

**Guía Internacional de Buenas Prácticas
Julio 2009**

Evaluar y mejorar los costes en las organizaciones



Traducido por:



**Instituto Mexicano de
Contadores Públicos**

El Comité de profesionales de la contabilidad en empresas (PAIB) de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) aprobó esta Guía internacional de buenas prácticas, *Evaluar y mejorar los costes en las organizaciones*, para su publicación en julio de 2009.

El Comité de PAIB agradece sus comentarios sobre este documento. Los comentarios deben ser dirigidos a:

Comité de profesionales de la contabilidad en empresas
Federación Internacional de Contadores
529 Fifth Avenue
New York, New York 10017 USA
El envío de comentarios deberá hacerse a: PAIBpubs@ifac.org

La misión de la IFAC es servir al interés público, fortalecer la profesión contable en todo el mundo, contribuir al desarrollo de economías internacionales sólidas al establecer y promover la adhesión a normas profesionales de alta calidad, al ampliar la convergencia de estas normas y al expresarse sobre cuestiones de interés general en los que sea significativa la especialización profesional.

Esta publicación fue preparada por el Comité PAIB de la IFAC, que sirve los organismos miembros de la IFAC y los más de un millón de profesionales de la contabilidad en todo el mundo que trabajan en el comercio, la industria, el sector público, la educación y el sector sin fines de lucro. Su objetivo es potenciar el papel de los profesionales de la contabilidad en empresas fomentando y facilitando el desarrollo global y el intercambio de conocimientos y buenas prácticas.

Esta publicación puede descargarse gratuitamente del sitio web de la IFAC en: <http://www.ifac.org>. El texto aprobado es el publicado en la lengua inglesa.

Prefacio a la guía internacional de buenas prácticas de la IFAC

Un documento por separado, titulado [*Prefacio a la guía internacional de buenas prácticas de la IFAC*](#) establece el alcance, propósito y el debido proceso de la serie Guías internacionales de buenas prácticas del Comité de PAIB al que pertenece este documento de orientación sobre el gobierno. Se puede descargar sin costo alguno desde la sección PAIB de la librería virtual de la IFAC en www.ifac.org/store.

COMITÉ DE PAIB DE LA IFAC
GUÍA INTERNACIONAL DE BUENAS PRÁCTICAS DE LA IFAC
EVALUAR Y MEJORAR LOS COSTES EN LAS ORGANIZACIONES

TABLA DE CONTENIDOS

	Página
Evaluar y mejorar los costes en las organizaciones	5
1. Por qué es importante el tema	5
La función del profesional de la contabilidad en empresas.	8
2. Principios clave para evaluar y mejorar los costes en las organizaciones	11
3. Guía práctica para la implementación de principios	13
Anexo A: Recursos	
Anexo B: Definiciones	
Anexo C: Acuerdos específicos en jurisdicciones y sectores	
Anexo D: Métodos de costes y apoyo a las decisiones, y herramientas	
Anexo E: Ejemplos de los desafíos que resultan de la información directiva basada en información financiera contable.	

Evaluar y mejorar los costes en las organizaciones

1. Por qué es importante el tema

- 1.1 La creación, operación, alteración y suspensión de cada acción y función en una organización – ya sea en el sector privado, público o voluntariado – todos consumen recursos económicos. La medición, acumulación y asignación de dichos recursos en los diferentes procesos y productos dentro de las organizaciones permiten que la estructura y operación de la organizaciones puedan ser explicados, entendidos y mejorados. Los costes, término contable que engloba estos procesos y los expresa en términos de dinero como un lenguaje común, residen en el corazón de la contabilidad administrativa, se ejercen inteligentemente, se convierten en una de las disciplinas más poderosas disponibles para los profesionales de la contabilidad en empresas (PCEE).
- 1.2 Los costes contribuyen al entendimiento sobre cómo se crean los beneficios y el valor, y qué tan eficiente y eficazmente los procesos operativos transforman entradas y salidas. Pueden ser aplicados a recursos, procesos, productos/servicios, clientes, información relacionada con los canales que cubren a la organización y a su cadena de valor. La información de costes puede ser utilizada para proveer retroalimentación sobre el resultado pasado y para motivar y cambiar el resultado en el futuro. Los costes son por ende, una herramienta esencial para crear valor para los accionistas e interesados clave. Dada su importancia y la amplitud de su alcance, es sorprendente que existan tantos métodos de costes, tanto en la literatura como en la práctica. Esto puede causar confusión e incertidumbre para los directores, por lo que los PCEE necesitan un entendimiento suficiente sobre los principios fundamentales de los costes, para efectos de seleccionar y aplicar enfoques útiles.
- 1.3 Los elementos básicos sobre los cuales se construyen los costes son las mediciones operacionales de recursos consumidos (recursos que incluyen personal, espacio, equipo e insumos, recursos que producen los causantes de los costes y promotores del cambio). Estas mediciones permiten a los directivos llegar a conclusiones y hacer juicios con respecto a (a) porqué los resultados de la organización se dieron como se dieron (evaluación de desempeño), (b) qué significa para el futuro (planificación), y (c) los resultados probables de las medidas de acción disponibles (análisis de alternativas), todos los cuales representan información esencial para la toma efectiva de decisiones. Los principios en esta Guía internacional de buenas prácticas (GIBP) apoyan la aplicación de juicio para proporcionar una buena decisión. A cambio de ello, esta situación requiere que el profesional de la contabilidad en empresas entienda claramente el por qué debe utilizar la información de costes. Por ejemplo, el mejorar el desempeño operacional actual requiere de diferentes acciones si se compara con aquellas necesarias para desarrollar la estrategia futura, aun cuando la habilidad para relacionar de manera efectiva las acciones administrativas con sus efectos son ambos objetivos en común. La inclusión de la medición de los recursos como una etapa explícita en el proceso de los costes puede también ayudar a los PCEE a facilitar la comunicación e interpretación de los costes y los resultados de la rentabilidad, particularmente a personas que no son contadores.

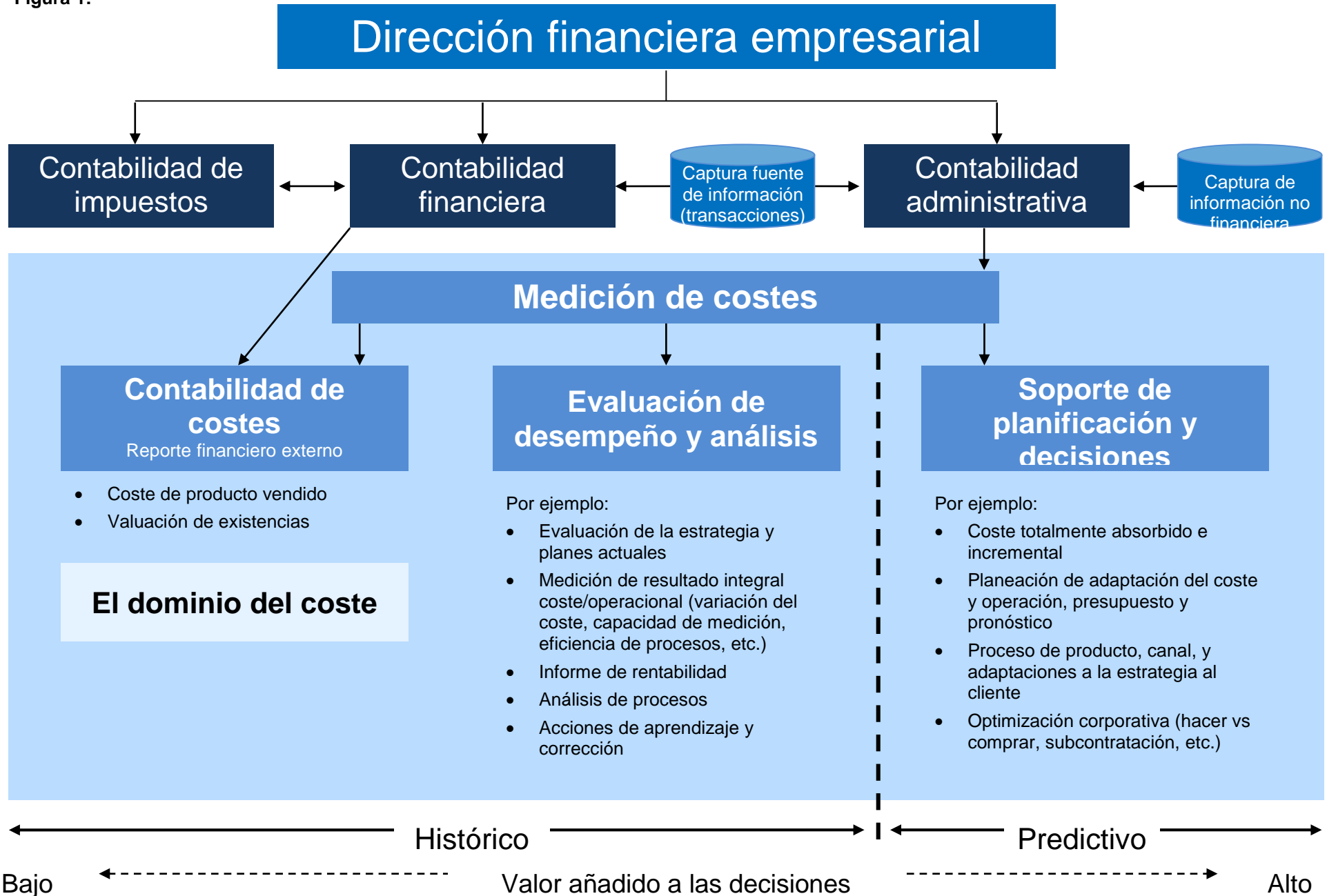
- 1.4 Los costes como apoyo para la toma de decisiones son valiosos para la mejora en el desempeño, creación de valor y en el análisis “y sí”, así como en la aplicación efectiva y eficiente de los recursos y procesos de una empresa. Sin embargo, el uso de los costes para un reporte financiero externo, como apoyo en la toma de decisiones, puede llevar a malos entendidos. Algunos ejemplos del uso de los costes para informe financiero incluyen la valuación de existencias, la determinación de los montos de precios de transferencia (con el propósito de optimizar impuestos) y la información por segmentos. Dichos usos específicos de la asignación de costes son requeridos normalmente por las jurisdicciones y autoridades regulatorias, especialmente cuando la asignación del coste afecta los impuestos o la determinación de las estructuras reguladas de precios. La disciplina aplicada en la producción de este tipo de resultados es comúnmente llamada “contabilidad de costes”. Las reglas financieras y de impuestos enfocan la contabilidad de costes primordialmente en los resultados históricos (esto es, lo que ya ha sucedido), con excepción de las normas de reporte financiero que incluyen cálculos de valor razonable. La necesidad de apoyo en la toma de decisiones normalmente requiere del conocimiento derivado de un diagnóstico más profundo con respecto a las causas de los eventos (por qué sucedieron) que es un vínculo directo y claro con las operaciones (para evaluar cambio de opciones) y apoyar la planificación de futuros resultados deseados.

Por qué se requieren lineamientos internacionales

- 1.5 Esta GIBP alienta a los profesionales de la contabilidad a distinguir entre la contabilidad de costes para reporte externo, en la que el desempeño histórico se reporta desde ciertos lineamientos obligatorios y los costes para la toma de decisiones que promueven la mejora en el desempeño organizacional. Esto no quiere decir que ambos propósitos nunca puedan ser alcanzados mediante el uso de un solo método, sin embargo, se espera que los PCEE (a) entiendan los principios que forman la base de varios métodos y sistemas de costes y (b) sean capaces de evaluar – y hacer juicios informados – sobre lo adecuado dentro del rango de uso que se pretende. Se alienta al profesional de la contabilidad en empresas a considerar las diversas problemáticas que constituyen una toma de decisión y a aplicar la técnica de los costes que resulte mejor para la información requerida para las opciones alternativas efectivas y por consiguiente su evaluación.
- 1.6 En relación con el tema, la figura 1 muestra la medición de los costes englobando tres áreas generales. En la primera (de lado izquierdo), la contabilidad de costes se muestra como aquella sujeta a normas detalladas para la contabilidad financiera (o cuando existe, contabilidad de costes), debido a su uso en el reporte externo. Las otras dos áreas (es decir, la de evaluación y análisis de coste y la de planificación y de apoyo a la toma de decisiones) son aspectos de la contabilidad administrativa que por lo general son claros aspectos de valor agregado. Por consiguiente, la medición del coste, en lo relacionado con la contabilidad administrativa se divide ampliamente entre:
- (a) aquellos aspectos del coste relacionados con la evaluación y entendimiento de los datos históricos; y
 - (b) el recurso subyacente y la información operacional que da lugar a los costes, y los aspectos de los costes que se relacionan con la aplicación del entendimiento del comportamiento de los costes, obtenido por medio del análisis de costes para efectos de influir en los eventos futuros.

Cada una de las tres áreas se alimenta del proceso de medición (tanto financiero como no financiero) que hace posible contar con información para efectos de informe financiero externo y para efectos de las decisiones directivas internas.

Figura 1:



- 1.7 Utilizar efectivamente los costes para efectos de la toma de decisiones requiere un entendimiento claro y oportuno de las causas y efectos relacionados con los productos y los insumos requeridos para producirlo. Cuando la información recopilada sobre los costes, utilizando reglas prescriptivas para efectos de reporte externo, es utilizada por los directores que apoyan la toma de decisiones, pueden producirse conflictos. Por lo general, dichas reglas no requieren que los informes sean elaborados sobre datos operativos de la misma forma o grado de detalle necesarios para revelar las relaciones causa y efecto que facilitan a los tomadores de decisiones llevar a cabo las acciones apropiadas. Lo ideal es que las relaciones sean determinadas por los usuarios con ayuda de los PCEE. El Anexo E lista algunos ejemplos de los retos que resultan de basar la información administrativa en datos de la contabilidad financiera diseñada para cumplir con la obligación de un informe externo.
- 1.8 Esta GIBP establece seis principios fundamentales del sistema de costes que ayudaran a los PCEE y a sus organizaciones a evaluar y mejorar su enfoque para proporcionar información administrativa relevante y confiable. En el contexto del [Prefacio a la Guía internacional de buenas prácticas](#), que establece el propósito de la GIBP, los principios proporcionan una *referencia* para la buena práctica en la aplicación de sistemas y métodos de costes, la utilización de la información de costes, particularmente para decisiones administrativas. Esto facilitará a los PCEE el proveer de una visión *descriptiva e histórica* de los costes y una visión *predictiva con vistas al futuro* que en conjunto proporcionan las bases para el análisis, evaluación, planificación y soporte para la toma de decisiones.

