

**Coordinador: Amaro Yardin**

**AUTORES:**

**Carolina Asuaga Taran; Miguel Juan Bacic;  
Antonio César Bornia; Dionisio Buendía Carrillo;  
Daniel Carrasco Díaz; Reinaldo Guerreiro; Alfredo Kaplan;  
Ricardo Laporta; Carlos Mallo Rodríguez; Jaime León Mesías;  
Daniel Sánchez Toledano; María Luisa Toro; Humberto Varas; Amaro Yardin.**

# *COSTOS Y GESTIÓN*

**UNA MIRADA PANORÁMICA SOBRE EL TEMA  
EN LATINOAMÉRICA Y ESPAÑA.**

***Osmar D. Buyatti***  
**LIBRERÍA EDITORIAL**

# PRÓLOGO

Esta obra persigue el objetivo de poner a disposición de los profesionales vinculados a las ciencias empresariales, especialmente a aquellos volcados al área de costos, así como a los docentes, investigadores y alumnos de carreras de posgrado, distintos aportes de especialistas, tanto argentinos como extranjeros, sobre diversos temas relacionados con los aspectos más relevantes de la disciplina.

Han contribuido a la edición de este libro autores de Argentina, Brasil, Chile, Colombia, España y Uruguay. Todos ellos con valiosos antecedentes en su actividad profesional, siendo, además de profesores universitarios, miembros y directivos de instituciones vinculadas con la gestión empresarial dentro de sus respectivos países, así como a nivel internacional.

Cada uno de los coautores ha seleccionado los temas que consideraron de mayor interés, ofreciendo sus opiniones, puntos de vista y enfoques con entera libertad. Esta característica permite al lector detectar cuáles son los aspectos preferidos o dominantes en cada uno de los países de residencia de los autores.

Como no podía ser de otra manera, el coordinador de la obra ha respetado las opiniones personales de los distintos autores, conservando fielmente la redacción original, aun cuando no siempre haya compartido los fundamentos que las sostienen.

Podrá advertirse fácilmente de la lectura de la obra, que ella no sigue una línea doctrinaria predeterminada, sino que, por el contrario, cada autor adhiere a la de su mayor preferencia, no siendo infrecuente encontrar opiniones divergentes sobre un mismo aspecto de la realidad estudiada. Esto posibilita al lector tomar conocimiento de distintos enfoques y, por consiguiente, la formación de un criterio personal, mediante el análisis crítico de las distintas fundamentaciones.

Asimismo, la lectura de los distintos capítulos permite detectar que son expuestos como ciertos o válidos criterios abiertamente divergentes, dado que los autores abrazan diferentes corrientes doctrinarias.

Se ha respetado, igualmente, el empleo de la terminología propia de cada autor, lo que da lugar a que un mismo concepto sea denominado de modo dis-

tinto en los diferentes capítulos. Cuando lo ha creído conveniente, el coordinador de la obra introdujo notas que advierten sobre tales divergencias.

Como ya fue señalado, este libro no pretende ser un tratado de costos sino una exposición de los temas preferidos por autores de distintas nacionalidades, especialistas en la disciplina. Esa característica hace que los distintos capítulos puedan ser leídos en cualquier orden pues sus contenidos no se encuentran vinculados entre sí.

Como una manera de dar a conocer una importante referencia sobre las actividades institucionales que se desarrollan en nuestro país, vinculadas con estudios e investigaciones en el área de costos, se ofrece una breve reseña del Instituto Argentino de Profesores Universitarios de Costos (IAPUCO), la organización más antigua y con mayor actividad en el área de la disciplina en el ámbito latinoamericano.

Con tal propósito, se ofrecen los dictámenes de su Comisión Técnica sobre terminología de la especialidad, así como recomendaciones técnicas emitidas para apoyar las tareas de los profesionales y docentes en el campo de la gestión empresarial.

En lo concerniente al contenido del libro, los aportes han sido separados en dos partes. La primera conteniendo temas fundamentalmente teóricos y la segunda comprendiendo distintas aplicaciones. Se admite, sin embargo que el criterio empleado para clasificar los trabajos con el objeto de incluirlos en una u otra parte, no está exento de cierto grado de arbitrariedad.

Seguidamente se ofrece, en apretada síntesis, el contenido de sus capítulos.

### **Primera parte: TEMAS VINCULADOS CON TEORÍAS.**

**Capítulo 1. Marco teórico de la contabilidad de costos**, de Humberto Varas (Chile).

Contiene la exposición tradicional de los sistemas de información económica, con énfasis en los aspectos vinculados con el cálculo, la registración contable y la gestión de los costos.

**Capítulo 2. La comprensión de los costos en las organizaciones desde la perspectiva cualitativa**, de Jaime León Mesías (Colombia).

