



LA EVOLUCIÓN DE LOS SISTEMAS DE COSTOS EN UN ENTORNO ECONÓMICO CAMBIANTE

Datos de los autores

Nombre: Karla Sayuri Nakagoshi Enríquez

Institución de adscripción: Universidad Autónoma de Nuevo León

Dirección: Blvd Primavera 3204, Colonia Primavera. Monterrey, Nuevo León. México. C.P. 64830

Correo electrónico: sayurinakagoshi@gmail.com

Nacionalidad: Mexicana

Nombre: Carlos Saldaña Navarro

Institución de adscripción: Universidad Autónoma de Nuevo León

Dirección: Cerro de las Mitras 115, Colonia Rivera de los Girasoles. Escobedo, Nuevo León. México. C.P. 66056

Correo electrónico: charlienavarro@gmail.com

Nacionalidad: Mexicana

Fecha de envío: 21/Abril/2015

Fecha de aceptación: 19/Mayo/2015

Resumen

El presente trabajo tiene como objetivo conocer y analizar el origen y los cambios que han tenido los sistemas de costos a través del tiempo, ya que todas las organizaciones hoy en día se ven obligadas a utilizarlos dentro de sus operaciones diarias para garantizar su permanencia y sustentabilidad económica a mediano y largo plazo, apoyando y agilizando una apropiada toma de decisiones y trayendo mejores beneficios a sus accionistas.

Abstract

The aim of this paper is to understand and analyze the origins and changes that the costing systems have experienced over time, since all organizations are forced to use them in their daily operations now a days in order to ensure a healthy performance and economic sustainability in the medium and long term supporting and streamlining an appropriate decision making that would bring a better return to their shareholders.

Palabras clave:

Asignación, Costeo, Decisiones, Control, Sistema.

Introducción

La contabilidad administrativa ha ido tomando un papel cada vez más importante en los procesos operativos y financieros de las organizaciones, siendo la contabilidad de costos uno de los aspectos más recurridos al momento de administrar una organización, debido a los nuevos retos a los que ésta se enfrenta en el entorno global que se vive en la actualidad.

La internacionalización en el mundo de los negocios exige que las empresas sean aún más competitivas, lo cual requiere que mantengan un esquema financiero saludable, es por eso que las organizaciones prestan especial atención a sus procesos de control.

Contrario a las antiguas prácticas, en donde para medir la rentabilidad el enfoque principal era en la contabilidad financiera, hoy en día las empresas se esfuerzan por utilizar nuevas herramientas administrativas que les ayuden a lograr los resultados deseados en sus operaciones, y por ende, en sus finanzas.

Una de estas herramientas son los sistemas de costos, que como se comentó anteriormente, son parte primordial en la contabilidad administrativa. Un sistema de costos es un conjunto de procedimientos y registros que tiene como principal objetivo obtener el costo de un producto, y con esta información facilitar el proceso de toma de decisiones.

Ramírez (2013, p.28) define la contabilidad de costos de la siguiente manera:

“Es un sistema de información que clasifica, acumula, controla y asigna los costos para determinar los costos de actividades, procesos y productos y con ello facilitar la toma de decisiones, la planeación y el control administrativo”.

Por su parte, Horngren, Sundem y Stratton (2006, p.131), definen a los sistemas de contabilidad de costos como “técnicas que se usan para determinar el costo de un producto, servicio, cliente u otro target costing”.

La implementación de un adecuado sistema de costos en una organización no solo sirve para calcular el costo de producción, sino que además proporciona información de utilidad en el proceso administrativo, principalmente en las etapas de planeación y control.

Cada empresa tiene necesidades distintas, por lo que resulta vital que el sistema de costos que utilice sea adecuado a éstas. Un error común que se comete es el utilizar un sistema que no sea el idóneo para el tipo de producto que se fabrica. Algunas empresas utilizan sistemas de costos que están obsoletos, otras implementan su sistema de costos pero no lo utilizan de manera eficiente y algunas otras no los utilizan de forma permanente.

