

Capítulo XVIII

Informes para la dirección

ARTURO VICENTE GALLEGO

1. NECESIDAD DE LA INFORMACION CONTABLE PARA USO DE LA DIRECCION

1. Toda empresa tiene necesidad de contar con un sistema contable que le permita cubrir sus necesidades de información destinada a satisfacer un doble requerimiento:

- *Para uso interno:* como un auxilio directo para la administración en la formulación de sus planes de acción y el permanente control de la empresa.
- *Para uso externo:* destinada a accionistas, propietarios, acreedores, organismos del Estado, etcétera.

La contabilidad patrimonial que ha posibilitado la emisión de informes contables demandados por terceros ha sido fuertemente influida por disposiciones legales sobre impuestos y sociedades, factores que si bien es cierto han contribuido a su desarrollo, también han condicionado reglas, técnicas y principios aplicados a la recopilación, registración, preparación y presentación de las cifras contables. El énfasis puesto en esta tarea impidió en cierta medida, por largo tiempo, el pleno reconocimiento de la activa contribución de la ciencia contable a la diaria conducción de los negocios. Esta contribución, destinada a apoyar la administración en sus decisiones relacionadas con la planificación y el control, es lo que se ha dado en llamar "contabilidad gerencial".

2. Toda forma de contabilidad que suministre una información correcta, exacta, confiable, oportuna y pertinente, utilizable para apoyar la toma de decisiones, permitiendo una mayor eficiencia en la conducción de una empresa, puede ser considerada como "contabilidad para la gerencia". Las empresas normalmente poseen un sistema de contabilidad que les da a conocer la situación con respecto a sus acreedores y deudores, el movimiento de recursos financieros, la composición de su patrimonio, etc., permitiendo periódicamente, mediante la recopilación de todos estos registros históricos, la formulación de los estados de pérdidas y ganancias, de costos, y de activo, pasivo y patrimonio neto. Esta función, que tradicionalmente viene cumpliendo la contabilidad financiera, ha sido y sigue siendo objeto de mucha atención y ha recibido el apoyo de medios modernos que han concurrido en su auxilio. El servicio prestado por un sistema de registración de este tipo, que trabaje con eficiencia y sin

un excesivo costo, ha sido siempre reconocido y aceptado, pero no es éste el aspecto de la "contabilidad para la gerencia" que permite la producción y la presentación de la información contable que pueda ser útil para los que administran la empresa. La diferencia la notamos refiriéndonos a un caso sencillo a modo de ejemplo: el registro de cuentas de clientes debe ser llevado de forma tal que dé a conocer la regularidad con que se han efectuado los cobros, la antigüedad de los saldos y todo otro detalle que permita ejercer un control efectivo sobre la cobranza y la prolongación de las facilidades de crédito. Controles de esta naturaleza y similares, relacionados con otras actividades de la negociación, se han puesto en práctica desde hace muchos años y en gran número de empresas de variadas dimensiones. Este ejemplo permite comprobar, en forma simple, la adaptación y el uso del sistema contable con la finalidad de guiar y estimular la acción directiva, transformándose en una elemental "contabilidad gerencial".

Claro está que la contabilidad para la gerencia no es, por cierto, tan simple como el detallado proceso de control de cuentas de clientes. La información que requiere la dirección varía en cada empresa, y es preciso, para determinar las necesidades importantes de la gerencia y la manera en que la información contable pueda aportar su valiosa contribución hacia la satisfacción de las mismas, examinar cuidadosamente el tipo y las características de esas necesidades.

2. LA CONTABILIDAD COMO FUENTE FUNDAMENTAL DE LA INFORMACION

Aunque exista información de origen extracontable, es el sistema contable de las empresas el que debería satisfacer las necesidades informativas para uso externo y las requeridas por la dirección en el proceso decisorio, con la finalidad de alcanzar los objetivos que se propone. Es sabido que la contabilidad cumple funciones que difieren de las de producción, comercialización y distribución, y que éstas gozan de la atención preferente de la dirección, constituyendo los objetivos fundamentales de la empresa. La contabilidad en su condición de servicio sólo se justifica en la medida en que constituya el método más efectivo, eficiente y económico para irrigar de información todos los sectores de la empresa. Informar hacia adentro, invadir el campo de las funciones trascendentes de la administración va siendo cada vez en mayor medida la finalidad esencial de la contabilidad, relegando a un segundo plano las necesidades de información para uso externo. Es en procura de cumplir con esa finalidad que se dirigen los esfuerzos tendientes a integrar en uno solo el sistema que satisfaga los requerimientos de la contabilidad patrimonial al mismo tiempo que los de la contabilidad para la gerencia, incorporando técnicas que posibiliten la obtención de un mayor caudal informativo para la mejor toma de decisiones de la empresa.

1. No existe una definida línea divisoria entre el servicio contable necesario para los fines directivos y el destinado a informar a personas ajenas a la conducción. Los

dos servicios son en muchos aspectos complementarios, pero difieren fundamentalmente en la naturaleza de la información que suministran, la clasificación que adoptan y la frecuencia con que emiten los informes.

2. Los informes destinados a terceros, tales como el cuadro de resultados y el balance general, se expiden generalmente a intervalos anuales. El primero de estos estados contables da a conocer los resultados obtenidos en el período, y el segundo fija la composición y la cuantía de bienes y deudas en un determinado momento y permite conocer el patrimonio con que se hará frente a los compromisos. En ellos se exhiben totales compilados de una masa de datos llevados analíticamente en registros que constituyen la contabilidad financiera. Los informes destinados a la dirección también reúnen totales significativos extraídos de los renglones detallados en los registros contables, pero no se limitan a aquéllos requeridos por los informes anuales. No es deseable la información exhibida por un cuadro de resultados que muestra una pérdida importante sufrida en el ejercicio; pero lo que hubiera resultado verdaderamente útil a la dirección era la presentación con mayor frecuencia de informes contables que indicaran la tendencia de ese resultado desfavorable, con lo que hubiera posibilitado la adopción de medidas dirigidas a neutralizar las causas que originaron el quebranto.

3. La información requerida para uso externo y la destinada a la dirección deben originarse en el mismo sistema contable. En el diseño del sistema deben considerarse prioritariamente las necesidades de la gerencia, teniendo en cuenta que ésta es la que exige el mayor caudal informativo y a intervalos más frecuentes, determinando en segundo lugar, de acuerdo con las necesidades de información para fines ajenos a la conducción, en qué medida es necesaria su adaptación para cubrir también ese otro aspecto informativo. Es habitual la complementación de los datos suministrados por los registros contables, con otros informes económicos y comerciales de procedencia ajena al sistema normal de contabilidad. Este proceso de reelaboración y complementación de la información suministrada por la contabilidad tradicional se debe fundamentalmente a que los datos verificables en que debe apoyarse para informar sobre la situación financiera son de carácter histórico, de manera que los costos de origen o adquisición sólo representan una base para la predicción de los costos futuros en que se espera incurrir durante la vigencia de una propuesta. Otros costos que tampoco aparecen en los registros contables, tales como los costos incrementales, los costos imputados y los costos de oportunidad, son pertinentes y deben utilizarse para cuantificar las distintas alternativas en el proceso decisorio. La anexión de estas ramificaciones, relacionadas con costos, como asimismo la incorporación del sistema presupuestario, permiten la emisión de informes relacionados con datos significativos que dan a la dirección una visión panorámica de los resultados financieros; informes por centros de responsabilidad para que se pueda conocer a qué responsable o a qué hecho específico se deben atribuir las variaciones, posibilitando en general que las mismas registraciones se conviertan en un mecanismo de motivación, planeamiento y control, suministrando una herramienta imprescindible para alcanzar los objetivos fijados, operando con la mayor efectividad y logrando que la obtención y el empleo de los recursos se realice con la máxima eficiencia.

3. CARACTERÍSTICAS DE LOS INFORMES

a) Periodicidad y oportunidad de su presentación

1. Existe una estrecha vinculación entre la periodicidad de presentación de los informes y el nivel que ocupan en la escala jerárquica los responsables a quienes van dirigidos. Cada clase de dirigentes tiene su propia esfera de acción, y los informes deben contener datos relacionados con su área de influencia, proporcionándole, cuando su recepción se hace en el momento oportuno, una eficaz herramienta para la supervisión y el control. La acción que tome el capataz puede ser inmediata y podría afectar, por ejemplo, la retribución de sus trabajadores, de modo que a este nivel jerárquico se requieren informes semanales y aun diarios. Por el contrario, los jefes de departamentos y la dirección superior necesitan sumarios más generales y a intervalos menos frecuentes, pero que incluyan datos de todo el campo de actividad de la empresa. Los informes con este destino son selectivos y resumidos, y deben excluir todo lo que no sea de significación para la adopción de decisiones a ese nivel directivo.