Se trata de un enfoque totalmente novedoso sobre los costos, preocupándose por los aspectos cualitativos, frecuentemente ignorados en los estudios de la disciplina. Reflexiona sobre los aspectos humanos en la gestión de las organizaciones, sin soslayar la importancia de las matemáticas. Asimismo, se

extiende sobre la historia de los costos, señalando las etapas más importantes en el desarrollo de este campo disciplinario.

**Capítulo 3. Distintos criterios de clasificación de los costos y su utilidad para la gestión**, de María Luisa Toro (Chile).

Este capítulo ofrece una completa visión de los costos, desde distintas perspectivas, comprendiendo tanto los aspectos normativos vinculados con la contabilidad financiera, destinada fundamentalmente para informar a terceros, como los relacionados con la planificación y el control y, finalmente, las características de los costos como herramienta de apoyo para la adopción de decisiones empresariales.

**Capítulo 4. Decisiones frente a limitaciones en la capacidad de producción**, de Reinaldo Guerreiro (Brasil).

Constituye un completo desarrollo de la Teoría de las Restricciones, formulada por Eliyahu Goldratt, aludiendo a la optimización de la producción a través de la detección de los cuellos de botella, el balanceo del flujo y la sincronización de la producción. Explica detalladamente los factores que inciden realmente en la eficiencia operativa, desterrando viejos mitos encarnados en los modelos de programación tradicionales.

**Capítulo 5. Evitabilidad: un concepto frecuentemente olvidado en los análisis de costos**, de Amaro Yardin (Argentina).

Este trabajo propone un replanteo de las metodologías tradicionales volcadas hacia el empleo del modelo de Costeo Completo como una herramienta útil para la toma de decisiones gerenciales. Demuestra la inconsistencia de la distribución de los costos fijos indirectos y, valiéndose de oportunos ejemplos, fundamenta la necesidad de un análisis de la evitabilidad de los costos frente a la necesidad de evaluar los resultados económicos sectoriales. Reivindica al Costeo Variable como único modelo apto para la adopción de decisiones empresariales.

**Capítulo 6. El método de costeo por absorción y su papel en la formación de los precios**, de Miguel Juan Bacic, (Brasil).

El autor aboga por la utilidad del modelo de Costeo por Absorción, en lo concerniente a su utilidad para la toma de decisiones gerenciales, incluyendo aquellas vinculadas con la fijación de los precios de venta. Un detenido estudio

de ambos capítulos ofrecerá al lector los fundamentos de estos modelos divergentes, lo que contribuirá al estímulo de un severo espíritu crítico.

**Capítulo 7. Método de la unidad de esfuerzo de producción**, de Antonio César Bornia (Brasil).

Se desarrolla aquí un método de medición y asignación de los costos indirectos, propuesto en Francia por Georges Perrin alrededor de los años 30 del siglo pasado. Son explicados con un alto grado de detalle los elementos del método y las etapas de implantación, proponiendo un completo ejemplo de aplicación, que permite comprender sus ventajas como herramienta de gestión empresarial.

**Capítulo 8. Indicadores y cuadros de mando**, de Carolina Asuaga Taran, (Uruguay).

El trabajo comienza con una descripción de los indicadores más importantes, para luego hacer alusión a las características de los sistemas. Luego se extiende en una comparación de los indicadores tradicionales con los creados para cubrir las necesidades del nuevo contexto que reclama herramientas útiles para servir de apoyo a las decisiones gerenciales de las organizaciones. Incluye, asimismo, interesantes reflexiones sobre los cuadros de mando, para arribar al cuadro de mando integral. Por último, alude a la aplicación del mismo en el sector no lucrativo, en especial en las organizaciones públicas.

## **Segunda parte: TEMAS VINCULADOS CON APLICACIONES.**

**Capítulo 9. La contabilidad de costes en las administraciones públicas: perspectiva española**, de Daniel Carrasco Díaz, Dionisio Buendía Carrillo y Daniel Sánchez Toledano (España).

El trabajo aborda uno de los casos más interesantes y complejos de la administración y gestión de costos, cual es la aplicación de sus conceptos al ámbito de la administración pública, particularmente enfocado al caso español. El estudio contiene el análisis de la normativa aplicable, con abundante referencia a distintas disposiciones legales. Formula reflexiones sobre los principales problemas, tales como el origen de la información, la clasificación de los costos de acuerdo con diferentes enfoques, los criterios de distribución de los costos indirectos, la necesidad de creación de centros de costo, entre otros. Finalmente, se abordan los aspectos vinculados con los costos como herramientas para la

gestión de las organizaciones, abarcando los diseños de informes sobre costos e ingresos, cobertura de costos fijos, eficiencia en el uso de la estructura, etc.

**Capítulo 10. La contabilización de las existencias según las NIIF y el Plan General de Cuentas 2007 de España**, de Carlos Mallo Rodríguez (España).

