

Tel ~~02888~~ 795450

Pedro J. Vieira 2471

EL COSTEO DIRECTO.

SUS PRINCIPIOS Y APLICACIONES A LA TOMA DE DECISIONES

RICARDO PASCALE CAVALIERI

12 octubre 1966

Costeo Directo. Ricardo Pascale Cavalieri

Conocimientos modernos, reflexiones cultas, esfuerzo apreciable. Excelente, aunque no me asimilo a esa doctrina.

El Costeo Directo es una dialéctica contable, hipertrofia del costo diferencial, nacido para potenciar al ya viejo dumping. En la aplicación, es de menores substrato y seguridad que los Costos Indirectos, cuando éstos se manejan bien y manifiestan en las Pérdidas, PRINCIPALMENTE las Variaciones de ficitarias, no absorbidas, por desocupación de los medios de trabajo. A mayor abundamiento, pensemos que en muchas industrias pesadas los Costos Fijos son parte mayor, indespreciable.

Estilo expositor: mejor no peyorar métodos constituidos, afinados y comprobados; y, las repeticiones, insistentes, hacen denso el tránsito del lector estudioso que no saltea.



EL COSTEO DIRECTO

Los principios y aplicaciones a la toma de decisiones.

1966

Entre un texto y una firma no debe mediar ningún espacio en blanco. La gente piensa en abundancia. También algunos malvados que pueden sobreescribir una obligación fraudulenta, una intriga, un impropio. Alanza con las malas cosas que vienen solas. El primer mandamiento del Contador: Ser

Cautos sobre todas las cosas

Pilla

10.10.66


Ricardo Pascale
Cavaliere

INDICE

INTRODUCCION	pág.	2
CAPITULO I . <u>Enfoque Tradicional e Convencional.</u>		
1) Los objetivos de la función costos.....	"	5
2) Formación del costo de fabricación en el sistema tradicional.....	"	7
3) Análisis crítico del sistema tradicional	"	13
CAPITULO II . <u>El Costeo Directo.</u>		
a) Generalidades.....	"	19
b) La separación de los costos en fijos y variables.....	"	21
c) Concepto de Costeo Directo.....	"	39
d) El Costeo Directo con Standard.....	"	44
e) Vinculación entre el Costeo Directo y la Escuela Marginalista.....	"	48
CAPITULO III. <u>Los resultados y el sistema de costos....</u>		
1) Estructura del estado de resultados.....	"	56
2) Los resultados en el Costeo Directo y en el sistema tradicional.....	"	60
3) Recenciliación de los resultados en ambos sistemas.....	"	65
CAPITULO IV. <u>El Costeo Directo y el equilibrio de las empresas.</u>		
1) Concepto de punto de equilibrio.....	"	69
2) Diferentes formas de determinación del punto de equilibrio.....	"	71
3) Simbología a aplicar.....	"	72
4) Determinación del equilibrio en empresas que comercializan un solo producto.....	"	73
5) Determinación del equilibrio en empresas que comercializan varios productos.....	"	86
6) Gráficos de equilibrio mas detallados.....	"	89
7) Supuestos y críticas del análisis de equilibrio.....	"	92
CAPITULO V . <u>La relación costo-volumen-utilidad, su importancia en la toma de decisiones.</u>		
1) Conceptos generales.....	"	96
2) El gráfico volumen-resultados.....	"	97
-en empresas que comercializan un solo producto.....	"	97
-en empresas que comercializan varios productos.....	"	101
3) La optimización de los resultados.....	"	107
CAPITULO VI . <u>Conclusiones finales en base a un análisis crítico del Costeo Directo como técnica.</u>		
Conclusiones finales en base a un análisis crítico del costeo directo como técnica....	"	114

INTRODUCCION

INTRODUCCION

En las diferentes ramas del conocimiento científico, hay técnicas que son descubiertas, pero que luego recién con el correr del tiempo adquieren relevante notoriedad. El Costeo Directo es una de estas técnicas.

Los primeros trabajos sobre el tema datan de unos treinta años, en tanto que su auge es mucho más reciente.

Este tema ocupa en el momento actual un lugar muy importante en las discusiones dentro del área de costos.

Ambos aspectos-auge actual y discusión en torno a sus bondades- han sido las causas básicas de la realización de este trabajo monográfico, que tiene como objetivos fundamentales los siguientes:

- a) el análisis de los principios en que se basa este sistema de costeo.
- b) algunas de las aplicaciones que puede tener en la toma de decisiones de los ejecutivos.

Para poder desarrollarlos se ha dividido el trabajo en cinco partes.