La función del profesional de la contabilidad en empresas.

- 1.9 Los PCEE añaden una amplia base de capacidades cuando toman una variedad de funciones. Ambos son proveedores y usuarios de la información de costes. Pueden tomar una función en primera línea de la gestión del negocio como un tomador de decisiones o una función de apoyo en la toma de decisiones de los clientes del sistema de costes y de la información operacional. Independientemente de su perspectiva, los PCEE tienen funciones importantes para llevar a cabo, en (a) asegurar que los datos de costes son los adecuados para el propósito, (b) aclarar los requerimientos de decisión y (c) decidir cuál es la mejor forma de presentar la información y análisis (incluyendo el método para su presentación, es decir, copia en papel, portal de página de internet, etc.). Esto incluye considerar la relevancia de la información de ingresos y costes en el contexto de los factores y asuntos pertinentes a una decisión particular.
- 1.10 Desempeñar estas funciones requiere por lo regular las perspectivas y experiencia profesionales de otras disciplinas, tales como las experiencias de los ingenieros industriales, administradores operacionales, economistas y analistas de sistemas, mismos que proporcionan valioso conocimiento. Los PCEE que diseñan, utilizan o recopilan la información de costes, normalmente trabajan con muchas otras partes en una organización para analizar e interpretar esta información para la toma de decisiones. En la mayoría de los casos, tendrán que ahondar en un mayor nivel de detalle dentro de los libros financieros requeridos para el informe financiero externo.

- 1.11 Las habilidades de la contabilidad administrativa se enfocan en modelar correctamente los datos financieros y no financieros para optimizar una organización, así como el uso de sus recursos (y sus costes), y sus ingresos. Los PCEE necesitan entender cuándo y por qué los datos utilizados para el informe financiero externo no son generalmente adecuados para el apoyo de decisiones administrativas. Los PCEE pueden ayudar a sus organizaciones a invertir en el desarrollo de modelos de apoyo para la toma de decisiones que no sea afectado desfavorablemente por las deficiencias de un sistema diseñado principalmente para la preparación de estados financieros. Por ejemplo, en tanto que las normas de reporte financiero se enfocan por lo general en el coste total, la mayoría de las decisiones se limitan o se extienden y requieren información robusta sobre los costes fijos y variables en la organización. Adicionalmente, la información del libro mayor es puramente financiera, en tanto que las relaciones de causa-efecto de las entradas y salidas operacionales – y sus impactos en los costes – son fundamentales en la identificación de acciones requeridas para mejorar la eficiencia y eficacia operacional.
- 1.12 Se crea valor sustentable para los interesados clave con la mejora en la eficiencia y efectividad de las operaciones que crean valor dentro de la organización. Reconocer las restricciones de analizar el desempeño organizacional únicamente en términos de un modelo de contabilidad financiera es un paso importante para facilitar el cambio en la calidad del soporte de toma de decisiones administrativas proporcionadas a empleados, supervisores y administradores en toda la organización. Esto puede involucrar retar a las barreras existentes para cambiar, por ejemplo, el abandono o limitación del uso de una norma de acumulación de costes que se enlaza fácilmente con los estados financieros para dar lugar al uso de metodologías de coste que (a) se enfoquen en tener una identificación mayor con las realidades operacionales y económicas y (b) pueda ser conciliada únicamente a un alto nivel con las cifras de los estados financieros. Conocer dichas restricciones puede contribuir a entender a una organización en términos de las relaciones de causa y efecto que convierten sus entradas en salidas y resultados, y que son esenciales para el uso efectivo de los costes para apoyar las decisiones de negocios.
- 1.13 Al implementar los principios sobre costes presentados en esta GIBP, los PCEE estarán involucrados en el diseño, desarrollo, mejora y uso de los sistemas y técnicas de costes. Sería ideal que el proveedor de la información de costes tenga un dialogo cercano y una relación con las personas que preparan, analizan e interpretan la información de costes para los usuarios, y con las necesidades de los tomadores de decisiones. Aún y cuando las funciones del proveedor de información de costes y el diseño e implementación de los sistemas de costes puedan estar separadas, ninguna de éstas puede hacerse bien sin el apropiado conocimiento de la otra. Los usuarios requieren de asistencia para (a) identificar las decisiones necesarias, (b) qué supuestos deben aplicarse a la inclusión/exclusión de costes específicos y (c) como cambian los costes en relación a los cambios del producto o de calidad de los productos entregados. El proporcionar información de costes involucra no solo cálculos rutinarios de los costes de los productos, servicios y otros costes, sino también proporciona información que soporta las decisiones no rutinarias tales como la subcontratación. Muchos PCEE también toman otras funciones más amplias en los niveles de planificación y de evaluación de desempeño. Estas funciones requieren la entrega de información de costes que ayudan en la preparación de planes y presupuestos, el cumplimiento de objetivos estratégicos y la referencia para evaluar el desempeño.

- 1.14 Las organizaciones más pequeñas o menos complejas también necesitan información de costes para administrar las operaciones de su negocio. Sin embargo, sus requerimientos pueden ser aquellos relacionados con sistemas de costes con procedimientos y métodos menos formales y probablemente estos sistemas sean desarrollados como una consecuencia natural de sus necesidades específicas de información de costes. Muy a menudo, los PCEE pueden bien formar parte de esas organizaciones para considerar periódicamente la necesidad de procesos más formales para reportar información operativa y de costes relevante y rutinaria para los efectos de la dirección. Esto normalmente requerirá que se seleccione un sistema de costes y los procedimientos apropiados para asegurarse de que la información necesaria de costes es obtenida, medida, analizada y comunicada efectivamente. Adicionalmente, pueden ser necesarios mecanismos subordinados de diversa sofisticación, para capturar información de costes relevante (por ejemplo, reflejar costes de oportunidad no registrados) que no son incluidos en ningún sistema de costes sin embargo, son necesarios para las consideraciones de la dirección.

2. Principios clave para evaluar y mejorar los costes en las organizaciones

2.1 Los principios claves subyacentes ampliamente aceptados de la buena práctica son:

A La importancia del sistema de costes para la buena gestión financiera

La capacidad para identificar, medir, interpretar y presentar costes de la manera en que se relacionan con el flujo económico de bienes y servicios de una organización, tanto históricamente como en un contexto hacia el futuro, es necesaria para un entendimiento informado de los factores que influyen en las ganancias y en el valor organizacional.

B Adaptación a las necesidades

La información sobre costes debe ser preparada en una forma apropiada para el contexto específico y el propósito de su uso, de los cuales existen tres principales aplicaciones:

- **Reporte externo – histórico y descriptivo**
- **Análisis y evaluación del desempeño – interpretativo y diagnóstico**
- **Planificación y apoyo para la toma de decisiones – analítico y predictivo.**

C Modelo de negocios/conductores de la realidad

Los modelos de costes deben diseñarse y mantenerse para reflejar las interrelaciones entre causas y efectos, así como las dinámicas sobre la forma en que funciona la organización. Las necesidades de información de los tomadores de decisiones a todos los niveles de la organización deben considerar, incorporando un modelo de negocios y de operación, una estrategia, estructura y ambiente competitivo para la organización.

D Materialidad/efectividad de costes

El diseño, implementación y mejora continua de los métodos de costes, recolección de datos y sistemas, debe reflejar un equilibrio entre el nivel requerido de exactitud y el coste de la medición (es decir, las ventajas y desventajas del beneficio de los costes) basado en la situación competitiva de la organización.

E Comparabilidad en el transcurso del tiempo y consistencia

La información sobre los costes debe ser recolectada y analizada sistemáticamente y de tal manera que se asegure la comparabilidad en el transcurso del tiempo, ya sea con la ayuda de un sistema rutinario de información o con una aplicación especial y/o propósito.

F **Transparencia y auditabilidad**

Las definiciones y fuentes de los datos de costes, los datos operacionales y otros datos no financieros que forman su base y los métodos de cálculo de costes, deben ser transparentes para los usuarios, así como registrados y ser fáciles de revisar, analizar y auditar.

Cabe hacer notar que cada principio aplica de manera independiente; los principios nunca deben ser vistos como pasos de un proceso.

- 2.2 Estos principios están diseñados para aplicarse en todas las organizaciones. En las jurisdicciones donde existen requerimientos especiales para los costes (no contabilidad de costes) establecidos por la ley, el cumplimiento de ellos es un elemento necesario de la buena práctica local. El Anexo C incluye ejemplos de acuerdos específicos. El cumplimiento con la ley debe prevalecer sobre la GIBP, sin embargo, en los casos en que los requerimientos locales son significativamente inconsistentes con estos principios, los PCEE podrían optar por hacer estas inconsistencias del conocimiento de la IFAC y de sus organizaciones profesionales, con el objeto de evaluar si existe la posibilidad de provocar un cambio.

3. Guía práctica para la implementación de principios

PRINCIPIO A

La capacidad para identificar, medir, interpretar y presentar costes de la manera en que se relacionan con el flujo económico de bienes y servicios de una organización, tanto históricamente como en un contexto hacia el futuro, es necesaria para un entendimiento informado de los factores que influyen en las ganancias y en el valor organizacional.

- A1. Todas las organizaciones persiguen fines económicos. Para las compañías comerciales, este fin es la creación de valor para sus accionistas por medio de la generación de ganancias; para el sector público y las organizaciones sin fines de lucro, puede ser la maximización del servicio producido con base en un dado nivel de financiamiento. En todos los casos, el reto es crear valor para los interesados clave. Sin un entendimiento integral de (a) la forma en que se consumen los recursos y por ende como se incurren los costes y (b) como responden los costes a los cambios y como se equilibran con los ingresos y el riesgo, es muy poco probable que emerja una ruta clara y consistente para optimizar la creación de valor. Esto es por lo que el sistema de costes es muy importante para apoyar las decisiones directivas y el desempeño organizacional.
- A2. El sistema de costes y las muchas metodologías de costes aplicadas en las organizaciones ayudan a medir el consumo de recursos económicos. Asimismo, los sistemas de costes facilitan la identificación de la conversión de insumos a productos. Pueden también ser útiles para resaltar asuntos de eficiencia operativa, señalar áreas que requieran atención por parte de la dirección, y ayudar a medir y recompensar el desempeño. La información de costes debe proporcionar los conocimientos sobre (a) los costes de actividades específicas, bienes y servicios y (b) el coste asociado con los negocios y los cambios efectuados a través del tiempo.
- A3. El entendimiento apropiado y el análisis de costes es esencial para la dirección operativa. Mejorar la dirección operativa depende de un incremento en la eficiencia y productividad, del entendimiento del impacto que tienen las decisiones de inversión, de la evaluación de decisiones sobre precios y de la determinación de las ganancias por producto, servicios y clientes. Por lo tanto, aun y cuando los costes han proporcionado históricamente un conocimiento de los costes de las operaciones (qué, donde y cuando) que permitan a una organización gestionarlos, su valor adicional reside en la perspectiva previsor (cómo y por qué) para la planificación y la toma de decisiones informadas a niveles estratégicos y operacionales.
- A4. Los costes pueden medirse, analizarse e informarse de muchas maneras. Una medición de coste en particular tiene significado solo en el contexto de su propósito. La manera en que los costes estén medidos puede variar dependiendo de las circunstancias y el propósito que persigue el uso de dicha medición. Por ejemplo, en la mayoría de los países, el reporte financiero está basado en principios de contabilidad generalmente aceptados (PCGA), pero el uso de las medidas de los PCGA podría significar un distractor para que las organizaciones encuentren la mejor manera de calcular los costes y los márgenes de beneficios para apoyar sus decisiones. Para que los sistemas de costes ayuden en las actividades predictivas y a futuro de la planificación y toma de decisiones, un sistema de costes debe (a) asignar costes operativos en la medida que los recursos sean consumidos pero identificando los actividades específicas o productos en los que se hayan utilizado dichos recursos y (b) medir los costes por actividad individual y productos. Adicionalmente, las decisiones de planificación permiten a las organizaciones decidir cómo es mejor usar dichos recursos y por lo tanto, requiere un nivel de información de apoyo. Asimismo, el control organizacional consiste en observar

e informar el desempeño, así como tomar medidas correctivas sobre los recursos directamente – no sobre sus costes.