2. También afectan la frecuencia de presentación de los informes las condiciones en que se desarrolla el proceso; cuando se observan variaciones con respecto a las condiciones normales de funcionamiento, es evidente que los informes deben presentarse con mayor regularidad que cuando el desarrollo es normal. De esta manera, el lapso entre la detección y la identificación del problema y la rectificación del mismo pueden lograrse en un mínimo de tiempo, reduciéndose en gran medida la magnitud de los costos de ineficiencia.

3. La oportunidad debe ser considerada bajo el aspecto de ocasión propicia y específicamente está relacionada con la periodicidad regular y la continuidad. Algunas veces la oportunidad es mucho más importante que la perfección o el hecho de abarcar todo.

La recepción de los informes debe hacerse efectiva en el momento en que se los necesita. El envío muy anterior obligará a su archivo a la espera del momento oportuno, y cuando la remisión se hace con posterioridad al momento en que era necesario, esto puede restarles utilidad o hacer que resulten completamente inútiles.

b) Formato y estilo de presentación

1. El trazado y la naturaleza de los informes dependen de múltiples factores; habrá que considerar en primer lugar las características particulares de cada empresa, tomando en cuenta a los individuos que en ella actúan, los métodos que se emplean y los objetivos que se persiguen.

2. El título debe expresar con claridad y de la manera más concisa posible la naturaleza del informe.
3. El encabezamiento debe indicar el período que comprende el informe.
4. Cierta clase de informaciones puede presentarse en forma de diagramas o complementarse con éstos, pero la presentación gráfica debe emplearse solamente si satisface la percepción mental del texto de manera más rápida y más fácil.
5. El empleo de diferentes colores puede a menudo constituir una ayuda para la identificación rápida de las cifras presentadas.
6. En relación con los costos, la información contable debe ser presentada, seleccionándola en forma tal que permita ubicar por separado lo que puede ser controlado y lo que no puede serlo.
7. Los informes no ayudarán a la dirección en la conducción de los negocios si allí no se sabe comparar las cifras con otros datos con los cuales puedan medirse, tales como cotejar las cifras reales con las contenidas en el presupuesto o con estándares. También puede resultar significativo efectuar otras comparaciones, por ejemplo, con cifras del mes anterior o del mismo mes del o de los ejercicios pasados, o con otros departamentos y otras empresas. Asimismo, se pueden extraer conclusiones interesantes de las cifras acumuladas y de los totales anuales móviles, con apropiadas comparaciones además de las tendencias que las cifras indiquen.
8. La constancia en el tamaño y en el diseño de los informes será de ayuda para los destinatarios, al mismo tiempo que facilitará la confección. No obstante, es necesario someterlos a una revisión periódica para determinar la necesidad de mantenerlos en la forma actual, modificarlos o suprimirlos.
9. Los informes deben contener solamente datos que vengan al caso y elaborarse a un costo proporcionadamente razonable en función del valor de su empleo.
10. Las cantidades deben redondearse hasta cifras significativas; además, lograrse aproximaciones razonables, para permitir la confección con mayor rapidez. Presentadas en el momento oportuno, las cantidades son valiosas; las meticulosas exactitudes mucho tiempo después de producidos los hechos pueden resultar inútiles.
11. Una exposición adecuada, que en primer lugar signifique simplicidad, debe existir siempre. La redacción debe ser fácilmente comprensible por parte de las personas a quienes va dirigida, eludiéndose en lo posible términos de la técnica contable.
12. Deben ser todo lo concisos que permita la necesidad de presentar hechos sincera y razonablemente, evitando el excesivo volumen de cifras. Si se cree que necesitarán detalles para su mejor comprensión, éstos podrán suministrarse mediante la incorporación de estados complementarios.
13. Los informes deben ser dirigidos a la persona adecuada y tratar solamente los asuntos que competen a ese responsable o aquellos en los cuales él tenga interés.

4. EL CONTADOR Y LOS SISTEMAS DE INFORMACION

Los registros contables, particularmente en una gran empresa, recogen un elevado número de datos numéricos relacionados con la planificación y el control, que necesariamente deben contener una cantidad de detalles subyacentes. Muchos aspectos del presupuesto, por ejemplo, no serán susceptibles de variaciones significativas. Muchos otros renglones pueden carecer de gran significación en las actividades de la empresa. Un importante aspecto de la contribución del contador a la satisfacción de las necesidades de la dirección es, por lo tanto, seleccionar la información que concentre la atención y dé origen a la acción donde se necesite.

La existencia en todo negocio de ciertos factores especiales, de los cuales, principalmente, depende el éxito, obliga al contador a realizar una minuciosa selección de la información que le permita a la gerencia concentrar su atención con preferencia en estos factores. Por ejemplo, el factor o los factores vitales para un negocio en particular podrían encontrarse entre los siguientes:

- Costo de la mano de obra.
- Margen de contribución de las distintas líneas de productos.
- Costos de distribución.
- Utilización de planta y equipos.

La gerencia no debe desaprovechar esfuerzos en atención de desajustes menores y quizá temporarios que se pudieran haber observado, por ejemplo, en los costos de distribución, cuando sólo mediante un incremento de relativa importancia en las ventas podría lograrse un rendimiento satisfactorio. Es responsabilidad del contador que tiene a su cargo el manejo de los sistemas de información determinar los datos relevantes, seleccionándolos y haciéndolos resaltar de acuerdo con su grado de importancia.

Los datos deberán ser proporcionados por todos los responsables por las operaciones de la empresa, pero es función del contador cotejarlos e interpretarlos en términos financieros.

La postura que el contador debe adoptar con respecto a la información ha de tener como punto de referencia las necesidades del usuario en relación con la aplicación que se le vaya a dar a la información; es por ello que la eficiencia con que se realice esa tarea estará en relación directa con la amplitud de criterio y su imaginación creativa.

El contador debe mantener una actitud comprometida con el destino de la empresa, totalmente integrada con la responsabilidad en la conducción, expresando sus opiniones, recomendaciones y llamadas de atención.

5. INFORMES DE EJECUCION

Los objetivos que se persiguen con este tipo de informes se pueden resumir en los siguientes:

1. Definir los problemas que caen dentro de la responsabilidad de cada uno.
2. Comprobar en qué medida los responsables han cumplido con lo planeado, comparando la actuación real con la prevista.
3. Estudiar las causas de las variaciones producidas entre lo planeado y lo realizado.
4. Aconsejar las medidas a adoptar para corregir a tiempo las situaciones que se encuentran fuera de control.
5. Realizar una tarea permanente de formación de la conciencia de costos en todos los niveles jerárquicos, obligándolos a compartir la responsabilidad de alcanzar los objetivos fijados en el plan.
6. Crear las condiciones para que pueda funcionar dinámicamente la organización a través de un cotejo entre los distintos sectores que proporcione la motivación para mejorar la actuación.
7. Constituir un excelente medio de comunicación de los objetivos, de los resultados y de los desvíos producidos con respecto a lo planeado.

Es importante incluir en estos informes un pronóstico relacionado con la probabilidad del cumplimiento de las previsiones presupuestarias en el período. Este pronóstico permite a la dirección formarse opinión sobre la necesidad o no de tomar medidas en relación con los desajustes observados. Si las desviaciones tienen su origen en un factor cuya incidencia se había tenido en cuenta en el momento de la formulación del presupuesto, por ejemplo, variaciones estacionales, el pronóstico anual indicará probablemente que a la finalización del período los costos e ingresos alcanzarán los niveles presupuestados y la dirección no tendrá motivo de preocupación por los desvíos mensuales. El pronóstico anual advertirá también a la dirección cuándo las causas que provocan el desborde de la norma han sido imprevistas y tienden a mantenerse o empeorar en lo que resta del período de presupuesto. En tal caso, los responsables están debidamente informados de esta circunstancia, lo que les permitirá tomar las medidas correctivas pertinentes.

Es necesario incluir en el informe un comentario que explique las razones de las variaciones y las medidas adoptadas para normalizar las situaciones anómalas.

También resulta de significativa importancia revisar periódicamente los informes de cumplimiento, junto con las personas interesadas que pueden tomar medidas para corregir las desviaciones. Estas reuniones de la totalidad del grupo que tiene injerencia en la supervisión, encabezada por el responsable de producción, tienen como finalidad repasar y revisar las realizaciones, discutir tendencias y fijar metas para lo que resta del año en cada ítem.