En una primera se analiza la evolución y la situación actual en materia de objetivos a cumplir por la función de costos. En esta parte también se repasan los principios del sistema tradicional, para establecer finalmente un análisis crítico del mismo a la luz de su capacidad para satisfacer los objetivos de la función costos.

Establecidos de manera introductoria esos conceptos básicos se aborda en la segunda parte el estudio del Costeo Directo.

Luego de un análisis de las razones de su surgimiento y de su situación actual, se encara el tratamiento de la separación de los costos en fijos y variables, que es uno de los principios claves en el funcionamiento del Costeo Directo.

Se analizan algunas de las definiciones de costos fijos y variables expresadas por tratadistas, ensayando además la que en nuestro concepto se va a utilizar en el resto del trabajo. Además dada la importancia se creyó oportuno un estudio de los factores que influyen en la conducta de los costos tratando de acercarlo lo más posible a nuestra realidad.

Una vez definidos los conceptos de costos fijos y variables y analizados los factores que afectan su comportamiento, se analizan algunos de los métodos que se conocen para determinar su variabilidad, métodos que desbordan el campo puramente contable, para ingresar en el estadístico como lo son las curvas de regresión y el método de los mínimos cuadrados.

Al estudio del concepto del Costeo Directo, se llega por medio de sus vinculaciones con los costos marginales.

Por su parte se pone atención en las posibilidades de aplicación de esta técnica con uno de los sistemas de costos a priori o predeterminados -el sistema de costos standard- esbozando un pe-

sible manejo de cuentas y variaciones que puedan surgir.

El final de esta segunda parte se dedica a analizar una vinculación que ha sido muy pocas veces tratada por los autores: es la vinculación entre el Costeo Directo y una corriente económica, la Escuela Marginalista, y se intenta mostrar como este procedimiento de costeo es una aplicación en el campo práctico de la contabilidad de conceptos ya sentados por la doctrina económica.

La tercera sección trata sobre las relaciones que existen entre el sistema de costeo a aplicar en relación con los resultados de la gestión.

Ello lleva primero al estudio de la comparación de la estructura del estado de resultados según el sistema de costeo por el que se haya adoptado.

Posteriormente se analizan las variaciones que pueden ocasionar en los resultados el aplicar uno u otro sistema y finalmente como se reconcilian ambos resultados.

En la cuarta parte se analiza la determinación del equilibrio de la empresa, haciendo un análisis bastante completo del punto de equilibrio, en donde el Costeo Directo tiene una de sus más interesantes aplicaciones, analizando la formación del equilibrio de empresas que comercialicen con un solo producto o varios productos.

En la parte final se hace un análisis de la relación Costo-Volumen-Utilidad, de la importancia del margen de contribución a los efectos de la determinación del "product mix" más conveniente para las empresas.

Se analiza también en esta sección el problema de la optimización de las utilidades de las empresas cuando existen factores limitantes como pueden ser: la capacidad productiva, la mano de obra etc, y nos auxiliamos por una de las técnicas de la investigación operacional: la programación lineal.

Estas son básicamente las cinco partes en que se desarrolla en concepto del Costeo Directo, sus principios y algunas de sus aplicaciones más importantes para la adopción de decisiones en la administración de empresas.

La metodología general seguida intenta hacer una evaluación lo más objetiva posible, del Costeo Directo, estableciendo comparaciones y dicotomías con el Sistema Tradicional de costeo a instancias del cual surgen en parte como reacción.

Para tratar de lograr esa evaluación objetiva se señalan las ventajas y limitaciones que tiene tanto él como algunas de sus aplicaciones que se tratan constituyéndose de esta forma en herramienta segura para llevar a cabo una eficiente administración, dado el conocimiento de las limitaciones que se le van anotando.

El espíritu que animó la realización de esta monografía, fue, dada la escasa bibliografía que existe en nuestro medio sobre esta técnica contable, hacer un estudio de ella, que no pretende agotar el tema, sino, aportar en la medida de nuestras posibilidades una primera visión que en posteriores trabajos puede ser motivo de mayor afinamiento.

CAPITULO I

ENFOQUE TRADICIONAL O CONVENCIONAL

Contenido:

- 1) Los objetivos de la función costos.
- 2) Formación del costo de fabricación en el sistema tradicional.
- 3) Análisis crítico del sistema tradicional.

CAPITULO I

ENFOQUE TRADICIONAL O CONVENCIONAL

1) Los objetivos de la función costos.

El análisis de los objetivos de la función costos se hará por medio de la evolución que ellos han tenido a través del tiempo, para detenernos finalmente en los que en la actualidad se reconocen como más importantes.