El aporte contiene una completa exposición de la normativa internacional y española sobre el tratamiento contable de las existencias. Comienza por formular interesantes reflexiones sobre las distintas corrientes doctrinarias existentes en la materia, para pasar a exponer y comentar las disposiciones legales. Se detiene en consideraciones sobre la valuación de los inventarios, tanto en el momento inicial como en sus posteriores movimientos contables. Analiza, asimismo, la transformación de las cuentas del activo en la cuenta de resultados “costo de ventas”, necesaria para la determinación de los resultados periódicos. Por último, ofrece atinadas referencias a la información que debe ser revelada en las cuentas anuales.

**Capítulo 11. Sistemas informáticos ERP de gestión en costos**, de Ricardo Laporta (Uruguay).

En este capítulo se describen exhaustivamente las posibilidades que suministra la aplicación de las modernas tecnologías de la información para volver más eficiente la gestión empresarial. El trabajo se ocupa específicamente del sistema informático conocido bajo la denominación de Planificación de Recursos Empresariales (ERP por sus siglas en inglés). Recorre una amplia gama de temas vinculados, tales como sus características principales, las formas de instalación, las razones que justifican su empleo, las ventajas e inconvenientes que lo acompañan y los costos de su implementación y uso, incluyendo los costos no explícitos, que el autor llama “costos ocultos”. Ofrece atinados consejos sobre la forma de seleccionar un ERP y de resolver los problemas de su implementación. Las reflexiones finales se dirigen a los aspectos especiales vinculados con el empleo del ERP en la gestión de costos.

**Capítulo 12. Algunas aplicaciones del modelo de costeo variable**, de Alfredo Kaplan (Uruguay).

El autor ofrece interesantes reflexiones sobre distintos aspectos vinculados con aplicación del modelo de Costeo Variable, frecuentemente soslayados por la literatura vinculada al tema. En este sentido propone acertados criterios de medición de indicadores tendientes a prever oportunamente posibles deterioros en los rendimientos. Luego aborda varios casos especiales manifesta-

dos en el manejo de las tarjetas de crédito, el cálculo correcto de la razón de contribución, las promociones comerciales usuales de los shopping center y el tratamiento de los retiros habituales de dueños o socios.

**Capítulo 13. Gestión de costos de los desarrolladores inmobiliarios,** de Alfredo Kaplan (Uruguay).

Este aporte realiza una extensa descripción de los factores que inciden en los costos de las operaciones relacionadas con la construcción y venta de inmuebles empleando distintas modalidades de contratación. Alude a los costos de terrenos, costos de la construcción propiamente dicha, de los efectos vinculados con los cambios en el valor de la unidad monetaria, los costos fiscales y de la generación y reconocimiento de los beneficios.

*Amaro Yardin*  
*Cordinador*

# ÍNDICE

Breve reseña de los antecedentes académicos y profesionales de los autores .....	5
Prólogo.....	13
Instituto argentino de profesores universitarios de costos (IAPUCO). Breve reseña .....	35

## **DECRETOS DE LA COMISIÓN TÉCNICA DEL INSTITUTO ARGENTINO DE PROFESORES UNIVERSITARIOS DE COSTOS (IAPUCO)**

### **RESOLUCIÓN DE TERMINOLOGÍA Nº 1 EMITIDA POR SU COMISIÓN TÉCNICA EL 28 DE NOVIEMBRE DE 2011 DEFINICIÓN DE LOS TÉRMINOS COSTO DIRECTO, COSTO INDIRECTO, COSTO VARIABLE Y COSTO FIJO**

1. Fundamentos. ....	39
2. Procedimiento. ....	40
3. Definiciones. ....	40
4. Algunos ejemplos.....	42

### **RECOMENDACIÓN TÉCNICA EL IAPUCO (RTI) Nº 1 EMITIDA POR SU COMISIÓN TÉCNICA EL 28 DE SEPTIEMBRE DE 2009. LOS COSTOS FINANCIEROS, EL ANATOCISMO Y LA REALIDAD ECONÓMICA**

Introducción: .....	45
---------------------	----



---

Conceptos financieros aplicables al tema: .....	46
Evolución de la legislación argentina. ....	47
Necesidad de reforma de la legislación vigente.....	48
a)    En cuanto a la capitalización de intereses. ....	48
b)    En cuanto a la tasa aplicable en el período de mora:.....	48
Recomendación:.....	49

**RECOMENDACIÓN TÉCNICA DEL IAPUCO (RTI) Nº 2 EMITIDA  
POR SU COMISIÓN TÉCNICA EL 28 DE NOVIEMBRE DE 2011.  
TRATAMIENTO DE LOS COSTOS CONJUNTOS**