El propósito de este trabajo es explicar los diferentes sistemas de costos que se han utilizado y que marcarán la pauta para la implementación de nuevos métodos que cubran las necesidades del

entorno en el que vivimos actualmente. Se realizará un recuento de los hechos más relevantes en materia de contabilidad administrativa con énfasis en los sistemas de costo, desde sus orígenes hasta la actualidad, pasando por las modificaciones que han sufrido en el tiempo de acuerdo con los cambios del ambiente económico en cada etapa de la historia.

Marco teórico

Las primeras técnicas de costos fueron utilizadas en el siglo XIV en algunos países europeos como Inglaterra, Alemania e Italia, pero es en el año 1370 cuando el banquero italiano Marcos Datini, muestra un ejemplo de contabilidad industrial enfocada a la fabricación de lana, a raíz de las necesidades del progreso industrial de la época. A partir de la Revolución Industrial y del consecuente crecimiento de las empresas manufactureras, la contabilidad de costos comenzó a cobrar más importancia en las diferentes industrias (Cruz, 2007).

De acuerdo con Johnson y Kaplan (1990), las mediciones que proporcionaban los primeros sistemas de costos que se desarrollaron eran simples, pero cubrían las necesidades de los empresarios. El objetivo de estos sistemas era el de medir los costos de la producción en proceso y de los productos terminados, así como la eficiencia del proceso de conversión.

Milgrom y Roberts (1992), citados por Evia (2006, p.149), mencionan que a partir de la Revolución Industrial los empresarios comenzaron a utilizar el concepto de economías de escala, que se refiere a la reducción del costo unitario de producción cuando las empresas fabrican en forma masiva, ya que fue en ese tiempo que descubrieron los beneficios que obtenían mediante la reducción de costos y el logro de mayor eficiencia en sus procesos.

Johnson y Kaplan (1988), citados por Gutiérrez (2005, p.103), afirman que dichas economías de escala fueron utilizadas en procesos de producción complejos de las industrias emergentes en los comienzos del siglo XIX, como las textiles y de armería.

Durante la segunda mitad del siglo XIX, luego del nacimiento del ferrocarril y con el desarrollo de la industria del acero, comenzaron a emplearse nuevos cálculos en la contabilidad de costos, principalmente con el propósito de medir la rentabilidad de las empresas. En aquel tiempo, el enfoque era hacia los costos directos de materia prima y de mano de obra, prestando poca atención a los costos indirectos de fabricación, por lo que se destinaban pocos recursos para su obtención y se realizaban cálculos simples para su asignación, multiplicando una tasa general de costos indirectos por las horas o unidades monetarias de mano de obra (Cruz, 2007).

Evia (2006, p.150) cita a Baujín, Vega, Armenteros, Frías y Pérez (2003), que mencionan a Frederick Taylor como uno de los pioneros del control de administración industrial, quien en la última década del siglo XIX desarrolló nuevos métodos como la contabilidad analítica y la asignación de costos indirectos, entre otros.

En esos mismos años, Taylor, junto con un grupo de otros ingenieros, crearon el Movimiento de la Dirección Científica del Trabajo, con el propósito de dar solución a algunos problemas que presentaba la industria metalúrgica en su gestión de costos. Dichos problemas se dieron ya que estas empresas fabricaban una amplia gama de productos y los sistemas de costeo utilizados no proporcionaban información precisa, debido a que dichos productos consumían recursos en función de tasas diferentes; se utilizaba el sistema de costeo por órdenes de trabajo, pero tenía la deficiencia de no considerar los costos indirectos de fabricación en su medición. Otro de los

problemas en esos años fue que tampoco existían estándares de costos que permitieran medir la eficiencia del proceso productivo (Gutiérrez, 2005).