- A5. La medición del coste apoya a cada uno de los tres propósitos del sistema de costes (como se menciona en la figura 1 y bajo el principio B). Normalmente existen diferencias significativas en la medición del coste para fines contables de informe externo y para fines directivos, ya que éste último requiere una perspectiva más amplia que mida cómo se consumen las erogaciones relacionadas con recursos e informan como costes de las actividades de la organización y sus productos. Para efectos del sistema de costes, se incluye la recolección de datos sobre recursos y la valuación de las cantidades de recursos en alguna de las siguientes maneras: (a) analizando en detalle las erogaciones registradas en el libro mayor e identificándolas con la información del recurso correspondiente para calcular el coste o (b) conservando información sobre las cantidades y valores de los recursos (desde los documentos fuente tales como la nómina o las transacciones de cuentas por pagar) en conjunto conforme van siendo consumidos en la cadena de valor.
- A6. Para la toma de decisiones de carácter estratégico y de corto plazo, las fuentes de información pueden ser financieras y operativas (no financieras). La información no financiera (recurso), en ocasiones conocido como “impulsor” de información, se presenta generalmente en forma de unidades tales como minutos, pies cuadrados, millas por pasajero, etc. Los factores no relacionados con costes tales como capacidad, potencial, tiempo, calidad, nivel de servicio y creatividad son frecuentemente considerados en la buena toma de decisiones económicas. Mientras más integrados estén los sistemas y metodologías de coste con el resto de la información organizacional, más útil pueden ser en el apoyo efectivo de la toma de decisiones.
- A7. Los costes están inseparablemente vinculados al flujo de recursos de una organización que produce bienes y servicios. Mientras más exacto sea un modelo o sistema de costes con respecto al flujo de los recursos en una organización, más claridad habrá para los tomadores de decisiones en el uso de los datos de costes. Los costes no pueden afectarse sin cambiar la composición o cantidad de recursos en una organización. En los casos en que los costes son distanciados de su clara relación con las operaciones de la organización (por ejemplo, cuando los costes se concentran en grandes grupos asignados por factores generalizados), la efectividad para la buena gestión financiera y la toma de decisiones se tornan limitadas. Cuando existen altos niveles de agrupación sobre la información de costes, se puede obtener un conocimiento adecuado de la comparación con las compañías del mismo sector, pero no un conocimiento relevante acerca de cómo un empleado o un supervisor debe tomar una decisión marginal. Los PCEE deben estar conscientes del estrecho vínculo que existe entre los costes y el flujo de recursos en las organizaciones y utilizarlo como guía para evaluar información de costes en particular con el propósito de proveer un buen entendimiento de un conductor de ganancias y valor. El modelo de niveles de maduración de los sistemas de costes, asiste a los profesionales de la contabilidad en este tema – ver apartado D.4.
- A8. El contexto de una organización ayuda a determinar la naturaleza y frecuencia del tipo de decisiones que la dirección debe tomar. Por ejemplo, seleccionar la localización de una nueva planta puede representar una decisión estratégica para una compañía (por ejemplo, una compañía automotriz abriendo una nueva planta en un nuevo mercado), y para otra una decisión táctica (por ejemplo, abrir otra tienda para una compañía en el negocio de la venta minorista). De forma similar, una unidad adicional de producción será una decisión operativa para una compañía (por ejemplo, un producto adicional) pero para otra puede ser una decisión estratégica (por ejemplo, el desarrollo y manufactura de un modelo nuevo de aviones). Las necesidades de información están relacionadas

con la magnitud del cambio que resulta de una decisión en particular. Mientras más importantes sean las decisiones, normalmente es mayor el nivel de conocimiento sobre las causas de las relaciones y sus posibles efectos. A este respecto, la información de apoyo de decisiones debe incluir una gama de conceptos de coste para efectos de enriquecer los conocimientos directivos. Los conceptos de costes incluyen:

- Rendimiento de los sistemas de costes cuando se decide producir una unidad adicional (cuando los cambios en los niveles de demanda requieren cambios proporcionales en algún material de consumo pero no en la mano de obra o nivel de equipamiento).
- Los costes incrementales, que son la diferencia existente en el total de costes entre dos alternativas que forman parte de una decisión.
- costes variables o proporcionales de corto plazo, que permiten también la consideración del uso de recursos mutuamente excluyentes.
- costes atribuibles que ayudan en la toma de decisiones sobre desinversión, tales como subcontratación.
- costes totales para apoyar en las decisiones estratégicas, tales como incursionar en un nuevo mercado.

Algunos de estos conceptos de coste son considerados en mayor detalle bajo el principio B. Otros conceptos de decisión como evitables, inevitables y costes de oportunidad son también importantes y pueden ser aplicados dependiendo del contexto particular de cada decisión.

- A9. Es común que se produzca regularmente, por medio de muchos sistemas de coste, resultados para directores que están en línea con los períodos de reporte predeterminados, mismos que frecuentemente están alineados con los períodos usados para la contabilidad financiera. Al informar sobre todos los productos/servicios y los costes de clientes (el fin de transmitir una visión global de la organización), esta práctica puede requerir algunos costes (por ejemplo, procesos o gastos generales) para ser parcialmente desconectados de su causa operacional para caber en un período de informe. Los PCEE deben ser conscientes de que esto podría distorsionar los verdaderos costes para algunos usos, como las prácticas que evalúan y procesos que abarcan más de un período contable. Sin embargo, la materialidad de tales distorsiones disminuye con la duración del período. Los informes del sistema de costes que dan contribuciones de productos/servicios en forma trimestral o anual pueden ser lo suficientemente precisos para apoyar las decisiones que surgen con poca frecuencia (por ejemplo, los ajustes de precios anuales en los servicios públicos).
- A10. El diseño del sistema de costes será impulsado por el uso específico para el cual la información de costes resultante fue establecida, que a su vez determinará las decisiones que deben tomarse sobre cuatro elementos clave relacionadas entre sí, específicamente:
- (a) qué aspectos de la organización se miden (un objeto de coste, es algo que se mide por separado, ya sea un producto, servicio, departamento, actividad, o el cliente);
 - (b) cómo el sistema de costes mide los objetos elegidos;
 - (c) cómo manipula o agrega las medidas registradas y
 - (d) cómo se informa a los tomadores de decisiones.

- A11. Debido a que los costes pueden apoyar (a) a los reportes rutinarios y no rutinarios para fines de rendición de cuentas, y (b) a los análisis específicos en apoyo de la estrategia, la planificación y las decisiones de negocios en general, la forma en que se presenta puede ser tan influyente como la datos reales. Se necesita tener cuidado en la selección de datos y cómo se informa. Los principios normales de presentación, tales como la relevancia, la integridad, la inclusión de elementos de comparación apropiados e información no financiera relacionada, el uso de gráficos, tablas y comentarios, deben seguirse.

PRINCIPIO B

La información sobre costes debe ser preparada en una forma apropiada para el contexto específico y el propósito de su uso, de los cuales existen tres principales aplicaciones:

- **Reporte externo – histórico y descriptivo**
- **Análisis y evaluación del desempeño – interpretativo y diagnóstico**
- **Planificación y soporte para la toma de decisiones – analítico y predictivo.**

- B.1 El contexto de las acciones de costes va desde fines que son meramente de preocupación sobre el registro de eventos pasados – presentación de informes externos y la rendición de cuentas por los resultados anteriores – hasta el apoyo de una amplia gama de decisiones comerciales y de desempeño en las cuales el enfoque es sobre lo que sucederá en el futuro, pero tiene que ser revisada a la luz de nuevos desarrollos recientes y esperados. Por lo tanto es importante asegurarse de que la información de costes preparada para el apoyo directivo, es válida para el propósito en particular.
- B.2 La información financiera externa es principalmente histórica, y por lo tanto descriptiva de los resultados anteriores en un nivel agregado. La información financiera se apoya generalmente, por un sistema de costes absorbente (o total) que absorbe una parte de cada uno de los costes de operación de los centros de costes en funciones en un trabajo. Las cifras de costes usadas en los estados financieros se basan en la absorción de costes y la dirección puede recibir las estimaciones de costes sobre esa base. Sin embargo, la información de costes calculada estrictamente para la información financiera, es normalmente no causal en naturaleza, y no suele apoyar de manera adecuada las decisiones de la dirección. Esto se debe a que hay pocos indicios de cómo es probable que respondan estos costes totales a las decisiones marginales que representan un aumento o disminución de la producción y venta de productos o servicios individuales. La información de costes proporcionada a la dirección para apoyar la evaluación del resultado, análisis y planificación y apoyo a la decisión, puede ser más efectiva cuando la información se basa en una relación clara y oportuna entre las causas y sus efectos.
- B.3 Lo que constituye un sistema de costes por absorción puede ser afectado por las normas de información financiera, y las jurisdicciones pueden diferir en sus definiciones del coste total. La exclusión de determinados elementos del coste de la definición de coste total puede afectar negativamente a la utilidad de la información de los costes totales. La mayoría de las agencias reguladoras y las organizaciones del sector público (incluyendo departamentos gubernamentales) normalmente favorecen la absorción completa de costes – en la que los costes históricos se asignan a los productos y servicios, a fin de permitir la comparación con los ingresos y calcular la rentabilidad. Ellos lo hacen con varios fines: (a) regulación de precios (en mercados parcialmente competitivos o

no competitivos), (b) la información por segmentos, (c) los precios de transferencia; (d) la valuación de las existencias y (e) la tributación general. Las ventajas del sistema de costes por absorción son variadas, pero principalmente incluyen la necesidad de hacer que las partes interesadas sean conscientes de los costes de los servicios y programas del sector público, y para garantizar que los ingresos correspondientes se reciban del gobierno.

- B.4 La absorción de costes, también puede ser un enfoque útil en las empresas, donde es deseable (y necesario) incluir los costes fijos en la valuación de los inventarios. Su principal beneficio en la toma de decisiones es para las decisiones estratégicas de alto nivel, tales como cuando decidir entrar en un nuevo mercado (mediante, por ejemplo, la construcción de una nueva instalación). Sin embargo, el énfasis en el sistema de costes por absorción en los sectores público y privado puede dar señales incorrectas a la dirección cuando, por el contrario, con un coste marginal o incremental proporcionaría una mejor información para los presupuestos y las decisiones. En este tipo de situaciones, los PCEE deben ser conscientes de las posibilidades de un uso inadecuado de los costes totales en las decisiones. Idealmente, deben considerar un diseño de sistema de costes que sea capaz de proporcionar información de costes altamente divisibles que pueden desagregarse fácilmente para las decisiones que requieren costes marginales o incrementales. En ausencia de estos datos, se debe informar a los tomadores de decisiones de las limitaciones de los datos de los costes totales, e iniciar un estudio o análisis especial para obtener una estimación válida de la cifra de costes apropiada.
- B.5 La evaluación del resultado y el análisis permiten a las actividades de interpretación y diagnóstico evaluar y analizar el resultado pasado. Se requiere la asignación de costes e ingresos a las unidades y directores con responsabilidad sobre los mismos. Un método de asignación causal les permite entender cómo y por qué se incurren los costes, y para hacer mejoras. Dicho aprendizaje organizacional contiene tanto una perspectiva histórica de los costes (lo que pasó y por qué) y una futura (lo que sucede a continuación y con qué efecto). Por lo tanto, el método requiere claramente una apreciación de los modelos operativos de negocio subyacentes y las circunstancias internas y externas que les afectan. Las percepciones y el aprendizaje a partir de datos históricos también son importantes para el análisis del beneficio segmentado. La medición efectiva del resultado, el análisis y el aprendizaje por lo general requieren que la información de costes esté vinculada a los recursos subyacentes y a las operaciones que se están evaluando. Las asignaciones arbitrarias o generalizadas de los costes no relacionados con un director o a los recursos y operaciones de la unidad de trabajo, oscurecen la realidad, y pueden dificultar el aprendizaje y la mejora. Cuando se utiliza un coste para influir en el desempeño, es importante que no sólo sea técnicamente correcto, pero que también considere cuidadosamente el impacto motivacional en las personas que están siendo medidas.
- B.6 Apoyar la planificación y la toma de decisiones, cubre las acciones de la dirección que se aplicarán en todos los aspectos de las operaciones futuras de la organización. El apoyo a las decisiones requiere de la capacidad de aislar los recursos y sus costes que potencialmente pueden ser eliminados, creados o alterados por una decisión en particular, de aquellos que no se verán afectados por éste. Esto requiere una comprensión clara de una organización, la lógica comercial o de las políticas para la decisión, y los modelos y procesos operativos de la organización. También se requiere de una definición clara de la base o referencia status quo de los costes versus la base contra la cual se miden los cambios. Las necesidades de la toma de decisiones de una organización determinarán la sofisticación requerida para la medición de los costes. Una medición de costes de

alta calidad y altamente sofisticada proporcionará un alto nivel de recursos y transparencia de costes y divisibilidad de percepciones.

- B.7 La toma de decisiones cubre todos los aspectos de las operaciones de una organización. Las decisiones clave que a menudo toman los gerentes para impulsar el rendimiento de la organización, son el cambio que requiere un profundo conocimiento de los costes fijos y proporcionales y un beneficio marginal y el estado de pérdidas. Por ejemplo, en un negocio de distribución, los puntos de vista operativos son fundamentales para el logro de la eficiencia interna (por ejemplo, la recepción, selección, empaque y envío), y para entender lo que es un pedido mínimo rentable. Por otro lado, es a menudo crítico en un negocio de subcontratación, la mezcla de productos y servicios (por ejemplo, alojamiento de aplicaciones, infraestructura y procesos de negocios) que son estructurados y tasados para un acuerdo en particular. Estos ejemplos revelan la importancia de que los tomadores de decisiones entiendan lo que es necesario para llegar a un resultado óptimo en diferentes contextos. El análisis utilizado para las decisiones sobre la conveniencia de subcontratar para construir una nueva planta, para hacer o comprar un producto o componente, para discontinuar un producto o servicio, para comprar una nueva máquina, o rediseñar un producto/servicio o proceso, no sólo debe incluir todos los elementos relevantes, sino también el valor de todos los efectos de los ingresos y costes incrementales de la decisión sobre todos los períodos afectados por la decisión. En este tipo de análisis, por lo general es apropiado considerar si los costes son evitables. Por ejemplo, reducir los requerimientos de mano de obra por medio del cierre de una línea de producción, podría ser afectada por acuerdos laborales o la legislación que protege el empleo.
- B.8 Aunque la evaluación de las alternativas de acciones de gestión no debe, por lo general, obtenerse de los datos de la contabilidad de costes utilizados para la presentación de informes externos, el profesional de la contabilidad en empresas, debe asegurarse de que la forma en que el resultado aparecerá en los informes financieros externos se entiende. Se puede necesitar que los pagos de impuestos o la recuperación de costes regulados se reintegren en el análisis original. Puede ser necesaria una explicación para los usuarios en donde el impacto de las normas de contabilidad de costes difiere del análisis de decisión, debido a los diferentes métodos de sistema de costes elegidos.
- B.9 El sistema de costes variable aplica un concepto de costes importante para servir a las necesidades específicas de la dirección al apoyar la toma de decisiones. Se centra en la tasa a la que el coste de un producto cambia (varía) si el nivel de salida aumenta o disminuye. Por ejemplo, este concepto puede ser útil si se deben tomar decisiones sobre el nivel de servicio, o los costes de actividades extraordinarias no recurrentes, deben ser facturados. Cuando analizamos el comportamiento de los costes, a menudo es útil proporcionar el coste variable por unidad de información, es decir, para analizar el efecto de los costes variables (en su totalidad o por elemento), en términos de su efecto en el coste unitario de producción. Sin embargo es importante probar si la tasa de variabilidad cambia, cuando el cambio en la producción es grande, y sobre qué rango un valor en particular permanece válido. El sistema de costes marginal exige, para el concepto de variabilidad, identificar la diferencia de costes entre la última y la siguiente unidad de producción, en un volumen determinado.