6. INFORMES POR RESPONSABLES

1. Introducción

Los múltiples y variados factores que inciden en la administración de la empresa moderna, sobre todo cuando ha alcanzado un determinado nivel de crecimiento, han desalojado la figura del antiguo empresario, que personalmente tomaba la totalidad de las decisiones, mantenía contactos con clientes y subordinados, y supervisaba la ejecución de los trabajos. Frente a una tarea que exige tiempo y esfuerzo de gran magnitud, se impone la conducción compartida, logrando de esa manera, mediante el trabajo mancomunado y la más vasta variedad de conocimientos, una capacidad de acción que no pueden alcanzar los individuos aislados. Ello hace posible, además, la participación, en la dirección, de expertos en diversas especialidades, con conocimiento íntimo de un aspecto de la administración, ya se trate de financiación, comercialización, producción, etc. *A partir de este punto, la autoridad y la responsabilidad por la dirección de la empresa deben dividirse y delegarse, asignándole a cada individuo un objetivo particular a alcanzar, sin olvidar que los distintos objetivos individuales no constituyen una suma de elementos estáticos separados, sino una relación dinámica, en referencia a la empresa en su totalidad; si destacamos una parte o los responsables se concentran en un sector específico de responsabilidad, fácilmente perdemos de vista el todo y no lograremos alcanzar los objetivos generales de la empresa, que exigen, para lograr el éxito esperado, un comportamiento armónico, solidario y de confianza recíproca entre los integrantes del grupo directivo.*

2. Estructura de la organización

La participación en el proceso decisorio se produce por medio de una vinculación vertical, delegando la facultad de decidir a lo largo de una línea jerárquica descendente que alcanza diversos grados de descentralización. En la práctica, como corolario de esta descentralización administrativa, cada funcionario tiene fijada una esfera individual de acción, que constituye su área de actividad, responsabilidad y autoridad, conformando en su eslabonamiento la estructura jerárquica de la empresa.

Son múltiples y variadas las formas que adoptan las estructuras jerárquicas, en razón de los numerosos factores que inciden en su conformación. No existe un modelo típico que pueda aplicarse a todas las organizaciones, ni que se adapte a todas sus etapas de crecimiento, aunque puede ser posible, mediante un análisis minucioso, realizar una adaptación selectiva. La naturaleza de la producción y la distribución, el grado y la forma de descentralización y la actitud de la alta dirección hacia la delegación de autoridad son algunos de los elementos que dan al ordenamiento jerárquico una particular fisonomía en cada empresa.

No obstante la variedad de formas que puede adoptar el diseño de la estructura organizativa, un principio fundamental debe respetarse: la autoridad y la responsa-

bilidad asignada a los distintos niveles deben ser nítidas, lógicas, claras e inequívocamente definidas. Sobre esta base se impone, para lograr el éxito de la información por responsables, la formulación de *un plan de cuentas adecuadamente preparado en correspondencia con la estructura jerárquica de la empresa, de modo que la concentración de costos e ingresos se efectúe en cuentas que coincidan con las áreas de responsabilidad.*

3. Presupuesto y contabilidad por niveles de responsabilidad

La instrumentación de un sistema eficiente de información por niveles de responsabilidad exige la previa existencia de un adecuado sistema presupuestario, como elemento determinante de las expectativas y la medida de lo que se considera un desempeño satisfactorio. El presupuesto establece pautas de acción concretas para cada departamento, sección, grupo o individuo, que *sirven de guía y, a la vez, de punto de referencia para juzgar la eficiencia.* El presupuesto representa un compromiso por parte de todos los integrantes de la organización, de quienes se espera una reacción favorable que los lleve a *asumir como propias las metas presupuestadas.* Conforme a esta presunción, un capataz de sección, cuyo desempeño se juzga en términos de monto de costos presupuestados, realizará todos los esfuerzos necesarios para mantenerse dentro del nivel que se le hubiera fijado. Esta buena disposición de los individuos para subordinar sus objetivos personales a los objetivos de la empresa es de la esencia del sistema y hasta época reciente se consideraba como verdad axiomática, dándose por sentado que existía en el responsable el convencimiento de que su mejoramiento personal estaba íntimamente ligado al progreso de la empresa, extrayéndose como corolario de tal premisa que los integrantes de la organización se sentirían automáticamente motivados para lograr los objetivos corporizados en el presupuesto. El problema que durante mucho tiempo no fue identificado es que no siempre se logra una adhesión espontánea a las metas fijadas en el presupuesto. Los objetivos que persigue un individuo se basan en la satisfacción de sus necesidades y, en tal sentido, el trabajo constituye, al mismo tiempo, su medio de subsistencia y promoción, y debe favorecer su progreso profesional, técnico, humano y social. En la medida en que el individuo tenga el convencimiento de que el logro de las metas de la organización satisfará su propio nivel de aspiración, se logrará la *convergencia de metas* y la seguridad de que el esfuerzo se concentrará en el cumplimiento de los objetivos fijados. Varios son los factores que influyen sobre la probabilidad de que un individuo acepte un presupuesto como su propio nivel de aspiración. Entre otros, los siguientes revisten fundamental importancia:

a) El nivel de eficiencia en que se fija el presupuesto

Este puede o no constituir un incentivo que motive al individuo. El nivel que es aconsejado por los especialistas es aquél *alcanzable con una operación relativamente*

eficiente. Se supone que cuando las cantidades fijadas en el presupuesto no exceden las que razonablemente se pueden alcanzar, el responsable las aceptará de buen grado. Pero cuando el nivel refleja un grado de eficiencia que difícilmente podría lograr, lo consideran poco realista y, por consiguiente, no constituirá un factor de motivación. Por otra parte, los presupuestos laxos, en los que se ha incorporado un gran margen de holgura, son rechazados por los especialistas por considerarlos subóptimos.

b) La participación de los responsables en la confección del presupuesto

La predisposición favorable al logro de las metas presupuestadas está directamente relacionada con el contexto físico y psicológico en el que el responsable desarrolla su actividad. Los factores asociados con el trabajo mismo son de fundamental importancia para mantener al trabajador bien dispuesto hacia su tarea. Si el clima es propicio, capaz de dar a los responsables confianza en sí mismos y en su capacidad para la resolución de problemas, si permite articularlos en un grupo armónico, haciéndoles sentir la importancia de su colaboración en el esfuerzo común, si permite que cada cual tenga una justa noción de sus medios y de la parte de trabajo que le corresponde, la satisfacción con el trabajo será elevada, y bajo tales circunstancias existirá en los individuos una fuerte predisposición a adherirse al plan de acción corporizado en el presupuesto. El proceso de elaboración del presupuesto permite, en una gran medida, el logro del tan ansiado clima en la medida en que se admita la *participación de los individuos a partir de los niveles mínimos de responsabilidad, autorizándolos a la formulación de propuestas*, las que, por supuesto, luego serán evaluadas, aprobadas o cuestionadas por parte del superior; pero el solo hecho de que el responsable se sienta partícipe de la tarea lo predispondrá favorablemente.

7. CLASES DE INFORMES DESTINADOS A DISTINTOS NIVELES DE DIRECCION

Como ya ha quedado indicado anteriormente, los informes deben ser preparados teniendo en cuenta el interés del usuario; ese interés está directamente relacionado con la posición que ocupe el destinatario en la escala jerárquica de la empresa. De esa manera, la información que se le suministra se concentra sólo en las cosas que están dentro del ámbito de su influencia, descartando todo otro dato que sólo puede causarle confusión y pérdida de tiempo.

Generalmente se preparan los informes para cuatro niveles distintos de dirección, incluyéndose, como los más importantes para cada uno de esos niveles, los siguientes:

- a) *Para la dirección superior* (gerencia general y directorio): presupuestos generales que abarquen toda la empresa.
Estados de ganancias y pérdidas comparativos anuales y por períodos menores (mensuales, trimestrales, etc.).
Resúmenes generales de costos y eficiencia.
- b) *Para los directivos departamentales de mayor jerarquía* (gerente comercial, gerente de ingeniería, gerente de finanzas, gerente de producción, contador general):
Presupuestos generales y departamentales.
Estados de ganancias y pérdidas comparativos.
Informes semanales o mensuales y acumulativos de las cifras reales y presupuestadas por departamentos.
Informes semanales o mensuales relacionados con compras, inventarios, costos de mano de obra, costos de ociosidad de máquinas y mano de obra, reparaciones, desechos, producción defectuosa, costos indirectos de fábrica, producción. Determinación de la actividad y su generador.
- c) *Para los directivos departamentales de jerarquía media* (jefe de planta, subgerentes técnicos, subgerentes de desarrollo, contador jefe, jefe de compras, etc.):
Informes relacionados con cifras reales y presupuestadas del presupuesto de producción e inventarios.
Informes sobre existencias, recepción y entrega de materiales.
Informes sobre cifras reales y presupuestadas de mano de obra.
Costo de mano de obra indirecta y materiales indirectos reales y presupuestados.
Cifras reales y presupuestadas de gastos controlables.
Informes de productos defectuosos.
Informes de mano de obra y maquinarias inactivas.
Informes de variaciones entre costos reales y presupuestados de mano de obra, materiales y costos indirectos de fabricación. Apropiación de costos a la actividad.
Informes mensuales de producción.
Informes de costo de reparación de maquinarias.
- d) *Para los supervisores de primera línea* (capataces):
Informes varios de eficiencia de áreas a su cargo y de sus actividades.
Informes sobre costos reales y presupuestados de las secciones a su cargo.
Informes de otras situaciones controlables dentro de sus departamentos o de otros departamentos que tengan relación con el suyo o con departamentos comparables.