Durante este movimiento de la administración científica se dieron mayores avances en las tecnologías de los sistemas de contabilidad administrativa. Una de las metas planteadas por los participantes fue la mejora en la eficiencia del uso de la mano de obra directa y de la materia prima, por lo que desarrollaron lo que hoy conocemos como costos estándar, los cuales fueron utilizados inicialmente para determinar las variaciones en los costos primos. Estos costos se combinaban con una asignación de costos indirectos para determinar el costo del producto terminado, el cual se utilizaría para decisiones en cuanto al precio. Dichos estándares eran actualizados con frecuencia para reflejar las fluctuaciones en los precios pagados de materia prima y de mano de obra directa. (Johnson y Kaplan, 1990)

Cabe mencionar que el último desarrollo en los sistemas de contabilidad administrativa se dio en las primeras décadas del siglo XX como respuesta al crecimiento de las grandes corporaciones, ya que en esos años comenzaron las prácticas de integración vertical en las empresas. Las compañías que impulsaron estas innovaciones fueron DuPont Powder y General Motors. La primera, creada en 1903, introdujo la fórmula del retorno sobre la inversión (ROI, por sus siglas en inglés), la cual ayudó a medir el éxito tanto de la organización como de cada una de sus unidades operativas. En lo que respecta a la empresa General Motors, tenía la característica de ser multi-divisional, por lo que fue necesario desarrollar nuevos sistemas de contabilidad de gestión que permitieran transmitir los objetivos de la organización a las diferentes divisiones (Johnson y Kaplan, 1990).

Atkinson, Banker, Kaplan y Young (1997), citados por Evia (2006, pp.152-154), sostuvieron que la empresa DuPont estableció métodos de control en sus procesos de fabricación y comenzó a promover la elaboración de reportes mensuales sobre las actividades de producción, precios y ventas. La compañía General Motors también desarrolló diversas herramientas administrativas que permitían conocer la rentabilidad de cada una de las divisiones de la organización y saber si los esfuerzos de cada una de éstas iban dirigidos al logro de las metas organizacionales. Algunas de estas herramientas fueron los reportes semanales de ventas, los presupuestos flexibles, los reportes de desempeño anuales y la elaboración de presupuestos anuales, que promovieron la coordinación de los objetivos de las diferentes divisiones con las metas de la alta gerencia.

Gutiérrez (2005, p.109) cita a Johnson y Kaplan (1988), quienes aseveran que después de las aportaciones de las compañías DuPont y General Motors durante el periodo de desarrollo de las grandes corporaciones y hasta la década de los ochenta no hubo ningún avance en materia de contabilidad de gestión. Este estancamiento se debió principalmente a que los empresarios comenzaron a prestar más importancia a la estructura financiera de la corporación, ya que fue en esos años cuando proliferaron los mercados de capitales y hubo un incremento de necesidades de fondos por parte de las empresas. Todo esto llevó al desarrollo de sistemas de contabilidad financiera dirigidos a los usuarios de información externos. Además, debido a la regulación que establecen los mercados de valores, hubo un incremento en la necesidad de estados financieros auditados que debían de ser presentados de manera periódica. “Los objetivos de simplicidad, objetividad y verificabilidad de los auditores llevaron a preferir un sistema en el que los inventarios pudieran ser valorados utilizando las cifras existentes en los registros de la contabilidad financiera”.

Evia (2006, p.154) sostiene:

“En esas fechas también comenzó a generalizarse entre los empresarios la idea de tender a profesionalizar la administración de sus negocios, contratando administradores profesionales para dirigirlos. Esto condujo a la implementación de controles tales como la auditoría a la información financiera para evaluar el desempeño de los administradores”.

Cruz (2007) sostiene que a partir de la década de los ochenta, el entorno empresarial ha experimentado cambios constantes, debido principalmente a la internacionalización de los negocios y al desarrollo tecnológico, y menciona como características de este entorno los cambios rápidos en la tecnología y por consiguiente el aumento de la productividad, reducción en el ciclo de vida de algunos productos, y el cambio de una organización por funciones a una integrada.

