

Capítulo

10

Sistemas de control administrativo



Diseñar y analizar sistemas de control administrativo, haciendo hincapié en el sistema denominado “contabilidad por áreas de responsabilidad” apoyado en la filosofía del costeo basado en actividades.

Al terminar de estudiar este capítulo, el alumno deberá ser capaz de:

- Definir qué es control administrativo.
- Explicar los tres tipos básicos de control, dando un ejemplo de cada uno e indicando la diferencia entre ellos.
- Exponer los tres objetivos básicos de un sistema de control administrativo en función de los beneficios que generan a las empresas.
- Diseñar, de acuerdo con las etapas que se explicarán en este capítulo, un sistema de control administrativo aplicado a cualquier área de la empresa.
- Definir la contabilidad por áreas de responsabilidad.
- Explicar tres ventajas de la contabilidad por áreas de responsabilidad.
- Dar dos razones de la importancia que tiene la integración de la estructura organizacional con la contabilidad por áreas de responsabilidad, para poder implantar dicho sistema.
- Justificar en un sistema de control administrativo la separación de partidas controlables y no controlables, proporcionando dos ejemplos de ambas partidas.
- Señalar cuáles son los estándares que fijan los objetivos de cada área de responsabilidad, los cuales servirán para efectuar el control administrativo en cada centro de responsabilidad financiera, y dar ejemplos de cada uno.
- Diseñar informes de actuación de las diferentes áreas que integran la empresa, a partir de una estructura dada y de acuerdo con los requisitos establecidos en el capítulo.
- Señalar cuáles son las funciones de los centros de responsabilidad financiera y ejemplificar.

■ A. Naturaleza

Al inicio de este libro se explicó que la contabilidad administrativa tiene un objetivo triple: ayuda a planear, a tomar decisiones y a ejercer control administrativo. Se han analizado algunas herramientas que facilitan el control administrativo, como los costos estándar, los presupuestos, el modelo costo-volumen-utilidad, costeo basado en actividades, etc. Sin embargo, carecerían de sentido si no existieran sistemas de información contable que las integran, ayudando a efectuar adecuadamente el control administrativo. Corresponde a este capítulo el estudio y análisis de los sistemas de información para ejercer el control administrativo y de la forma en que deben utilizarse. La contabilidad por áreas de responsabilidad apoyada en el costeo con base en actividades es un sistema de información que cumple con lo anterior.

Primero analizaremos la importancia de contar con un buen sistema de control administrativo, sus objetivos, las principales etapas para diseñarlo, la naturaleza de la contabilidad por áreas de responsabilidad, la estructura organizacional como premisa para implantar dicho tipo de contabilidad, el análisis de partidas controlables y no controlables, la asignación de los costos indirectos a las áreas, los informes de actuación de las áreas de responsabilidad financiera, etcétera.

■ B. Importancia del control administrativo

Hemos comentado que la única estrategia que tienen las empresas mexicanas para sobrevivir y competir ante la apertura comercial es la cultura de la calidad, que implica un compromiso hacia el mejoramiento continuo, que se logra al implementar un sistema de costeo basado en actividades que dará liderazgo en costos y una diferenciación. Ello obliga a las empresas a contar con un sistema de información que permita monitorear los logros en eficiencia y efectividad. Recordemos que cualquier sistema que no se controla, se degenera. Si efectivamente se quiere vivir esa cultura de calidad, es indispensable diseñar un excelente sistema de control administrativo.

Toda organización es perfectible; es decir, siempre puede mejorar determinadas áreas para lograr los objetivos fijados por la administración. Si se acepta que todo es perfectible y que toda organización debe estar dispuesta a encontrar sus fallas y corregirlas, resulta obvia la importancia que tiene un correcto control administrativo. Ese control sólo es posible si se cuenta con un sistema de información para cuantificar las fallas y los aciertos, de modo que constantemente se estén corrigiendo los errores y capitalizando los aciertos, lo cual traerá como consecuencia el incremento del valor de la empresa.

Es errónea la idea, muy arraigada en algunas organizaciones, de que un sistema de control administrativo sólo es útil para diagnosticar fallas; también muestra los aciertos de la administración, con el fin de que se capitalicen en planes futuros. Resulta vital conocer las fallas y los aciertos para lograr una superación constante. Se alcanzará esa superación en la medida en que se posea un sistema de información que permita ejercer un buen control administrativo. En el capítulo 1 se definió el control administrativo como el proceso mediante el cual la administración se asegura de que los recursos sean obtenidos y usados eficientemente en función de los objetivos planeados. En la sociedad mexicana, donde los recursos son escasos y las necesidades múltiples, no se puede concebir una empresa desinteresada en la eficiencia y efectividad.

Cuando las organizaciones se administran sin apoyarse en sistemas de control administrativo, no se tiene información importante (y por ende, el control necesario) para detectar a tiempo las desviaciones y tomar las acciones correctivas con oportunidad.

Debemos recordar que, cuando en las organizaciones los sistemas financieros, humanos, contables, de mercadotecnia, de calidad de producción no controlan su funcionamiento adecuadamente, tienden al caos. De ahí que, para las empresas, el reto de poner en práctica sistemas de control administrativo sea imperioso, especialmente en un panorama en el que la formación de bloques económicos y la competitividad se incrementan.

■ C. Tipos de control

La tabla 10-1 muestra los tres sistemas más utilizados para ejercer el control administrativo, que sirven de guía para determinar el tipo de control que debe ser implantado según el tipo de empresa de que se trate.¹

Los tres tipos de control pueden ser utilizados por cualquier organización. En la mayoría de los casos, los contadores han empleado el sistema de control después de la acción. Sin embargo, es recomendable ser creativos e introducir en la información contable el control direccional mediante el análisis de sensibilidad, y reducir así la brecha entre los resultados y los objetivos planeados. En esta forma se sustituye el método de control después de la acción por el método direccional. En el capítulo 5 se describieron las grandes ventajas de la simulación para planeación, sobre todo como marco de referencia para el control administrativo.

¹ Backer y Jacobsen, *Contabilidad de costos. Un enfoque administrativo y de gerencia*, McGraw-Hill, 1970, p. 557.

Tabla 10-1 Sistemas de control administrativo

| Sistema | Descripción | Ejemplo |
|------------------------------|--|--|
| Control guía y direccional | Los resultados se pueden predecir y las acciones correctivas deben efectuarse antes de completar la operación. | Un vuelo espacial donde se planean y se aplican acciones correctivas antes del alunizaje. Durante el vuelo se van aplicando acciones correctivas que previamente fueron estudiadas. No se espera estudiarlas hasta que aparecen los problemas, ya que sería inoportuno llegar a ese punto para corregir el curso de la acción. |
| Control selectivo | Consiste en la verificación de muestras de una operación específica con el fin de detectar si cumple los requisitos previstos, y de esta manera determinar si se puede continuar con el proceso. | Como ejemplo de este método se encuentra el control de calidad, en la modalidad que emplean muchas empresas de producción masiva. |
| Control después de la acción | Una vez que la operación ha concluido, se miden los resultados y se comparan con un estándar previamente establecido. | Los presupuestos son el ejemplo típico de este sistema de control. |

■ D. Objetivos del control administrativo

El control administrativo en las organizaciones contribuye al logro de los siguientes objetivos: diagnosticar, comunicar y motivar. A continuación se explica cada uno de ellos.²

1. Diagnosticar

El control administrativo es una herramienta que durante la actuación o toma de decisiones de la administración permite descubrir áreas problema o áreas de aciertos, para corregir una situación o capitalizar un acierto. La finalidad del control administrativo es preventiva más que correctiva.

Para mostrar este objetivo consideremos la situación de una persona que goza actualmente de salud aparente y, por tanto, no solicita atención médica. Solicitaría ayuda cuando advirtiera síntomas obvios de enfermedad, pero puede ser que cuando vaya a ver al médico sea demasiado tarde. El hecho de no sentir dolor no siempre es sinónimo de salud. Si se hace un análisis total y se detecta algún padecimiento, se está a tiempo de curarse. Si no se hubiera hecho el análisis total, no se habría encontrado a tiempo la enfermedad; cuando se descubriera sería demasiado tarde. Así como en el campo de la salud se hace hincapié en la utilización de la medicina preventiva, el control administrativo también está básicamente orientado a la prevención de situaciones críticas. Pretende diagnosticar a tiempo, para evitar quiebras de empresas. Como comentamos en la sección que versa sobre la importancia del control administrativo, muchas empresas mexicanas no habrían fracasado si hubieran tenido buenos sistemas de control.

2. Comunicación

Otro de los objetivos básicos del control es proporcionar un medio de comunicación entre las personas que integran la organización. Esto se logra informando los resultados de las diversas actividades que se lleven a cabo dentro de la empresa. También es un medio para

² Newman H., William, *Constructive Control*, Prentice-Hall, Englewood Cliffs, N.J., 1976, p. 6.

que el subordinado conozca las pautas que servirán de guía y base para que su jefe evalúe periódicamente su actuación. Un buen sistema de control administrativo debe estar orientado a detectar lo que cada ejecutivo debería coordinar en relación con las actividades bajo su control. La aplicación de la administración por excepción no tendría sentido si no hubiera un medio para descubrir los síntomas.

3. Motivación

El ser humano necesita ser estimulado. Requiere incentivos para que contribuya al logro de los objetivos de la compañía; pero también requiere que los objetivos de la empresa no se encuentren en conflicto con sus objetivos personales o con los de su grupo social. De haber oposición de objetivos, los primeros objetivos perjudicados son los de la empresa.

Todo cambio propuesto en una empresa genera resistencia, inclusive a veces antes de analizar las ventajas y desventajas del cambio, por el solo hecho de ser algo desconocido. De esta actitud surge la necesidad de ser muy cautelosos al implantar cambios o modificaciones, anticipándose a través del conocimiento del elemento humano para que se compruebe la conveniencia de dichos cambios. Es necesario actuar con suma prudencia y discreción, en especial si se trata de algún cambio relacionado con la medición de la actuación del personal; es decir, dirigido a ejercer el control administrativo, como es el caso de los costos estándar, de los presupuestos y de la contabilidad por áreas de responsabilidad.

Normalmente, el personal involucrado rechaza todos los sistemas de control administrativo *a priori*. Por excelente que sea la herramienta que se va a implantar, se debe motivar a todos los afectados a identificar dicha herramienta como un medio de superarse y desarrollarse. Más que para beneficiar a la empresa, es necesario hacer notar que esta nueva herramienta servirá de termómetro para indicar las fallas o aciertos del personal.

Una de las formas mediante las que se puede convencer más efectivamente al personal de la empresa sobre la bondad de un sistema de control administrativo es haciéndolo participe del diseño del sistema y del establecimiento de los objetivos y metas que se espera lograr en cada una de las áreas a su cargo.

Asimismo, es necesario mostrar la gran ayuda que es para los responsables de las áreas o unidades contar con este tipo de información, factor que sin duda va a producir una mejor administración. Es también saludable que la alta gerencia esté atenta a las ideas y sugerencias que le proporcionen los empleados una vez se implante el sistema, porque no se puede negar que son los afectados quienes mejor pueden asesorar sobre los problemas que se presentan cuando se implanta un sistema.

Lo más importante, al implantar cualquier sistema de control, es el convencimiento del personal de la bondad de la herramienta puesta a su servicio, ya que una vez aceptado el nuevo sistema por los empleados su implantación es sencilla y exitosa.

■ E. Etapas para diseñar un sistema de control administrativo

1. Definición de los resultados deseados

El diseño de un buen sistema de control debe iniciarse en función de un objetivo fijado por la administración, determinando el conjunto de acontecimientos deseables en el futuro. Una vez más queda demostrada la interacción entre planeación y control. En esta etapa se debe tratar de que los resultados deseados se expresen en dimensiones cuantificables. Supongamos, por ejemplo, que se desea que el rendimiento sobre la inversión sea de 20%, con un margen de 10% y una rotación de 2. Recordemos: lo que no se puede medir, no se puede evaluar y lo que no se publica jamás se mejora.

Las estructuras mentales particulares en ocasiones hacen fijar objetivos muy generales, lo que impide un buen control. Sólo es posible lograr un control adecuado si los objetivos han sido claramente especificados, es decir, medidos y publicados.