Ejemplos de aplicación .....	53
Bibliografía .....	55

**RECOMENDACIÓN TÉCNICA (RTI) Nº 3 EMITIDA POR SU  
COMISIÓN TÉCNICA EL 28 DE NOVIEMBRE DE 2011.  
VALUACIÓN DE STOCKS DE PRODUCTOS TERMINADOS  
EN EL MARCO DEL MODELO DE COSTEO VARIABLE**

Valuación de stocks de productos terminados en el marco del modelo de costeo variable .....	57
------------------------------------------------------------------------------------------------	----

**CAPÍTULOS VINCULADOS  
CON TEORÍAS**

**CAPÍTULO I  
MARCO TEÓRICO DE LA CONTABILIDAD DE COSTOS**

*Por Humberto Varas Contreras  
Universidad de Santiago de Chile (Chile)*

1.    Sistemas de información.....	61
------------------------------------	----

1.1.	Contabilidad financiera.....	61
1.2.	Contabilidad de gestión, administrativa o gerencial. ....	63
1.3.	Contabilidad de costos.....	63
1.3.1.	Objetivos de la contabilidad de costos.....	64
1.3.2.	Conceptos de costo, gasto y pérdida. ....	68
1.3.3.	Sistemas de contabilidad de costos.....	70
1.3.4.	Elementos del costo.....	72
2.	Enfoques de costeo.....	74
2.1.	Costo por absorción, tradicional o completo.....	74
2.2.	Costo variable, directo o marginal.....	75
3.	Enfoque de costo por absorción.....	75
3.1.	Conceptos utilizados.....	75
3.2.	Las cuentas en el enfoque de costo por absorción.....	76
3.3.	Modelo de un estado de costos de ventas según el enfoque de costo por absorción.....	78
3.4.	Ejercicio de aplicación de esquema de cuentas e informes, según el enfoque de costo por absorción.....	79
4.	Bibliografía.....	86

## CAPÍTULO II

### LA COMPRESIÓN DE LOS COSTOS EN LAS ORGANIZACIONES DESDE LA PERSPECTIVA CUALITATIVA

*Por Jaime León Mesías*  
*Universidad EAFIT, Medellín (Colombia)*

1.	Origen de la comprensión actual de los costos.....	89
2.	Creencia generalizada de los costos.....	95
3.	La administración de las cosas y el gobierno de las personas.....	99
4.	La instrumentalización de las personas.....	101
5.	Visión histórica de los costos.....	102
6.	Fundamento matemático de los costos.....	105
7.	Historia de la aplicación de los costos en la industria.....	107
8.	Consolidación de los sistemas de costos.....	109
9.	Una visión diferente de los costos.....	110

10. Las generaciones del costo .....	115
10.1. Primera generación: determinación de costos unitarios.....	115
10.2. Segunda generación: predeterminación de costos.....	116
10.3. Tercera generación: control de costos.....	116
10.4. Cuarta generación: reducción de costos.....	118
10.5. Quinta generación: costos integrales.....	119
11. Visión humanista de los costos.....	120
11.1. La deshumanización de las organizaciones.....	120
11.2. Acuerdos contrarios a la visión humanista y cualitativa de los costos.....	123
11.3. Economía a escala humana o economía descalza.....	126
11.4. Respeto por la dignidad humana.....	128
11.5. La ética del trabajo.....	130
12. La perspectiva cualitativa de los costos y su relación con el beneficio potencial.....	134
12.1. Administración y competitividad de los costos.....	135
12.2. Reducción de costos.....	139
12.3. Costos de la mala calidad.....	140
12.3.1. Clasificación de los costos de la mala calidad ...	141
13. Bibliografía.....	145

**CAPÍTULO III**  
**DISTINTOS CRITERIOS DE CLASIFICACIÓN DE**  
**LOS COSTOS Y SU UTILIDAD PARA LA GESTIÓN**

*Por María Luisa Toro R.*  
*Escuela de Contadores Auditores de Santiago (Chile)*

1. Introducción.....	147
2. Costos diferentes para fines diferentes.....	149
3. Costos pertinentes a la información para la contabilidad financiera... ..	153
3.1. Costos de producción y costos de no producción.....	153
3.2. Costos inventariables y costos no inventariables.....	154
3.3. Costos directos y costos indirectos.....	155
3.4. Costos totales y costos unitarios.....	155

