



Contabilidad y negocios

Revista del Departamento Académico
de Ciencias Administrativas

año 1, número 2
noviembre 2006



FONDO
EDITORIAL

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL PERÚ. 90 AÑOS

Control de pérdidas en las empresas

Graciela Marín

Pontificia Universidad Católica del Perú

En su libro *Contabilidad de costos*, Charles Horngren sugería que «[...] muchos gerentes creen que reducir los defectos disminuye los costos y hace que sus compañías sean más competitivas». En la actualidad, aceptar las pérdidas que se originan en los diferentes procesos o actividades realizadas para elaborar un producto, prestar un servicio o vender un bien es, sin analizar la causa, ir camino al fracaso. Y la razón es simple: se cree que un buen gerente debe estar en la capacidad de optimizar sus costos, conociendo y aplicando las diferentes herramientas que permitan controlarlos.

Una de las herramientas más importantes que permite controlar las pérdidas es saber diferenciar aquellas que se originan naturalmente a través de los procesos o actividades realizadas para la elaboración del producto, bien o servicio, de las que se originan por descuido, ineficiencias o negligencias por parte de la gerencia o de los empleados relacionados directa o indirectamente a dichos procesos o actividades. Al respecto, Horngren define como desperdicio normal a la primera y lo expresa como «un resultado inherente de un proceso de producción en condiciones eficientes de producción»; mientras que a la segunda, como «aquel que no se puede presentar en condiciones de operación eficientes» (2002: 649). Además, considera que para poder controlar estas pérdidas es importante conocer cuánto está dispuesta la empresa en aceptar

como pérdida o desperdicio normal, determinando así su tasa de desperdicio o tasa de deterioro.¹

Después de conocer la tasa o límite permitido, se debe proceder al costeo. En el primer caso, el costo resultante debe ser incluido dentro del costo de producción o actividad y, en el segundo, se debe cargar como pérdida del periodo contable o cargárselo al o los responsables de dicha pérdida, evitando así sobrecargar los costos de los productos, bienes o servicios.

Por otro lado, es importante conocer en qué puntos de los procesos o actividades se realizan las inspecciones, dónde se determinan los desechos y desperdicios (definidos, respectivamente, como la pérdida de material que tiene un mínimo valor de recuperación, el primero, y que no tiene valor de recuperación, el segundo), así como las unidades que no cumplen con los estándares de calidad establecidos. Esto permite calcular los costos en que se incurren al originarse las pérdidas de materiales o al tener que rechazar algunos productos, reprocesarlos para convertirlos en óptimos o venderlos como de segunda. Así mismo, es necesario conocer a qué se refiere la producción equivalente, que si bien es cierto es otro término usado en las empresas que elaboran productos, se podría utilizar en aquellas que prestan servicios o venden bienes ya terminados, claro está, realizando las respectivas

¹ Para ampliar los conceptos de *tasa de desperdicio* y *tasa de deterioro*, consúltense, respectivamente, Horngren 2002: 649 y Polimeni y otros 1994: 188.

variaciones. Polimeni (1994) define la producción equivalente (PE) como la suma de las unidades terminadas, más las incompletas, expresadas en términos de unidades terminadas; sin embargo, si solo consideráramos estas, no habría forma de diferenciar el costo de las pérdidas, ya sean estas normales (PN) o anormales (PA), por lo que sería necesario incluirlas en la producción equivalente.

Para poder ilustrar mejor este tema —que tiene que ver con la contabilidad financiera, al permitir reducir el costo de los inventarios (llámense materiales, materias primas, productos o bienes), así como con la contabilidad de gestión, al ayudar a controlar y optimizar los costos directos² e indirectos³ utilizados para la producción del producto, la prestación del servicio o la venta del bien—, se plantea un ejemplo para una empresa manufacturera, que es donde se aplica con los éxitos respectivos. El desarrollo consta de dos partes: la primera considera que el punto de inspección se realiza al final del proceso productivo, y la segunda cuando la inspección se realiza al cincuenta por ciento de avance del proceso, con la finalidad de diferenciar la aplicación de una manera más sencilla y directa. Por otro lado, para poder ver el efecto negativo de no tomar en cuenta las pérdidas diferenciándolas correctamente, se plantea paralelamente este enfoque.

Ejemplo

Una empresa manufacturera envía a producción materia prima (MP), es decir, el elemento que se transforma en producto terminado (por ejemplo, la tela para los vestidos), para mil productos. En producción se contratan diversos trabajadores que se encargan de elaborar los productos, por lo que perciben un pago, llamado mano de obra (MO);

además de la materia prima y de la mano de obra, es necesario contar con maquinaria y equipos, un lugar donde elaborar el producto, energía eléctrica, entre otros, los que constituyen los costos indirectos de fabricación (CIF).

El informe de costos revela que la MP ascendió a ciento cincuenta mil nuevos soles, la mano de obra a cien mil y los costos indirectos de fabricación a doscientos mil. El informe de producción reporta ochocientos productos terminados (PT) y ciento veinte productos en proceso (PP). Estas últimas se quedaron en la mitad del proceso productivo; los demás se perdieron por diversos motivos. Además, la empresa ha establecido una tasa de deterioro aceptable de 2.5% de la producción terminada.

Como se puede observar en el ejemplo, en el enfoque A, el cálculo del costo unitario es más sencillo y las pérdidas automáticamente quedan distribuidas entre la producción en proceso y la producción terminada, incrementando así el costo total de ambos. En el enfoque B, para determinar el costo unitario hay que realizar cálculos previos o preliminares; sin embargo, solo de esta manera se puede analizar el costo absorbido por las pérdidas que se generan dentro de los procesos, además de poder diferenciarlas entre las que son normales o aceptables para la empresa y las que le son anormales o inaceptables. Por otro lado, se puede elegir distribuir la pérdida normal entre los productos terminados y los productos en proceso o solo entre los terminados,⁴ como en el caso del ejemplo, que son la razón de ser de la empresa. Finalmente, se puede apreciar que el costo unitario en el primer enfoque es mayor que en el segundo, esto precisamente por contener todas las pérdidas.