Una vez expresados los resultados de manera cuantificable, deben ser relacionados con las personas que en forma directa o indirecta tengan que ver con los objetivos fijados por la administración, ya que el comportamiento humano influye en forma significativa sobre el éxito de cualquier proceso. Lo adecuado es dividir los objetivos deseados en subobjetivos, para facilitar los ajustes en las diferentes secciones de la organización y lograr que el personal participe en la obtención de los resultados.

Siguiendo con el ejemplo de rendimiento deseado, habría que determinar con cuánto va a contribuir cada director divisional, cuáles activos va a tener bajo su control, qué ingresos se esperan de él, etcétera.

2. Determinación de las predicciones que guiarán hacia los resultados deseados

Es errónea la idea de que el control administrativo consiste exclusivamente en comparar lo efectivamente producido con lo deseado. Un control administrativo efectivo es el que se preocupa por determinar con anticipación los elementos de predicción que durante el proceso del control ayudarán a la obtención de los resultados deseados.

Los elementos predictivos son indicadores para detectar desviaciones respecto a lo planeado y corregir oportunamente las fallas. A continuación se verán algunas formas de definir los elementos predictivos.³

- a) *Cambios en los niveles medibles de los insumos.*
Por ejemplo, si se prevé un cambio en los sueldos, se puede asegurar que ello implicará un nuevo gasto. Un contrato de compra de materiales va a generar costos futuros y de embarque.
- b) *Complejidad del proceso.*
El grado de complejidad con que se conduce la operación provee una buena base para determinar lo que habrá de efectuarse; por ejemplo, el número mensual de llamadas por teléfono de una gerencia de seguros ayudará a pronosticar el trabajo que habrá en los próximos meses.
- c) *Síntomas.*
Aunque los síntomas no afectan directamente a los resultados, pueden influir y ayudar a predecir; por ejemplo, el ausentismo indica baja moral del personal. Por eso se dice que la función de los elementos predictivos es evitar que aumente la brecha entre lo deseado y lo real, aplicando las acciones correctivas ante los primeros síntomas de desviación.

3. Determinación de los estándares de los elementos predictivos en función de los resultados

Lo que se pretende en esta etapa es fijar el nivel que se considera aceptable y con el cual se harán las comparaciones. Es decir, cada elemento predictivo necesita un estándar en función de los resultados deseados, de manera que se vea por simple comparación cuándo se debe aplicar una acción correctiva. Por ejemplo, para el departamento de finanzas, el hecho de que un cliente no respete las condiciones de pago en un mes no es grave, en principio, pero tres o cinco clientes morosos en un mes ya pueden generar un problema de liquidez.

³ Anthony, Dearden y Vancil, *Management Control Systems*, Irwin, Inc., Homewood, Illinois, 1972, p. 199.

Es recomendable que estos estándares sean flexibles; es decir, que ante circunstancias especiales puedan adaptarse. Una compañía puede aumentar su inventario, es decir, salirse de su pronóstico o estándar ante una posible escasez de materia prima.

4. Especificación de flujo de información

El éxito de un sistema de información para ejercer el control administrativo dependerá de aplicar la filosofía de la calidad del servicio; habrá que preguntarle a cada responsable de las áreas de línea o bien de *staff*, lo siguiente:

- ¿Qué indicadores quieres que se te informen?
- ¿Cada cuándo quieres que se te envíen?
- ¿Cómo quieres que se te presenten?

Para ello, se necesita distinguir entre dos grupos diferentes de usuarios de la información:

- Quiénes toman decisiones dentro de la línea.
- Quiénes no toman decisiones dentro de la línea.

Los primeros actúan en forma rápida, ya que son los que tienen mayores conocimientos sobre determinado problema y sin duda habrán de lograr encauzar determinada actividad.

El flujo de información para el segundo grupo dependerá de la función que cumpla dentro de la organización, ya que generalmente no está en el campo de la toma de decisiones, sino en planeación o estudio de problemas específicos.

Debe evitarse que el flujo de información origine fricciones entre ambos grupos al participar un miembro del grupo directivo en algunas acciones correctivas. Lo más importante en esta etapa, independientemente de los canales de información que se establezcan, es que los administradores estén seguros de la confiabilidad y de la relevancia de la información que están manejando.

5. Evaluación y aplicación de la acción correctiva

Antes de iniciar la acción correctiva se requiere un análisis de cada elemento predictivo para detectar dónde se encuentra realmente la falla y no emprender acciones correctivas sin estar seguros de la efectividad del remedio. Por ejemplo, un incremento en el desperdicio de materia prima puede deberse parcialmente a fallas mecánicas, pero el problema grave puede ser que la moral del grupo sea muy baja.

Junto con el análisis anterior se deben evaluar las diferentes acciones correctivas que pueden emprenderse para solucionar los problemas, discutiendo las ventajas y desventajas de cada una.

La elección final y aplicación de la acción correctiva deben ser responsabilidad del ejecutivo de línea, de modo que dicha acción no perturbe la secuencia normal de actividades. En esta etapa, el administrador debe preguntarse si es imprescindible planear nuevamente; es decir, corregir el curso de acción actual, en función de la corrección propuesta, de tal forma que la brecha entre lo presupuestado y lo real se haga cada vez menor.

■ F. Contabilidad por áreas de responsabilidad

Analizaremos a continuación un sistema de información específico para realizar el control administrativo. Este sistema se denomina contabilidad por áreas de responsabilidad.

Es necesario establecer la diferencia entre este sistema de información y la contabilidad tradicional. Se puede decir que en su forma clásica la contabilidad está orientada a generar

información sobre los resultados obtenidos por funciones en la empresa. Por ejemplo, en el estado de resultados se informa del costo de producción, de gastos de administración y de gastos de ventas, lo cual sirve de marco de referencia para comparar en relación con los gastos presupuestados del costo de ventas así como de cada una de las funciones de venta y administración. Sin embargo, dicho análisis es pobre porque no se llega al verdadero problema, ya que se tiende a encubrir a las personas que provocan las fallas, llevando a la irresponsabilidad ante los errores cometidos. Esta situación origina la necesidad de elaborar un sistema de información orientado no a evaluar funciones, sino a informar sobre la actuación de las diferentes áreas o unidades de la organización, a través de un análisis de sus procesos y actividades. Al frente de éstas está un responsable sobre los gastos e ingresos en que se incurran; con este sistema los superiores están informados sobre los resultados de la gestión y podrán aplicar las medidas que consideren convenientes. Por otro lado, la administración debe tener un apoyo para aplicar la administración por excepción, a fin de lograr mayor eficiencia y efectividad de los recursos que se manejan.

Las áreas o centros de responsabilidad que se pueden generar en una organización son de muy diversos tipo y número. Por ejemplo, a niveles altos, una división o dirección de alguna función pueden ser un área de responsabilidad; a niveles bajos, un taller de mantenimiento o un grupo tecnológico de producción que se dedica a fabricar determinadas piezas para un producto, también puede ser un área o centro de responsabilidad. El número de áreas de responsabilidad depende de la estructura de la compañía; habrá tantas áreas de responsabilidad como sea necesario para mantener un buen sistema de control administrativo. Cuanto más elevada se encuentre un área dentro del organigrama de la empresa, mayor será su radio de acción y, por tanto, su responsabilidad.

La esencia de cualquier área de responsabilidad radica en la relación de resultados respecto a insumos. Toda área o centro recibe insumos; por ejemplo, materiales y mano de obra. Dichos insumos son procesados con la ayuda de ciertos activos, dando por resultado bienes o servicios tangibles o intangibles. Estos últimos pueden ser insumos para otras áreas y así sucesivamente, hasta llegar al último consumidor; sin embargo, el punto medular para detectar la productividad de las áreas es la relación insumos-resultados; debe tratarse de traducirlos en términos monetarios para tener un común denominador que permita comparar dicha relación. Para traducirlos a términos monetarios se multiplica la cantidad física por el costo estándar unitario o precio unitario. Los insumos expresados en la forma anterior reciben el nombre de *costos*, los resultados, el de *ingreso*. Dichos resultados serán comparados con lo realmente obtenido.

En nuestra definición de control administrativo que se ha subrayado que su objetivo es verificar si los insumos se están utilizando con eficiencia y efectividad. Para saber si un área de responsabilidad utiliza correctamente los recursos, se aplica el análisis de eficiencia a través del enfoque de costeo basado en actividades. Por otro lado, la efectividad de dicha área se medirá analizando en qué medida los resultados que están generando concuerdan con los objetivos de la compañía.

1. Ventajas de la contabilidad por áreas de responsabilidad

1. Facilita la correcta evaluación de la actuación de los ejecutivos de la empresa. Proporciona información y señala las áreas que lograron su objetivo, las que lo superaron, etcétera. Siempre hay un responsable a cargo de cada área.
2. Ayuda a la aplicación de la administración por excepción. Permite a cada administrador comparar entre su presupuesto y lo realmente obtenido para atender las variaciones significativas, especialmente a detectar qué actividades o procesos no agregan valor y deben ser eliminados.
3. Sustituye la presentación tradicional de los resultados, favoreciendo una mejor delimitación de responsabilidades.
4. Motiva a utilizar la administración por objetivos o por resultados, ya que separa el objetivo principal de la empresa en subobjetivos destinados a cada área, señalando a cada ejecutivo las

pautas para lograrlo. Por ejemplo, indica al centro de costos los estándares por cumplir y la producción a alcanzar; al centro de ingresos, su cuota a lograr y composición de áreas a vender, etcétera.⁴

2. La estructura de la organización como fundamento del sistema de contabilidad por áreas de responsabilidad

El sistema de contabilidad por áreas de responsabilidad no se podrá implantar en una empresa donde no esté perfectamente definido el papel que juega cada uno de los miembros de la organización; por ello, es necesario que esté perfectamente delimitada la autoridad y responsabilidad de cada uno, de manera que nunca ocurra una situación de la cual nadie es responsable. Este sistema se basa en la existencia de una persona responsable de lo que ocurra dentro de cada área, de tal forma que en un momento dado pueda explicar las razones que provocaron ciertos hechos en los cuales el sistema de control administrativo está interesado. Ésta es una premisa sustancial que, si no es totalmente comprendida en la organización, hace perder sentido a la aplicación del sistema de control.

Es lamentable encontrar empleados con muchos años de trabajo en una empresa que aún no tienen definida su función, porque la alta gerencia no ha encarado la tarea de elaborar un organigrama, no sólo con la distribución de los puestos que existen, sino con las actividades que se esperan de cada empleado, su autoridad y responsabilidad, de manera que cada miembro del personal sepa qué se espera de él, para poder conocer si está cumpliendo o no con esos fines. No hay nada más frustrante para una persona que no saber a dónde la quieren llevar y si está haciendo bien o mal las cosas. Todo ello sucede cuando no se define claramente la organización de la empresa. Esto se debe evitar elaborando un manual de organización.

A continuación se verá un ejemplo que servirá de base en lo que resta de estudio en el capítulo (véase la figura 10-1). En el modelo se observa la organización de una empresa con tres divisiones: Bienes de Capital, Enseres y Alimentos, que realizan por su cuenta funciones de producción y venta. Además, existe una dirección de mantenimiento para toda la empresa, una de finanzas y una de recursos humanos.