3.5.	Costos variables y costos fijos.....	156
3.6.	Costos del producto y costos del período.....	157
3.7.	La normativa contable y el costeo absorbente.....	164
3.7.1.	Métodos de valoración de las existencias.....	165
3.7.2.	Costos indirectos fijos y capacidad productiva.....	166
3.7.3.	Alternativa para la información destinada a la gestión..	167
4.	Costos para planificación y control.....	172
4.1.	Costos históricos o reales y costos predeterminados.....	173
4.2.	Costos sobre-aplicados y costos sub-aplicados. Costo de capacidad.....	173
4.3.	Costos estimados y costos estándar.....	174
4.4.	Costos de no producción.....	180
4.5.	El costo unitario total y el costo objetivo en la determinación de precios.....	182
4.6.	Costos controlables y costos no controlables. La evaluación de desempeño.....	184
4.7.	Costos de actividades y asignación de costos. Efectos y limitaciones.....	186
4.8.	Costos segmentados y la normativa financiera.....	187
5.	Costos para evaluación de alternativas en el proceso de adopción de decisiones.....	190
5.1.	El costo completo en la adopción de decisiones.....	191
5.2.	Costos según comportamiento. Relación costo-volumen-utilidad. Punto de equilibrio.....	192
5.3.	Costos evitables y costos no evitables. Punto de equilibrio en empresas polisegmentadas.....	194
5.4.	Punto de equilibrio en empresas polisegmentadas y análisis de operaciones.....	196
5.5.	Costos relevantes y costos irrelevantes.....	199
5.6.	Costos diferenciales. Costos incrementales y decrementales.....	199
5.7.	Costos hundidos o sumergidos.....	200
5.8.	Costos desembolsados o incurridos y costos de oportunidad.....	200
5.9.	Costos imputados.....	200
5.10.	Costos comprometidos y costos discrecionales.....	200
6.	Bibliografía.....	203

**CAPÍTULO IV  
DECISIONES FRENTE A LIMITACIONES  
EN LA CAPACIDAD DE PRODUCCIÓN**

*Por Reinaldo Guerreiro  
Universidad de São Paulo (Brasil)*

2.	Medidas de desempeño.....	206
2.1.	La meta de la empresa.....	206
2.2.	Medidas del logro de la meta.....	207
2.2.1.	Ingresos o throughput.....	207
2.2.2.	Inventario.....	208
2.2.3.	Costo operacional.....	208
2.2.4.	Modelo de decisión.....	209
2.3.	Ejemplo de aplicación.....	210
3.	Optimización de la producción.....	214
3.1.	Balancear el flujo y no la capacidad.....	214
3.2.	El nivel de utilización de un recurso que no sea cuello de botella no es determinado por su propio potencial sino por otra restricción del sistema.....	214
3.3.	La utilización y la activación de un recurso no son sinónimos.....	215
3.4.	Una hora perdida en el recurso cuello de botella es una hora perdida en el sistema entero.....	215
3.5.	Una hora economizada donde no hay cuello de botella es solo una ilusión.....	216
3.6.	Los cuellos de botella manejan los ingresos y los inventarios.....	216
3.7.	El lote de transferencia no puede, y muchas veces no debe, ser igual al lote de procesamiento.....	216
3.8.	El lote de proceso debe ser variable y no fijo.....	217
3.9.	Los programas deben ser establecidos considerando todas las restricciones simultáneamente.....	217
4.	Sincronización de la producción.....	217
5.	Formación de precios de venta.....	222
6.	Consideraciones finales.....	224
7.	Bibliografía.....	226

**CAPÍTULO V**  
**EVITABILIDAD: UN CONCEPTO FRECUENTEMENTE**  
**OLVIDADO EN LOS ANÁLISIS DE COSTOS**

*Por Amaro Yardin*

*Instituto Argentino de Profesores Universitarios de Costos (Argentina)*

1.	Introducción.....	229
2.	Clasificaciones de costos.....	229
2.1.	Clasificación de los costos en función de su vinculación con el objeto de costo.....	230
2.2.	Clasificación de los costos en función de su vinculación con el nivel de actividad.....	238
2.3.	Combinación de criterios.....	243
3.	Análisis de evitabilidad.....	244
3.1.	Estudio de su vinculación con las cuatro clases de costo.....	244
3.2.	El efecto temporal de la evitabilidad.....	245
3.2.1.	Efecto en los costos variables.....	245
3.2.2.	Efecto en los costos fijos directos.....	246
3.2.3.	Efecto en los costos fijos indirectos.....	246
3.3.	Tratamiento de los costos fijos indirectos inevitables.....	246
3.3.1.	Ausencia de costos fijos directos.....	246
3.3.2.	Presencia de costos fijos directos.....	251
4.	Conclusión.....	257
5.	Bibliografía.....	258