- B.10 La aplicación de los conceptos operativos utilizados ampliamente, de costes fijos y variables en el análisis de decisiones puede ser poco confiable para evaluar las decisiones marginales. En su lugar, estos escenarios requieren la aplicación de los conceptos de costes evitables e inevitables (véase el apartado B.12). Aunque, sobre rangos más pequeños de salida y de horizonte temporal, la variabilidad podría servir como un sustituto de la evitabilidad, para una visión clara de las decisiones es esencial entender la evitabilidad. La existencia de costes de oportunidad también puede ser de gran importancia para algunas decisiones, aunque la mayoría de las técnicas de sistemas de costes convencionales no incluyen automáticamente esta dimensión. El horizonte de planificación y otros factores (como la facilidad con que la capacidad se puede ajustar) también pueden influir en el resultado. Cualquiera que sea el enfoque que se siguió el sistema de costes, la conducta más segura, es evitar decidir qué costes son relevantes para la decisión hasta que el contexto y las cuestiones que influyen en que se hayan detallado.
- B.11 El sistema de costes incremental (diferencial) apoya la necesidad de evaluar los costes diferenciales entre las alternativas de decisión, tales como en las decisiones de subcontratación (hacer o comprar). Los costes relevantes son aquellos que cambiarían dependiendo de la opción seleccionada. El sistema de costes diferencial, está íntimamente relacionado con el sistema de costes incrementales utilizado en las decisiones del gobierno de privatizar, por lo que los costes que se evitan, y los que se incurre por un cambio en las actividades, se miden por la contabilidad de costes. Este cambio en los costes se compara entonces con las potenciales ganancias de la venta para el cálculo de los ingresos incrementales. También se debe tener en cuenta los ingresos adicionales (es decir, los ingresos relevantes) representados por los potenciales futuros impuestos que el comprador podría pagar. El concepto diferencial de costes también se puede utilizar para determinar el beneficio de la eliminación de lo que parecen ser las actividades que no son de valor añadido o el coste de la penalidad por retener la capacidad no utilizada o en exceso. Otros tipos de decisiones de coste/beneficio se pueden hacer utilizando el concepto de coste diferencial. El análisis de coste/beneficio en el sector público, que se utiliza para las decisiones importantes de infraestructura, es un tema complejo con su propia literatura, y no está cubierto en esta guía.
- B.12 El coste de oportunidad es un concepto de coste de decisión que debe ser considerado en (a) las decisiones de inversión, (b) decisiones de racionamiento de la capacidad, y (c) decisiones de aplicación de recursos que se excluyen mutuamente. Este concepto de costes se basa en el valor de a lo que se debe renunciar para obtener un resultado específico (una aplicación en particular de recursos). El coste evitable es el coste que se puede evitar si se selecciona una determinada alternativa de decisión. Los costes (y los ingresos) que se pueden evitar con una decisión, se consideran *relevantes* para esa decisión. Los costes que no se pueden evitar con una determinada decisión se consideran *irrelevantes* para esa decisión. Los costes de oportunidad (y los ingresos) son también costes relevantes y se definen como la siguiente mejor alternativa no percibida para la decisión aceptada. Por lo tanto, los costes de oportunidad a menudo se convierten en el método por defecto de la valuación de una decisión en particular. Estos conceptos de coste de decisión no deben utilizarse de manera intercambiable con los conceptos operativos de los costes fijos y variables. Las distinciones fijas y variables sólo definen la naturaleza del comportamiento del coste en términos de su relación con la producción. Para cierta decisión, la relevancia está determinada por evitabilidad, y por cualquier decisión por la que un coste relevante pueda ser operacionalmente fijo o variable.

- B.13 Un profesional de la contabilidad en empresas debe ser capaz de interpretar y explicar el significado de la información de costes proporcionada por las decisiones, y sus limitaciones, y explicar las razones de las diferencias de los datos utilizados para los efectos legales. La información de costes puede ser presentada en una variedad de formatos, todos los cuales deben ser conciliables entre sí. Aunque no cubrir un contenido idéntico, como se explicó anteriormente, los informes financieros históricos de propósito general, deben basarse en las mismas fuentes subyacentes de la información de costes proporcionados a los directores para la toma de decisiones. La conciliación entre los valores generados por un sistema de contabilidad financiera y un sistema de costes puede (a) ayudar a evitar confusiones, y (b) servir como un sistema de pesos y contrapesos entre dos sistemas independientes.
- B.14 Los PCEE pueden desempeñar un papel central en la capacitación de los usuarios, incluyendo por ejemplo, el asesoramiento en la selección de los métodos de sistema de costes, medición de costes, clasificación, asignación, y comportamiento. Los PCEE también son capaces de explicar los diferentes efectos y resultados de los métodos de cálculo de costes. Por ejemplo, puede ser que tenga que aclarar que los costes estándar del producto informados para los costes de los bienes vendidos y de valuación de inventarios, pueden diferir de los costes del producto calculados utilizando otro método de sistema de costes. Los PCEE podrían también (a) mostrar por qué el análisis de variaciones basado en la diferencia entre datos presupuestados y reales pueden proporcionar una visión de la eficiencia que difiere de la información de desempeño operacional proveniente de un sistema por separado, entonces (b) recomendar si y (si es así) cómo integrar eficazmente estos conjuntos de información .

PRINCIPIO C

Los modelos de costes deben diseñarse y mantenerse para reflejar las interrelaciones entre causas y efectos, así como las dinámicas sobre la forma en que funciona la organización. Las necesidades de información de los tomadores de decisiones a todos los niveles de la organización deben considerar, incorporando un modelo de negocios y de operación, una estrategia, estructura y ambiente competitivo para la organización.

- C.1 El principio de causalidad es fundamental para un enfoque riguroso y flexible para la comprensión de los conductores de ganancia y valor, y anulando uno cuando el objetivo del sistema de costes está apoyando a la toma de decisiones gerenciales. Un sistema de costes debe ser diseñado para ser completo, y que contabilice todos los costes (pero no totalmente absorbida por el producto de nivel más bajo – véase el apartado C.8), y debe asignar los costes de un recurso al objeto de coste que consumió ese recurso. Esto implica dos características comunes de un modelo causal, principalmente: (a) las relaciones entre los objetos de costes de intermediación para expresar el consumo de recursos de una o más relaciones removidas de los coste finales del objeto, tal como el departamento de compras ocupando el espacio de un establecimiento, y (b) las relaciones de reciprocidad, donde el consumo mutuo de servicios de cada una, forman una parte importante del coste de un servicio, tales como las relaciones entre TI y recursos humanos o entre instalaciones y mantenimiento de planta. En apoyo a la mejora de la organización, las relaciones de causa y efecto también deben ser identificadas entre las medidas de desempeño de los procesos (por ejemplo, la calidad del producto y servicio al cliente), y medidas de desempeño sobre los objetivos primarios (tales como beneficios). El enfoque de costes más progresista pone énfasis en la identificación. Las relaciones entre los objetos de costes intermedios en un modelo causal, expresan relaciones indirectas tradicionales de una manera directa, haciendo hincapié en la causa y efecto de la entrada/salida. La contabilidad de costes

con fines de reporte externo, se centra en los objetos de coste final (es decir, para la valuación del inventario), y por lo tanto crea la necesidad de desarrollar relaciones indirectas. Generalmente, tiene sentido diseñar sistemas de costes y métodos para la toma de decisiones interna, y después hacer las adaptaciones necesarias para el informe reglamentario.

- C.2 El propósito de moldear el coste para el apoyo a las decisiones, es replicar las características esenciales de la adquisición de la organización de recursos reales, implementación y consumo en una serie de relaciones matemáticas, incluyendo la conversión de los valores de medida de los recursos involucrados en el lenguaje común de dinero. Los modelos deben ser dinámicos para que puedan describir el comportamiento económico y cómo los negocios cambian. En el corazón de esto está el establecimiento de relaciones claras entre las partes componentes de la organización (es decir, la causalidad). La naturaleza de una relación causal, puede ser descrita más a fondo, por un concepto como la variabilidad o la capacidad de respuesta. Estos conceptos describen cómo cambia una entrada en relación a los cambios en una salida. El ejemplo más común en un entorno de fabricación es la forma en la que la demanda de mano de obra y los materiales aumenta si se incrementa el volumen de producción.
- C.3 Las decisiones directivas influyen en la forma en que el futuro será diferente del pasado. Así, el valorar los costes para el apoyo de decisiones debe tener una capacidad de predicción – la capacidad de hacer pronósticos. Las previsiones se basan en la proyección de las relaciones causa-efecto pasadas establecidas entre los componentes del modelo en períodos futuros. Esto significa que, para cada relación de causa-efecto, es necesario establecer lo que produce el cambio y el efecto final sobre el rango probable de los cambios en la causa variable (la relación puede estar en cualquier parte y no necesariamente lineal). Cuando se utiliza la información de costes en el modo predictivo, también es útil tener en cuenta si las relaciones establecidas por la observación y la experiencia pasada, se puede esperar de forma confiada continúen. Los cambios previsibles deben tenerse en cuenta en el modelo de costes predictivo, y los rangos de incertidumbre deben ser tomados en cuenta el uso de análisis de sensibilidad.
- C.4 Los sistemas de costes deben centrarse en ayudar a una organización a alcanzar sus objetivos estratégicos, teniendo en cuenta la naturaleza de la organización, su modelo de negocios, su cultura, estructura y entorno competitivo. Por lo tanto, es evidente que ningún diseño de sistema de costes es apropiado para todas las organizaciones, así como la utilidad de los métodos de coste varía de una organización a otra. Los sistemas de cálculo de costes deberían ser diseñados para satisfacer las necesidades individuales de la organización, sus características y estructura de costes. La extensión del diagrama de la relación caudal de una organización dependerá generalmente de:
- El modelo de negocios de la organización – sus fuentes de ingresos, su cadena de suministro(s), y las formas de creación de valor.
 - Cómo se estructura la organización y hace responsable a sus directores.
 - Cómo se mide a sí misma una organización, teniendo en cuenta su contexto normativo y/o de mercado, su situación competitiva, la jurisdicción(es) y el sector (es) en el(los) que opera, que hacen sus competidores y organizaciones equivalentes.
 - Los requerimientos específicos de los directores de la organización para lograr el control de la organización y el ejercicio de juicio informado en la toma de decisiones estratégicas y operativas (¿Qué preguntas requiere responder el sistema? ¿Por qué estamos haciendo esto?)

¿Qué tipos de decisiones de negocios son hechas por los directores en los distintos niveles de la organización?).

- C.5 Las organizaciones que diseñan un sistema de medición de costes, encontrarán útil comenzar con la construcción de uno o varios modelos de costes. Para uso administrativo interno, los modelos deben (a) reflejar los juicios sobre los asuntos del apartado C.5, y (b) describir la organización y sus recursos, sus consumos, costes, flujos de ingresos y las relaciones con la mayor fidelidad posible, sujeto a la materialidad y la asequibilidad. El modelo(s) debe ser ampliamente discutido y cuestionado, para que se entiendan y se acuerde que son razonables y apropiados para los que van a confiar en sus resultados. Esto incluirá un acuerdo sobre las áreas donde se requiere relativamente menos precisión (donde las estimaciones pueden ser suficientes), y donde las fuentes de información existentes, pueden ser mejoradas o complementadas. También puede involucrar el investigar si un coste conjunto o común, es realmente atribuible a todos los productos o servicios que lo comparten. Por ejemplo, una pieza de infraestructura puede haber sido adquirida específicamente para satisfacer una especificación de servicio asociado con un producto o servicio, pero luego es compartido por otros que por su propia cuenta, podrían haber sido operados de forma más económica sin ella.
- C.6 En cualquier modelo de costes construido causalmente, habrá ciertos costes de entrada para los que no sea posible establecer una clara relación de causa y efecto. Los costes fijos comunes tales como los costes de exceso/capacidad de inactividad de una máquina entran en esta categoría. La asignación de estos costes fijos comunes debe seguir el concepto de imputabilidad, es decir, el coste debe ser atribuido a un nivel de segmento en el que será relevante para la toma de decisiones. Por ejemplo, si se adquiere una máquina para la fabricación de dos o más productos que en conjunto constituyen un grupo de productos, no existe una relación causal entre los productos individuales realmente producidos y el exceso/capacidad de inactividad de la máquina. Sin embargo, en el caso de la decisión de discontinuar todo el grupo de productos, los costes por exceso/capacidad de inactividad pueden ser evitados claramente, y por lo tanto deben ser atribuidos al margen bruto del grupo de productos en el estado de resultados.
- C.7 Cuando una organización hace una conversión a un nuevo sistema de cálculo de costes y/o a un sistema de control administrativo, debe considerar si su estrategia y cultura soportan un nuevo enfoque y si una revisión de coste-beneficio puede ofrecer la perspectiva de un beneficio estratégico posterior. Todos los aspectos organizacionales (estructura, cultura, filosofía de la administración, las estrategias de compensación, etc.) podrían requerir una revisión, como también podría requerirlo la forma en que se suministrará y utilizará la información de costes como apoyo al nuevo enfoque, el cual podría ser radicalmente diferente. Por ejemplo, aplicar una filosofía y contabilidad “lean” (ver anexos B y D), a menudo, no se traduce a un ambiente jerárquico de mando y control. Factores como estos deben ser considerados en cualquier esfuerzo por adoptar nuevos enfoques y sistemas de costes.
- C.8 La estructuración de centros de responsabilidad depende de las líneas de responsabilidad y rendición de cuentas de los directores, de los resultados de los que son responsables, y sus fuentes de financiamiento. Los centros de responsabilidad podrían incluir un departamento, división, territorio geográfico, grupo de máquinas, o procesos operativos. Dicha segmentación apoya a menudo (a) la información presupuestaria de la organización, y (b) la medición del desempeño, donde las metas u objetivos de rendimiento se establecen para cada centro. Puede ser necesario comparar el diseño de la organización con el modelo de negocios para detectar cualquier falta de alineación.