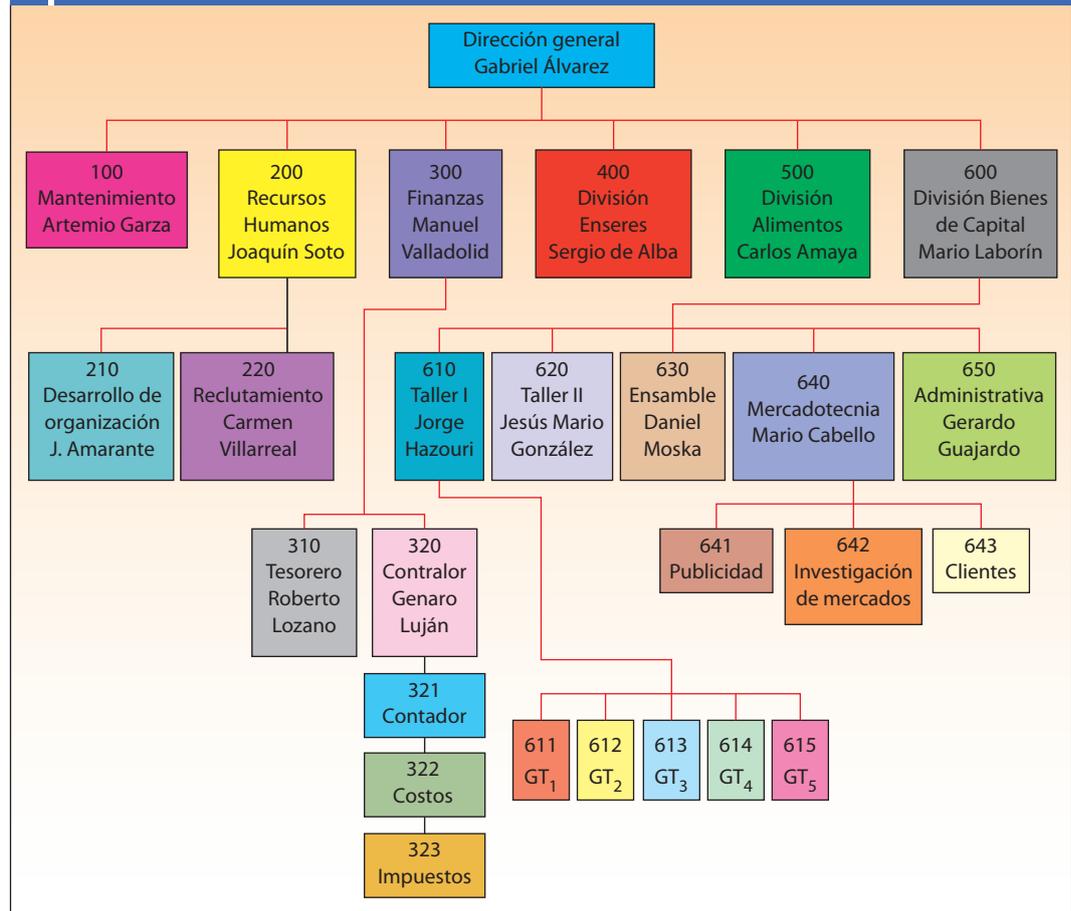
En el tercer nivel hay personas responsables de ciertos departamentos; por ejemplo, en Finanzas existen el tesorero y el contralor; en Recursos Humanos; el gerente del Departamento de Desarrollo Organizacional y el de Reclutamiento y Selección de Personal. En la división Bienes de Capital, el jefe del taller I, del taller II, de Ensamble, el director de Mercadotecnia y el director administrativo de la división.

En el cuarto nivel, en Producción, existe un responsable del grupo tecnológico, que forma parte del taller I, de la división Bienes de Capital. Como se puede apreciar, el organigrama expresa la función que cada empleado cumple en la organización. Sin embargo, además de dicho organigrama es necesaria la existencia de un manual donde se aclaren las funciones, desde el director general hasta el encargado del grupo tecnológico del taller I de la división Bienes de Capital.

Ligada a la necesidad que se tiene de contar con una organización clara y concreta está la obligación de determinar quién ha de ser el encargado o responsable de cada una de las unidades o áreas de responsabilidad que serán evaluadas dentro del sistema. Un sistema de control se justifica en tanto sirve a las personas para su mejoramiento y desarrollo dentro de la empresa, y a ésta para diagnosticar fallas y aciertos, corrigiendo los primeros y capitalizando los segundos, en coordinación con cada uno de los responsables, actividad que sería imposible sin personas a cargo de esas funciones. También es aconsejable, para facilitar el objetivo de comunicación del sistema, codificar dichas áreas; esta codificación puede ser numérica (con numeración arábiga o romana), alfabética o bien una combinación de ambas, alfanumérica; ello dependerá de cuál ayude más a la comunicación entre los interesados del sistema.

⁴ Newman H., William, *op. cit.*, p. 10.

FIGURA 10-1 Organigrama general y estructura de una empresa de tamaño medio



■ G. Partidas controlables y no controlables

Una vez que se han determinado las áreas, sus responsables y la codificación respectiva, toca determinar en cada una de las áreas de responsabilidad el control que se tendrá de las partidas que utiliza dicha unidad. Las partidas controlables son la clave para evaluar la actuación de los ejecutivos. En el capítulo 2, al hablar de clasificación de costos, se explicó que un costo controlable es el realizado por una persona que tiene autoridad y responsabilidad sobre su incurrencia. Se ha explicado que la esencia de este sistema de áreas de responsabilidad radica en evaluar centros de responsabilidad financiera y no funciones.

Es necesario delimitar cuáles conceptos controlan dichos centros o áreas, porque en última instancia lo que servirá de punto de apoyo para analizarlas será el diagnóstico de las partidas controlables; esto no quiere decir que el ejecutivo responsable de un área sólo se preocupe de las partidas controlables, porque existen ciertas partidas que aunque no sean controlables para él, se deben mostrar en su reporte de actuación, para analizar el cuidado que tiene al administrar los recursos encomendados a él. Por ejemplo, la depreciación de la maquinaria del grupo tecnológico dos, no es controlable para el jefe del grupo tecnológico, porque el monto de la inversión y de la depreciación fue decidido por el director de la división. Sin embargo, el jefe del grupo tecnológico es responsable del cuidado de dicha maquinaria, aunque para él el gasto por depreciación no sea controlable. Es necesario que al responsable de cada área se le informe no sólo de sus partidas controlables, sino también de las no controlables para él, pero que se están utilizando en su área o unidad. (Véase figura 10-2.)

Es frecuente escuchar afirmaciones como la siguiente: “todos los costos variables son controlables y los fijos no”. Es erróneo. Por ejemplo, el sueldo del director de finanzas es un costo fijo, pero controlable para el director de la empresa, que es quien tiene la responsabilidad de fijar el sueldo de dicho ejecutivo.

Otra afirmación que es común escuchar es que los costos fijos son incontrolables durante cierto tiempo. Por ejemplo, suele afirmarse que no se puede modificar el alquiler de un almacén estipulado en el contrato, lo cual tiene validez durante un periodo específico. De las dos opciones anteriores se desprende que la posibilidad de control depende de dos variables: primero, el nivel de la organización al que se esté refiriendo, y segundo, el periodo específico. De las dos opciones anteriores se puede concluir que a niveles altos de la organización la mayoría de los gastos son controlables y que cambiar ciertos costos fijos respecto a un periodo también sucede sólo a niveles altos. Los costos que a plazo corto no son controlables, a largo plazo pueden llegar a serlo.

■ H. Evaluación de las diferentes áreas de responsabilidad

Se explicó que la eficiencia con que se maneja un área depende de la relación de sus insumos y resultados. Dicha relación puede ser medida comparando lo que agrega valor respecto a lo que no agrega valor. La manera en que se realiza esta comparación depende de la naturaleza del área de responsabilidad de que se trate. No es igual el análisis de un centro de costos, que el de un centro de utilidades; deben considerarse los matices de las áreas de responsabilidad y elaborar el estudio basado en actividades con el cual se medirá la eficiencia de dicha unidad.

Todos los centros de responsabilidad generan resultados (producen algo) y a su vez todos tienen insumos (consumen recursos). Por tanto, la clasificación se organiza en función de la dificultad de medir ambos factores y la relación entre ellos. De acuerdo con este criterio, los principales tipos de centros de responsabilidad son:

1. Centros de costos estándar.
2. Centros de ingresos.
3. Centros de gastos discrecionales.
4. Centros de utilidades.
5. Centros de inversiones.

1. Centros de costos estándar

Este sistema de control parte del principio de que se pueden medir los resultados multiplicando su cantidad física por el costo unitario estándar de cada producto obtenido. Se detectan así las variaciones del área de producción, ya sean bienes o servicios, lo que se produce en la empresa y en el área específica.

Generalmente, el director de producción es evaluado y controlado en función de su manejo eficiente de los estándares bajo el enfoque de costeo basado en actividades.

Este sistema de control debe incluir ciertos aspectos cuantificables aparte de los costos estándar, como normas de calidad, uso de la capacidad instalada, etc., lo cual también se debe indicar en forma estandarizada. También es conveniente analizar ciertos datos cualitativos, como rotación de personal, moral del grupo, etcétera.

2. Centros de ingresos

Trata de medir la captación de mercado, expresada en términos de ventas, lo cual puede ser comparado con lo que cuesta lograr esas ventas. Este centro supone el establecimiento de un

presupuesto de ingresos de ventas y de gastos de venta, de tal manera que periódicamente se pueda comparar lo presupuestado y se justifiquen las diferencias; por ejemplo, Mercadotecnia de la división Bienes de Capital.

Al igual que en un centro de costos, existen muchos factores que no pueden ser medidos; por ejemplo, la fijación de precios, la imagen del producto, etc., pero que deben analizarse para evaluar la actuación de los ejecutivos de dicha área.

3. Centros de gastos discrecionales

Algunas áreas de la organización no pueden ser medidas como centros de costos estándar o de ingresos. Estas áreas son las administrativas: contraloría, relaciones industriales, departamento legal, investigación y desarrollo, finanzas, etc., cuya misión principal es servir a la línea.

Claro está que a todos ellos se les asigna un presupuesto de gastos, el cual se compara periódicamente con lo realizado. Pero su efectividad y eficiencia no podrán ser traducidas en términos monetarios. De aquí se desprende que el control de gastos no es representativo de la actuación de los ejecutivos; sin embargo, tener un presupuesto de gastos motiva a los responsables a mantenerlo, ajustándose a él. Pero debe recordarse que lo esencial para evaluar al responsable es la calidad del servicio prestado.

4. Centros de utilidad

Los centros de costos estándar y de ingresos ya comentados miden básicamente un subconjunto de la utilidad de la organización a que pertenecen. Es necesario mantener la independencia de actuación de cada uno de los subconjuntos, para que no haya interferencia. Sin embargo, cuando se quiere tener una visión completa de la actuación es necesario descentralizar, de tal forma que una persona sea responsable de ingresos y costos; es decir, el control se ejercerá tanto en lo referente al manejo del área productiva como al área de mercados.

Lo importante aquí es que un centro de utilidades permite medir los insumos y resultados, y las relaciones entre ellos, dejando que la utilidad sea una medida integral de la actuación al evaluar insumos, mercados y la interacción entre ellos; por ejemplo, las divisiones Enseres, Alimentos y Bienes de Capital. En el capítulo 11 veremos con más detalle cómo evaluar a los ejecutivos de estos centros.

5. Centros de inversión

La diferencia entre un centro de utilidad y uno de inversión es que lo que se mide en este último es la forma como se han manejado los activos o recursos asignados a un área o división de la compañía.

Éstos son los principales centros de responsabilidad financiera que pueden ser utilizados en cualquier organización; sin embargo, la pregunta a contestar es: ¿cuál es mejor? Todos lo son: lo interesante es aplicar el más adecuado en cada circunstancia.

Es importante hacer hincapié que los diferentes reportes que se generen en los distintos centros de responsabilidad financiera, deben ser diseñados de acuerdo con la filosofía y marco conceptual que se ha estudiado en el capítulo 3, referente a costeo basado en actividades, es decir, que se muestre cada proceso haciendo énfasis en aquellas actividades que no agregan valor, de tal manera que se propicie el proceso de un continuo mejoramiento.

I. Informes de las áreas de responsabilidad

Ya se explicó en la última fase del diseño de un sistema de control administrativo que gran parte del éxito de éste depende de la forma en que se maneje la información. Dicho flujo de información deberá contestar las tres interrogantes: ¿A quién se va a informar? ¿Cuándo? ¿Cómo?

Junto con esas tres preguntas es necesario que los informes sean relevantes y oportunos. Por un lado, se debe excluir la información que no ayude a ejercer el control administrativo, de manera que lo informado ofrezca datos que faciliten la administración por excepción por parte de los responsables. Por otro lado, que sean oportunos, o sea, que se emitan a tiempo para que se apliquen las acciones correctivas en el momento preciso.

A continuación se muestran los tipos de informes del área 612 del grupo tecnológico del taller I (figura 10-2); del área 610 del taller I (figura 10-3) y del área 600 división Bienes de Capital (figura 10-4). Junto con ellos se presenta el flujo de información que va desde el grupo tecnológico 2, área 612, hasta el área 010 que es el de la dirección general (figura 10-5).