7,1. CLASES DE INFORMES

Los informes pueden clasificarse de distinta manera. La Asociación Nacional de Contadores de los EE.UU. da esta clasificación de los informes que las direcciones encontraron más útiles ⁽¹⁾:

- Estado de ganancias y pérdidas intermedio.
- Estado de "cifras significativas".
- Informes de actividades de productos.
- Informes de eficiencia de la mano de obra.
- Informes de costos indirectos de fabricación.
- Informes de costos por proyectos.

Otra clasificación muy difundida agrupa los informes en dos tipos: *informes operativos* e *informes financieros*. Los informes que se incluyen dentro de estas dos categorías son ⁽²⁾

7,1,1. Informes operativos

- *Informes de control*: usados para el control directo de las operaciones.
 - *Informes de control corriente*: para localizar las desviaciones del funcionamiento planificado a medida que aquéllas ocurren, de manera que pueda actuarse rápidamente para detener las pérdidas.
 - *Informes sumarios de control*: para resumir las desviaciones del funcionamiento planificado durante un período (generalmente un mes), como una comprobación de los informes de control corriente y también como una indicación de toda la efectividad de la actuación de los ejecutivos responsables.
- *Informes expositivos*: usados para la determinación de la planificación y la política.
 - *Informes de tendencia*: basados en comparaciones verticales de los resultados de la misma actividad o del grupo de actividades durante un período de meses o de años.

(1) N.A.A. (National Association of Accountants) Accounting Practice Report, N° 9, *Reports which managements find most useful*, febrero 1960. Citado por J.J.W. NEUNER, PH. D., *Contabilidad de costos*, t. I, pág. 737, Edic. Macchi, Buenos Aires, septiembre de 1976.

(2) DAVID R. ANDERSON y LEO A. SCHMIDT, *Practical Controllershship*, Homewood, Illinois, Richard D. Irwin, Inc., 1961. Citado por J.J.W. NEUNER, PH. D., *op. cit.* en nota (1).

- *Informes analíticos*: basados en comparaciones horizontales o de corte transversal de los resultados durante un período dado de actividades distintas o de actividades similares en lugares diferentes, o sobre comparaciones de resultados reales con algún objetivo o estándar, o alguna política formal o informal.
- *Informes de medición de actividades*:
 - *Informes de actividades de los individuos*: aquellos en que coinciden los negocios y la responsabilidad.
 - *Informes de actividades conjuntas*: empresas bajo responsabilidad conjunta.

7,1,2. Informes financieros

- *Informes estáticos*: limitados al análisis de la fortaleza y la estructura financiera en una fecha dada.
- *Informes dinámicos*:
 - *Informes de control financiero*: que ponderan la situación financiera planificada (presupuestada).
 - *Medidas de la efectividad del uso de los fondos*: basadas en la relación entre las inversiones en varias clases de activo y el uso hecho de las mismas.
 - *Informes de cambio en la situación financiera*: resumen y analizan los cambios en la situación financiera durante un período dado.

7,1,3. Los informes de funcionamiento versus los informes de datos ⁽³⁾

La diferencia entre los *informes de ejecución o funcionamiento* y los *informes de datos* es importante, porque cada clase tiene por finalidad diferentes metas u objetivos.

El informe de funcionamiento tiene datos de rendición de cuentas. Su propósito es doble:

1. Decir al lector a quien se destina cómo ha actuado en las áreas de su directa responsabilidad. La información que se da contesta la pregunta: "¿Cómo he actuado?".

(3) ARTHUR H. SMITH, *Reporting to Management*, director de análisis para la gerencia, General Mills, Inc., N.A.A. Bulletin, vol. 41, N° 8. Citado por J.J.W. NEUNER, Ph. D. *op. cit.* en nota (1).

2. Para hacer que el lector a quien se destina desarrolle la actuación necesaria para mejorar la ejecución.

Los informes de datos se emiten con la finalidad de ofrecer al lector ilustración importante sobre las áreas que le interesan, aunque no estén necesariamente asociadas de manera directa a su responsabilidad específica respecto del funcionamiento. Por ello, los informes de datos son de utilidad para un conjunto de metas más amplio y diferente respecto de las de los informes de funcionamiento. Por ejemplo, algunas de las metas de los informes de datos son:

1. Son parte del sistema de comunicación de la compañía destinado a mantener informados a los niveles directivos específicos sobre el progreso y la situación de la compañía.
2. Suministran a la dirección el conocimiento para hacer determinadas cosas de modo más idóneo, incluyendo:
 - a) una mayor participación en la formulación de las políticas de la compañía;
 - b) una participación más inteligente en la adopción de decisiones;
 - c) sugerencias más efectivas sobre mejoras a otras áreas de la dirección.
3. Suministran a los miembros de la dirección un sentimiento aumentado de que son parte integrante del equipo, el sentido de *pertenecer* al mismo.
4. Motivan y estimulan a la dirección a desplegar mayor esfuerzo y a desarrollar una facultad creadora superior en beneficio de la empresa como un todo.
5. Desarrollan y ensanchan la capacidad de la dirección para asumir responsabilidades más importantes.

7.2. DISTINTOS MODELOS DE INFORMES

Producto: "X"

Capataz: Z. Robledo

Departamento: ensamblado

Semana: 12 a 16 dic. 19...

Materiales utilizados	Cantidades		Variación		% Eficiencia
	Real	Estándar	Fav.	Desfav.	
A	126	130	4		103,2
B	342	340		2	99,4
C	625	600		25	96

Modelo 1. Informe de consumo de materiales

Departamento: tornería

Capataz: J. Rivas

Semana: 12 a 16 dic. 19...

Máq. N°	Horas			Costo ociosidad		Causa
	Prev.	Oper.	Ocios.	Cuota	Total	
1	48	46	2	\$ 30	\$ 60	Falta de energía
2	48	48				Plena capacidad
3	48	44	4	30	120	Reparaciones
	144	138	6		180	

Costo tiempo ocioso de la semana anterior: \$ 300

OBSERVACIONES:

Modelo 2. Informe de máquinas ociosas

M. de obra directa: — X X X X	M. de obra directa: — X X X X	M. de obra directa: X X X X Materiales compr. X X X X Superintendente de producción -----	— X X X X — X X X X
C.I. fabricación controlables: — X X X X — X X X X — X X X X	C.I. fabricación controlables: — X X X X — X X X X Montaje -10 X X X	C.I. fabricación controlables: Superintendente de producción -6 X X X — X X X X	C.I. fabricación controlables: — X X X X — X X X X Director de producción -12 X X X
Total -10	Total -6	Total -12	Total -65

Capataz dep. de montaje
(ver informe modelo 4):

1. El mismo recibe el informe sobre su actuación.
2. Los totales son trasladados al informe de su superior inmediato.

Responsable de producción
(ver informe modelo 5):

1. Este informe resume la operación de los departamentos de producción.
2. Los resultados combinados se comunican al nivel inmediato superior.

Director de producción
(ver informe modelo 6):

1. El director es responsable por los costos de los departamentos productivos y de servicios.
2. Este informe muestra los resultados de los distintos departamentos.

Presidente
(ver informe modelo 7):

El presidente recibe un resumen de la actuación de los distintos vicepresidentes o directores. Por encontrarse la información integrada, puede seguir el rastro de las variaciones hasta llegar a los individuos.