PRINCIPIO D

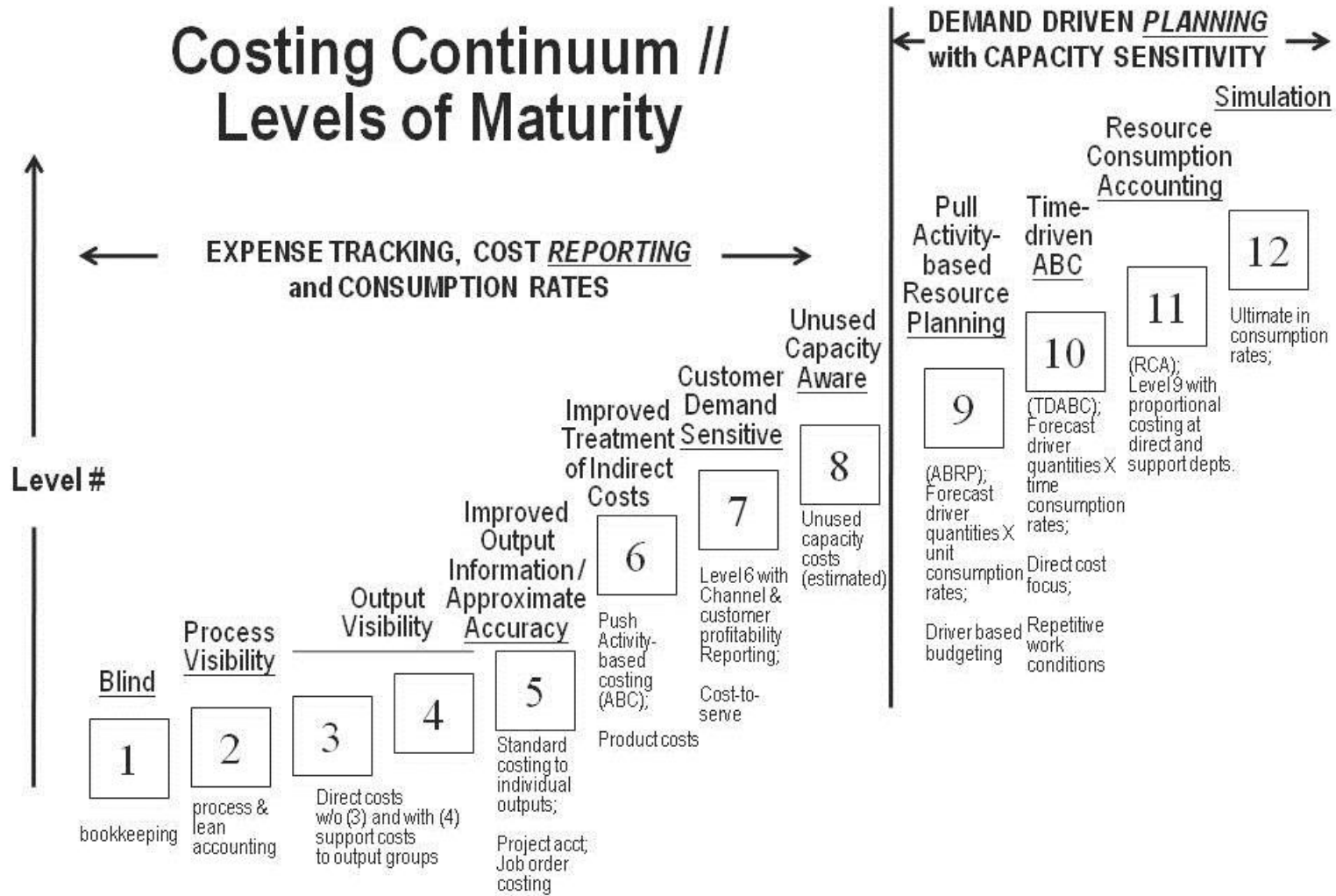
El diseño, implementación y mejora continua de los métodos de costes, recolección de datos y sistemas, debe reflejar un equilibrio entre el nivel requerido de exactitud y el coste de la medición (es decir, las ventajas y desventajas del beneficio de los costes) basado en la situación competitiva de la organización.

- D.1 En teoría, todos los aspectos del comportamiento del coste en una organización es susceptible de ser analizado para determinar sus causas. Dicho examen exhaustivo causaría un esfuerzo administrativo caro, y el intento de moldear cada elemento del coste traería rendimientos decrecientes sobre el valor de una mayor precisión y visibilidad. Se debe ejercer el juicio profesional en la determinación del punto más allá del cual el análisis adicional dejaría de mejorar la toma de decisión lo suficiente como para justificar el esfuerzo y sus costes. El profesional de la contabilidad en empresas, es capaz de asegurar que el sistema o los procedimientos que existen proporcionan a los directores de todos los niveles, la información suficiente para cumplir con los objetivos estratégicos de la organización. Deben informarse las preocupaciones al Consejo u otro órgano encargado del gobierno de una organización, para asegurar su satisfacción con las compensaciones realizadas entre (a) el coste del sistema, y (b) las cualidades y la cantidad de información disponible.
- D.2 Al igual que con todos los aspectos de cálculo de costes, el contexto puede determinar diferentes puntos de equilibrio entre el coste y la precisión. En un sistema de rutina que apoya los informes de desempeño y las decisiones regulares acerca de los productos, canales y clientes, se podrían agregar grupos de compras menores (tales como los gastos de administración) que (a) no tienen o tienen muy poca relación con, o (b) se refieren de manera similar al volumen de carga de trabajo. Pero si el objetivo es apoyar un proceso de presupuesto o un conductor de reducción de costes, las causas del gasto en partidas menores no deben ser pasadas por alto. El comportamiento de algunos de los costes podría ser estimado de manera más amplia, si se considera que hacerlo no afectará materialmente al resultado de la decisión por la que han sido revisados los costes.
- D.3 El esfuerzo operativo y el coste de un sistema de costes de TI (donde se utiliza un sistema independiente), será fuertemente influenciado por la cantidad de datos procesados y la complejidad de los algoritmos. Es importante entender que relaciones y datos pueden, probablemente, influir en muchos contextos de la toma de decisiones. Puede llevarse a cabo un análisis crítico sobre las decisiones específicas pero poco frecuentes, por medio de la investigación ad hoc y la obtención de hechos. El estimar el coste de dichos ejercicios manuales ocasionales de costes, permite la comparación con el coste de mantener una rutina de alimentación de datos y cálculos de costes para los mismos fines. La sofisticación de la ejecución del sistema de costes tendrá que tomar en cuenta, y puede estar limitado por:
- La naturaleza de las operaciones de una organización (ver apartado A.8).
 - La precisión, exactitud y visibilidad de la información de costes requerida por los usuarios.
 - La frecuencia mínima a la que se necesita la información para apoyar decisiones confiables (cuestiones de frecuencia donde se requieren métodos especiales de recolección de datos fuera de los sistemas de presentación de informes de rutina).
 - La viabilidad y nivel administrativo de los esfuerzos de recolección de datos y su procesamiento.

- La estrategia de tecnología de la información global de la organización, el alcance de los sistemas de información existentes, y la disponibilidad de financiamiento de inversión para desarrollar nuevas estrategias.

Mediante la integración de un modelo de costes con el sistema(s) operativo o transacción logística subyacente, el sistema de costes puede beneficiarse de los procesos de gestión de datos operativos ya en marcha, para actualizar el modelo de costes al mismo tiempo. Los PCEE deben ser conscientes de esta posibilidad, a veces mencionada como la integración de la cadena de valor, que elimina algunos de los problemas que se podrían encontrar con un sistema independiente.

- D.4 Una organización evolucionará a medida que gana un mayor entendimiento, y a medida que aumenta la complejidad. Dónde se encuentre y elija estar en este viaje, dependerá de los diversos factores contemplados en el apartado D.3. Una representación de este proceso se encuentra en la figura 2, y una descripción más detallada del cálculo del Modelo de niveles de maduración de los sistemas de costes, está disponible en www.ifac.org/paib. Este Modelo de niveles de maduración de los sistemas de costes tiene 12 niveles distintos de técnicas de costes continuo, donde cada nivel puede proporcionar una mayor precisión, visión y percepciones. Su propósito es ayudar a los profesionales de la contabilidad y a sus organizaciones a decidir qué nivel de madurez es adecuado para su contexto y necesidades de los interesados.



- D.5 En términos generales, en las primeras etapas del viaje, una organización puede tener ninguno, pocos o datos dispersos y no estructurados utilizables para determinar los costes. Las organizaciones pueden evolucionar a partir de tener un registro único de las transacciones financieras necesarias para propósitos de información externa (por lo tanto, tener información de costes que es probable que esté altamente agregada). En el nivel más simple, esto no es más que la contabilidad. Los datos no se estructuran en un formato para transformar gastos departamentales en costes del proceso, y para posteriormente asignar estos costes a productos y, finalmente, a los objetos de costes finales, como productos o clientes.
- D.6 Una mayor madurez permite el cálculo de costes de los productos relevantes. Cuando se usan datos de costes (sin el apoyo de los datos operativos), el nivel de precisión de los costes puede verse comprometido por errores de compensación que están escondidos por costes sobrevaluados y subestimados del producto. Un sistema de costes que asigna arbitrariamente el coste de los recursos a los objetos de coste de manera uniforme y no proporcional (es decir, con base en los promedios generales, el número de unidades producidas o de horas directas de entrada de mano de obra) viola el principio de causalidad. En consecuencia, ese sistema (a) no refleja la realidad subyacente si los productos consumen recursos de forma desproporcionada en comparación con los promedios generales no causales, y (b) por lo tanto, podrían dar a los directivos y empleados resultados engañosos. Tales imputaciones a los costes, a menudo son una queja válida de los directores operativos.
- D.7 Aplicar los principios del sistema de costes basado en actividades (ver anexo D), puede representar el siguiente paso para implementar correctamente su adherencia al principio de causalidad. El sistema de costes basado en actividades, se expande sustancialmente al tener un sistema de costes central tradicional y un factor de asignación de costes único. El sistema de costes basado en actividades proporciona un rastro entre objetos de coste intermedio (por ejemplo, el procesamiento de un estándar vs tipo especial de orden) y los objetos finales, incluyendo el alcance más amplio de los recursos de la organización y la inclusión de sus procesos en función de los costes del canal de relaciones y los relacionados con los clientes (es decir, los costes para servir). Un enfoque sofisticado en los niveles superiores de la continuidad de las técnicas del sistema de costes, proporciona la capacidad de derivar los costes directamente a partir de datos de los recursos operativos, o para aislar y medir los costes de la capacidad no utilizada. Por ejemplo, en el enfoque de la contabilidad de consumo de recursos, los recursos y sus costes se consideran fundamentales para un robusto modelo de costes y como apoyo a las decisiones de la dirección, ya que los costes y los ingresos de una organización son una función de los recursos y las capacidades individuales que los producen.
- D.8 Los modelos de costes y los sistemas de apoyo deben reflejar la realidad subyacente de la forma en que la organización trabaja, tan lejos como la asequibilidad y la materialidad lo permitan. El diseño, la implementación y mejora continua de los modelos de costes, recolección de datos y los sistemas deben ser objeto de un análisis de coste-beneficio. Dicho análisis, debe considerar que tan cerca necesita un sistema de costes representar la realidad subyacente para apoyar la buena calidad y las decisiones válidas. Hacer preguntas como: "¿Es razonable y práctico?" puede ayudar al análisis. Por ejemplo, un modelo operativo y de costes relativamente complejo, podrá ayudar a obtener los costes de la capacidad no utilizada y el exceso de las salidas (producto). Sin embargo, en algunos casos, (a) el cálculo de la capacidad no utilizada puede no valer la pena el esfuerzo administrativo adicional que se requiere para aislar e informar sobre el mismo, o (b) el horizonte de planificación

puede ser tan corto que la capacidad no se puede ajustar fácilmente. En la valoración de los costes y del esfuerzo de implementación de los sistemas de costes, hacer viable la capacidad disponible abre percepciones poderosas sobre la eficiencia, no sólo mostrando cómo puede mejorar la eficiencia de la utilización de la capacidad, sino destacando la oportunidad perdida de utilizarla. Los PCEE deben valorar no sólo los costes y el esfuerzo de implementación y mantenimiento del sistema, sino también:

- El impacto adverso de la toma de decisiones más pobres y el mal uso de los datos de costes en toda la organización, cuando la falta de una clara relación causa-efecto obscurece el vínculo entre las operaciones o ventas y la publicidad y los resultados financieros.
- El esfuerzo adicional de conducir estudios especiales y los análisis necesarios para superar la falta de una clara relación causa-efecto.

D.9 Esta guía muestra la importancia de basar la información de costes en datos operativos sólidos. En algunos entornos de fabricación, los datos operativos pueden ser abundantes, pero poco utilizados en el análisis financiero. Aquí, el trabajo del PCEE es explorar ideas adicionales, sobre la naturaleza de los costes, mediante la exploración de la riqueza de la información operativa. Pero en otros lugares, por ejemplo, las organizaciones del sector público y de servicios y los que tienen procesos con una mano de trabajo muy intensa, los datos operativos pueden ser más débiles. En este caso, el PCEE puede ayudar a los operadores a identificar cómo llenar los vacíos de información. En ambas circunstancias, la colaboración entre los directores financieros y operativos, puede asegurar una mayor transparencia de los conductores de los costes, y un mejor soporte de las decisiones para los directores en todos los niveles.

D.10 Estudios de costes específicos – se utilizan para analizar los costes y sus causas fuera del sistema en un momento determinado para apoyar decisiones específicas – también deben ser sometidos a un análisis de coste-beneficio para asegurar que el coste de la planificación, la implementación y el uso del estudio de costes, no compensa el beneficio potencial para la organización.

PRINCIPIO E

La información sobre los costes debe ser recolectada y analizada sistemáticamente y de tal manera que se asegure la comparabilidad en el transcurso del tiempo, ya sea con la ayuda de un sistema rutinario de información o con una aplicación especial y/o propósito.

E.1 El sistema de recolección de datos debe ser (a) sistemático, (b), consistente con los principios establecidos en el tiempo, y (c) adaptado continuamente para reflejar con exactitud la realidad de las operaciones de una organización, las funciones y las necesidades de soporte de las decisiones. El análisis de costes de rutina puede realizarse mejor sistemáticamente, incorporándolo en una sistema de tecnología de la información (sistema de TI). La complejidad de éste dependerá del tamaño, recursos y necesidades de la organización, y puede ir desde el uso de hojas de cálculo en una pequeña empresa o unidad hasta una aplicación de procesamiento en línea (OLAP), integrada en el software del procesamiento de transacciones de una gran empresa u organización del sector público. Los controles del sistema deben asegurar un cálculo consistente, la minimización de errores, e incluyen la aplicación de las relaciones causa-efecto cuando sea apropiado. Los modelos incorporados en los sistemas de TI, deben documentarse detalladamente (ver el principio F). Con la familiaridad y con el uso de herramientas de presentación, tales como tableros (“dashboards”), los

usuarios pueden recibir eficazmente la información financiera y no financiera de rutina de un sistema de este tipo sin contar con asesoramiento de un experto en costes.

