CENTRO DE COSTOS

COD. ACT.	DESCRIPCION ACTIVIDAD	COSTO ACTIV.	CENTRO DE COSTOS				RECURSOS		ADM. Y FINAN.
			COMPRAS	BODEGA	PRODUCCION	VENTAS	HUMANOS	FINAN.	
10	Planificar Compras	50,0	50,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
20	Seleccionar Proveedores	437,5	437,5	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
30	Emitir Orden de Compra	212,5	212,5	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
40	Registrar Orden de Compra	75,0	75,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
50	Despacho de Orden de Compra	175,0	175,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
60	Recepción de Materiales	215,0	25,0	190,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
70	Almacenamiento	260,0	0,0	260,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
80	Control de Stocks	40,0	0,0	40,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
90	Despacho de Materiales	200,0	0,0	115,0	85,0	0,0	0,0	0,0	0,0
100	Planificar Producción	220,0	25,0	0,0	170,0	25,0	0,0	0,0	0,0
110	Producción	1.550,0	0,0	0,0	1.550,0	0,0	0,0	0,0	0,0
120	Registro de Producción	145,0	0,0	0,0	145,0	0,0	0,0	0,0	0,0
130	Control de Calidad	435,0	25,0	0,0	410,0	0,0	0,0	0,0	0,0
140	Almacenamiento de Prod.Terminados	85,0	0,0	0,0	85,0	0,0	0,0	0,0	0,0
150	Atención de Cliente	630,0	0,0	0,0	0,0	630,0	0,0	0,0	0,0
160	Elaborar Pedidos	135,0	0,0	0,0	0,0	135,0	0,0	0,0	0,0
170	Facturar	115,0	0,0	0,0	0,0	115,0	0,0	0,0	0,0
180	Despachar los Pedidos	50,0	0,0	0,0	0,0	50,0	0,0	0,0	0,0
190	Planificar Publicidad	420,0	0,0	0,0	0,0	420,0	0,0	0,0	0,0
200	Administrar Personal	365,0	25,0	15,0	85,0	25,0	185,0	30,0	0,0
210	Proceso Liquidaciones	310,0	0,0	0,0	0,0	0,0	310,0	0,0	0,0
220	Administrar Bienestar	55,0	0,0	0,0	0,0	0,0	55,0	0,0	0,0
230	Selección Personal	340,0	25,0	15,0	85,0	25,0	160,0	30,0	0,0
240	Contabilizar Comprobantes	510,0	25,0	15,0	85,0	25,0	20,0	340,0	0,0
250	Administrar Flujo de Caja	225,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	225,0	0,0
260	Administrar cuentas por cobrar	227,5	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	227,5	0,0
270	Administrar cuentas por pagar	137,5	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	137,5	0,0
280	Elaborar Informes	330,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	330,0	0,0
290	Calculo de Impuestos e Imposiciones	50,0	0,0	0,0	0,0	0,0	20,0	30,0	0,0
		8.000,0	1.100,0	650,0	2.700,0	1.450,0	750,0	1.350,0	

COSTO POR FUNCIONES

TIPO FUNCIÓN	COSTO FUNCIÓN
Compras	1.138
Personal	760
Administración	2.598
Mercado	1.100
Producción	2.404
TOTAL	8.000