Como se puede observar en las figuras 10-2, 10-3 y 10-4, se hace hincapié en mostrar al ejecutivo responsable; en el lado derecho de su reporte, lo que agrega valor y lo que no agrega valor del periodo sobre el que se está informando. Al lado izquierdo lo que agrega valor y lo que no agrega valor de lo acumulado al año; esto último, para que se puedan detectar las áreas de oportunidad y se puedan tomar las acciones correctivas adecuadas para lograr su objetivo.

Uno de los problemas esenciales de la contabilidad por áreas de responsabilidad, para determinar el costo de cada área, es la distribución de los costos que no se identifican con ningún área, pero que sirven a varias. Estos costos se prorratean entre aquellos departamentos productivos y de servicio beneficiados, por ejemplo: ¿cómo distribuir la depreciación del edificio de la empresa?, ¿cuánto le corresponde a la división Bienes de Capital, a la división Enseres y a la división Alimentos?, ¿cuánto a Mantenimiento, Finanzas, Recursos Humanos? Quizá se pueda cuestionar de una manera más detallada y dentro de la división Bienes de Capital cuánto le corresponde al taller I, al taller II y a ensamble. Ésta no es una tarea fácil. Al proceso de realizar esta distribución de costos entre las áreas productivas y de servicio se le conoce como prorrato primario.

FIGURA 10-2 Enfoque mensual del grupo tecnológico 612 del taller I, de la División Bienes de Capital

| INFORME MENSUAL | | | | |
|----------------------|-----------------|--|---------------|-----------------|
| Área 612 | | | | |
| Grupo Tecnológico | | Responsable: Ing. Juan Martín Meléndez | | |
| Mes: Marzo | | Acumulado | | |
| Actividad: Fundición | | | | |
| Agrega valor | No agrega valor | | Agrega valor | No agrega valor |
| | | Costos controlables: | | |
| 3 000 | (300) | Materiales | 10 000 | (2 000) |
| 1 000 | (150) | Materiales indirectos | 4 000 | (1 100) |
| 5 000 | (380) | Mano de obra | 16 000 | (3 150) |
| 1 500 | (120) | Energéticos | 5 000 | 1 300 |
| 300 | (115) | Varios | 1 000 | (300) |
| <u>10 800</u> | <u>(1 065)</u> | Total | <u>36 000</u> | <u>(7 850)</u> |
| | | Costos no controlables: | | |
| 10 000 | — | Depreciación | 30 000 | — |
| 3 000 | — | Sueldo Ing. Meléndez | 9 000 | — |
| <u>13 000</u> | <u>—</u> | Total | <u>39 000</u> | <u>—</u> |

FIGURA 10-3 Informe mensual del área 610 del taller I

| INFORME MENSUAL | | | | |
|-------------------------|-----------------|----------------------------------|--------------|-----------------|
| Área 610 | | | | |
| Taller I | | Responsable: C. P. Jorge Hazouri | | |
| Mes: Marzo | | Acumulado | | |
| Agrega valor | No agrega valor | | Agrega valor | No agrega valor |
| Costos controlables: | | | | |
| 12 000 | (1 300) | Grupo tecnológico 1 | 38 000 | (6 120) |
| 10 800 | (1 065) | Grupo tecnológico 2 | 36 000 | (7 850) |
| 15 000 | (2 350) | Grupo tecnológico 3 | 45 000 | (5 530) |
| 19 000 | (3 100) | Taller I | 58 000 | (7 915) |
| <hr/> | <hr/> | | <hr/> | <hr/> |
| 56 800 | (7 815) | Total | 177 000 | (27 415) |
| Costos no controlables: | | | | |
| 18 000 | (1 510) | Grupo tecnológico 1 | 54 000 | (4 915) |
| 23 000 | — | Grupo tecnológico 2 | 69 000 | — |
| 25 000 | (1 310) | Grupo tecnológico 3 | 75 000 | (13 150) |
| 29 000 | (2 020) | Taller II | 87 000 | (16 390) |
| <hr/> | <hr/> | | <hr/> | <hr/> |
| 95 000 | (4 840) | Total | 285 000 | (34 455) |

Junto con el problema del prorrateo primario mencionado en el párrafo anterior, la organización enfrenta el de distribuir los costos de los departamentos de servicio entre los departamentos o áreas que se ven beneficiados con dichos servicios, lo que se conoce como prorrateo secundario. Un ejemplo sería la forma de distribuir los costos de recursos humanos entre las divisiones Bienes de Capital, Enseres y Alimentos; Finanzas y Mantenimiento, de acuerdo con el organigrama presentado en la figura 10-1.

Ambos prorrateos se deben efectuar tomando en consideración para cada partida el mejor criterio relacionado con su generador de costo (*cost driver*). Recordemos que el enfoque actualmente es minimizar los prorrateos; es decir, se debe tratar de identificar lo más posible cada partida con su causa-efecto.

Como se puede apreciar, no es tarea fácil llevar a cabo ambas distribuciones o asignaciones de costos, sobre todo cuando se implanta en la empresa la contabilidad por áreas de responsabilidad. Ésta descansa en la división entre partidas controlables y no controlables para fines de evaluación de la actuación de cada área; de ello resulta un reto muy interesante la implantación de este sistema contable que trae consigo la necesidad de establecer criterios claros y correctos en la distribución de los costos para evitar que el espíritu de dicho sistema de información se diluya.

Recordemos lo expuesto en el capítulo 3, para evitar este problema de prorrateo, lo mejor es aplicar el sistema de costos por actividades y adaptarlo en cada caso. No olvidemos que entre menos sean los costos prorrateados mejor calidad tenemos en la información de costos; sin embargo, vemos una metodología para llevar dicha asignación.

Todos los costos que sean asignados o distribuidos deben aparecer en los reportes de actuación, como partidas no controlables, porque se supone que el responsable del área no decidió la forma de la distribución y utilización de cierto servicio. Hay autores que sostienen que en el reporte de un área no deben incluirse las partidas no controlables; otra corriente, a la cual se adhiere el autor, afirma la necesidad de la inclusión aclarando cuáles son controlables y cuáles no, para que el responsable también conozca en cuántos costos se incurren en forma indirecta para que su área funcione y lo que cuesta a la empresa.

FIGURA 10-4 Informe mensual del área 600 de la División de Bienes de Capital

| INFORME MENSUAL | | | | |
|--|-----------------|----------------------------|----------------------------------|-----------------|
| Área 600 División Bienes de Capital | | | Responsable: C. P. Mario Laborín | |
| Mes: Marzo | | | Acumulado | |
| Agrega valor | No agrega valor | | Agrega valor | No agrega valor |
| Costos controlables: | | | | |
| 56 800 | (7 815) | Taller I | 177 000 | (27 415) |
| 37 900 | (5 302) | Taller II | 200 000 | (29 322) |
| 45 000 | (6 727) | Ensamble | 224 000 | (31 831) |
| 10 000 | (1 320) | Mercadotecnia | 60 000 | (7 187) |
| 8 000 | (1 150) | Administrativo | 30 000 | (3 150) |
| 19 000 | (2 625) | División Bienes de Capital | 75 000 | (6 274) |
| <hr/> | <hr/> | | <hr/> | <hr/> |
| 176 700 | (24 939) | Total | 766 000 | 105 179 |
| Costos no controlables: | | | | |
| 95 000 | (4 840) | Taller I | 285 000 | (34 455) |
| 100 000 | (6 381) | Taller II | 300 000 | (27 192) |
| 80 000 | (3 742) | Ensamble | 240 000 | (16 813) |
| 35 000 | (893) | Mercadotecnia | 100 000 | (14 121) |
| 5 000 | (1 215) | Administrativo | 20 000 | (1 390) |
| 20 000 | (815) | División Bienes de Capital | 70 000 | (2 178) |
| <hr/> | <hr/> | | <hr/> | <hr/> |
| 335 000 | (17 886) | Total | 1 015 000 | (96 149) |

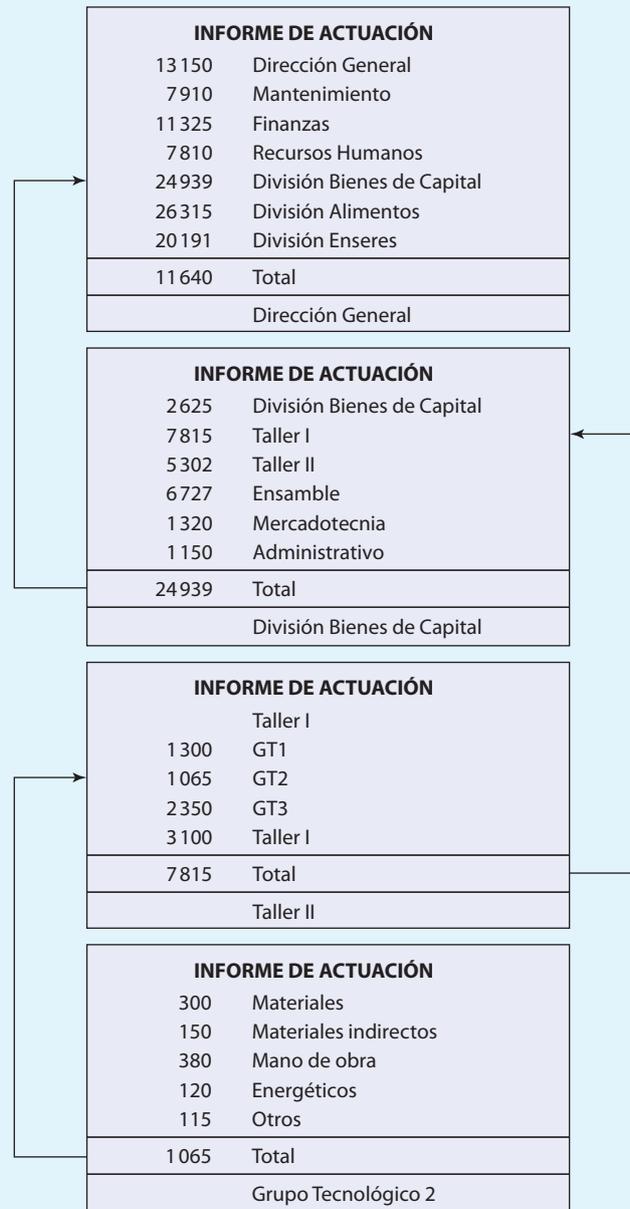
Respecto a la asignación de los costos de los departamentos de servicio, en los de línea es necesario tener mucho cuidado en su distribución porque pueden ocurrir las siguientes circunstancias: si se les cobra a las áreas de línea el uso que hagan del servicio, pueden dejar de utilizarlo; sin embargo, para la empresa, dicho departamento de servicio significa un gasto independientemente del uso que hagan de él las áreas productivas. Un método aconsejable para optimizar su uso es asignar una cantidad global a cada área de la línea. Todos los servicios, se utilicen o no, significan un gasto para la empresa.⁵

Un método adecuado para realizar la asignación o distribución de los costos de las áreas de servicio entre los departamentos de línea es el siguiente:

1. Cada departamento de servicio debe elaborar su presupuesto maestro o anual, utilizando la técnica de presupuesto base cero, de manera que cada área de servicio determine correctamente la cantidad y calidad de servicio que va a prestar.
2. Se seleccionarán las bases para efectuar la reasignación de los costos, teniendo en cuenta que el denominador o base que se elija representa lo mejor posible los beneficios que se generan a los departamentos de operación. En este punto se debe tener en cuenta el *cost driver*, “generador de costo de dicho departamento”, para realizar una distribución correcta del costo del departamento. Normalmente las bases que se eligen permanecen constantes durante varios años, hasta demostrar que ya no tiene sentido su empleo como herramienta de asignación de los costos. Al seleccionar la base es necesario que

⁵ Horngren T., Charles, *Contabilidad y control administrativo*, Diana, 3a. impresión, 1977, edición original en inglés publicada por Prentice-Hall, p. 401.