Ramírez (2013) considera que es importante que las empresas hoy en día mantengan estructuras organizacionales flexibles, y que tanto sus procesos administrativos como de producción sean sencillos de adaptar a las nuevas necesidades del mercado. Es imprescindible el diseño de estrategias tanto a corto como a largo plazo en donde se ponga atención a la creación de valor. En este proceso, las empresas deben de contar con herramientas que les ayuden a lograr sus objetivos, y una de éstas es la implementación de una contabilidad estratégica.

Cadez (2006) citado por Ramírez (2013, p.16), define la contabilidad estratégica:

“Se define como la disciplina que proporciona la información necesaria para formular, implementar y llevar a cabo estrategias para alcanzar una ventaja competitiva. Esta herramienta adquiere especial relevancia en el ambiente globalizado y cada vez más complejo y competitivo que tienen que enfrentar las empresas en la actualidad”.

Hornngren, Sundem y Stratton (2006) señalan cuatro factores que en la actualidad causan cambios en la contabilidad administrativa de Estados Unidos: el cambio en la economía del país, de estar basada en la manufactura a estar basada en los servicios, incremento en la competencia global, avances tecnológicos y cambios en los procesos de negocios.

Los autores consideran que cuando un negocio cambia su manera de operar, sus necesidades de información también cambian y por consecuencia los sistemas de contabilidad de gestión deben de modificarse. Resaltan la importancia de comprender el *por qué* las empresas utilizan un sistema determinado de costos y no el *cómo* lo utilizan, ya no es garantía de éxito el aprender ciertas técnicas o procedimientos de algún tipo de sistema de contabilidad, debido a que el entorno económico se encuentra en constante cambio y lo que puede ser efectivo hoy, puede no serlo mañana.

Es oportuno considerar que toda empresa nace con el propósito de vender un producto y con ello obtener utilidades, buscar su crecimiento y su permanencia, y para lograrlo requiere de una distribución adecuada de los recursos (Morillo, 2002); dicha distribución debe tomar en cuenta la utilización de algún sistema de costos o la combinación de varios de ellos.

Polimeni, Fabozzy y Adelber (1994) citados por Morillo (2002), sostienen que el sistema de costos debe clasificar, registrar y agrupar las erogaciones, de tal forma que le permita a los directivos de una organización conocer el costo unitario de cada proceso y de los recursos utilizados para su elaboración, incluyendo la materia prima y también la mano de obra y cualquier otro objeto de costo, puesto que la cifra del costo total suministra poca utilidad al variar de un periodo a otro el volumen de producción.

“Para distribuir los costos de las actividades que no influyen directamente en la producción de la empresa, pero aun así juegan un papel en la manufactura del mismo, se establece, por medio de métodos de costeo, una tasa que se multiplica por la razón previamente establecida. Por ejemplo, en el costo de la electricidad instaure una tasa que es multiplicada por las horas máquina que un producto tarda en completar su proceso. De esta manera, se le atribuye a cada producto el gasto que tuvo en electricidad. Dentro de los sistemas de costeo existen los tradicionales, que se caracterizan por tener una tasa general para la empresa y los no tradicionales que obtienen una tasa más específica. Por actividades por ejemplo (Reyes, 2013).”