Modelo 3. Informes por niveles de responsabilidad a distintos niveles ejecutivos

Metalplast S.A.
Informe mensual de ejecución por nivel de responsabilidad del sobrestante

Concepto	Este mes			Acumulado a la fecha		
	Variación		Costo real	Variación		Costo real
	Monto	% pres.		Monto	% pres.	
<i>Mano de obra directa</i>						
(a informe 5)	18	14	147	68	12	617
<i>Costos l. fabric. contr.</i>						
Sueldos	4	17	27	19	18	122
Movimiento de materiales	-3	-25	9	-6	-13	40
Mantenimiento	X	X	X	X	X	X
Herramientas percederas	X	X	X	X	X	X
Varios	X	X	X	X	X	X
Total (a informe 5)	-10	-11	78	-17	-5	320

Nota: En estos modelos de informes de ejecución por niveles de responsabilidad es necesario suministrar al responsable la medida de su actuación con respecto a los elementos que se encuentran sujetos a su control, eliminando todas aquellas partidas que se encuentran fuera de su influencia.

Modelo informe 4

METALPLAST S.A.
 Resumen de costos del departamento de producción
Informe mensual de ejecución por nivel de responsabilidad del responsable de producción

Concepto	Este mes			Acumulado a la fecha		
	Variación		Costo real	Variación		Costo real
	Monto	% pres.		Monto	% pres.	
<i>Mano de obra directa:</i>						
Departamento "A"	4	12	38	29	7	317
Departamento "B"	6	30	26	22	26	107
Departamento de montaje	18	14	147	68	12	617
Total (a informe 6)	28	15	211	119	13	1.041
<i>C.I. fabricación controlable</i>						
Despacho del responsable de producción	-4	-22	14	22	61	58
Departamento "A"	X	X	X	X	X	X
Departamento "B"	X	X	X	X	X	X
Departamento de montaje	-10	-11	78	-17	-5	320
Total (a informe 6)	-6	-3	190	4	0,2	1.860

Modelo informe 5

METALPLAST S.A.

Resumen del costo de manufactura

Informe mensual de ejecución por nivel de responsabilidad del director de producción

Concepto	Este mes			Acumulado a la fecha		
	Variación		Costo real	Variación		Costo real
	Monto	% pres.		Monto	% pres.	
Mano de obra directa (a informe 7)	28	15	211	119	13	1.041
Materiales comprados (a informe 7)	35	12	328	76	3,7	2.120
<i>C. c. fabricación controlable</i>						
Despacho del director de producción	2	2,5	82	-1	-0,15	674
Departamento del responsable de producción	-6	-3	190	4	0,2	1.860
Mantenimiento	X	X	X	X	X	X
Planificación y control de producción	X	X	X	X	X	X
Inspección	X	X	X	X	X	X
Existencias	X	X	X	X	X	X
Compras	X	X	X	X	X	X
Total (a informe 7)	-12	-2,5	462	8	0,25	3.230

Modelo informe 6

METALPLAST S.A.

Resumen de costos departamentales

Informe mensual de ejecución de responsabilidad del presidente

Concepto	Este mes			Acumulado a la fecha		
	Variación		Costo real	Variación		Costo real
	Monto	% pres.		Monto	% pres.	
Mano de obra directa	28	15	211	119	13	1.041
Materiales comprados	35	12	328	76	3,7	2.120
<i>C. c. fabricación controlable</i>						
Despacho del presidente	X	X	X	X	X	X
Vicepresidente de ventas	X	X	X	X	X	X
Vicepresidente de personal	X	X	X	X	X	X
Director de producción	-12	-2,5	462	8	0,25	3.230
Vicepresidente de ingeniería	X	X	X	X	X	X
Vicepresidente de finanzas	X	X	X	X	X	X
Total	-65	-2,2	2.874	22	0,35	6.250

Modelo informe 7

Cuenta N°		Concepto	Informe de realización de costos indirectos - Mes: junio																	
			Presupuesto	Reales	Variación	Costos reales a tanto por ciento del presupuesto														
						10	20	30	40	50	60	70	80	90	100	110	120	130	140	
						%														
						variac.														
100		Costos indirectos totales	26.800	26.900	(-100)															
			P	11.000																
			R	12.000																
			V	(-1.000)	(9)															
100.1		Mão de obra indirecta	700																	
			P	750																
			R	(-50)	(7)															
100.2		Suministros	600																	
			P	500																
			R	100	17															
100.3		Herramientas	1.600																	
			P	1.650																
			R	(-150)	(9)															
100.4		Servicios	3.400																	
			P	2.000																
			R	1.400	40															
100.5		Mantenimiento	4.600																	
			P	4.900																
			R	(-300)	(7)															
100.6		Cargas sociales	2.400																	
			P	2.500																
			R	(-100)	(4)															
100.7		Desperdicios	2.500																	
			P	2.500																
			R																	
100.8		Amortizaciones																		
			P																	
			R																	
			V																	

Modelo 8

Departamento: tornería

Informe de desperdicios								Día: 10/6
Deterioro en:			Causas					
Pieza N°	Importe	Def. operario	Materiales defectuosos	Máquina mal preparada	Manejo de materiales	Matrices deficientes	Otras	
536	1.200	1.200						
640	800		600	200				
710	3.000				1.000	2.000		
970	400						400	
990	5.000	1.000	4.000					
Total	10.400	2.200	4.600	200	1.000	2.000	400	
Porcentaje del total		21,15	44,23	1,92		19,23	3,85	
Costo de las piezas en buen estado:			\$ 158.000					
Deterioro sobre artículos en buen estado:			6,58 %					

Modelo 9

CASOS PRACTICOS

Problema A

ANALISIS DE LA TENDENCIA A DISTINTAS CANTIDADES DE PRODUCCION MEDIANTE REPRESENTACION GRAFICA

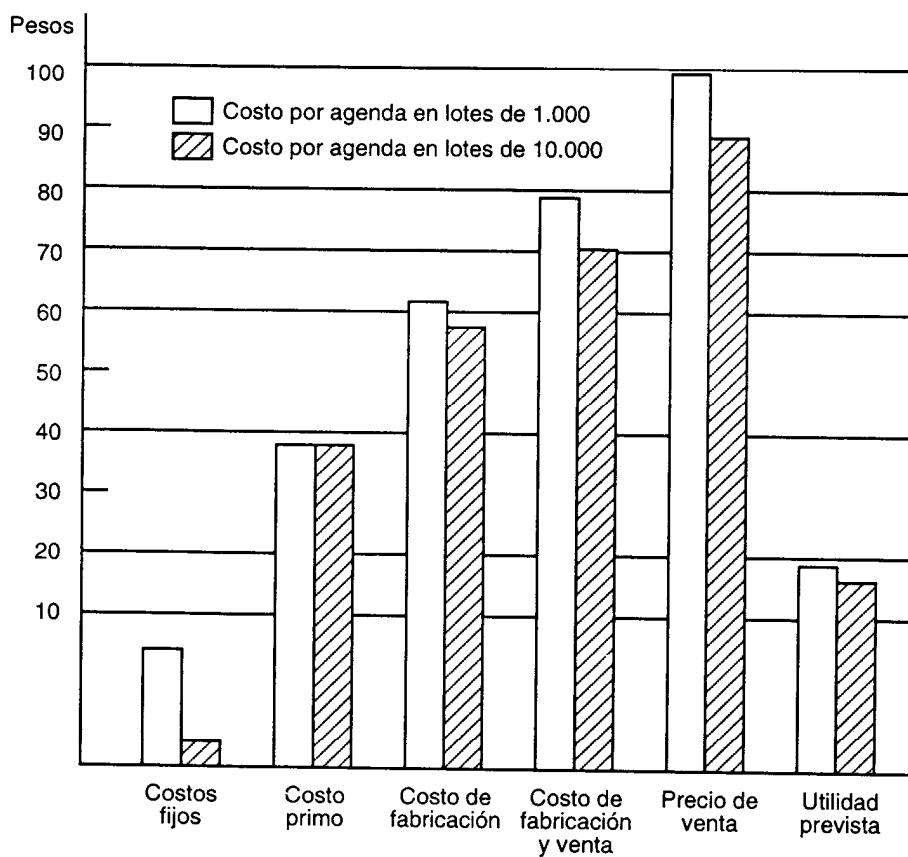
La editorial Platea puede imprimir agendas en lotes de 1.000 o 10.000 unidades; los cuadros que se detallan a continuación muestran en forma comparativa los costos de fabricación correspondientes a las dos opciones.