FIGURA 10-5 Reporte de los costos controlables en las áreas donde se tienen actividades que no agregan valor durante el mes de marzo*



* En este diagrama podremos apreciar la secuencia que siguen los informes a través de diferentes niveles dentro de la organización desde el área 612, que es el grupo tecnológico GT2; dicha información es parte del área 610, que es el taller I y a su vez es parte del área 600, que es la división Bienes de Capital y ésta a su vez es parte del área 010, que es la Dirección General.

tenga relación con el tipo de servicio proporcionado; por ejemplo, para distribuir mantenimiento, la base más adecuada es horas de mantenimiento utilizadas en cada área, en el departamento de Recursos Humanos, el número de empleados de cada área, etc. También son importantes la relación y la facilidad del proceso de distribución, ya que se debe evitar confusiones en la asignación.

3. Se obtiene una tasa de aplicación dividiendo el costo del departamento de servicio entre la base elegida de los departamentos en que va a ser asignado el costo del mismo.

$$\text{Tasa de distribución} = \frac{\text{Costos presupuestados del departamento}}{\text{Base elegida}}$$

4. Se lleva a cabo la distribución propuesta entre los departamentos que utilizaron el servicio. Algunas recomendaciones que pueden ser útiles cuando una empresa considera cómo distribuir los costos de los departamentos de servicios, son las siguientes:⁶
- La tasa de aplicación siempre debe ser aplicada sobre los costos presupuestados del departamento de servicio; en ningún caso se justifica que el departamento de servicio distribuya sus costos reales. Es decir, no tiene por qué transferir sus deficiencias a los demás departamentos.
 - Nunca la asignación a un departamento de operación debe estar establecida en función de la cantidad de servicio que ha sido solicitado por los demás departamentos o áreas, ya que ello puede llevar a confusiones.
 - De ser posible, se debe controlar el comportamiento de los costos de cada área de servicio y que fueron asignados a las áreas de operación. En diferente forma se deben controlar los costos variables y fijos que originó el servicio prestado a cada área; es decir, aplicando la técnica de presupuesto flexible, lo cual traería grandes ventajas de información para los responsables de las áreas y sería más equitativa la distribución de los departamentos de servicio.



Ejemplo

Asignación de costos indirectos

La compañía Nevado de Colima, S.A., cuenta con los siguientes departamentos, cada uno considerado como un área de responsabilidad (véase figura 10-6):

| Departamentos de línea | Departamentos de servicio |
|------------------------|---------------------------|
| Mezclado | Control de Calidad |
| Enfriado | Mantenimiento |
| Moldeo | Finanzas |
| Terminado | Recursos Humanos |

La compañía se dedica a fabricar bombas de agua para pozos profundos. Con la siguiente información, efectúe el prorrateo primario y secundario. Los costos presupuestados de las partidas utilizadas por diferentes departamentos de servicio y de línea son:

| | |
|---------------------------|------------------------------------|
| Depreciación del edificio | \$90 000 fijo totalmente |
| Energéticos | \$3 600 fijo + \$0.05 por kilowatt |
| Servicios públicos | \$4 500 fijo + \$0.2 por empleado |
| Varios | \$.05 por metro cuadrado |

⁶ *Ibid.*, p. 405.

El área de la empresa es de 45 000 metros cuadrados. Información sobre las bases a utilizar para prorrateo primario:

| | Metros cuadrados | Empleados | Kilowatts usados |
|--------------------|------------------|-----------|------------------|
| Mezclado | 5 000 | 62 | 6 000 |
| Enfriado | 6 000 | 25 | 1 500 |
| Moldeo | 10 000 | 38 | 2 100 |
| Terminado | 9 000 | 43 | 1 900 |
| Control de Calidad | 2 000 | 6 | 300 |
| Mantenimiento | 3 000 | 12 | 500 |
| Finanzas | 6 000 | 40 | 360 |
| Recursos Humanos | 4 000 | 14 | 70 |
| Total | 45 000 | 240 | 12 730 |

Información respecto a las bases para efectuar el prorrateo secundario:

| | Horas maquinado | Piezas producidas |
|--------------------|-----------------|-------------------|
| Mezclado | 30 000 | 48 000 |
| Enfriado | 6 000 | 12 000 |
| Moldeo | 21 000 | 7 000 |
| Terminado | 3 000 | 43 000 |
| Control de Calidad | | |
| Mantenimiento | | |
| Finanzas | | |
| Recursos Humanos | | |
| Total | 60 000 | 110 000 |

Bases de asignación del prorrateo primario

La depreciación del edificio se asigna con base en metros cuadrados ocupados:

$$\text{Tasa de aplicación} = \frac{\$90\,000}{45\,000} = \$2 \text{ por m}^2$$

Energéticos: en lo referente a la cuota fija se asignará por partes iguales entre los departamentos y la parte variable de acuerdo con la base ya estipulada. Base para energéticos parte fija:

$$\frac{\$3\,600}{8 \text{ deptos.}} = \$450 \text{ por departamento}$$

De donde la ecuación de aplicación será $Y = 450 + \$0.50 \text{ (kW)}$.

Servicios públicos: la cuota fija se asignará por partes iguales a los departamentos y la variable en función de la base establecida. Base para servicios públicos parte fija:

$$\frac{4\,500}{8 \text{ deptos.}} = \$562.5$$

$$Y = 562.5 + \$0.2 \text{ por empleado}$$

Varios se prorratean en función de metros cuadrados.

Distribución secundaria

Departamento de Recursos Humanos:

$$\frac{\text{Costo}}{\text{Núm. empleados}} = \frac{\$16\,950}{226} = \$75 \text{ por empleado}$$

Departamento de Finanzas:

$$\frac{\text{Costo}}{\text{Núm. de departamentos}} = \frac{\$35\,670}{226} = \$5\,945$$

$$\frac{\text{Costo}}{\text{Horas de maquinado}} = \frac{\$24\,000}{60\,000} = \$0.4 \text{ por hora maquinada}$$

Departamento de Control de Calidad:

$$\frac{\text{Costo}}{\text{Unidades producidas}} = \frac{\$22\,000}{110\,000} = \$0.2 \text{ por unidad}$$

Como se puede apreciar de acuerdo con la anterior información, las bases de prorrateo fueron: el departamento de Recursos Humanos se distribuirá con base en empleados; Finanzas en partes iguales exceptuando Recursos Humanos; Mantenimiento con base en horas de maquinado.

FIGURA 10-6 Prorrateo primario y secundario de los costos indirectos

| EL NEVADO DE COLIMA, S.A. | | | | | | | | |
|--|-------------------------|-----------------|----------------------|---------------------------|------------------|---------------|-----------------|-----------------|
| Análisis departamental | | | | | | | | |
| | Recursos humanos | Finanzas | Mantenimiento | Control de calidad | Terminado | Moldeo | Enfriado | Mezclado |
| Costos indirectos de los departamentos | \$7 832 | \$19 507 | \$10 040 | \$10 526 | \$195 046 | \$176 000 | \$140 000 | \$79 000 |
| Primario | | | | | | | | |
| Depreciación | 8 000 | 12 000 | 6 000 | 4 000 | 18 000 | 20 000 | 12 000 | 10 000 |
| Energéticos | 453 | 468 | 475 | 465 | 545 | 555 | 525 | 750 |
| Servicios públicos | 565 | 570 | 565 | 564 | 571 | 570 | 567 | 574 |
| Varios | 100 | 125 | 75 | 50 | 225 | 250 | 150 | 125 |
| Secundario | | | | | | | | |
| Distribución de Recursos Humanos | \$16 950 | 3 000 | 900 | 450 | 3 225 | 2 850 | 1 875 | 4 650 |
| Distribución de Finanzas | | \$35 670 | 5 945 | 5 945 | 5 945 | 5 945 | 5 945 | 5 945 |
| Distribución de Mantenimiento | | | \$24 000 | | 1 200 | 8 400 | 2 400 | 12 000 |
| Distribución de Control de Calidad | | | | \$22 000 | 8 600 | 1 400 | 2 400 | 9 600 |
| Costeo de los departamentos de línea | | | | | \$233 357 | \$215 970 | \$165 862 | \$122 644 |



Caso Ramipadi

El principal accionista de operaciones de Ramipadi está estudiando cambios en el paquete de remuneraciones del gerente de cada uno de los restaurantes propiedad de la compañía. Ramipadi inició en 2008, cuando Andrés Ramírez abrió el primer restaurante de la cadena. Actualmente es la mayor cadena de restaurantes a nivel mundial que sirve comidas rápidas. Un informe anual reciente incluyó los siguientes comentarios en una sección titulada: “Los restaurantes Ramipadi, donde la tecnología con CSLyV (calidad, servicio, limpieza y valor).”

En el estilo de los gigantes empresariales, Andrés Ramírez diseñó un nuevo tipo de sistema de producción. Ramipadi eliminó del negocio de alimentos rápidos las conjeturas, al aplicar procedimientos que aumentaron en forma geométrica la productividad, al mismo tiempo que aseguraban la calidad y una agradable experiencia al comer fuera de casa. Según afirmó un experto, el secreto del éxito de Ramipadi fue “la entrega rápida de alimentos de alta calidad preparados en un ambiente de evidente cortesía”. Según afirmó otro experto, el secreto fue la capacidad de Ramipadi para iniciar y mantener sus sistemas de control de calidad en toda una red de concesionarias dedicadas y que trabajan con tesón.

Ramipadi mantiene durante todo el año un programa de entrenamiento para todos los niveles de operaciones. El centro de entrenamiento se encuentra en la ciudad de Puebla. Los gerentes de los restaurantes tienen que pasar un curso intensivo en ese centro de capacitación en el cual se insiste en el sistema de valores CSLyV.

Entre las alternativas relacionadas con el programa de remuneración de los gerentes de cada restaurante se incluían las siguientes:

Alternativa A:

El plan ya existente en el cual el sueldo del gerente de cada restaurante consistía en:

- Un sueldo base o fijo.
- Una prima trimestral que recompensaba la capacidad para cumplir con objetivos prefijados en las áreas de:
 - a) Costos de mano de obra
 - b) Costos de alimentos y papel
 - c) CSLyV
 - d) Proyecciones de volumen

1. El sueldo fijo: después de estudiar cada mercado en el que se tenía restaurantes, Ramipadi estableció tres categorías de sueldos de acuerdo con las tasas de mano de obra prevalentes y otros factores económicos. La categoría I, la más alta, por lo general se aplicaba a las grandes áreas metropolitanas; la categoría II se aplicaba a áreas más pequeñas

donde las influencias industriales y rurales sobre el mercado de mano de obra eran aproximadamente iguales, y la categoría III se aplicaba a mercados de pueblos pequeños con poca influencia industrial. Además, dentro de cada escala se concedían aumentos anuales por méritos propios, de acuerdo a la clasificación del empleado como excelente, satisfactorio o aun dentro del grupo de nuevos empleados.

2. La prima: el cumplir con los costos óptimos de mano de obra de los empleados, calculados de acuerdo con el volumen de ventas proyectado y a las necesidades de los empleados para cada mes del trimestre, le daba derecho al gerente a una prima de 5% del sueldo base.

El supervisor de área y el gerente del restaurante, determinaban el objetivo del costo de los alimentos y del papel, sobre la base de los precios en vigor, la mezcla del producto y otros factores de operación relacionados con el restaurante. Al cumplir con el objetivo previamente establecido el gerente obtenía otra prima de 5%.

El anexo siguiente, es parte del informe mensual de visitas administrativas en el que se clasifican los factores CSLyV, de cada restaurante. De acuerdo con la clasificación promedio del trimestre los restaurantes se clasificaban como A, B o C. Los gerentes de los restaurantes A, recibían una prima de 10% del sueldo base; los gerentes de los B, 5% y los gerentes de C no recibían primas.

Además, el gerente recibía una prima de 2.5% del incremento sobre las ventas del año anterior, hasta un tope de 10% del sueldo base. Si el volumen del restaurante resultaba afectado en forma importante por circunstancias de operación fuera del control del gerente, el gerente regional podía conceder un desembolso semestral de 5% del sueldo base.

Por lo tanto, la prima de incentivos anual máxima para un gerente de restaurante de tipo A que cumpliera con todos los objetivos era 20% del sueldo base más 10% adicional del sueldo por los incrementos de volumen en el restaurante.