- E.2 Otro propósito de la implementación sistemática y el despliegue consistente de un modelo de cálculo de costes, es asegurar la comparabilidad entre decisiones similares en diferentes períodos. Cuando, en apoyo a una decisión en particular, se han establecido las fuentes de datos y el diseño del modelo de costes más adecuados, las decisiones futuras del mismo tipo, deben ser apoyadas, generalmente, por las mismas fuentes de datos y el modelo actualizados adecuadamente. Una excepción a esto obviamente se plantea cuando se ha identificado una comprensión más profunda o un método superior desde el último uso. Esto altera el modelo o la forma en que se obtienen los datos de origen. Pero en tales casos, en principio, es deseable llevar a cabo el análisis utilizando tanto los métodos antiguos como los nuevos (cuando sea posible), con el fin de aislar el efecto de la medición o del cambio de cálculo a partir del cambio global que se está midiendo.
- E.3 En muchos casos, los sistemas de costes se basan en el uso de información no financiera, que es probable que sea producida por no contadores. Cuando la confiabilidad del cálculo del coste del producto depende de esa información, el objetivo debe ser (en lo posible) el aplicar las expectativas de una preparación consistente y confiable de la información no financiera de manera similar a la aplicada a las fuentes de información financiera. Las consideraciones prácticas pueden hacer que la calidad de los datos importantes varíe. Cuando este es el caso, o cuando tienen que utilizarse estimaciones, el efecto en los resultados del coste deben ser evaluados y dados a conocer a los usuarios.
- E.4 Los distintos métodos de costes también pueden producir diferentes costes para el mismo artículo, actividad, o entidad. Esto puede confundir a los usuarios, y necesita tomarse en cuenta cuando se explican los resultados. Por ejemplo, los diferentes métodos de valuación de inventarios pueden resultar en cálculos distintos del ingreso neto. Es importante informar a los usuarios sobre los diferentes métodos de medición, asignación y distribución de los recursos y como pueden conciliarse con los métodos previos. Cuando hay métodos diferentes que dan distintos resultados, el profesional de la contabilidad en empresas, debe aconsejar cuál es lo más adecuado para esto, y alentar una aplicación consistente.
- E.5 Este principio requiere inherentemente, que el profesional de la contabilidad en empresas mantenga (a) un nivel de competencia organizacional en costes, y (b) un conocimiento de las técnicas, costes, prácticas, limitaciones y fortalezas de los sistemas de la organización. Esta competencia debe ir mucho más allá de la función de finanzas, ya que muchas decisiones individuales del día a día, sobre la ejecución de la producción, ventas, mercadotecnia, y las operaciones de apoyo, afectan el uso de los recursos, y en consecuencia los gastos y costes de la organización. El logro de los objetivos estratégicos de una organización requiere de una toma de decisiones efectiva, incluyendo el correcto uso e interpretación de los datos de costes en toda la organización.

PRINCIPIO F

Las definiciones y fuentes de los datos de costes, los datos operacionales y otros datos no financieros que forman su base y los métodos de cálculo de costes, deben ser transparentes para los usuarios así como registrados y ser fáciles de revisar, analizar y auditar.

- F.1 El ser sistemático, de conformidad con el principio de E, requiere de documentar la construcción de un modelo de costes, y de que alguien asuma la responsabilidad de mantenerlo actualizado. Esto debe incluir la descripción de: (a) la forma en que los datos de origen, incluidos los datos no financieros, se recogen, (b) la forma en que las relaciones de causa y efecto se determinan y aplican, (c) la construcción de los modelos, (d) la especificación del diseño de cualquier sistema de TI, y (e) los procedimientos de actualización de todos estos. Cuando los modelos requieren de la obtención de datos utilizando el muestreo estadístico o valores estimados, y la medición es imposible u onerosa, la documentación debe incluir descripciones sobre los métodos que se aplicarán y los controles sobre la consistencia y confiabilidad del proceso. La importancia del aprendizaje y la documentación organizacional, a menudo se descubre tardíamente, cuando los creadores de un modelo y de los sistemas de cálculo de costes se van de la organización, dejando una caja negra y nadie entiende lo que ocurre dentro de ella.
- F.2 Los PCEE responsables de los modelos de costes que apoyan las decisiones, deben ser capaces de explicar cómo trabajan los modelos y por qué producen esos resultados. La transparencia exige que los usuarios de la información de costes sean capaces de confirmar que esas fuentes de datos, las relaciones de causa y efecto, y otros supuestos incorporados en los modelos, corresponden con su comprensión de las operaciones reales y los procesos de los que son responsables. Esto anima a que aquellas personas que entienden la realidad de los procesos de negocios hagan aportaciones, así como a influenciar en el diseño del modelo, y también a asegurarse de que cuando usen sus resultados en la toma de decisiones, lo hagan con confianza y entendiendo de las implicaciones.
- F.3 En el caso específico del cálculo de costes para fines de información externa, los métodos y resultados tienen que ser capaces de ser auditados formalmente. De hecho, algunas jurisdicciones establecen requisitos generales para la auditoría de la contabilidad de costes, con el uso de normas de contabilidad de costes (véase el anexo C). Sin embargo, este principio se aplica de manera más amplia. La naturaleza de la toma de decisiones en las organizaciones es amplia, y el efecto acumulativo de incluso las pequeñas decisiones tomadas sobre la base de un análisis incorrecto puede, potencialmente, destruir el valor. Por lo tanto, se recomienda a las organizaciones que se sujeten a un modelo de costes, el cual será la base para el análisis de las decisiones o para una revisión crítica de vez en cuando. En las grandes organizaciones con rutinas de sistemas de costes complejas basadas en TI, la gestión de riesgos y control interno harán que la revisión de los sistemas y métodos de costes sea esencial.

- F.4 Una revisión efectiva y de aseguramiento requieren de una documentación precisa y completa sobre todas las decisiones y sobre el razonamiento que las apoyaron. La documentación debe cubrir generalmente, las decisiones y juicios hechos sobre: (a) la selección de los métodos de sistema de costes, (b) especificaciones sobre la medición de costes, (c) bases de la asignación de costes, (d) el diseño del sistema, y (e) las responsabilidades. La documentación puede tomar la forma de un manual o de una guía, que debe ser actualizada periódicamente. Esa referencia ayuda a aclarar el alcance de un método y de un sistema de costes, incluyendo los procesos y actividades aplicables, y proporciona un registro centralizado sobre las decisiones anteriores, por ejemplo, sobre las definiciones de información. Para la contabilidad de costes en cuanto a la presentación de informes, un manual también puede incluir una lista de cuentas de costes y cuentas auxiliares relacionadas con el libro mayor contable.
- F.5 Los sistemas de costes que se han automatizado, pueden tomar rápido el estatus de caja negra, donde los cálculos son invisibles. Por consiguiente, el sistema puede atraer críticas a medida que cambian los usuarios. Un modelo de costes altamente investigado y ampliamente acordado, puede perder su legitimidad y su aceptación general a lo largo del tiempo, a menos que los propietarios del sistema (es decir, los responsables del mismo) y sus usuarios sean informados con regularidad sobre el modelo(os) subyacente al sistema y los cambios realizados a éste. Los que apoyan las decisiones deben ser capaces de explicar el por qué los cálculos del sistema producen esos resultados.
- F.6 Parte del valor de la información de costes, particularmente para efectos de informes externos para las decisiones rutinarias regulares, depende de la consistencia de los cálculos en el tiempo. Por lo tanto, los cambios a los métodos de asignación de costes, conductores de los costes, etc., deben ser aplicados consistentemente desde la fecha del cambio; y al momento del cambio, los importes deben producirse sobre las bases anteriores y las mejoradas. (ver apartado E.2 anterior). Deberá registrarse y explicarse adecuadamente cualquier discontinuidad material en un patrón de costes.
- F.7 La información de costes debe ir acompañada de asesoría sobre las limitaciones a su exactitud y aplicabilidad, sobre todo si se han aplicado métodos estadísticos y estimaciones. Cuando se utilizan pronósticos de variables económicas y de mercado, su periodo de validez podría ser limitado, lo cual debe quedar claro para los usuarios. Además, cuando se utilizan los niveles de actividad del pronóstico, es importante considerar la capacidad de recursos para soportar a esos niveles. El asesorarse sobre la aplicabilidad también puede incluir una asesoría sobre los patrones de comportamiento del coste, particularmente donde (a) definir correctamente los costes fijos y variables, y, posteriormente, descubrir los costes evitables e inevitables, es crucial para decidir cómo usar (o si se debe eliminar) la capacidad, y (b) si los costes individuales pueden reclasificarse por su comportamiento de consumo (variable o fijo). También podría ser necesario asesorarse sobre los resultados potenciales y los posibles comportamientos que resulten de la elección de un método de sistema de costes. Por ejemplo, la elección de los objetos o de la actividad de los conductores de costes, pueden enviar un mensaje en particular que influya en las conductas posteriores de los empleados.
- F.8 Todos los supuestos formulados en la preparación de la información de costes deben ser revisados y actualizados periódicamente. Lo ideal sería, una revisión posterior más amplia sobre la decisión, debe comparar los recursos reales que se consumen con las pronósticos anteriores.

Recursos

Esta lista de recursos no pretende ser exhaustiva. Utilice la IFAC KnowledgeNet en www.ifacnet.com para buscar en la IFAC y muchos de los sitios web de sus organismos miembros.

Blocher, E, Stout D E, Cokins G and Chen K (2006), Administración de costes: Un enfoque estratégico, 4^{ta} edición, McGraw-Hill, New York, ISBN-13: 978-0073128153

Clinton, B. D., and van der Merwe, A (Mayo/Junio 2008), Entendimiento del consumo de recursos y comportamiento de coste—El concepto erróneo de mezcla de costes. *Gestión de costes*, 33-39.

Cokins, Gary (2001), costes con base en actividad: Una guía ejecutiva, Wiley, ISBN 0-471-44328-X.

Cooper R and Kaplan R S (1998), Coste y efecto: Usar un sistema de costes integral para conducir a las ganancias y el desempeño, Harvard Business School Press, ISBN-13: 9780875847887

Friedl G, Küpper H and Pedell B (2005), Combinar el ABC con la Contabilidad de costes Alemana, [Estrategia Financiera, Instituto de Contadores Administrativos](#)

Horngren C T, Datar S M, Foster G (2007) Contabilidad de costes: Un énfasis directivo, Prentice Hall, ISBN-10: 0131495380

[Kaplan R S and Anderson S R \(2006\), Costes basados en la actividad de conductores de tiempo, Harvard Business School \[web link\]](#)

[Krumwiede K R and Charles S L \(2006\), Encontrar la mezcla correcta.: Cómo hacer coincidir la práctica y la estrategia con para mejorar el rendimiento de la firma, Strategic Finance, Institute of Management Accountants \[web link\]](#)

Dr Manoj P K (2008), Competitividad de los costes y de la economía india: Importancia de la auditoría de costes obligatoria en el régimen globalizado, El contador administrativo.

[Sharman P A and Vikas K \(2004\), Lecciones de contabilidad de cotes alemana., Finanzas estratégicas \[web link\]](#)

[Stenzel J \(editor\) \(2007\), Contabilidad Lean, Las mejores prácticas para una integración sustentable, Wiley, ISBN-10: 0470087285](#)

AICPA (2004), [Las mejores prácticas en la reducción de costes. Conferencia MAPs del AICPA \[web link\]](#)

Chartered Accountants of Canada (1999), [Calcular los costes de los servicios del gobierno para mejorar la medición del desempeño y las responsabilidades \[web link\]](#)

Chartered Institute of Management Accountants (2005), [Objetivo de los costes en \(UK\) en el Servicio Nacional de Salud, reformando el SNS., documento de discusión \[web link\]](#)

Chartered Institute of Management Accountants (2001), [Administración basada en actividades, resumen técnico. \[web link\]](#)

[Prácticas de contabilidad administrativa de Canadá \[web link\]](#)

Institute of Management Accountants, Statement on Management Accounting (2006), [Contabilidad por la industria lean: grandes cambios sobre el paradigma contable](#), Kennedy F A & Maskell B H [web link]

Institute of Management Accountants, Statement on Management Accounting (2000), [Diseñar e integrar un sistema de costes administrativos para conducir la rentabilidad y el desempeño organizacional](#), with Arthur Andersen and the Consortium for Advanced Manufacturing-International [web link]

Institute of Management Accountants, Statement on Management Accounting (1998), [Tools and Techniques for Implementing Target costing](#), with Arthur Andersen and the Consortium for Advanced Manufacturing-International [web link]

Federación Internacional de Contadores (2009), Marco de sustentabilidad – sección que abarca la [mejora de los flujos de información que apoyan las decisiones](#) [web link]

Federación Internacional de Contadores (2008), [Evaluación del proyecto utilizar los flujos de efectivo descontados, GIBP](#) [web link]

Federación Internacional de Contadores (2000), [Perspectivas sobre la contabilidad de costes para el gobierno, Estudio del sector público internacional](#) [web link]

[Sitio web de Administración y Contabilidad](#) [web link]

Statement of Federal Financial Accounting Standards (no.4 1995), [Conceptos administrativos de los conceptos y normas para el Gobierno Federal](#) [web link]

Definiciones

Las siguientes definiciones ayudan a explicar los conceptos que se utilizan en todos los sistemas de costes. Estos ayudan a promover el uso de una terminología de costes congruente y confiable para minimizar la confusión entre los PCEE y sus organizaciones. Existen otras definiciones de costes, algunos de los cuales se incluyen en las referencias en la sección de recursos en el anexo A.