² Aquellos que se identifican fácilmente con el producto, bien o servicio, y que por lo tanto se cuantifican y miden con facilidad, como por ejemplo el número de horas utilizadas para elaborar el bien o prestar el servicio.

³ A diferencia de los directos, por su naturaleza son difíciles de identificar para cada unidad o servicio, por lo que se deben asignar en función a una o más tasas predeterminadas, que han tomado como base las horas hombre, el número de unidades, los metros cuadrados, el volumen o cualquier otra, que tenga mayor relación con el costo. Así, por ejemplo, los costos de los servicios de teléfono podrían asignarse tomando como base el número de llamadas por cada área o el tiempo consumido en las llamadas; esto dependerá del criterio profesional y de las políticas establecidas por las empresas.

⁴ Esto dependerá del criterio profesional y de las políticas establecidas en las empresas.

1) Distribución de costos cuando la inspección se realiza al final del proceso

ENFOQUE A (sin considerar las pérdidas)			ENFOQUE B (considerando las pérdidas)		
Unidades		PE	Unidades		PE
PT	800	800	PT	800	800
PP	<u>120 (50)</u>	<u>60</u>	PP	120 (50)	60
Total	920	860	PN	16	16
			PA	<u>64</u>	<u>64</u>
			Total	1000	940
Costo total			Costo total		
MP	150 000		MP	150 000	
MO	100 000		MO	100 000	
CIF	<u>200 000</u>		CIF	<u>200 000</u>	
Total	450 000		Total	450 000	
Costo unitario			Costo unitario preliminar		
CU = 450 000 / 860			CU (pr) = 450000 / 940		
CU = 523.2558			CU (pr) = 478.7234		
Distribución de costos			Distribución preliminar de costos		
PT	=	418 604.65 (523.2558* 800)	PT	=	382 978.72 (478.7234 * 800)
PP	=	<u>31 395.35</u> (523.2558 * 60)	PP	=	28 723.40 (478.7234 * 60)
Total		450 000.00	Pérdidas		
			normales	=	7 659.58 (478.7234 * 16)
			Pérdidas		
			anormales	=	<u>30 638.30</u> (478.7234*64)
			Total		450 000.00
			Distribución de costos		
			PT = 390 638.30		
			(Incluye pérdidas normales)		
			PP = 28 723.40		
			Pérdidas anormales = <u>30 638.30</u>		
			Total 450 000.00		
			Costo unitario		
			CU = 390 638.30/800		
			CU = 488.2979		

2) Distribución de costos cuando la inspección se realiza en la mitad (50%) del proceso

ENFOQUE A (sin considerar las pérdidas)		ENFOQUE B (considerando las pérdidas)	
Unidades	PE	Unidades	PE
PT 800	800	PT 800	800
PP <u>120 (50)</u>	<u>60</u>	PP 120 (50)	60
Total 920	860	PN 16 (50)	8
		PA <u>64 (50)</u>	<u>32</u>
		Total 1000	900
Costo total		Costo total	
MP 150 000		MP 150 000	
MO 100 000		MO 100 000	
CIF <u>200 000</u>		CIF <u>200 000</u>	
Total 450 000		Total 450 000	
Costo unitario		Costo unitario preliminar	
CU = 450 000 / 860		CU (pr) = 450000 / 900	
CU = 523.2558		CU (pr) = 500	
Distribución de costos		Distribución preliminar de costos	
PT = 418 604.65 (523.2558* 800)		PT = 400 000 (500 * 800)	
PP = <u>31 395.35</u> (523.2558 * 60)		PP = 30 000 (500 * 60)	
Total 450 000.00		Pérdidas	
		normales = 4 000 (500 * 16)	
		Pérdidas	
		anormales = <u>16 000</u> (500 * 64)	
		Total 450 000	
		Distribución de costos	
		PT = 404 000.00	
		(Incluye pérdidas normales)	
		PP = 30 000.00	
		Pérdidas anormales = <u>16 000.00</u>	
		Total 450 000.00	
		Costo unitario final	
		CU = 404 000 / 800	
		CU = 505	

Comparando 1 y 2, se puede apreciar los cambios en el segundo enfoque o enfoque B, ya que el primero, al no considerar las pérdidas, no ha sufrido ningún cambio. En el análisis porcentual de la distribución inicial o preliminar del costo del enfoque B, se observa que el costo de los productos terminados y de los productos en proceso ha sufrido un incremento aproximado de 4.5% en ambos casos, mientras que las pérdidas totales han disminuido en casi el 50% debido a que fueron detectadas antes de haber concluido el proceso productivo. Todo esto hace que el costo unitario se incremente casi en diecisiete puntos.

A manera de conclusión se puede decir que, si bien es cierto que esta herramienta se aplica en las empresas manufactureras o industriales, se puede también aplicar en otro tipo de empresas con

sus respectivas variaciones; aprovechando así sus beneficios al permitir controlar mejor los costos, responsabilizando o cargando a quien corresponde, y al optimizar los resultados tanto financieros como económicos.

Bibliografía consultada

HORNGREN, Charles

2002 *Contabilidad de costos: un enfoque de gerencia*. 10.^a edición. México, D. F.: Pearson Educación.

POLIMENI, R., F. FABOZZI, A. ADELBERG y M. KOLE

1994 *Contabilidad de costos: conceptos y aplicaciones para la toma de decisiones gerenciales*. 3.^a edición. México, D. F.: McGraw-Hill.