Los sistemas de costos tienen una influencia en el desempeño funcional de las organizaciones, y éstos deberán ser estructurados dependiendo de las necesidades de medición de la empresa. Por tal motivo, se debe entender el sistema de costos debe generar reportes financieros útiles para entidades externas vinculadas a las compañías, como inversionistas, acreedores, entidades reguladoras y fiscalizadoras, entre otras, con el propósito de obtener una mayor eficacia organizacional en varios niveles como el estratégico, táctico y operativo. (Kaplan y Cooper, 1998, citado por Mejía, 2014)

Los sistemas de costos en la actualidad

Ramírez (2013), afirma que en el mundo actual existe una tendencia a los sistemas estratégicos de costos. Debido a las redes tecnológicas y de información, las empresas de producción se han orientado hacia la robotización de sus operaciones, haciendo que sus procesos sean más eficientes y logrando una mayor ventaja competitiva en el mercado. Este cambio ha llevado a las organizaciones a prestar una mayor atención a sus costos indirectos de fabricación, que han llegado a representar el 70% del costo de un producto o servicio. La misión que tienen las nuevas tecnologías de información es el hacer más competitivo el producto o servicio que se ofrece por medio de la reducción de costos y de la eficiencia en la calidad de los procesos.

Los sistemas de costeo tradicionales fueron utilizados por casi todas las empresas hasta los años noventa; son sistemas que “no acumulan o reportan los costos de las actividades o los procesos”; el sistema de costeo por órdenes de trabajo y el costeo por procesos son ejemplos de ellos, los cuales son ideales para las empresas que producen pocas cantidades de unidades y en las que los costos de producción más representativos son los de la materia prima y la mano de obra directa. En estas empresas, los costos indirectos son relativamente bajos, por lo que se acostumbra combinarlos y asignarlos a los productos con base en un solo causante del costo (*cost driver*). A medida que las empresas crecen, aumenta también la necesidad de implementar sistemas que calculen de manera más precisa sus costos de producción, y en especial sus costos indirectos, que comúnmente bajo estas prácticas se asignan a diferentes grupos o actividades. (Horngren y Sundem, 2006)

Horngren, Sundem, Stratton (2006, p.141), definen el sistema de costeo basado en actividades (CBA):

“Sistema en el que primero se acumulan los costos indirectos para cada una de las actividades del área que se costea, y después se asignan los costos de las actividades a los productos, servicios u otros objetos de costo que requieren de esa actividad”.

El sistema de costeo basado en actividades ofrece muchos beneficios, como la posibilidad de medir la eficiencia de cada una de las actividades que se realizan en el proceso productivo. De esta manera resulta fácil identificar aquellas actividades que no agregan valor al proceso y que pueden ser eliminadas sin afectar la calidad del mismo. Así pues, la información que proporciona este sistema es de valiosa importancia para la toma de decisiones y para el diseño de estrategias, ya que provee información más precisa y confiable que los sistemas de costeo tradicionales, que tienden a distorsionar los costos de los productos. (Ramírez, 2013)

Método de Revisión

Como parte del procedimiento, se revisaron fuentes de información secundarias como artículos y libros provenientes de buscadores académicos y de bases de datos de revistas científicas como: Redalyc, Contable faces, EAN, Evapblogitesm y Elsevier Doyma, con la utilización de palabras clave relacionadas con los sistemas de costeo, historia de los sistemas de costeo, los sistemas de costeo en la actualidad, los sistemas de costeo para la toma de decisiones, gestión de costos, métodos de costeo tradicionales y no tradicionales, y costeo basado en actividades. Finalmente,

la información fue organizada de manera cronológica con el fin de que permita una mejor comprensión y sirva como oportunidad a estudios futuros relacionadas con el tópico.

Conclusiones

Las organizaciones de hoy enfrentan nuevos retos debido al proceso de internacionalización que vivimos. Las empresas requieren contar con una ventaja competitiva, la cual pueden lograr a través de la mejora en sus operaciones. La contabilidad de costos como herramienta para alcanzar este objetivo puede ser de gran utilidad si se logra adecuar a las operaciones específicas de la empresa.

Las empresas hoy en día cuentan tecnologías como los sistemas ERP que les brindan información oportuna para el proceso de planeación y desarrollo de sus operaciones. Es fundamental la integración de los sistemas de información de costos a estas herramientas para que las organizaciones puedan medir la eficiencia de manera constante en sus procesos tanto de producción como operativos.