**CAPÍTULO VI**  
**EL MÉTODO DE COSTEO POR ABSORCIÓN**  
**Y SU PAPEL EN LA FORMACIÓN DE LOS PRECIOS**

*Por Miguel Juan Bacic*

*Universidade Estadual de Campinas (Brasil)*

1.	Introducción.....	259
----	-------------------	-----

2.	Génesis de un método de costo completo en un sector de actividad económica. El caso de las bordadoras de ibitinga. ....	262
3.	Recuperación del total de costos del período. ....	266
4.	Convenciones y rutinas. ....	273
5.	La visión heterodoxa en economía sobre determinación de precios. ...	281
6.	Métodos de costeo total y coordinación competitiva. Recuperación del costo total por medio del costeo por absorción. ....	285
7.	Del costeo por absorción al costo unitario total y de allí al precio. ....	292
8.	Conclusión. ....	295
9.	Bibliografía. ....	296

## **CAPÍTULO VII**

### **MÉTODO DE LA UNIDAD DE ESFUERZO DE PRODUCCIÓN**

*Por Antonio Cezar Bornia*  
*Universidade Federal de Santa Catarina (Brasil)*

1.	Nociones iniciales. ....	299
2.	La unificación de la producción por la uep. ....	302
3.	Implantación. ....	305
3.1.	Cálculo de los foto-índices. ....	305
3.2.	Selección del producto base. ....	307
3.3.	Cálculo de los potenciales productivos. ....	307
3.4.	Determinación de los equivalentes de los productos. ....	308
4.	Operacionalización. ....	308
4.1.	Medición de la cantidad producida. ....	308
4.2.	Cálculo de los costos de transformación. ....	309
4.3.	Medidas de desempeño. ....	309
5.	Ejemplo ilustrativo. ....	310
5.1.	Implantación. ....	310
5.2.	Operacionalización. ....	313
6.	Comentarios finales. ....	315
7.	Bibliografía. ....	316

**CAPÍTULO VIII**  
**INDICADORES Y CUADROS DE MANDO**

*Por Carolina Asuaga*  
*Universidad de la República, Uruguay*

1.	Los indicadores como herramientas de medición y control .....	317
1.1.	Clasificación .....	318
1.2.	Características de los sistemas de indicadores .....	319
2.	Objetivos tradicionales de los indicadores .....	320
2.1.	Eficacia .....	320
2.2.	Economía.....	320
2.3.	Eficiencia .....	320
3.	El nuevo contexto y los indicadores de gestión.....	321
3.1.	Factores claves .....	322
4.	Los Cuadros de Mando.....	325
4.1.	Requisitos adicionales .....	325
5.	El Cuadro de Mando Integral. ....	328
5.1.	Las cuatro perspectivas. ....	329
5.1.1.	La perspectiva financiera o del accionista.....	330
5.1.2.	La perspectiva del cliente. ....	330
5.1.3.	La perspectiva de los procesos internos del negocio. ....	331
5.1.4.	La perspectiva del aprendizaje y crecimiento. ....	331
5.2.	Implementando el Cuadro de Mando Integral.....	334
5.3.	Fallos en la implementación del Cuadro de Mando Integral.....	338
6.	Los indicadores y el sector público .....	339
6.1.	Indicadores de equidad.....	340
6.2.	Indicadores de efectividad.....	340
6.3.	Indicadores y organizaciones públicas .....	340
7.	El Cuadro de Mando Integral en el sector no lucrativo .....	341
7.1.	La perspectiva de las políticas públicas .....	343
7.2.	La perspectiva de la demanda social .....	344
7.3.	La perspectiva de donaciones y patrocinios .....	345
7.4.	La perspectiva del usuario .....	345
7.5.	La perspectiva del presupuesto .....	346
7.6.	Adecuación al sector privado no lucrativo .....	346
8.	Bibliografía.....	347



## CAPÍTULOS VINCULADOS CON APLICACIONES

### CAPÍTULO IX LA CONTABILIDAD DE COSTES EN LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS: PERSPECTIVA ESPAÑOLA

*Por: Daniel Carrasco Díaz - Universidad de Málaga (España);  
Dionisio Buendía Carrillo - Universidad de Granada (España);  
Daniel Sánchez Toledano - Universidad de Málaga (España).*

1.	Panorama internacional. ....	351
2.	La contabilidad de costes / analítica en la administración pública española: Introducción. ....	356
3.	La determinación de los agregados contables en la contabilidad analítica pública en España. ....	357
3.1.	Definición, clasificación y catálogo por naturaleza. ....	357
3.2.	Origen de la información. ....	359
3.3.	Cálculo o determinación física y económica: unidades de medidas y formas de medición. ....	362
3.4.	Criterios de distribución. ....	362
3.5.	Centros de coste. ....	364
3.5.1.	Definición, clasificación y catálogo. ....	364
3.5.2.	Origen de la información. ....	368
3.5.3.	Cálculo o determinación física y económica: unidades de medida y formas de medición. ....	369
3.5.4.	Criterios de distribución. ....	370
3.6.	Actividades y servicios. ....	371
3.6.1.	Definición, clasificación y catálogo. ....	371
3.6.2.	Origen de la información. ....	374
3.6.3.	Cálculo o determinación física y económica: unidades de medida y formas de medición. ....	375
3.6.4.	Criterios de distribución. ....	376
3.7.	Ingresos y márgenes. ....	377
3.7.1.	Concepto de ingresos y tipología. ....	377