La evolución de los objetivos, aún cuando pudiera pecar de artificiosa una división tan tajante, reconoce tradicionalmente el siguiente orden: -determinación del costo de los productos

-control de los costos

-ser un instrumento de planificación

El primer objetivo que surge es aquel que busca, como lo único que tiene interés, la determinación del costo de los artículos producidos.

Surge la determinación del costo como necesidad de la contabilidad general, a los efectos de poder valorar las existencias en el momento del balance y poder determinar la utilidad que ha habido por concepto de la venta de los artículos.

De manera que este objetivo surge por una conveniencia de la contabilidad más que por un convencimiento de su importancia intrínseca. En esta etapa, la contabilidad de costos no tiene vida propia y se desarrolla simplemente como un apéndice de la contabilidad financiera.

Con el tiempo, la aparición de dos herramientas muy importantes en el área de costos; los presupuestos y los standards, hacen surgir un nuevo objetivo: el control de costos.

En esta etapa la contabilidad de costos adquiere vida propia.

Y ahora no sólo interesa determinar el costo, sino determinarlo en función de lo previsto. De ello surge la necesidad de controlar el desarrollo que los acontecimientos han tenido en la realidad, con lo que se había presupuestado, o previsto por medio de standares, teniendo en cuenta la dimensión más económica de los factores del costo y así, de surgir diferencias, investigar las causas de ellas y eventualmente establecer responsabilidades.

El trabajar en el área de costos, le fue dando a los contadores de costos gran habilidad y conocimiento de la conducta de los costos. Estos conocimientos los fue dotando de capacidad para predecir el comportamiento futuro de ellos.

Así, el hecho de que ciertos costos se mantuvieran fijos con los cambios en la producción y que otros variaran con ella, fue facilitando la factibilidad de planificar con cierta seguridad.

De esta manera surge un nuevo objetivo de la función costos: el de servir sus informaciones como un instrumento para la planificación en general, y en especial de utilidades.

Posteriormente, se fue perfeccionando el objetivo con la aparición de técnicas como el análisis del punto de equilibrio, el gráfico V-R y una serie de análisis complementarios.

Esta es la evolución en sus grandes líneas de aparición de los objetivos de la función costos. Analicemos cual es la situación actual en esta materia.

La Administración de las empresas, consiste según Harlan, Christenson y Vancil, "Managerial Economics", "en la doble tarea de: 1) distribuir los recursos entre usos alternativos y;

2) supervisar las actividades del personal para asegurarse que los recursos han sido eficientemente utilizados en aras de la consecución de las metas propuestas".

Esta tarea de administrar si bien tiene aún mucho de arte o destreza personal del que la lleva a cabo, cada vez gana más terreno la idea de que ella debe hacerse de acuerdo a bases científicas.

En última instancia la Administración de empresas, se lleva a cabo mediante decisiones. El distribuir los recursos entre los diversos usos a los cuales debemos aplicarlos, significa que estamos tomando decisiones sobre que recursos usar para satisfacer tal o cual uso alternativo. *Proviclades*

Esta toma de decisiones, que como decíamos se guía aún hoy mucho por la intuición, modernamente se tiende a que ellas se lleven a cabo rodeadas de los máximos y mejores elementos de juicio posibles.

Estos elementos de juicio están representados por las informaciones que provienen de las distintas áreas de la empresa y eventualmente desde fuera de ellas. Lo que se debe, entonces, es ir mejorando estas informaciones no tanto en una exactitud exagerada, sino más bien en oportunidad y en un enfoque que colabore eficientemente.

Una de las áreas de las cuales provienen informaciones muy importantes para adoptar decisiones, es la de costos.

De esta manera, el ser un instrumento eficiente en la toma de decisiones se transforma en el norte orientador de los objetivos de la función costos.

Los distintos objetivos que vimos ir apareciendo, el de la determinación del costo, el de control de costos y el de ser un instrumento de planificación deben enfocarse ahora, de tal manera, que sean verdaderas herramientas en la operatoria diaria de la empresa.

Que esa orientación se cumpla en la medida deseada, depende, en forma fundamental del sistema de costeo aplicado por la empresa.

Si bien hay quienes dicen, y no están totalmente exentos de razón, que siempre las informaciones sobre costos sirvie-

ron para tomar decisiones, no es menos cierto, que varios de los objetivos de la función costos, especialmente el de determinación del costo de los productos, se estructuró en una forma en la cual no se tuvo en cuenta para nada si sería una herramienta eficiente para adoptar decisiones. Surgió como hemos visto para otros fines, puramente contables. Aunque posteriormente y aún en forma inconsciente se ha tomado de base para decidir en problemas, no quiere decir que el sistema usado sea bueno en este sentido, ni que haya sido pensado con este fin.