Concepto	Costo unitario	
	en lotes de 1.000 agendas \$	en lotes de 10.000 agendas \$
Materiales	30	30
Mano de obra directa	8	8
C.I. de fabricación - variables	16	16
C.I. de fabricación - fijos	7	0,7
Costos de fabricación	61	54,7
Gastos de venta y administración	18,3	16,31
Costo de fabricación y venta	79,3	71,01
Utilidad 25 % del costo de fab. y vta.	19,825	17,752
Precio de venta por unidad	99,125	88,762

SE PIDE:

Representar gráficamente, en un papel adecuado, la tendencia en las dos alternativas de producción, respecto de:

- a) costos fijos;
- b) costos de materiales y mano de obra directa desde el punto de vista de la unidad;
- c) costos de fabricación y venta;
- d) precio de venta;
- e) utilidad prevista.



Problema B

ANEXO "A"

ALFA S.A. COMERCIAL e INDUSTRIAL
Estado de costo de ventas comparado

	AÑO 1		AÑO 2	
	\$	\$	\$	\$
Inventario de productos en proceso al 1/1/		30.000		45.000
Materiales directos	60.000		85.000	
Mano de obra directa	110.000		125.000	
Costos indir. de fabricación	80.000		100.000	
Total		250.000		310.000
Total		280.000		355.000
Menos:				
productos en proceso al 31/12/		65.000		95.000
Costo productos fabricados		215.000		260.000
Inventario de productos terminados:				
Existencias al 1/1/	97.000		360.000	
Existencias al 31/12/	42.000	55.000	190.000	170.000
Costo de ventas (al cuadro 1)		270.000		430.000

SE PIDE:

Con los datos suministrados en el cuadro 1 y en el anexo "A":

- a) preparar un análisis de los estados que exprese los varios elementos del costo, la distribución y la administración como tanto por ciento de las ventas;
- b) preparar estados y elementos del costo comparados en forma gráfica.

ANALISIS DE ESTADOS MEDIANTE PROPORCIONES Y REPRESENTACION GRAFICA DE RESULTADOS

Cuadro 1

ALFA S.A. COMERCIAL e INDUSTRIAL
Estado de ganancias y pérdidas comparado

	AÑO 1		AÑO 2	
	\$	\$	\$	\$
Ventas		400.000		650.000
Costo de ventas (anexo "A")		270.000		430.000
Utilidad bruta en ventas		130.000		220.000
<i>Gastos de ventas:</i>				
Sueldos y comisiones de vendedores	13.200		17.600	
Gasto de la oficina de ventas	2.000		2.000	
Publicidad y propaganda	6.000		9.000	
Embalaje	1.600		2.600	
Transporte	2.400		2.000	
Total		25.200		33.200
Utilidad neta en ventas		104.800		186.800
<i>Gastos de administración:</i>				
Sueldos del personal administración	28.000		28.000	
Alquileres	5.600		5.600	
Otros gastos de administración	7.400		10.200	
Total		41.000		43.800
		63.800		143.000
<i>Gastos financieros:</i>				
Descuentos sobre ventas	2.200		4.400	
Intereses pagados	3.000		2.800	
Deudores incobrables	6.400		7.200	
Total		11.600		14.400
Utilidad neta del período		52.200		128.600

**Problema B
 (solución)**

Cuadro 2

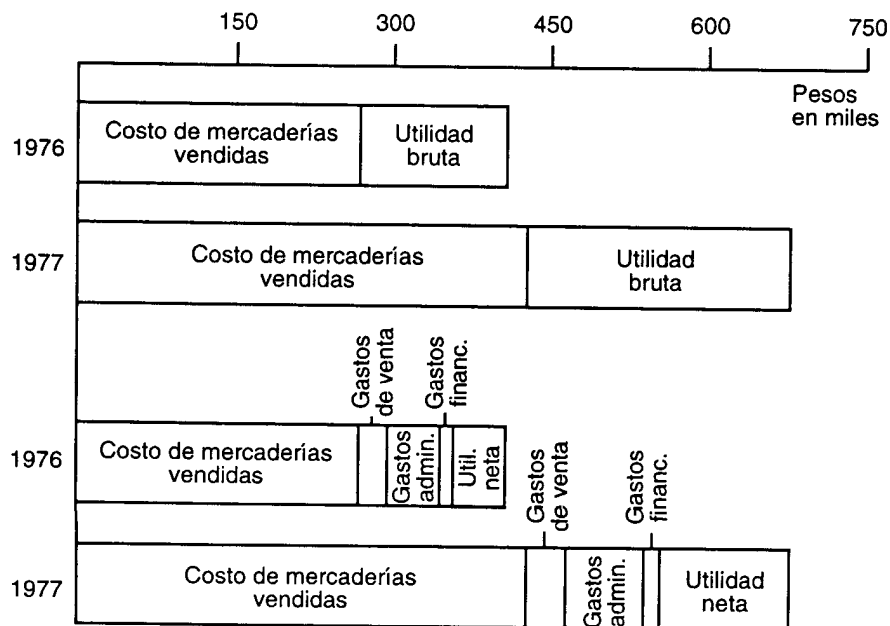
ALFA S.A. COMERCIAL e INDUSTRIAL
Estado de ganancias y pérdidas comparado, en tanto por ciento de las ventas

	AÑO 1		AÑO 2	
	%	%	%	%
Ventas		100,00		100,00
Costo de las mercaderías vendidas (cuadro 1)		67,50		66,15
Utilidad bruta en ventas		32,50		33,85
<i>Gastos de ventas:</i>				
Sueldos y comisiones de vendedores	3,30		2,71	
Gastos de la oficina de ventas	0,50		0,31	
Publicidad y propaganda	1,50		1,38	
Embalaje	0,40		0,40	
Transporte	0,60		0,31	
Total		6,30		5,11
Utilidad neta en ventas		26,20		28,74
<i>Gastos de administración:</i>				
Sueldos del personal administración	7,00		4,31	
Alquileres	1,40		0,86	
Otros gastos de administración	1,85		1,57	
Total		10,25		6,74
		15,95		22,00
<i>Gastos financieros:</i>				
Descuentos sobre ventas	0,55		0,68	
Intereses pagados	0,75		0,43	
Deudores incobrables	1,60		1,11	
Total		2,90		2,22
Utilidad neta del período		13,05		19,78

Cuadro 3

ALFA S.A. COMERCIAL e INDUSTRIAL
 Estado de costo comparado de las mercaderías vendidas, sobre la base de tanto por ciento del costo de las mismas

	AÑO 1		AÑO 2	
	%	%	%	%
Inventario de productos en proceso al 1/1/		7,50		6,92
Materiales directos	15,00		13,08	
Mano de obra directa	27,50		19,23	
Costos indir. de fabricación	20,00	62,50	15,39	47,70
Total		70,00		54,62
Menos:				
Inventario de producción en proceso al 31/12/ ..		16,25		14,62
Costo de los productos elaborados		53,75		40,00
Inventario de productos terminados:				
al 1/1/	24,25		55,38	
al 31/12/	10,50		29,23	
Diferencias de inventarios		13,75		26,15
Costo de mercaderías vendidas		67,50		66,15



Problema C

INFORME REFERIDO A LA EVALUACION DE DISTINTAS ALTERNATIVAS EN LA RENTABILIDAD DE UN NUEVO PRODUCTO

1. *Alternativa "A"*: Decidir su fabricación contando con capacidad disponible.
2. *Alternativa "B"*: Decidir su fabricación debiendo para ello incorporar nuevos equipos.
3. *Alternativa "C"*: Decidir la compra del nuevo producto en el mercado.

DATOS:

- a) Las ventas presupuestadas del nuevo producto alcanzan \$ 9.000.000.
- b) Los costos de fabricación o adquisición son los siguientes:

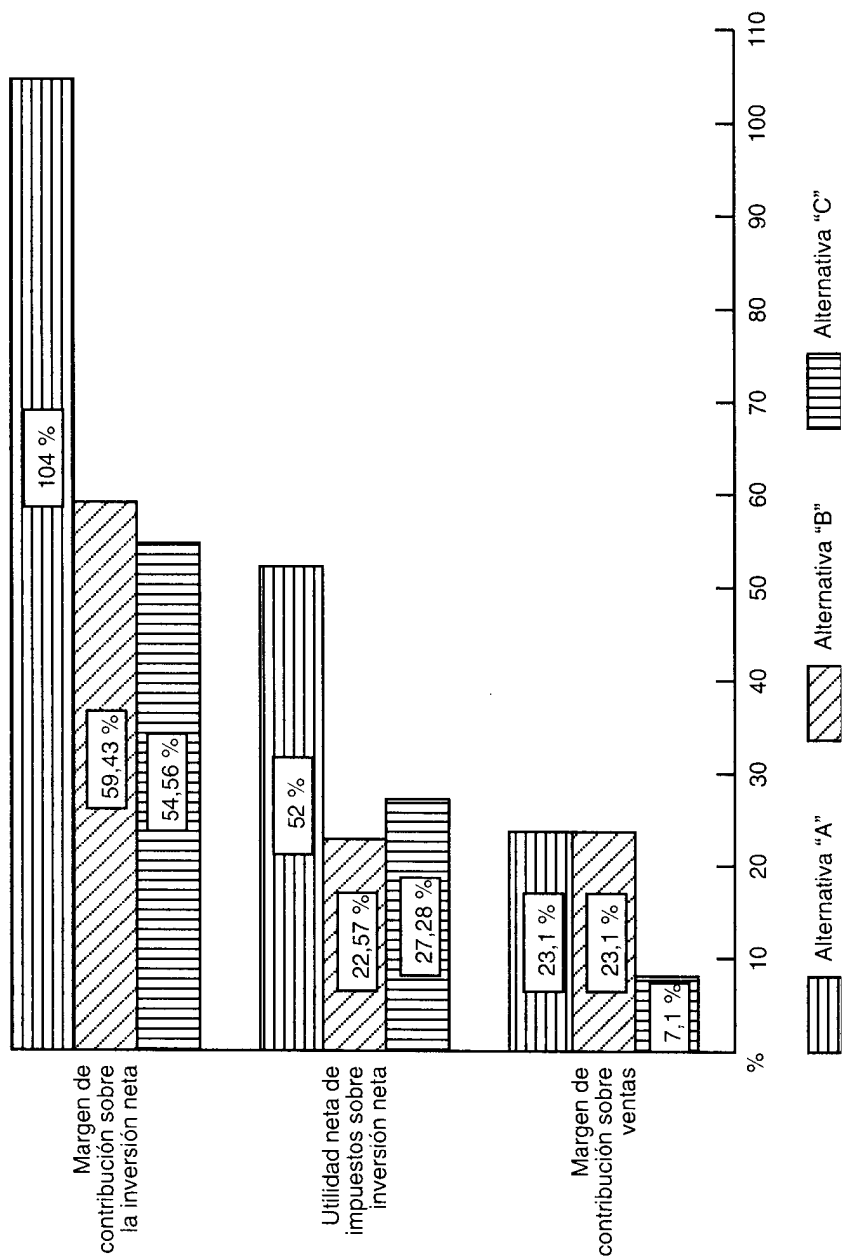
	Alternativas		
	"A"	"B"	"C"
Materiales directos	1.900.000	1.900.000	8.000.000
Mano de obra directa	1.400.000	1.400.000	—
Costos indirectos variables	3.620.000	3.620.000	360.000
Total de costos variables	6.920.000	6.920.000	8.360.000

- c) Para la alternativa "B": la inversión adicional necesaria en maquinarias asciende a \$ 2.500.000. El valor recuperable al término de 4 años de vida útil estimada del equipo es de \$ 500.000.
Las maquinarias se amortizan en 4 años a \$ 500.000 por año.
- d) Los impuestos se estiman en un 50 %.
- e) El capital invertido se encuentra distribuido de la siguiente manera:

	Alternativas		
	"A"	"B"	"C"
Disponibilidades	167.400	167.400	305.000
Créditos	1.000.000	1.000.000	1.000.000
<i>Bienes de cambio:</i>			
Materiales	78.000	78.000	320.000
Inv. prod. en proceso	760.000	760.000	—
Inv. prod. terminados	330.000	330.000	280.000
Total activo corriente	2.335.400	2.335.400	1.905.000
Menos:			
Pasivos corrientes:			
Deudas a corto plazo	273.400	273.400	670.000
Gastos pend. de pago	62.000	62.000	62.000
Capital de trabajo	2.000.000	2.000.000	1.173.000
Bienes de uso (máq. incorpo- radas - promedio)		1.500.000	
Inversión neta	2.000.000	3.500.000	1.173.000

- f) En razón de la simplificación del problema, no se toma en cuenta el interés que devengarían los movimientos de dinero.
- g) Para el cálculo de la inversión media (alternativa "B"), a lo largo de la vida útil de los nuevos equipos incorporados, consideramos que la instalación y la puesta en marcha de los mismos demandarán un año. La determinación del promedio de la inversión se muestra en el siguiente cuadro:

Períodos (años)	Inversión contable	Amortizaciones
0 a 1	2.500.000	—
1 a 2	2.000.000	500.000
2 a 3	1.500.000	500.000
3 a 4	1.000.000	500.000
4 a 5	500.000	500.000
Total	7.500.000	
Promedio anual de inversión: \$ 7.500.000 : 5 = \$ 1.500.000		



Problema C, Gráfico 3 de la rentabilidad en porcentajes

**Problema C
 (solución)**

FABRICANDO EL NUEVO PRODUCTO

	Con capacidad disponible	Incorporando el nuevo equipo	Comprando el nuevo producto
Ventas	9.000.000	9.000.000	9.000.000
Costos:			
Materiales directos	1.900.000	1.900.000	8.000.000
Mano de obra directa	1.400.000	1.400.000	—
Costos indirectos variables	3.620.000	3.620.000	360.000
Total de costos variables	6.920.000	6.920.000	8.360.000
Margen de contribución	2.080.000	2.080.000	640.000
Menos:			
Amortización del nuevo equipo	—	500.000	—
50 % imp.	1.040.000	790.000	320.000
Inversión neta computable:	2.000.000	3.500.000	1.173.000
	%	%	%
Rentabilidad en porcentajes			
1. Margen de contribución sobre las ventas	23,1	23,1	7,1
2. Utilidad neta de impuestos sobre la inversión neta	52	22,57	27,28
3. Margen de contribución sobre la inversión neta	104	59,43	54,56

OBSERVACIONES:

La incorporación del nuevo equipo (alternativa "B") reduce el beneficio y aumenta la inversión, haciendo caer el coeficiente de rendimiento de la inversión neta al 22,57 % contra el 52 % de la alternativa "A", que permite la elaboración del nuevo producto utilizando capacidad disponible. De ello se desprende que aunque el porcentaje y el monto absoluto de la contribución marginal se mantienen inalterables, la conveniencia de lanzar el nuevo producto es mucho menos evidente, especialmente, si se considera el riesgo adicional originado en el endeudamiento por la compra del nuevo equipo.

La evaluación de la alternativa "C" (compra del nuevo producto) permite comprobar que la contribución marginal en este caso es mucho menor que la que se obtendría fabricándolo, pero el coeficiente de rendimiento sobre la inversión —27,28 %— es mayor que el correspondiente a la decisión de fabricar el nuevo producto cuando es necesario adquirir nuevos equipos (alternativa "B"). Sería en cambio menor cuando hubiera capacidad disponible. De cualquier manera, el beneficio total en cifras absolutas sería menor en ambos casos.

Por consiguiente, la elección de la alternativa "C" (comprar el nuevo producto) sólo se justificaría si la inversión adicional que habría sido necesario hacer para fabricar el nuevo producto, hallándose disponible, pudiera ser invertida, más provechosamente, o con menor riesgo, en otro proyecto.

Problema C1

TEMA: EVALUACION DE DISTINTAS ALTERNATIVAS TENIENDO EN CUENTA LA INTERACCION ENTRE CONSIDERACIONES DE INDOLE COMERCIAL Y FABRIL EN EL PROCESO DE PLANEAMIENTO

DATOS:

- a) Los datos del producto "X" son los mismos que se detallan en el ejercicio anterior (problema C) con la diferencia de que en la mano de obra directa, discriminada a continuación, se muestra separadamente la que corresponde a *mecanizado*, por ser el departamento de mecanizado el cuello de botella que limita la capacidad de producción:

Mano de obra directa de mecanizado	\$	1.000.000
Otra mano de obra directa y costos variables	\$	4.020.000

- b) Las ventas previstas del producto "X" alcanzan a 150.000 unidades a un precio unitario de \$ 60.
 c) Los datos relacionados con los productos "Y" y "Z" son los siguientes:

	"Y"	"Z"
Precio de venta unitario	75	65
Unidades	100.000	100.000
Importe de las ventas presuntas	7.500.000	6.500.000
Costos:		
Materiales directos	2.600.000	970.000
Mano de obra directa de mecanizado	385.000	800.000
Otra mano de obra y costos variables	3.100.000	3.000.000
Total de costos variables	6.085.000	4.770.000
<i>Inversión neta computable:</i>	1.780.000	1.300.000

- d) El capital invertido se encuentra distribuido de la siguiente manera:

	Producto "X"		Producto "Y"		Producto "Z"	
	Fabricándolo	Comprándolo	Cantidad que se producía	Cantidad aumentada	Cantidad que se producía	Cantidad aumentada
Disponibilidades	167.400	305.000	150.000	300.000	120.000	160.000
Créditos	1.000.000	1.000.000	800.000	1.600.000	600.000	780.000
<i>Bienes de cambio:</i>						
Materiales	78.000	320.000	65.000	130.000	60.000	80.000
Inv. prod. en proceso	760.000	—	670.000	1.340.000	520.000	630.000
Inv. prod. terminados	330.000	280.000	280.000	560.000	220.000	260.000
Total activo corriente	2.335.400	1.905.000	1.965.000	3.930.000	1.520.000	1.910.000
Menos:						
<i>Pasivos corrientes:</i>						
Inversión neta:	2.000.000	1.173.000	1.780.000	3.560.000	1.300.000	1.680.000

- e) La demanda de los productos "Y" y "Z" es igual al doble de la cantidad que se produce con la capacidad instalada.