Las primas que se otorgaban por cumplir los objetivos de costos se pagaban trimestralmente, mientras que aquellas por cumplir con los estándares CSL y V, y por los aumentos en volumen se pagaban en forma semestral.

Un grupo de gerentes de restaurantes protestó porque el plan existente era demasiado complicado. Algunos gerentes también se quejaron sobre la indebida subjetividad y la insistencia exagerada en los aumentos en volumen.

Alternativa B:

El sueldo base del gerente de restaurante se determinaría inicialmente de acuerdo con el sistema de categorías que se describió en la Opción A. Después de esto el gerente sería clasificado en forma mensual por los empleados de operaciones regionales de acuerdo con seis factores: calidad, servicio,

limpieza, capacidad de entrenamiento, volumen y utilidad. Cada factor se calificaría como 0 por no satisfactorio, 1 por satisfactorio y 2 por excelente. El gerente cuyo total semestral fuera 12 obtendría una prima de 40% del sueldo base por año y medio, un resultado de 11 obtendría una prima de 35% y así sucesivamente. Al final del año se determinaría un promedio de los dos resultados semestrales y el gerente recibiría un aumento de sueldo de 12% para un resultado de 12, de 11% para un resultado de 11 y así sucesivamente, descendiendo hasta un punto en el cual probablemente el gerente sienta deseos de ir a trabajar con un competidor.

Alternativa C:

El sueldo base del gerente de restaurante se determinaría por el sistema de categorías en la alternativa A. La prima sería 10% de cualquier aumento en ventas, más 20% de la utilidad (siempre y cuando la utilidad bruta ascendiera a, por lo menos, 10% de las ventas brutas). La prima máxima que se pagaría sería 50% del sueldo base.

Un estudio de los programas de remuneración utilizados por los competidores de Ramipadi hizo que se incluyeran otras alternativas en el análisis:

Alternativa D:

El programa de remuneración del gerente de restaurante tiene un sueldo base relativamente bajo con una prima de seis meses de 10% de cualquier aumento en ventas sobre el nivel de ventas

más alto de los seis meses anteriores. No existe limitación en cuanto al monto de la prima pagada.

Alternativa E:

El programa de remuneración del gerente de restaurante tiene un sueldo base relativamente bajo, con una prima de seis meses de 20% de la utilidad de operación del restaurante. No existe limitación al tamaño de la acumulación de primas.

Alternativa F:

Al gerente de restaurante se le paga un sueldo base alto, que se estima sobre las ventas del año anterior del restaurante. En el paquete de remuneración no se incluye un programa de primas. Quienes se desempeñen por encima del promedio pueden aspirar a ascensos para administrar restaurantes con niveles de ventas más altos.

Se pide:

1. ¿Qué criterios debe tomar en cuenta el principal accionista de operaciones de Ramipadi al diseñar un plan de remuneraciones para los gerentes de sus restaurantes individuales?
2. Utilizando los criterios que se relacionaron en el punto 1, evalúe las seis alternativas de programas de remuneración (A-F) señaladas en este problema.
3. ¿Cuál plan recomendaría usted que adoptara el principal accionista de operaciones de Ramipadi? (No se limite a las seis alternativas señaladas en este problema.)

ANEXO

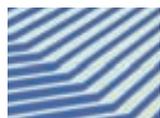
PARTE DE UN INFORME DE INSPECCIÓN

| Pregunta núm. | SECCIÓN I (Exterior) | Calificación de la partida |
|------------------|--|-------------------------------|
| 1 | ¿El área a una distancia de una cuadra del restaurante está libre de toda basura? | |
| 2 | ¿Se muestran apropiadamente las banderas y se encuentran en buena condición? ¿Están los letreros de entrada, de salida y de la carretera en excelentes condiciones? | |
| 3 | ¿Se encuentran los recipientes para la basura en excelente estado de conservación y limpios? ¿Se recoge la basura según sea necesario? | |
| 4 | ¿Se encuentran el estacionamiento y los jardines tan limpios, libres de basura y bien conservados como se pudiera razonablemente esperar para esta temporada del restaurante? ¿Reflejan estas áreas un programa de mantenimiento excelente? ¿Está bien controlado el flujo del tránsito? | |
| 5 | ¿Las aceras que rodean el edificio y el exterior del edificio reflejan un excelente programa de mantenimiento? ¿Durante estas visitas se observó que estas áreas se mantuvieran en forma apropiada? | |
| 6 | ¿Estaban encendidas cuando debieran estarlo todas las luces interiores y exteriores, y estaban limpias las ventanas? | |

Total de la sección =

| SECCIÓN II | | |
|------------------------------|---|---------------------------------------|
| Pregunta número. | (Interior del restaurante, antes de la compra de los alimentos) | Calificación de la partida |
| 7 | ¿Tenían el mantenimiento adecuado los baños? ¿Tenían el mantenimiento adecuado el vestíbulo interior y la zona del comedor? | |
| 8 | ¿Muestran uniformidad los temas de promoción en el restaurante? | |
| 9 | ¿El tablero del menú está en excelente estado de conservación y limpio? ¿Se encuentran disponibles cerca de todas las cajas registradoras las servilletas y popotes para refrescos? | |
| 10 | ¿Es buena la apariencia general de todas las estaciones? ¿Tiene un mantenimiento adecuado todo el acero inoxidable? | |
| 11 | ¿Existe el número adecuado de empleados de despacho y administración trabajando para esta temporada del negocio y están ubicados de forma adecuada? | |
| 12 | ¿Tienen todos los empleados los uniformes apropiados de Ramipadi? ¿Están debidamente motivados y su conducta general proporciona una buena imagen? | |
| 13 | ¿Todas las personas en el mostrador utilizan el Método de los Seis Pasos, y el tiempo que dedican a atender a cada cliente cumple con los estándares de Ramipadi? | |
| Total de la sección = | | |

| SECCIÓN III | | |
|-----------------------------|---|--|
| Pregunta número. | (Después de que se realiza el pedido) | Calificación de la partida de alimentos |
| 14 | ¿El subtotal, el impuesto y el total que se le cargó fue exactamente correcto y recibió el cambio correcto? | |
| 15 | ¿Se colocó su pedido en forma apropiada en la bolsa de tamaño adecuado, en la bandeja correcta y todos los envases dieron apariencia de orden? ¿Se le hizo un doble pliegue a la bolsa? | |
| 16 | ¿La persona encargada de ordenar la producción la estaba controlando adecuadamente? | |
| 17 | ¿Tenían buena apariencia los emparedados y reflejaban que se utilizaron los procedimientos de operación ordenados al preparar el alimento? | |
| 18 | ¿Todos los emparedados estaban calientes y tenían buen sabor? | |
| 19 | ¿Las papas fritas eran una ración completa, estaban calientes y cumplían con los estándares de freír? | |
| 20 | ¿Cumplían todos los refrescos o cafés los estándares de Ramipadi? | |
| Total de la sección | | |



Problema-solución

La empresa Monitores, S.A., ha desarrollado estándares de valor agregado para sus gastos indirectos del área de Recepción, Ensamble y Empaque. Los niveles de valor agregado para cada una de las actividades, los niveles alcanzados y los precios estándar son los siguientes:

| Actividades | Costo generador | Valor agregado | Nivel actual | Precio estándar |
|-------------|-------------------|----------------|--------------|-----------------|
| Recepción | Órdenes compradas | 400 | 500 | \$100 |
| Ensamble | Horas trabajadas | 12 000 | 5 000 | 8 |
| Empaque | Órdenes vendidas | 600 | 800 | \$80 |

El precio pagado por los insumos es igual al de los precios estándar.

Se pide:

1. Preparar un reporte que muestre los gastos indirectos que agregan y que no agregan valor, en cada una de las actividades.
2. Suponga que la compañía quiere reducir los costos que no agregan valor en 30% para el siguiente año. Prepare un estándar alcanzable que pueda ser utilizado para evaluar el progreso de la compañía hacia su meta.

Solución:

1.

| Costos | | | |
|-----------|---------------|------------------|-----------|
| | Agregan valor | No agregan valor | Total |
| Recepción | \$40 000 | \$10 000 | \$50 000 |
| Ensamble | 96 000 | 24 000 | 120 000 |
| Empaque | 48 000 | 16 000 | 64 000 |
| Total | \$184 000 | \$50 000 | \$234 000 |

2.

| Estándar alcanzable | | |
|---------------------|----------|----------|
| | Cantidad | Costos |
| Recepción | 470 | \$47 000 |
| Mano de obra usada | 14 100 | 112 800 |
| Empaque | 740 | \$59 200 |



Cuestionario

- 10-1 ¿Qué es el control administrativo?
- 10-2 Exponga los tres tipos de control, ejemplificando cada uno.
- 10-3 Explique los tres objetivos básicos de un sistema de control administrativo.
- 10-4 Defina contabilidad por áreas de responsabilidad.
- 10-5 Exponga tres ventajas de la contabilidad por áreas de responsabilidad.
- 10-6 ¿Por qué es importante tomar en consideración la estructura organizacional para implantar la contabilidad por áreas de responsabilidad?
- 10-7 Explique la importancia que tiene la separación de partidas controlables y no controlables para la utilización de la contabilidad por áreas de responsabilidad.
- 10-8 Explique los diferentes sistemas que se utilizan en contabilidad administrativa para ejercer el control de los centros de responsabilidad financiera.
- 10-9 Exponga los diferentes centros de responsabilidad financiera que pueden utilizarse al implantar contabilidad por áreas de responsabilidad.
- 10-10 ¿Qué características deben reunir los informes que requiere la contabilidad por áreas de responsabilidad?
- 10-11 ¿Qué diferencia existe entre prorrateo primario y prorrateo secundario?
- 10-12 ¿Qué diferencia existe entre control interno y control administrativo?
- 10-13 ¿Por qué es importante la selección de una base correcta en el prorrateo de costos?
- 10-14 Explique en qué forma el control administrativo colabora para llevar a cabo una buena planeación.
- 10-15 ¿Qué opina usted de la afirmación: “Todo sistema que no se controla tiende a degenerarse”?



Problemas

10-1 El director de la compañía QQ está muy preocupado porque en la partida de gastos de operación, que incluye gastos de administración y de venta, encontró una variación respecto a lo presupuestado de \$100 000; la principal preocupación es que no encuentra el origen de la falla, para tomar las acciones correctivas necesarias.

Se pide:

¿Qué le sugeriría un experto al director general para que pueda ejercer un buen control administrativo?

10-2 La compañía Alimentos Lácteos creció considerablemente durante los años de 2008 a 2010, lo cual originó que se creara un Departamento de Planeación. Este departamento resultó ser muy grande para 2010. Se intentó evitar el despido del personal que lo integra y se tomó la decisión de transferir temporalmente a dos personas al Departamento de Ventas, lo cual no fue del agrado del director de Ventas, ya que ambos ejecutivos de Planeación tienen sueldos muy altos comparándolos con los de su personal. Como consecuencia lógica, el reporte de actuación arrojó los siguientes datos:

| | Presupuestado | Real | Variación desfavorable |
|---------|---------------|-------------|------------------------|
| Sueldos | \$3 000 000 | \$4 170 000 | \$1 170 000 |

Se pide:

Seleccione el inciso que responda correctamente la siguiente pregunta:

¿Cómo deben considerarse los gastos por sueldos del Departamento de Planeación, para poder evaluar correctamente el desempeño del director de Ventas?

- a) Como partidas controlables para el Departamento de Ventas
- b) Como gastos directos del departamento de Ventas, pero no controlables para él
- c) Como gastos indirectos para el Departamento de Ventas
- d) Como gastos directos del Departamento de Planeación
- e) Ninguna de las anteriores

10-3 La compañía Computación Personalizada se ha distinguido por su tecnología, gracias a que tiene un muy buen departamento de investigación, este año descubrió un nuevo proceso, el cual generará ahorros de mano de obra de \$200 000 anuales; dicho proceso ya fue probado por el Departamento de Investigación, y patentado, por lo que ciertas empresas le han comprado la franquicia para implantar dicho proceso después del primer año que se utilizó en Computación Personalizada. Los resultados fueron que el ahorro sólo ascendió a \$125 000; no obstante, en las otras empresas han operado con éxito. Ante estos resultados, el director general de la empresa, llamó la atención al Director de Producción, pero éste afirma que la responsabilidad es del Departamento de Investigación ya que la patente no ahorra \$200 000.