- **Absorción de costes (o completo):** un método de cálculo del coste de las existencias en el que todos los costes directos e indirectos de fabricación fijos y variables se incluyen como costes de las existencias, de modo que todos los costes de fabricación son capitalizados en el inventario y, por lo tanto, se convierten en activos. Los valores de las existencias incluyen una porción de los gastos generales de producción fijos, y por lo tanto siguen los requerimientos de la norma internacional de contabilidad de valuación de inventarios ([NIC 2](#)). La absorción de costes puede conducir a incentivos generales y fomentar decisiones acerca de sobre-producir, porque si aumentan los niveles de las existencias, se reporta una ganancia mayor que en el sistema de costes variable.
- **Contabilidad del sistema (TI):** se refiere a los libros de contabilidad y a la recopilación de información financiera para los informes financieros, complementados con la información necesaria para el control presupuestario. Los sistemas de costes se basan en los mismos datos, pero requieren de la capacidad adicional para desglosar determinados resultados de importes o cuentas del libro mayor en sumas más pequeñas, por lo general mediante la aplicación de un factor derivado de (a) otras cuentas del códigos del libro mayor (por ejemplo, los ingresos de productos), (b) datos de la nómina (por ejemplo, hojas de tiempo), (c) resultados de los estudios de trabajo, y (d) los esquemas de muestreo. Bajo el concepto de integración de la cadena de valor, un sistema de costes se puede establecerse sin depender de libros de contabilidad para la información monetaria.
- **Actividad:** evento, tarea o unidad de trabajo con un propósito específico, tales como el diseño de productos/servicios, la preparación de máquinas, máquinas operativas, y la distribución de productos o la canalización de servicios al mercado.
- **Método de distribución:** se utiliza cuando el coste de rastrear los costes a los objetos de coste es mayor que los beneficios resultantes. Los costes se distribuyen con base en un común denominador, tales como las horas de trabajo directas. La distribución de costes, generalmente distribuye los costes a los productos sobre la base de una medición relacionada con el volumen de producción.
- **Método de asignación:** técnica mediante la cual una cantidad rastreable de un recurso consumido sirve como base para la asignar ese coste del recurso al objeto de coste consumible.
- **Coste atribuible:** el monto del coste que puede eliminarse si la actividad es descontinuada y en consecuencia reducida la capacidad. El coste atribuible de un producto o servicio final es lo más cercano que se puede llegar a un coste completo, aplicando asignación causal de costes.
- **El coste evitable:** el coste específico de una actividad o sector de una organización en el que ya no se podría incurrir si no existieran la actividad o sector.
- **Modelo de negocio:** una descripción del razonamiento de ser de, y los procesos por los cuales, una organización selecciona los mercados en los que operará (o las actividades que requiere llevar a

cabos), y las entregas financieras, y productos/servicios requeridos. Define dónde y cómo se adquieren y distribuyen bienes, servicios, finanzas y recursos humanos para crear y vender productos y/o la prestación de servicios a través del cual se crea el valor esperado por sus dueños para sus clientes u otros interesados clave.

- **Coste:** el valor monetario de los recursos utilizados o sacrificados, o los pasivos incurridos para lograr un objetivo, como por ejemplo la adquisición o producción de un bien o la realización de una actividad o servicio o hacer que los recursos estén disponibles y no los hayan utilizado.
- **La asignación de costes:** distribuir la totalidad de un elemento del coste o ingreso a una o más unidades de coste, centros, cuentas, o períodos de tiempo sin tener en cuenta sus relaciones causales subyacentes.
- **Asignación de costes:** rastrear el coste acumulado a un objeto de consumo de coste, sobre la base de una relación de causalidad directa verificada.
- **Comportamiento del coste:** determinación de cómo las entradas (y por lo tanto sus costes) cambian con los cambios en los productos. El coste puede aumentar proporcionalmente con el aumento de la actividad (el supuesto habitual con coste variable), o no puede cambiar (un coste fijo).
- **Modelo de costes:** la descripción de las fuentes, conductores, clasificación y organización de los costes y su relación, y la relación entre los costes y los ingresos. Por tanto, el modelo de costes (a) explica la organización en términos financieros dinámicos, y (b) el coste total y los informes de contribución de una organización y sus subdivisiones (geográfica, clientes, productos, etc.). Un modelo de costes se puede utilizar para diseñar una solución tecnológica que soporta un sistema de cálculo de costes.
- **Objeto de coste:** una entidad utilizada para representar una parte discreta de la organización sobre la que la dirección desea planificar, medir, controlar, o tomar decisiones. Puede incluir una división de la organización, función, tarea, producto, servicio o cliente.
- **Conjunto de costes:** una agrupación de partidas de gastos individuales. Se refiere a menudo como una agrupación de los gastos relacionados con una actividad en particular en un sistema ABC.
- **Estudio de costes:** se utiliza a menudo para referirse al desarrollo de la información sobre los costes de manera independiente (o en conjunto con) del coste y de los sistemas de contabilidad que utilizan estimaciones de costes o proyecciones de costes.
- **Estructura de costes:** el patrón de cómo los recursos (y por lo tanto sus costes) se relacionan entre sí en una organización. Este patrón, en combinación con y en relación a las fuentes de ingresos de la organización, sirve de base para un modelo de negocio monetario que expresa la forma en que entrega valor.
- **Costes directos de un objeto de coste:** costes que pueden ser identificados específicamente con una salida. Los costes indirectos (gastos generales) de un objeto de coste, son costes de recursos que son usados de forma común o conjuntamente para producir dos o más tipos de salidas, pero no pueden ser específicamente asociados con cualquier salida individual o rastreados a un objeto de coste dado de una manera económicamente viable.
- **Externalidades:** los costes de una actividad que no están incluidos en sus precios – tal como los impactos de gases de efecto invernadero emitidos durante un viaje en coche (ver [Formulación de la políticas de la Unión Europea. Contando los costes ocultos](#)). El [marco de sustentabilidad de la](#)

[IFAC](#) considera cómo se puede utilizar la contabilidad del coste total (CCT) para garantizar que el consumo y el uso de los recursos se contabilizan como parte del coste total de producción, y se reflejan en los precios de mercado.

- **Coste incremental:** el aumento o disminución de los costes totales que resultarían de la decisión de aumentar o disminuir la salida, para agregar un servicio o tarea, o de cambiar cualquier parte de las operaciones. El análisis incremental analiza los cambios en los costes e ingresos causados por un cambio en la actividad.
- **Costes indirectos (gastos generales):** los gastos generales (tales como gastos de oficina, gastos de teléfono, y la investigación y desarrollo) que no están directamente asociados con la producción de bienes o servicios.
- **Gastos comunes y en conjunto:** los costes de un proceso de producción que produce varios productos a la vez, por ejemplo, la destilación del carbón, que produce carbón, gas natural y otros productos. El coste de la destilación es un coste conjunto. Los costes conjuntos están fundamentalmente asignados (a) basados en la medición del número de unidades, peso, o volumen del producto conjunto, o (b) basándose en los valores atribuidos a los productos conjuntos. Un coste común es un coste de explotación de una instalación, actividad, o de objetos de coste como el que es compartido por dos o más usuarios. El coste común es más bajo que el coste individual independiente que sería para cada usuario, cuando no se comparte la instalación. Los gastos comunes se suelen asignar a cada usuario de manera equitativa, con base en los costes individuales del objeto de coste. Los costes comunes definen una capacidad general, sin comprometer la capacidad de un producto en particular o de una mezcla de productos. Por ejemplo, un trozo de cable de fibra óptica permite a su propietario proporcionar diversos servicios a los clientes, mientras que no compromete al propietario para proporcionar un conjunto específico de servicios.
- **Administración “Lean” (y filosofía):** un sistema de control administrativo en el que el aprendizaje organizacional se enfatiza sobre el control. Esto permite a las organizaciones “Lean”, tales como Toyota, centrarse en la eliminación de residuos y la creación de capacidad para satisfacer la demanda del cliente. El cambio cultural en las organizaciones “lean” se extiende para mejorar el consumo y uso de la información de costes, generalmente integrándola con la información operativa para atender mejor a las operaciones. Este enfoque generalmente enfatiza la información de desempeño no financiera en tiempo real dirigida a los empleados de primera línea y gerentes. La información sobre el desempeño operativo generalmente incluye datos sobre el coste de la calidad, rendimiento, defectos, el tiempo del ciclo, y los rendimientos.
- **Modelo operacional:** una descripción en términos cuantitativos de los recursos necesarios para entregar los productos de una organización, así como los procesos mediante los cuales se convierten en productos, la incorporación de algoritmos para las relaciones entre las entradas y salidas de recursos en cada etapa.
- **Coste de oportunidad:** el valor del beneficio sacrificado cuando se elige un curso de acción sobre una alternativa. El coste de oportunidad está representado por el beneficio potencial previsto desde el curso de la mejor acción que ha sido rechazada y tiene un perfil similar de riesgo relevante. [*Esta es la definición utilizada en la GIBP del Comité del [Evaluación del proyecto utilizando flujo de efectivo descontado](#)*] [enlace web].
- **Salida:** cualquier producto o servicio generado por el consumo de recursos específicos.

- **Período de costes:** el período por el cual se acumulan los costes. Estos son los intervalos de tiempo fijos, como una semana, mes o año.
- **Costes relevantes:** costes de oportunidad y/o flujos futuros de efectivo netos para (a) los cambios de una alternativa de decisión en las salidas, y (b) obtener los recursos necesarios para ejecutarlos con éxito.
- **Contabilidad de responsabilidad:** recopilación, resumen y reporte sobre la información financiera acerca de los diversos centros de responsabilidad de decisiones.
- **Centro de responsabilidad:** unidad organizacional responsable de sus actividades.
- **Trazabilidad:** un atributo de una entrada consumida, que permite su identificación con un objeto de coste específico, base en registros verificables de transacciones.
- **Cadena de valor:** todos los procesos necesarios para crear valor para el cliente.
- **Costes variables:** la segregación de costes entre los que son fijos, y aquellos que varían directamente con el volumen. Sólo los costes que son una consecuencia de la producción del producto, se asignan a un producto. Los enfoques de costes variables también se pueden aplicar en ambientes de trabajo y por lotes (como es el caso con la absorción total del coste). Cuando se utiliza costes variables, los costes fijos del periodo son los mismos para cualquier volumen de ventas y producción (si el nivel de actividad se encuentra dentro del rango relevante). Por lo tanto, al vender un elemento extra de un producto o servicio (a) los ingresos se incrementarán en el valor de venta del elemento vendido, (b) los costes se incrementarán por coste variable por unidad, y (c) el beneficio se incrementará en la cantidad de contribución ganada del elemento extra si los costes fijos ya han sido recuperados.

Acuerdos específicos en jurisdicciones y sectores

Los principios del cálculo de costes y el diseño de sistemas de costes en esta GIBP generalmente aplican para todo tipo de organizaciones. Por ejemplo, la información de costes es un conductor igualmente importante de la información y de los informes de resultados en organizaciones públicas y sin fines de lucro. Sin embargo, algunas jurisdicciones aplican expectativas legislativas para el resultado. Estos mandatos legislativos requieren que las entidades que informan, desarrollen y reporten la información sobre los costes de manera congruente y regular. Las reglas en algunas jurisdicciones establecen el cálculo de los costes unitarios para (a) permitir comparaciones entre las autoridades públicas, y (b) establecer el resultado de actividades específicas. Se presentan a continuación ejemplos de las obligaciones o directrices jurisdiccionales:

- Una serie de países del sur de Asia, incluida la India (desde 1965), Pakistán (desde 1990) y Bangladesh (desde 1994), requieren una auditoría de costes, lo cual involucra la *auditoría de cuentas de costes* de muchas industrias. En Sri Lanka y Nepal, no es obligatoria una auditoría de costes. Las auditorías de costes ayudan a determinar si los registros de contabilidad de costes de una organización están siendo mantenidos para dar una imagen fiel del coste de producción, transformación, manufactura y explotación de un producto. Por lo tanto, las auditorías de costes pueden ser utilizadas en estos países para el beneficio de la dirección, consumidores y accionistas al (a) ayudar a identificar las debilidades en los sistemas de contabilidad de costes, y (b) ayudar a reducir los costes mediante la detección de los residuos y la ineficiencia. Las auditorías de costes son de asistencia para los gobiernos para ayudar a formular políticas arancelarias y fiscales.
- Aunque no existen requisitos legales en materia de costes en Japón, el Ministerio del Medio Ambiente de Japón ha elaborado directrices sobre contabilidad ambiental que definen los costes de protección del medio ambiente/conservación y beneficios. Más de 800 empresas en Japón han introducido voluntariamente la contabilidad ambiental sobre la base de estos lineamientos, y revelar los resultados en informes ambientales o de sustentabilidad.

La medida en que la contabilidad de costes se utiliza dentro de los gobiernos varía de país a país. En 2000, el IFAC publicó [Perspectivas sobre la contabilidad de costes para los gobiernos, un estudio internacional del sector público](#) [enlace web]. Esto proporcionó perspectivas gubernamentales útiles sobre la contabilidad de costes.

En el contexto del sector público, es importante tener en cuenta que el uso de la información sobre el coste total, junto con la información no financiera en los productos y resultados del programa puede ayudar a los gobiernos, administradores y otros interesados para tomar decisiones sobre la prestación de servicios. El coste total en los programas de servicio público (o la salida de un centro de responsabilidades) generalmente involucra compilar la suma de los costes directos e indirectos que contribuyen al programa o salida. Esta compilación también incluye el coste total de las actividades intermedias, procesos, proyectos o programas que deben ser medidos para calcular el coste total de sus salidas. Esto puede permitir una mejor evaluación de los méritos de una política o programa del servicio público (aunque los resultados del programa pueden requerir de una medición por separado). Los costes totales siempre deben ser sometidos a un análisis causal cuando se utilizan para la toma de decisiones, elaboración de presupuestos, y costes, para asegurar que la asignación de costes generales no inclina de manera

inapropiada la información de costes proporcionada. Algunos ejemplos de requisitos y directrices para los sistema de costes del gobierno incluyen:

- EE.UU: La ley de directores financieros (CFO) de 1990 fue diseñada para mejorar la gestión federal y la rendición de cuentas mediante la obtención de un control financiero de las operaciones del gobierno. Requiere (a) el desarrollo de la información de costes, y (b) que los CFO desarrollen y mantengan un sistema contable y de gestión financiera que informe la información de costes. Para apoyar a los CFO, el Consejo Asesor de Normas de Contabilidad Federal (FASAB) emitió la Declaración de Normas de Contabilidad Financiera Federal (SFFAS) N°4, *Conceptos de contabilidad administrativa de costes y normas para el Gobierno Federal*. Esta norma reconoce la importancia de la información sobre el coste total de los programas y actividades para permitir una evaluación adecuada de los productos y resultados de los programas. Establece que:

Las entidades que reportan deberán informar los costes totales de las salidas en los informes financieros de propósito general. El coste total de la producción generado por un segmento de responsabilidad es la suma de (1) los costes de los recursos consumidos por el segmento que directa o indirectamente contribuyen a la salida, y (2) los costes de los servicios de soporte de identificación proporcionados por otros segmentos de responsabilidad dentro de la entidad que informa, y por otras entidades informantes.

También se requiere la presentación de informes de costes totales en la Declaración del FASB SFAS N° 7, *Contabilidad de ingresos y otras fuentes financieras*.