SE PIDE:

- I. Evaluar el resultado elaborando los tres productos.
- II. Evaluar la incidencia en las utilidades que se produciría si se decidiera la compra del producto "X" y el empleo de la capacidad de mecanizado que resulte liberada en virtud de ello, primero, para satisfacer la demanda total del producto "Y", y luego, para fabricar tanto, cantidad del producto "Z" como sea posible.

Suponemos que la capacidad de planta permite la elaboración de los tres productos sin inversiones adicionales.

**Problema C1
(solución)**

PRODUCTOS

	"X"	"Y"	"Z"	Total
I. Resultado fabricando los tres productos				
Precio de venta unitario	60	75	65	
Unidades	150.000	100.000	100.000	
Importe total vtas. previstas	9.000.000	7.500.000	6.500.000	23.000.000
Costos:				
Materiales directos	1.900.000	2.600.000	970.000	5.470.000
Mano de obra directa:				
de mecanizado	1.000.000	385.000	800.000	2.185.000
Otra mano de obra y costos variables	4.020.000	3.100.000	3.000.000	10.120.000
Total de costos variables	6.920.000	6.085.000	4.770.000	17.775.000
Margen de contribución	2.080.000	1.415.000	1.730.000	5.225.000
<i>Invers. neta computable:</i>	2.000.000	1.780.000	1.300.000	5.080.000
Porcentajes:				
1. Margen de contribución s/las ventas	23,1	18,87	26,6	22,71
2. Margen de contribución s/la inversión neta ..	104	79,5	133	102,85
3. Margen de contribución s/mano de obra de mecanizado	208	367,50	216,25	239,13
II. Resultado si el producto "X" se compra en el mercado				
Unidades	150.000	200.000	170.000	
Importe de ventas previstas	9.000.000	15.000.000	11.050.000	35.050.000
Costos:				
Materiales directos	8.000.000	5.200.000	1.649.000	14.849.000
Mano de obra directa:				
de mecanizado	—	770.000	1.360.000	2.130.000
Otra mano de obra y costos variables	360.000	6.200.000	5.100.000	11.660.000
Total de costos variables	8.360.000	12.170.000	8.109.000	28.639.000
Margen de contribución	640.000	2.830.000	2.941.000	6.411.000
<i>Invers. neta computable:</i>	1.173.000	3.560.000	1.680.000	6.413.000
1. Porcentajes:				
2. Margen de contribución sobre las ventas	7,11	18,86	26,61	18,29
3. Margen de contribución sobre la inversión neta	54,56	79,49	175,05	100
4. Margen de contribución sobre mano de obra de mecaniz.	—	367,53	216,25	301

OBSERVACIONES:

1. La parte I del cuadro permite apreciar el resultado que se obtendría si se optara por fabricar los tres productos.
2. La parte II muestra el crecimiento del beneficio cuando se adopta la decisión de comprar el artículo "X" y utilizar parte de la capacidad liberada para cubrir la totalidad de la demanda del producto "Y" y destinar el resto de la capacidad disponible en la elaboración del producto "Z". Esta decisión permite aumentar la utilidad total respecto de la que se hubiera obtenido, si primero se satisficiera la demanda del producto "Z", aplicándose luego la capacidad restante a fabricar el producto "Y", a pesar de que ese producto muestre mayor porcentaje del margen de contribución sobre ventas y sobre la inversión neta. Ello ocurre así en razón de la diferente cantidad de horas de mano de obra de mecanizado requerida por cada uno de dichos productos, situación que se ve reflejada en el *porcentaje del margen de contribución sobre la mano de obra de mecanizado*. **Maximizar** este coeficiente equivale a maximizar la contribución marginal total en términos absolutos, aunque no ocurra lo mismo con la utilidad porcentual sobre las ventas o sobre la inversión.

BIBLIOGRAFIA

- ALFORD, L.P. y BANGS, J., *Manual de la producción*, Edit. U.T.E.H.A.
- ANTHONY, ROBERT, *La contabilidad en la administración de empresas*, Edit. U.T.E.H.A., México.
- BOTTARO, OSCAR E., *Ganancia contable*, Edit. C.E.A., Univ. Nac. del Sur.
- BOTTARO, OSCAR Y FILIPPINI, NORBERTO, *Costos industriales*, edición del autor, 1970.
- BACKER, MORTON Y JACOBSON, LYLE, *Contabilidad de costos, un enfoque administrativo y de gerencia*, McGraw Hill inc., N. York.
- BEYER, ROBERT, *Contabilidad de eficiencia para planeamiento y control*, Edit. Contabilidad Moderna, Bs. As.
- CHOLVIS, FRANCISCO, *Control presupuestario*, Edic. Selección Contable, Bs. As.
- EYHERACHAR, JORGE E., *Costos para el hombre de negocio*, Edic. Macchi, Buenos Aires.
- ETKIN, JORGE R., *Sistemas de costos para la administración de empresas*, Edit. Depalma, Buenos Aires.

- Escritos Contables, Revistas, Edit. Univ. Nacional del Sur.
- GIMENEZ, CARLOS M., *Costos de distribución*, Edit. El Coloquio, Bs. Aires.
- GIMENEZ, CARLOS M., *Costos de distribución*, Edit. El Coloquio, Bs. Aires.
- HORNGREN, CHARLES T., *La contabilidad de costos en la dirección de empresas*, Edit. U.T.E.H.A., México.
- LUCHESSA, HECTOR y PODESTA CASTRO, JAIME, *Diagnóstico, evaluación sistemática de los problemas de la empresa*, Edic. Macchi, Buenos Aires.
- LOPEZ GAFFNEY, ALBERTO O. y SOUTO, JORGE L., *Costos como herramienta de dirección*, Edic. Macchi, Buenos Aires.
- MANFREDO, SERGIO, *Análisis económico de los costos*, Proinvert, Buenos Aires.
- MOLINA, JUAN C. y GRILLO, LEOPOLDO, *El rol del presupuesto en el control de costos*, Revista N.A.N. N° 20, Edic. Macchi, Buenos Aires.
- NEUNER, JOHN W., *Contabilidad de costos, principios y práctica*, Edic. Macchi, Buenos Aires.
- N.A.A. (National Association of Accountants, filial Buenos Aires), Boletines, Edic. Macchi, Buenos Aires.
- ORTEGA PEREZ DE LEON, ARMANDO, *Contabilidad de costos*, Edit. U.T.E.H.A., México.
- PEREL, VICENTE L. y LOPEZ GIMENEZ, JORGE, *Manual de Presupuesto*, Edic. Macchi, Buenos Aires.
- SHILLINGLAW, GORDON, *Contabilidad de costos, análisis y control*, Edit. El Ateneo, Buenos Aires.
- SINGER JONKER, GUILLERMO, *Costo industrial y control presupuestario*, Edic. Macchi, Buenos Aires.
- TAUNUS DE PEPE, MARIA ISABEL, *Administración hospitalaria, presupuesto por programas*, Edit. Macchi, Buenos Aires.
- VAZQUEZ, JUAN CARLOS, *Los centros de costos*, N.A.A., Boletín N° 9, Edic. Macchi, Buenos Aires.
- VAZQUEZ, JUAN CARLOS, *Costos*, Edit. Aguilar, Arg. S.A. de Ediciones, Buenos Aires.

Biblioteca Académica - UART

UNPA-UART - 0301978/05.-

SE TERMINO DE IMPRIMIR EN LA 2ª QUINCENA DE MARZO DE 2005
EN LOS TALLERES GRAFICOS DE "LA LEY" S. A. E. e I. - BERNARDINO RIVADAVIA 130
AVELLANEDA - PROVINCIA DE BUENOS AIRES - REPUBLICA ARGENTINA