Se pide:

¿Cuál departamento es el responsable de no obtener el ahorro planeado? ¿Qué debe hacerse ante estas circunstancias?

10-4 El director de la compañía Cristales Venecianos se ha caracterizado por su espíritu creativo e innovador, a fin de que su empresa sea la número uno en la industria vidriera. Ha oído hablar de la contabilidad por áreas de responsabilidad y desea ser el pionero en ese campo. Para implantar el sistema ha decidido establecer como centro de utilidades el Departamento de Servicio y Mantenimiento de su empresa organizada en tres divisiones, cada una de las cuales elabora un producto diferente y recibe servicio de mantenimiento. Ha establecido que la cuota mensual, que debe pagar cada división, sea de \$550 000 la cual da derecho a recibir los servicios del departamento citado.

Se pide:

Comente la posición del director general de la empresa, así como los problemas o ventajas que traería implantar ese tipo de centro para ese departamento.

10-5 La compañía Pulido de Diamantes tiene establecido el sistema de contabilidad por áreas de responsabilidad. Maneja un producto muy delicado cuyo proceso de fabricación debe estar perfectamente planeado. Cualquier alteración dentro del proceso de producción acarrea grandes pérdidas debido al desperdicio de materiales que ocasiona.

El director de Producción se queja de que el gerente de Ventas acepta órdenes de última hora, cuya producción altera todo el sistema, originando grandes desperdicios e ineficiencia en esa división. Esos cargos afectan al calcular la tasa de rendimiento sobre la inversión.

El director de Ventas afirma que la aceptación de este tipo de órdenes sólo se realiza con el fin de mantener la imagen institucional y el crédito mercantil de la empresa.

Se pide:

1. ¿Quién es el responsable del problema y qué consecuencia traerá el mismo?
2. ¿Cómo se solucionaría esa controversia?

10-6 La empresa Aceites Refinados se encuentra dividida por áreas de responsabilidad debido a su gran tamaño. Las utilidades que obtiene provienen en gran parte de la fuerza de venta (la función más importante en la organización). Con el fin de motivar al director de la división de ventas, se ha establecido el centro de utilidades de dicha división. La inversión controlable del Departamento de Ventas se presenta a continuación:

| | |
|---|-------------|
| 40 camiones de reparto | \$2 300 000 |
| 3 bodegas de artículos terminados | 60 000 |
| 6 motocicletas para cobro | 12 000 |
| Accesorios | 20 000 |
| Total de inversión | \$2 392 000 |
| Utilidad promedio de los últimos 5 años | 498 440 |

El director de ventas afirma que su tasa de rendimiento contable (TRC) puede ser mucho más alta y, por lo tanto, él puede ser evaluado mejor si se cambia la política actual de precios de transferencia para su división.

La actual política es que la división de Producción pase al costo la mercancía a la división de Ventas, cuyo director alega que él es quien absorbe las ineficiencias de producción.

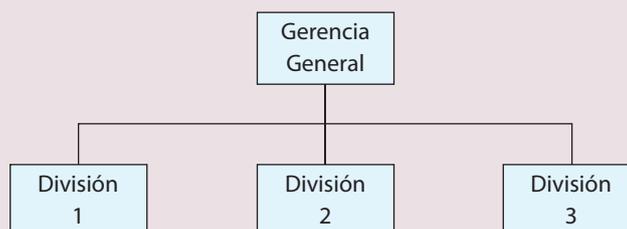
Se pide:

Seleccione el inciso que responda correctamente las siguientes dos preguntas:

1. ¿Cómo considera que debe efectuarse la transferencia de los costos de la mercancía del Departamento de Producción al Departamento de Ventas?
 - a) A costos estándar
 - b) A costos reales
 - c) A costos presupuestados
 - d) Sin costo
 - e) Ninguna de las anteriores

2. La TRC actual del Departamento de Ventas es igual a:
 - a) 21%
 - b) 17%
 - c) 48%
 - d) (20%)
 - e) Ninguna de las anteriores

10-7 La compañía Industrias Mineras del Golfo, S.A., se encuentra organizada de la siguiente manera:



La empresa se fundó hace 35 años y, debido a su crecimiento acelerado, hace tres años fue necesario organizarla en tres divisiones para lograr mayor control administrativo. A partir de esa reforma se estableció un centro de utilidades en cada división. Por tanto, cada gerente divisional es responsable de su inversión y de la utilidad que obtenga proveniente de la misma. A continuación se presenta un informe de actuación de las tres divisiones:

| | Inversión | TRI |
|------------|-----------|-----|
| División 1 | 1 500 000 | 50% |
| División 2 | 1 300 000 | 16% |
| División 3 | 1 000 000 | 42% |

El director general está muy preocupado por el bajo rendimiento que ha obtenido la División 2 (16% solamente). Como política de la empresa se ha establecido que las divisiones deben obtener, como mínimo, una TRI de 30%. El director general ha amenazado al director de la División 2 con despedirlo si el próximo año no alcanza el rendimiento establecido como política, ya que su ineficiencia repercute en las utilidades generales de la empresa.

Por su lado, el director de la División 3 argumenta que la TRI obtenida por su división puede ser incrementada hasta en 52%, si aumenta su capacidad. El director de la División 3 contrata un préstamo de \$800 000 con el fin de aumentar la TRI y así ser el mejor gerente divisional de la empresa. La tasa de interés anual será de 40%.

Se pide:

1. ¿Qué opinaría un experto acerca de la posición del gerente general con respecto a la División 2? ¿Qué recomendaría para resolver ese problema?
2. ¿Cuál sería su opinión respecto a la decisión de la División 3? ¿Le conviene a la empresa? ¿El director general permitiría que el gerente realizara lo propuesto?

10-8 El director de producción, ingeniero Carlos Amaya, ha presentado una queja ante la dirección general de la compañía, porque últimamente el director de Ventas, licenciado Jaime Chávez, ha aceptado pedidos fuera de lo planeado, obligando con ello a que los costos de producción se incrementen debido a que se ha trabajado horas extra. El licenciado Jaime Chávez argumenta que él ha aceptado dichos pedidos porque, si los rechaza, se perjudica la imagen de la compañía y puede perder clientes.

Se pide:

1. ¿Quién es responsable de esta situación? ¿A quién se le deben imputar los incrementos en los costos?
2. ¿Qué sistema o metodología es aconsejable para resolver el conflicto?

10-9 Gabriel González, director de Finanzas de la compañía La Gloria, ha sido autorizado por la dirección general para cargar a los diferentes gerentes de ventas por zonas los costos en que incurra el área de producción debido a los pedidos especiales que acepten los gerentes de ventas; en el mes de septiembre de 2009, los tres gerentes de ventas de la compañía aceptaron pedidos especiales de 1 500 productos cada uno. El director de Producción comunicó al director de Finanzas que durante el mes de septiembre, los resultados de producción habían sido 1 500 productos de la zona norte, incurriendo en tiempo extra; en cambio los 1 500 productos de los gerentes del centro y sur se habían fabricado en horas normales. La tasa por horas extra fue \$250 y cada producto insume dos horas.

Se pide:

Seleccione el inciso que responda correctamente la siguiente pregunta:

¿A qué gerentes les cargaría usted los costos de tiempo extra y cuál sería el monto?

- a) Al de la zona norte, un monto de \$750 000
- b) Al de la zona centro y sur; a cada uno un monto de \$375 000
- c) Al de la zona norte, centro y sur; a cada uno un monto de \$250 000
- d) Al de la zona norte y sur; a cada uno un monto de \$375 000
- e) Ninguna de las anteriores

10-10 El director de la empresa Mundo Infantil ha estado preocupado porque en los últimos tres años ha tenido meses muy difíciles, debido a que la fabricación de juguetes para niños es una actividad netamente estacional. Ante ello decidió dedicarse también a la fabricación de ropa para bebé, de modo que durante seis meses del año fabrica juguetes y seis meses, ropa para bebés. El último año, en que fabricó sólo juguetes, ganó \$100 000, con ventas de \$700 000; en el primer año en

que fueron fabricados ambos productos, el gerente de la línea de juguetes mostró su satisfacción porque con ventas de \$800 000 obtuvo una cantidad de \$200 000. Esta información la obtuvo del siguiente reporte:

| | Línea de juguetes | Línea de ropa |
|------------------------|-------------------|---------------|
| Ventas | \$800 000 | \$350 000 |
| Costos variables | 400 000 | 200 000 |
| Margen de contribución | 400 000 | 150 000 |
| Costos fijos: | | |
| Producción | 120 000 | 120 000 |
| Ventas | 70 000 | 70 000 |
| Utilidad por línea | \$210 000 | (\$40 000) |

La introducción de la línea de ropa para niños incrementó los costos fijos de producción en \$40 000 y los de administración y venta en \$20 000.

Los costos fijos de producción y de venta fueron asignados en proporción al tiempo que emplea cada línea para ser producida y vendida.

Se pide:

¿Se considera correcta la afirmación del gerente de juguetes sobre su incremento en las utilidades o no? Justifique la respuesta.

- 10-11 La empresa Lavadoras Maqui, S.A., tiene dos gerentes, uno de Compras y otro de Producción con funciones totalmente diferentes y bien especificadas. El de Compras es responsable de comprar la materia prima y abastecimiento al mínimo costo y con la calidad establecida por control de calidad. En cambio el de Producción es responsable de lograr los niveles programados de producción y al mínimo costo. Debido a ciertos eventos económicos del país, la materia prima utilizada en las lavadoras Maqui tiene un precio muy fluctuante, lo cual obliga en cierta manera a que el gerente de compras aproveche cuando el precio cae, adquiriendo grandes volúmenes para protegerse contra posibles incrementos en el precio de las materias primas. Ante esta situación el gerente de Producción se ha quejado porque dice que esa postura de compras afecta su área, afirmando que:

En algunas ocasiones, el departamento de Compras me ha ocasionado cuellos de botella, debido a que no tiene materia prima, porque está esperando que el precio baje para realizar sus compras.

La eficiencia se ha reducido porque en algunas ocasiones, de tanta materia prima que se tiene no encuentra el almacenista lo que se le pide teniendo que acudir a gente de Producción para que le ayuden a localizarla.

El gerente de Producción afirma que esta política de compras debe ser corregida y que han de mantenerse niveles adecuados de materia prima sin importar en qué época sean adquiridos.

Se pide:

1. ¿Cómo se resolvería este conflicto?
2. ¿Cómo se puede diseñar un mejor sistema de responsabilidad para evitar estos inconvenientes?

- 10-12 La compañía Del Mar, S.A., elabora desde hace cinco años dos líneas de productos: joyería de fantasía y perfumes de alta calidad para dama. El director de la compañía conoce la importancia y los beneficios que genera tener en cada línea un gerente de producto; sin embargo, cree que los reportes financieros que se tienen no facilitan una evaluación de la actuación de cada gerente y llama a un experto para que de acuerdo con los principios de un sistema de contabilidad por áreas de responsabilidad, los diseñe de tal manera que sean útiles para evaluar a cada gerente. Fundamente el diseño.

Los informes actuales son los siguientes:

| | Joyería | Perfumes |
|-----------------|-------------|-------------|
| Ventas | \$6 000 000 | \$3 000 000 |
| Costo de ventas | 3 200 000 | 1 400 000 |
| Utilidad bruta | 2 800 000 | 1 600 000 |

| | | |
|----------------------|-----------|-----------|
| Gastos de operación: | | |
| Sueldos | 1 000 000 | 700 000 |
| Renta | 400 000 | 200 000 |
| Viajes de agentes | 600 000 | 300 000 |
| Promoción | 200 000 | 100 000 |
| Total | 2 200 000 | 1 300 000 |
| Utilidad neta | \$600 000 | \$300 000 |

Información adicional sobre las bases en que son elaborados dichos informes:

- El costo de ventas de la línea joyería incluye \$1 000 000 que fueron prorrateados y el de perfumes de \$400 000 con motivo de la depreciación de equipo y edificio de la compañía.
- Los sueldos de operación de joyería y perfumes incluyen \$400 000 y \$200 000, respectivamente, de sueldos de personal administrativo que tiene la compañía; dichas cantidades fueron asignadas en función de las ventas de cada línea.
- El concepto de promoción incluye lo que se gastó para cada línea, pero además el sueldo anual del director de ventas de la compañía que fue asignado en partes iguales de \$45 000 cada línea.
- En el gasto por alquiler se incluye lo correspondiente a las oficinas de cada línea, junto con el de las oficinas centrales de la compañía que asciende a \$102 000, fue asignado en base a metros cuadrados ocupados por las oficinas de cada línea de producto: la de joyería son 8 000 metros cuadrados y la de perfumes 4 000 m².
- Respecto al concepto de gastos de viaje, sólo se incluye a cada línea lo de sus respectivos vendedores.