- Reino Unido: Para las propuestas importantes del proyecto, el Gobierno Británico espera que el uso de la economía de coste total sea de una manera más precisa para ayudar a determinar si una actividad o un proyecto merece la pena y es sustentable. El [Libro Verde del departamento del Tesoro del Reino Unido, Estimación y Evaluación en el Gobierno Central](#) [enlace web], se aplica a los departamentos del gobierno, aunque se requiere de coste total económico en otras organizaciones del sector público/sin fines de lucro, como en el sector universitario (del 1 de septiembre 2005 los Consejos de Investigación pagaron el 80 por ciento de los costes económicos totales de la investigación en las instituciones de educación superior). El Libro Verde señala que para las propuestas sustanciales, los costes relevantes son probablemente equiparados con el coste económico total de la prestación de bienes y servicios asociados. El coste económico total se calculará neto de cualquier ingreso previsto para cada opción.

Métodos de costes y apoyo a las decisiones, y herramientas

Sistema de costes basado en actividades (ABC): es a la vez un método de costes de objeto de coste (por ejemplo, producto, línea de servicio, canal, cliente), y un método de consumo de recursos que puede proporcionar información útil en la toma de decisiones estratégicas sobre la racionalización de productos, servicios, y clientes, así como mejoras en los procesos operativos. El ABC aborda ciertas debilidades de la absorción de costes tradicional, e identifica la forma más adecuada de rastreo y asignación de gastos indirectos y compartidos (comúnmente referidos como gastos generales) a los objetos de coste finales mediante (a) la identificación de las actividades de trabajo realizadas para producir los resultados, (b) la asignación o esquematización de los gastos de recursos consumidos a las actividades que usan los conductores de recursos, (c) la identificación de los productos para los que se realizan las actividades, y (d) la asignación de costes de las actividades a las salidas. La sofisticación de los sistemas ABC varía entre las organizaciones. Por ejemplo, una mayor sofisticación puede estar asociada con:

- Un mayor número de grupos de costes para capturar mejor el consumo de recursos de los diferentes productos/servicios.
- Una variedad de conductores de costes para medir con mayor precisión los recursos consumidos por los objetos de coste.
- Asignar directamente los grupos de costes o utilizar el conductor de recursos de causa y efecto.
- El grado en que se utilizan los conductores de transacción y duración en la segunda fase del proceso de asignación (un conductor de transacciones, como el número de programaciones o configuraciones de producción, asume que la misma cantidad de recursos se utiliza cada vez que se realiza una actividad, mientras que un conductor de duración, como la configuración de horas, representa la cantidad de tiempo para llevar a cabo una actividad).

Grenzplankostenrechnung (GPK): se suele utilizar tanto como un sistema de costes variable como un sistema de costes por absorción. Algunos puristas GPK lo utilizan sobre todo como sistema variable de cálculo del coste, para apoyar las decisiones de corto plazo, por ejemplo, una decisión de producción (para aceptar o rechazar un pedido adicional en función de su margen de contribución), o una decisión de precios. La aplicación GPK varía en complejidad dependiendo de la historia, la cultura, y los requisitos de una organización (que a su vez están determinados por la complejidad de sus productos y procesos). Este método introdujo el concepto de integración de la cadena de valor en el cálculo de costes, y fue pionero en la solución de tecnología de la información para el concepto. Las investigaciones han revelado altos niveles de satisfacción de los usuarios de la información GPK y niveles sin igual de la sustentabilidad del enfoque. La GPK se centra en gran medida en la forma en que se consumen los recursos y en moldear las relaciones causales. No tiene la capacidad de soportar el análisis de la actividad, y de asignar los recursos a los costes mediante el seguimiento directo de las salidas de recursos. Esta práctica es una de las debilidades de GPK, en que las áreas de la oficina administrativa en general, no propician dichos costes directos, o sólo es alcanzable a un coste de medición significativo. La GPK incorpora una serie de prácticas que mejoran el soporte de decisiones, pero que son contrarias a los principios periódicos y coincidentes de la contabilidad financiera. Estos incluyen (a) los intereses imputados del capital como parte del coste de los recursos, (b) la amortización del coste (es decir, el valor de reposición, dividido por la vida

económica), y (c) los gastos normales del ciclo de vida para la investigación y el desarrollo para el estado de resultados del producto o para cierres periódicos de la planta para renovaciones.

Contabilidad “Lean”: Informes contables y métodos Lean que soportan una organización “lean” o la transformación a una organización “lean”. La información financiera y no financiera en un método de contabilidad “lean” refleja el flujo de la cadena de valor global, no productos, trabajos o procesos individuales. La implementación del enfoque “lean”, como se ejemplifica en el Sistema de Producción Toyota, se enfoca en la entrega de valor al cliente sin residuos y esto implica la identificación de cadenas de valor. El informe de costes y de rentabilidad se realiza mediante el sistema de costes de flujo de valor, un resumen de los costes directos de las cadenas de valor. Los principios de la contabilidad “Lean” aseguran que el pensamiento lean se aplica a los esfuerzos para reducir los residuos generados durante el procesamiento de transacciones, durante la creación del informe y durante otras etapas contables de la organización. Los principios de contabilidad de “Lean” aseguran que el pensamiento “lean” se aplica a la reducción de residuos de los procesos de transacciones, informes y métodos contables en toda la organización. Con ello se reconoce que en una organización “lean”, la información requerida para el control de operaciones, surge en el flujo de trabajo (en lugar de controles externos contables y de producción, tales como informes de presupuestos coste-variación), facultando así a los que están en primera línea para gestionar las operaciones diarias.

Sistema de costes del ciclo de vida: involucra estimar y acumular costes sobre la vida de un producto o servicio. El propósito del coste del ciclo de vida (se usa normalmente durante la fase de planificación del producto) es permitir a los planificadores anticipar los costes de un producto a lo largo de cada fase de su vida. Esto ayuda a evitar la subestimación de los costes totales de un producto, lo que a menudo es la principal causa de la falta de rentabilidad. El coste de ciclo de vida identifica y estima los costes en todas las fases del ciclo de vida del producto/servicio, incluyendo la planificación y el desarrollo, introducción y crecimiento, madurez, declive y abandono o renovación. Es particularmente útil para productos que crean cargas de costes significativos en puntos específicos que necesitan ser capturados, tales como los costes significativos de planificación y desarrollo y costes de desmantelamiento. Por lo tanto, a menudo se utiliza para comprender mejor el desempeño ambiental de los productos y servicios, y para apoyar iniciativas de desarrollo sustentable. El coste de ciclo de vida, a menudo se utiliza para apoyar las evaluaciones del ciclo de vida para evaluar las cargas ambientales asociadas con un producto, proceso o actividad mediante (a) la identificación y cuantificación de la energía y los materiales utilizados y los desechos liberados al ambiente, y (b) la identificación y evaluación de oportunidades para mejorar el desempeño ambiental. El coste de ciclo de vida también se puede utilizar con otros métodos de sistema de costes. Por ejemplo, durante la fase de planificación, el sistema de costes objetivo se utiliza para conducir el diseño de productos y procesos a fin de que, a un precio determinado de mercado, el producto sea rentable.

Costes de orden de trabajo: utilizado para determinar el coste de un producto o servicio y para ayudar a las organizaciones a calcular el coste total de producir un proyecto específico. El objeto de costes es una unidad o varias unidades de un producto o servicio distinto llamado un trabajo. Los costes se remontan a los trabajos individuales en la medida en que sea económicamente viable. Un enfoque común (a) identifica los costes directos del trabajo, entonces (b) determina una base para la asignación de costes indirectos, a continuación, (c) identifica los costes indirectos asociados con cada base de asignación de costes.

Costo Kaizen (mejora continua): una herramienta de gestión de costes que se enfoca en la reducción del coste de un proceso de producción existente. A diferencia de sistema de coste objetivo, que es una herramienta de planificación, el sistema de costes Kaizen se centra en la mejora de la producción y el rendimiento existentes de actividades relacionadas para lograr reducciones del coste objetivo.

Sistema de coste de proceso: calcular el coste unitario de un producto o servicio mediante la asignación de los costes totales a muchos productos/servicios idénticos o similares. Dichos sistemas separan los costes en categorías de costes, de acuerdo con el momento en que se empiezan a incurrir los costes en un proceso. El sistema de coste de proceso es apropiado para la producción de productos o servicios con las siguientes características: (a) la producción implica un patrón de proceso regular, (b) sus salidas consisten en unidades homogéneas, y (c) todas las unidades se producen a través del mismo proceso o de uno similar.

Contabilidad de consumo de recursos (CCR): es un enfoque de costes que proporciona a los responsables de la toma de decisiones, información de optimización mediante la combinación de aprendizaje, aplicación probada, y principios de apoyo a la toma sólidos. El enfoque fue concebido alrededor del año 2000, principalmente como una amalgama de lo mejor de las prácticas GPK y ABC de EE.UU. La CCR pasó los siguientes siete años en un entorno de incubación para validar y refinar sus principios, conceptos y métodos a través de estudios de casos prácticos y de investigación. La causalidad es un primer principio en la CCR, es decir, refleja las relaciones de causa y efecto para permitir las proyecciones futuras de los gerentes.

La CCR utiliza tres elementos fundamentales en el modelo operacional que le permite sentar una base muy diferente para su modelo de costes en comparación con los enfoques tradicionales de los sistemas de costes:

- (a) El punto de vista de los recursos – los recursos y sus costes se consideran en este enfoque como fundamentales para un adecuado modelo de costes y un adecuado apoyo a las decisiones. Los ingresos y costes de una organización son una función de los recursos que los producen.
- (b) Basado en la cantidad del modelo – la totalidad del modelo de costes se construye utilizando cantidades operacionales. Los datos operativos son la base de la creación de valor, y el principal indicador de los resultados económicos.
- (c) Comportamiento de costes – se agrega valor como una capa para el modelo basado en cantidades, y la conducta del coste/dólar está determinada por el comportamiento de las cantidades de recursos subyacentes, conforme se aplican a las operaciones de creación de valor dentro de una organización.

Costes estándar: costes contruidos o predeterminados que se pueden aplicar a las actividades, servicios o productos sobre una base por unidad. El sistema de costes estándar apoya una técnica de control que informa las variaciones al comparar los costes reales a los costes preestablecidos (de modo que la información real se compara con tasas estándar estimadas). Esto (a) rastrea los costes directos a las salidas al multiplicar los precios o tasas estándar por las cantidades estándar de entradas permitidas por las salidas reales producidas, y (b) asigna los gastos generales sobre la base de las tasas de gastos generales estándar, multiplicado por las cantidades estándar asignadas para producir los resultados reales.

Sistema de coste objetivo: un enfoque que trata de la demanda obtenida de la gestión de costes, debido a su enfoque en las necesidades del cliente de calidad, coste y tiempo. Se refiere a menudo como una herramienta de planificación estratégica, ya que trata de vincular la gestión de costes a las percepciones y necesidades de valor de los clientes. Por lo tanto, utiliza información prospectiva y estimada de costes, comenzando cuando los productos/servicios y procesos se diseñan. Su utilidad depende de la participación de todas las disciplinas para introducir un producto/servicio en el mercado para garantizar un espacio

adecuado entre (a) el coste objetivo, y (b) la estimación del coste de construir el producto sobre la base de los procesos actuales, los proveedores, los niveles de productividad, y los materiales.

Ejemplos de los desafíos que resultan de la información directiva basada en información financiera contable.

Los siguientes cuatro ejemplos proporcionan una simple muestra de las muchas situaciones en las que los datos de contabilidad financiera proporcionan resultados disfuncionales para las decisiones de la dirección.

- **Depreciación:** El principio contable de concordancia y el principio de periodicidad, dictan que piezas del equipo se deprecian en un plan que no refleja su vida económica o su aplicación real en la producción del producto. Por lo tanto, es común encontrar máquinas totalmente depreciadas que siguen utilizándose para producir salidas. Sin embargo, esta información de costes no es útil cuando el director debe considerar un contrato a largo plazo durante el cual es probable que se sustituya la máquina.
- **Ciclos de vida del producto:** La rentabilidad del ciclo de vida de un producto es una optimización métrica crucial en la gestión operativa. La contabilidad financiera generalmente trata los costes del ciclo de vida clave tales como la investigación y el desarrollo, como costes del periodo, que es un impedimento para invertir en investigación y desarrollo de la que surgirían beneficios en el futuro.
- **Incentivo de compensación:** Una máquina se vendió por \$14,000 en efectivo, y ha acumulado una depreciación de \$50,000 y un coste histórico de \$ 90,000. Se realizaría la siguiente entrada de diario como consecuencia.

Efectivo	14,000
Depreciación acumulada	50,000
Pérdida por venta	26,000
Máquina	90,000

El valor en libros de la contabilidad financiera es de \$ 40,000. Sin embargo, este valor en libros no tiene sentido para determinar el valor de mercado de la máquina (es decir, la depreciación no es más que la distribución sistemática del coste de un activo a lo largo de una vida útil para el propósito de cumplir con el principio de concordancia). Se registró una pérdida en la venta, como consecuencia de la diferencia entre el valor contable y el efectivo recibido por la venta de la máquina. Un director no tendría ningún incentivo para reemplazar el activo fijo, ya que podría bajar su compensación, sin importar si era bueno o malo para la empresa.

- **Personalización del producto/servicio y demandas de los clientes para los servicios complementarios que se traducen en un globo de costes para servir:** Los costes para servir son aquellos costes de arriba hacia abajo que son excluidos de la información de costes del producto, proporcionada por los datos financieros contables. Sin embargo, estos costes son importantes en muchos de los productos, distribución, clientes, objetivo de mercado, y en las decisiones del segmento de mercado que los directores deben considerar.

Copyright © 2016 por la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Todos los derechos reservados. Se requiere permiso por escrito de IFAC para reproducir, almacenar, o transmitir, o hacer otros usos similares de este documento. Contacto permissions@ifac.org.

ISBN: 978-1-60815-267-4

“Evaluar y mejorar los costes en las organizaciones” publicado por IFAC en julio de 2009 en lengua inglesa, ha sido traducido al español por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos en diciembre de 2015 y se reproduce con el permiso de IFAC. La IFAC no asume responsabilidad por la exactitud e integridad de la traducción o por cualquier acción que pudiera surgir de la misma. El texto aprobado de *“Evaluar y mejorar los costes en las organizaciones”* es el que ha sido publicado por IFAC en lengua inglesa.

Texto en inglés de *“Evaluar y mejorar los costes en las organizaciones”* © 2009 por la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Todos los derechos reservados.

Texto en español de *“Evaluar y mejorar los costes en las organizaciones”* © 2016 por la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Todos los derechos reservados.

Título original: *“Evaluating and Improving Costing in Organizations”*

ISBN: 978-1-60815-037-3



529 Fifth Avenue, New York, NY 10017
T + 1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570
www.ifac.org