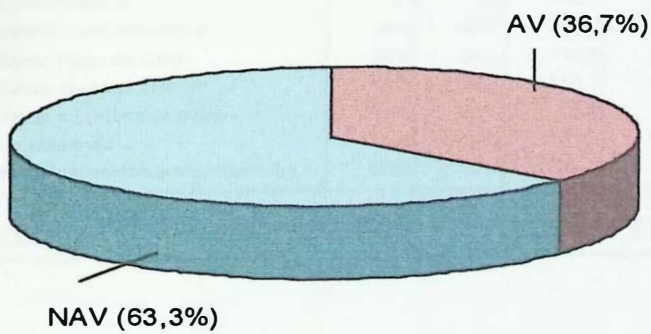
COSTO POR FUNCIÓN



COSTO DE VALOR AGREGADO

TIPO ACTIVIDAD	COSTO AV / NAV
AV	2.938
NAV	5.062
TOTAL	8.000

COSTO DE VALOR AGREGADO



COSTO POR ACTIVIDADES Y PRODUCTO

COD. ACT.	DESCRIPCION ACTIVIDAD	PROD. AAA	PROD. BBB	COSTO AAA	COSTO BBB	COSTO		COSTO TOTAL
						FUNC. AAA	FUNC. BBB	
10	Planificar Compras	60%	40%	30,0	20,0			
20	Seleccionar Proveedores	20000	10000	291,7	145,8			
30	Emitir Orden de Compra	7000	3000	148,8	63,8			
40	Registrar Orden de Compra	14000	6000	52,5	22,5			
50	Despacho de Orden de Compra	7000	3000	122,5	52,5			
60	Recepción de Materiales	7000	3000	150,5	64,5			
70	Almacenamiento	120000	180000	104,0	156,0			
80	Control de Stocks	40%	60%	16,0	24,0			
90	Despacho de Materiales	1000	1000	100,0	100,0			
100	Planificar Producción	24	24	110,0	110,0			
110	Producción	63000	37000	976,5	573,5			
120	Registro de Producción	454	266	91,4	53,6			
130	Control de Calidad	63000	37000	274,1	161,0			
140	Almacenamiento de Prod.Terminados	30%	70%	25,5	59,5			
150	Atención de Cliente	1200	800	378,0	252,0			
160	Elaborar Pedidos	40%	60%	54,0	81,0			
170	Facturar	40%	60%	46,0	69,0			
180	Despachar los Pedidos	60%	40%	30,0	20,0			
190	Planificar Publicidad	8	4	280,0	140,0	3.281,4	2.168,6	5.450,0
200	Administrar Personal	215	185	196,2	168,8			
210	Proceso Liquidaciones	215	185	166,6	143,4			
220	Administrar Bienestar	215	185	29,6	25,4			
230	Selección Personal	83	67	188,1	151,9	580,5	489,5	1.070,0
240	Contabilizar Comprobantes	50%	50%	255,0	255,0			
250	Administrar Flujo de Caja	50%	50%	112,5	112,5			
260	Administrar cuentas por cobrar	66%	34%	150,1	77,4			
270	Administrar cuentas por pagar	40%	60%	55,0	82,3			
280	Elaborar Informes	50%	50%	165,0	165,0			
290	Cálculo de Impuestos e Imposiciones	50%	50%	25,0	25,0	762,7	717,3	1.480,0
TOTALES				4.624,6	3.375,4	4.624,6	3.375,4	8.000,0

SISTEMA RENTABILIDAD POR PRODUCTO

	TOTAL EMPRESA	PRODUCTO AAA	PRODUCTO BBB
INGRESOS	15.000	9.000	6.000
COSTOS			
Mano de Obra	1.700 (1)	1.054	646
Materia Prima	4.000 (4)	2.300	1.700
Gastos generales de Producción	1.000 (2)	620	380
MARGEN DE CONTRIBUCIÓN	8.300	5.026 56%	3.274 55%
COSTOS FIJOS	5.300 (3)	3.286	2.014
RESULTADO	3.000	1.740 19%	1.260 21%

- (1) La mano de obra es distribuida a los productos en base de las horas hombres trabajadas en cada línea de producción. En 1993 se pagaron 400.000 horas hombres para las áreas productivas de la empresa (incluidas horas extraordinarias, supervisión y administración).
Las horas reales directas trabajadas en la línea del producto AAA fueron 193.400 y del producto BBB 118.600.
- (2) Los gastos generales fueron distribuidos a base de las horas de mano de obra directa.
- (3) Los gastos fijos fueron distribuidos a base de las horas mano de obra directa.
- (4) La materia prima fue asignada en función del consumo real.