Esa es a mi juicio la gran diferencia, el cambio de orientación, antes con las informaciones de costos se tomarían decisiones, pero de pronto estas informaciones no estaban estructuradas para cumplir en forma eficaz con ese fin y ahora sí, deben estructurarse de forma tal que lo sirvan mejor.

Así muy a menudo se les presenta a los ejecutivos tomar decisiones sobre precios. En un determinado momento, por razones de competencia o de demanda se pueden ver obligados a bajar sus precios. En estos momentos se debe saber hasta donde puede bajar el precio para no estar perdiendo, y esta información debe venir del área de costos, que debe contar para ello, con un eficiente sistema de costeo para así informar adecuadamente y que la decisión se tome con los mejores elementos de juicio posibles.

Otras veces, dentro de los diferentes productos o líneas de productos de una empresa, es preciso seleccionar cuales son los más rentables, para incrementar por ejemplo su promoción de venta y eliminar de la misma manera aquellas que no son convenientes para la empresa. Para tomar una decisión de esta naturaleza es preciso tener una adecuada información del costo de los productos y del margen de utilidad que ellos reportan.

Estos son ejemplos de como un objetivo, la determinación del costo de los productos, debe afinar sus formas, para servir como una herramienta eficaz en la toma de decisiones.

Lo mismo sucede con los otros objetivos señalados.

De manera, entonces, que el actual panorama en materia de objetivos de la función costos, está representado por la consecución de tres objetivos básicos: la determinación del costo, el control de costos, y ser un instrumento de planificación, pero orientados permanentemente en forma tal, que se constituyan sus informaciones permanentemente en herramientas eficaces para la toma de decisiones.

Precisados los objetivos que debe cumplir la función costo corresponde pasar a reseñar en un breve esquema los conceptos básicos en que descansa la determinación del costo en el sistema tradicional de absorción, para luego juzgar su comportamiento con respecto a los objetivos antes expresados.

2) Formación del costo de fabricación en el sistema tradicional.

Dado que el sistema de costeo directo, surge un poco como reacción ante las críticas de que ha sido motivo el costeo tradicional, considero oportuno una revisión a manera de síntesis de los conceptos que presiden su funcionamiento.

El problema del costeo, consiste en última instancia en establecer la relación que existe entre el conjunto de gastos en que es necesario incurrir para poder fabricar y los productos que se van obteniendo.

O sea, por una parte tenemos una cantidad de costos, y por otra tenemos una cantidad de artículos que se producen, el campo de la función costos sería básicamente aquél en el cual debemos establecer la relación entre esa masa amorfa de gastos y los productos que se van produciendo.

Esta asignación de los costos a los productos nos lleva a la determinación del costo.

La relación entre costos y productos el sistema clásico la establece considerando inventariables a todos aquellos costos que están conectados con el proceso productivo, en el sistema tradicional son considerados como elementos integrantes del costo de fabricación.

Detengámonos un poco en estos conceptos, para clarificar las ideas.

Así, si se piensa en la fabricación de algún producto, se verá que de ese proceso se van produciendo una serie de gastos, como podrían ser los siguientes: -materiales

-salarios con sus respectivas cargas sociales

-fuerza motriz

-combustibles

-depreciaciones

-seguros

alquileres

-impuestos

-etc.

Todos estos costos y muchos otros que eventualmente pueden estar conectados con el proceso de fabricación, son precisamente a los que el sistema de costeo tradicional de absorción considera inventariables.

Si a esta serie de costos, la contabilidad de costos le diera un tratamiento individual, el procedimiento sería largo y un tanto complicado. Por ello es que se han dividido estos distintos elementos, en una serie de clasificaciones, siguiendo determinadas bases.

Entre estas clasificaciones sale a primera vista, la que clasifica estos conceptos en base a la naturaleza estructural del costo distinguiendo en: -materiales

-gastos

-trabajo

Otra clasificación de los costos bastante extendida, es la que distingue entre: -costos directos

-costos indirectos

El elemento que sirve de base a esta distinción es el grado en que los diferentes costos son identificados en el producto. Será directo aquel costo que es fácilmente identificable en el producto y por tanto relativamente fácil su cuantificación en él. Los indirectos son aquellos costos que no son fácilmente identificables en el producto y su cuantificación en él presenta dificultades.

De estas dos clasificaciones ¿por cual se decide el sistema tradicional?

No se decide completamente por ninguna de de las dos. Adopta una combinación de ambas.

Cada una de ellas en forma separada no ofrece una información adecuada.