3.7.2.	Valoración de ingresos e imputación temporal. ....	381
3.7.3.	Modelos de cálculo de márgenes y resultados. ....	381
4.	Marco de funcionamiento y fases del modelo de cálculo. ....	383
4.1.	Interrelaciones y mapa de procesos. ....	384
4.1.1.	Interrelaciones generales. ....	384
4.1.2.	Mapas de procesos. ....	386
4.2.	Fases del modelo de cálculo. ....	387
4.2.1.	Estructura del coste de los centros. ....	387
4.2.2.	Estructura del coste de las actividades/servicios. ....	389
5.	La información económico-técnica generada por el modelo: informes para la gestión. ....	390
5.1.	Informes de elementos de coste. ....	391
5.2.	Informes de elementos de ingreso. ....	392
5.3.	Informes de centros de coste. ....	394
5.4.	Informes de coste de actividades y servicios. ....	397
5.4.1.	De actividades de entregas de bienes. ....	398
5.4.2.	De dirección y administración. ....	399
5.4.3.	Subactividad. ....	399
5.4.4.	Para las actividades auxiliares. ....	400
5.4.5.	Para las actividades de dirección y administración funcional. ....	400
5.4.6.	Para las actividades de dirección y administración general y organización. ....	400
5.5.	Informes de márgenes de cobertura. ....	401
5.6.	Informes de criterios de reparto e imputación. ....	402
5.7.	Informes de conciliación. ....	406
6.	Bibliografía. ....	407

**CAPÍTULO X**  
**LA CONTABILIZACIÓN DE LAS EXISTENCIAS SEGÚN**  
**LAS NIIF Y EL PLAN GENERAL DE CUENTAS 2007 DE ESPAÑA**

*Por Carlos Mallo Rodríguez*  
*Universidad Carlos Iii de Madrid (España)*

1.	Introducción.....	409
2.	Concepto y clases de existencias.....	410
3.	Reconocimiento y registro de las existencias.....	411
3.1.	Monismo radical.....	412
3.2.	Monismo moderado.....	413
3.3.	Dualismo radical.....	413
3.4.	Dualismo moderado.....	414
4.	Normas de valoración de las existencias.....	415
4.1.	Valoración inicial.....	415
4.1.1	Precio de adquisición.....	415
4.1.2	Coste de producción.....	416
4.1.3	Métodos de asignación de valor.....	416
4.1.4	Coste de las existencias en la prestación de servicios....	417
4.2.	Valoración posterior.....	417
5.	Reconocimiento como gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio: el coste de ventas.....	418
6.	Información a revelar en las cuentas anuales.....	421
7.	Bibliografía.....	421

**CAPÍTULO XI**  
**SISTEMAS INFORMÁTICOS**  
**ERP DE GESTIÓN EN COSTOS**

*Por Ricardo Laporta*  
*Universidad Católica (Uruguay)*

1.	Introducción.....	423
2.	Concepto y generalidades de los ERP.....	424

2.1.	Concepto de ERP.....	424
2.2.	Objetivo de un ERP.....	425
2.3.	Tipos de ERP.....	425
2.4.	Por qué un sistema vertical ERP en costos.....	426
2.5.	Funcionalidades de los ERP.....	427
2.5.1.	MES (manufacturing execution system).....	427
2.5.2.	CRM (costumer relation management).....	427
2.5.3.	CM (cost management).....	428
2.5.4.	SCM (supply chain management).....	428
2.5.5.	FA (financials and accounting).....	428
2.5.6.	BI (business intelligence).....	429
2.5.7.	HR (human resources/payroll).....	429
2.6.	Principales características de los ERP.....	429
2.6.1.	Integralidad.....	429
2.6.2.	Modularidad.....	430
2.6.3.	Adaptabilidad.....	430
2.6.4.	Base de datos centralizada.....	430
2.6.5.	Estandarización e interfases.....	430
2.6.6.	Flexibilidad.....	430
2.6.7.	Universalidad.....	430
2.6.8.	Funcionalidad.....	431
2.6.9.	Orientación a procesos de negocio.....	431
2.6.10.	Tecnología.....	431
2.7.	Formas de instalación de un ERP.....	431
2.7.1.	ERP por función.....	431
2.7.2.	ERP por unidad de negocio.....	431
2.7.3.	ERP totalmente integrado.....	432
2.8.	Dato único.....	432
2.9.	Motivos por los cuales se requiere la implementación de un ERP.....	432
2.9.1.	Integrar la información financiera.....	432
2.9.2.	Integrar la información de pedido de clientes.....	432
2.9.3.	Estandarizar y agilizar el proceso de manufactura.....	433
2.9.4.	Reducir inventario.....	433
2.9.5.	Estandarizar la información de recursos humanos.....	433
2.10.	Ventajas y desventajas de los sistemas ERP.....	433