Consideramos que la sola implementación de un nuevo sistema de contabilidad de costos en la empresa no es suficiente para lograr la mejora en eficiencia y en la reducción de costos. Si no se implementa además un enfoque administrativo adecuado a dichos sistema, la información que éste genere carecerá de valor.

Es importante entender el papel de la contabilidad administrativa dentro de una organización, no solo porque se desprende de la contabilidad general, o porque todas las organizaciones sin importar su naturaleza emplean hoy en día un sistema de costeo ya sea tradicional o no tradicional dentro de su operación diaria, sino también porque clasifica, registra y analiza de forma precisa los costos incurridos en la operación de la organización,

Llevar a cabo el uso correcto de un sistema de costos que atienda a las características de los productos o servicios que se fabrican garantiza una mejor toma de decisiones que beneficia en el largo plazo la sustentabilidad financiera de una organización y de sus accionistas.

Referencias

Caldera, J., Baujín Pérez, P., Ripoll Feliu, V. & Vega Falcón, V. (2007). Evolución en la Configuración de los Sistemas de Costeo Basado en las Actividades. *Actualidad Contable Faces*, 10(14) 13-28. Recuperado de <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=25701403>

Chacón, G. (2007). La Contabilidad de Costos, los Sistemas de Control de Gestión y la Rentabilidad Empresarial.. *Actualidad Contable Faces*, 10(15) 29-45. Recuperado de <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=25701504>

Cruz, D. (2007). Evolución de los sistemas de costos. Costos de la calidad y costos ambientales. Una aproximación a la realidad de una sociedad postindustrial. Recuperado de <http://artemisa.unicauca.edu.co/~dcruz/evolucioncostos.htm>

Evia Puerto, M. (2006). ¿Es la contabilidad administrativa una herramienta útil para desarrollar la competitividad de las empresas? *Contaduría y Administración*, (219) 146-166. Recuperado de <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=39521906>

García Pérez Lema, D., Marín, S. & Martínez, F. J. (2006). La contabilidad de costos y rentabilidad en la Pyme. *Contaduría y Administración*, (218) 39-59. Recuperado de <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=39521803>

Gutierrez, F. (2005). Evolución histórica de la contabilidad de costes y gestión (1885-2005). Recuperado en http://www.decomputis.org/dc/articulos_doctrinales/gutierrez2.pdf

Hornigren, Ch, Sundem, G, y Stratton, W. (2006). *Contabilidad administrativa*. México. Pearson Education.

Johnson, T, y Kaplan, R. (1990). *The rise and fall of management accounting*. EUA. Harvard Business Press.

Mejía Argueta C. & Higueta Salazar C. (2014). Costo de servir como variable de decisión estratégica en el diseño de estrategias de atención a canales de mercados emergentes. *Estudios Gerenciales*, 31 (2015) 50-61. Recuperado de <http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0123592314001818?np=y>

Morillo Moreno, M. (2002). Diseño de Sistemas de Costeo: Fundamentos Teóricos. *Actualidad Contable Faces*, 5(5) 7-22. Recuperado de <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=25700507>

Ramírez, D. (2013). *Contabilidad administrativa, un enfoque estratégico para competir*. México. McGraw Hill.

Reyes Huízar R. (2013). Los sistemas “tradicionales” de costeo en las PyMEs mexicanas. *Evapblogitesm*. Recuperado de <https://evapblogitesm.wordpress.com/2013/12/09/los-sistemas-tradicionales-de-costeo-en-las-pymes-mexicanas-por-rocio-reyes-huizar/>

Valera Villegas, M. Á. & Coromoto Morillo Moreno, M. (2009). Un sistema de costos basado en actividades para las unidades de explotación pecuaria de doble propósito. Caso: Agropecuaria El Lago, S.A.. *INNOVAR. Revista de Ciencias Administrativas y Sociales*, 19(35) 99-117. Recuperado de <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=81819026008>