- 10-13 La compañía Aceros del Sur, S.A., está organizada por funciones: Producción, Ventas, Finanzas y Relaciones Industriales. El gerente de Producción está descontento porque no alcanzó la cuota que debería haber producido, lo que trajo como consecuencia que Ventas no lograra tampoco su cuota. El gerente de Ventas dice que él no tiene que ver nada en la disminución del volumen de su área. El de Producción dice que la merma se debió a que el gerente de Finanzas no terminó la valuación de una maquinaria nueva que se necesita para aumentar la producción; dicho estudio se requería para que la dirección general autorizara la adquisición de la maquinaria.

Se pide:

¿Quién es el responsable de la variación del volumen de ventas? Justifique su respuesta.

- 10-14 En la empresa Troqueles de Cobre, S.A., el área de producción está dividida en tres centros de costos, que son los departamentos productivos que participan en forma secuencial en la elaboración de los troqueles, mezclado, ensamblado y terminado; se utilizan una serie de informes que reflejan la actuación de cada responsable; sin embargo, no hay conformidad con dichos informes, que a continuación se presentan:

| Costos | Mezclado | | Ensamblado | | Terminados | |
|---|-------------|---------|-------------|---------|-------------|---------|
| | Presupuesto | Real | Presupuesto | Real | Presupuesto | Real |
| Materia prima | 100 000 | 105 000 | | | 30 000 | 28 000 |
| Mano de obra | 80 000 | 79 000 | 120 000 | 123 900 | 60 000 | 57 900 |
| Energéticos | 30 000 | 34 500 | 40 000 | 41 500 | 20 000 | 26 000 |
| Depreciación | 40 000 | 40 000 | 30 000 | 30 000 | 10 000 | 10 000 |
| Varios | 10 000 | 13 000 | 20 000 | 21 500 | 15 000 | 16 800 |
| Transferencia de mezclado a ensamblado | | | — | 271 500 | — | — |
| Transferencia de ensamblado a terminado | | | | | — | 488 400 |
| Total de costos | 260 000 | 271 500 | 210 000 | 488 400 | 135 000 | 627 100 |

Entre las normas para preparar los informes se estipula que cada departamento transfiere al otro departamento a lo real; pero aparte de este fenómeno, están muy inconformes y piden a un experto que rediseñe los informes que permitan evaluar realmente la actuación de cada gerente, de acuerdo con los principios de contabilidad de áreas de responsabilidad. Fundaméntese la respuesta.

10-15 La compañía Tucán presenta su estado de resultados para el año de 2009:

| Estado de resultados | | |
|----------------------------|-------------|-------------|
| | Real | Planeado |
| Unidades vendidas de A | 100 000 | 150 000 |
| Unidades vendidas de B | 200 000 | 180 000 |
| Ventas de A | \$5 000 000 | \$7 400 000 |
| Ventas de B | 7 000 000 | 6 500 000 |
| Ventas totales | 12 000 000 | 13 900 000 |
| Costo de ventas estándar A | 3 000 000 | 4 500 000 |
| Costo de ventas estándar B | 5 600 000 | 5 040 000 |
| Utilidad bruta estándar | 3 400 000 | 4 360 000 |
| Variaciones | — | 460 000 |
| Utilidad bruta real | \$3 400 000 | \$3 900 000 |

Presenta también su hoja de costos estándar:

1. Fórmula de los productos A y B:

| | A | B |
|-------------------|-------------|-------------|
| Kg del material X | 12.0 kg c/u | 8.0 kg c/u. |
| Kg del material Y | 6.0 kg c/u | 7.0 kg c/u |
| Horas-hombre | 0.5 h c/u | 0.4 h c/u |

2. Precios y tasas:

| | |
|--------------|-----------------|
| X | \$0.80/kg |
| Y | \$2.0/kg |
| Horas-hombre | \$7/hora-hombre |

3. La fórmula de presupuesto flexible para gastos de fabricación es:

$$\text{Gastos de fabricación} = \$930\,000 \text{ más } \$4 \text{ por hora-hombre trabajada}$$

Como se había planeado trabajar 130 000 horas y los gastos fijos se prorratearon cargándole \$290 000 a A y \$640 000 a B la tasa de aplicación de gastos de fabricación fue de:

| | |
|---|-------------------------|
| A | \$9.80 por hora-hombre |
| B | \$12.00 por hora-hombre |

4. Los consumos y gastos reales fueron:

| | |
|---|--------------|
| Mat. X: 3 340 000 kg a \$0.82 por kg | \$2 738 800 |
| Mat. Y: 2 261 523.8 kg a \$2.10 por kg | 4 749 200 |
| M. de obra 140 000 h* a \$7.30 por hora | 1 022 000 |
| Gastos de fabricación | 1 490 000 |
| Costo de venta real | \$10 000 000 |

5. Resumen:

| | |
|---------------------------|------------|
| Costos de venta real | 10 000 000 |
| Costo de ventas estándar: | |
| A = \$4 500 000 | |
| B = \$5 040 000 | 9 5040 000 |
| Variación | \$460 000 |

Se pide:

- Calcular las variaciones en la responsabilidad ventas:
 - Variación en precio (Centro de utilidad)
 - Variación en volumen vendido
 - Variación en mezcla de productos vendidos
- Calcular las variaciones en la responsabilidad producción:
 - Variación en precio de materiales (Centro de costo estándar)
 - Variación en salario
 - Variación en eficiencia (desperdicio de materiales y horas trabajadas)
 - Variación en capacidad
- Comentar las variaciones obtenidas y su responsabilidad.
- Suponga ventas reales para el producto A de 160 000 unidades y un precio de venta de \$55. Calcule las variaciones correspondientes. ¿Cómo afectan estas variaciones en la evaluación del responsable del centro de utilidades?
- Tomando en cuenta los datos originales, suponga que para la fabricación del producto A se utilizó la cantidad presupuestada del material X y 8.0 kg del material Y. Calcule las variaciones correspondientes. ¿Cómo afectan las variaciones en la evaluación del responsable del centro de costos estándar?

10-16 La compañía Refinsat ha desarrollado estándares de valor agregado para cuatro actividades: compra de partes, ensamble de partes, suministro de partes e inspección de partes. Las actividades, los generadores de actividad, las cantidades reales y estándar, y el precio estándar para 2009 son:

| Actividades | Generador de actividad | Cantidad estándar | Cantidad real | Precio estándar |
|----------------------|------------------------|-------------------|---------------|-----------------|
| Compra de partes | Órdenes | 500 | 700 | \$300 |
| Ensamble de partes | Horas laboradas | 60 000 | 66 500 | 12 |
| Suministro de partes | Número de partes | 6 000 | 8 600 | 110 |
| Inspección de partes | Horas de inspección | 0 | 25 000 | 15 |

Los precios reales pagados por unidad de cada generador de actividad eran iguales a los precios estándar.

Se pide:

- Elabore un reporte de costos que liste los costos que agregan valor, los costos que no agregan valor y los costos reales para cada actividad.
 - ¿Cuáles actividades no agregan valor? Explique por qué.
- 10-17 El departamento de desarrollo de productos de la compañía electrónica GNX estaba en el proceso de desarrollar un nuevo modelo de su línea de agendas electrónicas. El ciclo estimado de vida del producto es de 27 meses. Las ventas estimadas sobre el ciclo de vida son de 200 000 unidades. Para el diseño actual, los costos estimados de desarrollo, producción y logística por el ciclo de vida del producto son de 12 000 000. Las especificaciones del producto y el mercado al que va dirigido permiten asignarle un precio de \$90 por unidad. La meta de utilidad unitaria es de \$40.

Se pide:

1. ¿Cuál es la utilidad deseada del nuevo modelo durante su ciclo de vida?
2. ¿Cuál es el costo unitario necesario para obtener la utilidad deseada?
3. ¿Cuánto se debe reducir el costo unitario y total para alcanzar la utilidad deseada?

10-18 Reynold Lizcano, gerente del departamento de Suministros de la empresa Aceros y Láminas, S.A. de C.V., está preocupado por el reporte que recibió del mes anterior.

| Departamento de Suministros Reporte mensual de costos | |
|--|-----------|
| Materiales | \$32 800 |
| Mano de obra directa | 66 800 |
| Mano de obra indirecta | 2 380 |
| Energía eléctrica | 18 900 |
| Mantenimiento | 5 700 |
| Otros | 9 350 |
| Total | \$135 930 |

El gerente de fábrica ha hecho comentarios desfavorables a Lizcano sobre los costos de energía eléctrica y mantenimiento, los cuales fueron superiores a los de meses anteriores. Ambos costos son mixtos (fijos y variables). Las porciones variables son relativamente controlables por los gerentes de departamento, pero las partes fijas no son controlables a nivel departamental. Los montos mostrados son distribuciones basadas en el uso que tiene el departamento de los servicios cada mes. El departamento de Suministros utilizó 9 500 kilowatt-hora de energía eléctrica y 800 horas de servicio de mantenimiento el mes anterior. Los costos mensuales presupuestados de esos dos servicios son:

$$\text{Costo de energía eléctrica} = \$130\,000 + \$0.05 \text{ por kilowatt-hora}$$

$$\text{Costo de mantenimiento} = \$24\,000 + \$0.80 \text{ por hora de mantenimiento}$$

La distribución a largo plazo del departamento de Suministros de esos servicios se estima en 10% para energía eléctrica y 15% para mantenimiento. Todos los demás costos en el reporte son controlables por el gerente del departamento.

Se pide:

Elabore un nuevo reporte para el departamento de Suministros en el que muestre los costos controlables y los no controlables por separado y distribuya los costos de energía eléctrica fijos y los costos de mantenimiento basados en el uso a largo plazo de esos servicios.

10-19 Sara Robledo, contralora de Smart-Mart, una tienda departamental, está evaluando una manera de distribuir los gastos indirectos entre los departamentos. Ella propone distribuir la renta anual del edificio, de \$2 000 000, con base en el espacio que cada departamento ocupa. Paula González, gerente del departamento de Niños, objeta esta propuesta base; en cambio propone que la base debería ser el valor relativo del espacio de piso que ocupe cada departamento. Su departamento está en el segundo piso. Haciendo una comparación, las rentas de un segundo piso similar al de su departamento son de, en promedio, \$100 pesos el metro cuadrado, mientras que las rentas por un primer piso semejante al del edificio son de \$150 pesos el metro cuadrado. El departamento de Niños ocupa un área de 2 000 metros cuadrados del total de 10 000 metros cuadrados que tiene el segundo piso. El primer piso también tiene 10 000 metros cuadrados de superficie.

Se pide:

1. Determine la cantidad de costo que debe tener el departamento de Niños usando el método de la señorita Robledo.
2. Determine la cantidad de costo que debe tener el departamento de Niños usando el método de la señorita González.

10-20 La compañía Triturados y Mezclados, S.A. de C.V., distribuye sus costos de producción comunes, como depreciación, impuesto predial, sueldos y salarios de administración, en la base del costo de los materiales usados en los trabajos de cada departamento de producción. El costo de los materiales presupuestado para el siguiente año es de \$300 000, y los costos de producción comunes son de \$750 000.

El gerente del departamento de Manufactura ha desarrollado un nuevo proceso que requiere 10% más materiales que el proceso anterior, pero 20% menos tiempo de mano de obra. Sin el nuevo proceso, se espera que incurra en costos de materiales por \$60 000 y costos de mano de obra por \$50 000 durante el presente año.

Se pide:

Determine la conveniencia de introducir el nuevo proceso desde ambos puntos de vista, la compañía y el gerente del departamento de Manufactura.