2.11.	Sistemas ERP apropiados según el tamaño de la empresa. ....	435
2.12.	Costos ocultos en la adquisición e implementación de un sistema ERP. ....	436
2.13.	Recursos necesarios a aportar por la empresa. ....	438
3.	Cómo seleccionar un ERP. ....	439
3.1.	Disyuntiva entre adquirir o desarrollar un sistema ERP. ....	439
3.2.	Aspectos a analizar para determinar la necesidad de adquirir un sistema ERP. ....	440
3.3.	Pasos en la selección del ERP. ....	440
3.4.	Aspectos a tomar en cuenta en la elección de un ERP. ....	441
3.5.	Elección del ERP. ....	442
3.6.	Selección de la empresa consultora. ....	443
4.	Implementación del ERP. ....	443
4.1.	Cronograma de implementación. ....	443
4.1.	Requisitos de la implementación de un ERP. ....	444
4.2.	Problemas de implementación con la administración de la base de datos. ....	446
4.2.1.	Propietario de los datos: ....	446
4.2.2.	Costos ocultos: ....	446
4.2.3.	El ERP rodando en vivo. ....	447
5.	Especificidades ERP en costos. ....	448
5.1.	Generalidades del sistema. ....	448
5.2.	Prestaciones básicas de un ERP en costos. ....	449
5.3.	Simulaciones de costos. ....	450
5.4.	Integración con otros sistemas. ....	450
6.	Conclusiones. ....	452
8.	Anexos. ....	453
7.	Bibliografía. ....	457

## CAPÍTULO XII

### ALGUNAS APLICACIONES DEL MODELO DE COSTEO VARIABLE

*Por Alfredo Kaplan*

*Asociación Uruguaya de Costos (Uruguay)*

1.	El moep y el peep, luces amarillas en el tablero de las decisiones empresariales. ....	459
1.1.	Margen de operación específico y programable (moep). ....	459
1.2.	Análisis a través del moep. ....	461
1.3.	Punto de equilibrio específico y programable (peep). ....	462
1.4.	Ejemplos ilustrativos. ....	463
1.5.	Conclusiones. ....	470
2.	Costo de las tarjetas de créditos para los comercios minoristas. ....	471
2.1.	Costo efectivo de las comisiones de las tarjetas de crédito. ....	473
2.2.	Costo de oportunidad o financiero de factor tiempo. ....	474
2.3.	Costo real de las tarjetas. ....	475
2.4.	Costo real promedio ponderado de las tarjetas. ....	475
2.5.	Costos fijos de las tarjetas. ....	477
2.6.	Costos de no trabajar con las tarjetas de crédito (costo de ruptura). ....	477
3.	Aspectos vinculados con la razón de contribución en productos perecederos. ....	477
3.1.	Cálculo de la razón de contribución. ....	477
3.2.	Influencia de promociones de precios en la razón de contribución. ....	479
3.2.1.	Descuento del 10%. ....	479
3.2.2.	Descuento del iva. ....	480
3.2.3.	Docena de quince. ....	481
3.2.4.	Lleve 3, pague 2. ....	481
3.2.5.	Cheques obsequio. ....	482
4.	Otras consideraciones vinculadas con el análisis cvu (costo/volumen/utilidad): ....	482
4.1.	Alquileres en los shopping center. ....	482
4.2.	Retiros permanentes de dueños o socios. ....	483
5.	Bibliografía. ....	484

**CAPÍTULO XIII**  
**GESTIÓN DE COSTOS DE LOS**  
**DESARROLLADORES INMOBILIARIOS**

*Por Alfredo Kaplan*  
*Asociación Uruguaya de Costos (Uruguay)*

1.	Introducción.....	485
2.	Hoja de cálculos del programa. ....	486
3.	Costo de la empresa constructora. ....	486
4.	Estimación de rentabilidad. ....	486
5.	Factores a considerar.....	489
5.1.	Factor tiempo.....	489
5.2.	Terreno.....	489
5.3.	Costo de la construcción.....	490
5.4.	Costos de tributación. ....	492
5.5.	Costos de no construcción asimilables a costos de no producción. ....	492
5.6.	Costo de la tonelada de papel. ....	493
6.	Otros aspectos de interés. ....	493
6.1.	Consortios al costo.....	493
6.2.	Moneda de la construcción.....	493
6.3.	Reconocimiento de utilidades. ....	494
6.4.	Responsabilidad por daños a terceros y por defectos del proyecto. ....	494
7.	Bibliografía.....	495