COSTEO ABC (MILES \$)

	TOTAL EMPRESA	PRODUCTO AAA	PRODUCTO BBB
INGRESOS	15.000	9.000	6.000
COSTOS			
Materia Prima	4.000	2.300	1.700
Costos de actividades operacionales	5.450	3.281	2.169
MARGEN	5.550	3.419 38%	2.131 36%
COSTOS DE ACTIVIDADES R HUMANOS	1.070	580	490
COSTOS DE ACTIVIDADES ADM. Y FINANZAS	1.480	783	717
RESULTADO	3.000	2.076 22%	924 16%

Como se aprecia, las conclusiones obtenidas bajo el costeo ABC difieren de aquellas del sistema tradicional y en este caso conviene discontinuar el producto **BBB**.

CONCLUSIONES

La emisión de una opinión que permita evaluar la memoria realizada implica asumir una posición crítica respecto del grado de cumplimiento de los objetivos señalados, como así mismo, de las dificultades que impidieron desarrollar el tema de manera más amplia y clara posible.

El análisis crítico a que se hace referencia en el punto anterior lleva a concluir que “ El Mejoramiento de la Gestión Mediante una Herramienta Basada en Costear Las Actividades”, no es un tema que se agote, es mas, la búsqueda por métodos que mejoren la gestión de una organización hace que constantemente se produzcan novedades en materias de mejoramiento de la gestión.

Vale señalar que aunque este método no es nuevo, poco se ha aplicado en la actualidad, no existe una opinión lineal de los autores que abordan esta materia.

Como conclusiones, cabe señalar que se ha obtenido un conocimiento adicional en virtud que La Gestión por actividades implica estructurar de forma adecuada todos los procesos que componen la cadena de valor de la empresa,

para que al ser activadas las demandas de los clientes internos y externos del sistema, el conjunto empresarial responda en forma eficiente.

Es importante señalar como conclusión específica que la contabilidad de costos por actividades plantea no sólo un modelo de calculo de costos de las actividades empresariales, siendo el calculo de costos de los productos un subproducto material, pero no principal, de este enfoque, sino que constituye un instrumento fundamental de análisis y reflexión estratégica tanto de la organización empresarial como del lanzamiento y explotación de nuevos productos, por lo que su campo de acción se extiende desde la concepción y diseño da cada producto hasta su explotación definitiva.

En materia de beneficios proporcionados por este modelo nos facilita un costo mas preciso por líneas de productos, particularmente donde son significativos los Costos Generales de producción no relacionados con el volumen y se procesan diversas líneas de Productos. Es flexible para analizar otros objetos de costos además de productos, tales como procesos, áreas de responsabilidad y clientes. Se apoya en una base lógica y aceptable, lo que hace más comprensible el calculo y gestión de costos.

Ahora bien, si nos centramos en las limitaciones que sufre este modelo podemos destacar; se conoce poco de las consecuencias de adoptar ABC en cuanto al comportamiento humano y organizacional. Existe además un problema práctico tal como la selección de Driver.

**MEJORAMIENTO DE LA GESTIÓN MEDIANTE UNA HERRAMIENTA
BASADA EN COSTEAR LAS ACTIVIDADES**

Finalmente, invitar a que se siga ahondando en un tema que todavía tiene mucho que ofrecer, proporcionando una alternativa de desarrollo profesional muy interesante.

BIBLIOGRAFÍA

- Reingeniería de proceso de negocio, : Oscar Barros Vera.
un Planeamiento metodológico. Edición 1994
- Gestión de Empresas con una visión : Hax Arnaldo y
Estratégica. Majluf Nicolas
- Reingeniería de Procesos: Una : Kovacevic Antonio.
herramienta para mejorar la Revista de Administración
Competitividad. y Economía.
Pontificia Universidad Católica.
Edición Septiembre 1994.
- Reingeniería : Olvide lo que usted : Hammer Michael y Champy
sabe sobre cómo debe funcionar James, Edición 1994.
una empresa, casi todo está errado.

**MEJORAMIENTO DE LA GESTIÓN MEDIANTE UNA HERRAMIENTA
BASADA EN COSTEAR LAS ACTIVIDADES**

Los Costos: Un Enfoque Tradicional y Costeo ABC. : Price Waterhouse, Curso 1994.

**ABC Costing. : Arturo Troncoso U., Seminario
1997**