De haberse decidido, por ejemplo, por la primera de ellas tendría dentro de cada ítem conceptos de naturaleza diferente.

Así en materiales, podemos tener algunos cuya identificación y posibilidad de cuantificación son fáciles y otros no, o sea tenemos materiales indirectos y directos. Lo mismo sucede con los otros ítems, trabajo y gastos.

Por otra parte, de haberse decidido por la segunda clasificación, se hubieran producido situaciones como la de incluir dentro de los costos directos conceptos tan diferentes como trabajo directo, materiales directos y otros costos directos.

De manera que, parece ser que tal como enfoca el problema el sistema tradicional, debe decidirse por una combinación de ambas clasificaciones, así lo hace efectivamente, distinguiendo los siguientes conceptos o ítems:

- mano de obra directa (trabajo directo)
- materia prima (material directo)
- gastos de fabricación

La mano de obra directa es aquella que se ejecuta al hacer el producto mismo y que es fácilmente identificable y cargable a él.

La materia prima es aquella que se usa en la manufacturación propia del artículo y que sus posibilidades de identificación y cuantificación en él son muy grandes.

En el otro concepto, gastos de fabricación se incluyen a todos los costos fuera de los dos antes mencionados. En él está incluida la mano de obra indirecta, los materiales indirectos, y los gastos indirectos y directos.

Esta es la clasificación de los costos que adopta el sistema tradicional.

Destaco que lo único que llevó a la contabilidad de costos a hacer esta clasificación fue simplemente una conveniencia de la contabilidad.

Todos estos gastos que hemos analizado son los que pasan a formar parte del costo de fabricación de los artículos producidos.

Si un costo por naturaleza forma parte del proceso de manufacturación, se considera inventariable y pasa a formar parte del costo de fabricación, sino, no.

Posteriormente que sabe cuales son los costos que debe incluir en el costo de fabricación, ensaya una clasificación de ellos, teniendo en cuenta dos bases, la naturaleza estructural y el grado de identificación.

O sea, lo importante en el sistema clásico de costeo de absorción, para ver que gasto entra en la categoría de inventariable es su integración en el proceso de producción. Luego establece la clasificación de ellos.

Pero esta clasificación es incapaz de dejar fuera del costo de fabricación a un gasto incurrido en el proceso de producción, su función es meramente simplificadora y unificadora de conceptos. Esto es importante recordarlo, para establecer la debida dicotomía mas adelante con el costeo directo.

Es en parte lógico, que en el enfoque tradicional no se establezca una distinción entre gastos fijos y variables, a los efectos de ver que costos son inventariables, pues él surgió en una etapa de la contabilidad de costos en la cual lo único que importaba era la determinación de costo de los artículos producidos, la determinación del valor de los inventarios, los efectos de poder obtener un resultado. Fue, como se dijo una conveniencia de la contabilidad lo que condujo a una clasificación de este tipo y no la adecuación a las necesidades de información de la dirección de la empresa.

Dentro de los gastos vinculados al proceso productivo, o sea dentro de los costos que en el sistema tradicional considera como inventariables, hay algunos, que permanecen fijos ante las variaciones de la producción y otros que varían con ella. Este hecho de la inclusión de costos fijos y variables en el costeo de producción le ha hecho merecedor de algunas críticas, que se analizan en la sección siguiente.

Tanto los costos fijos de fabricación, como los variables, se cargan a los productos vendidos durante el período contable, para determinar así por diferencia con los ingresos de utilidad bruta. Los costos de producción de los artículos no vendidos, quedan inventariados hasta el momento que se vendan.

Una desventaja a menudo citada que presenta este sistema es la dificultad que existe en asignar a los productos el conjunto de costos que abarca el ítem gastos de fabricación.

Dentro de los conceptos que lo integraban el único que se puede asignar directamente del costo de los productos son los gastos de fabricación directas. Todos los otros por su naturaleza indirecta son de difícil asignación a los artículos. Surge así el problema de como asignarlos de la forma mas representativa posible.

El problema se trata de resolver asignando estos costos de acuerdo a una base adecuada. De la representatividad de esa base depende el éxito en la asignación de los gastos de fabricación.

El método en general que se sigue para la determinación de la base en función de la cual se va a hacer la distribución es la siguiente:

- se toman los gastos de fabricación en que se incurre
- se calcula luego que porcentaje representan en el total cada uno
- se estudia en base a que factor varía principalmente cada uno de los conceptos
- se suma posteriormente que base tiene más porcentaje y en base a ella se hace la distribución

Veamos un ejemplo al respecto para clasificar un poco los conceptos.

Supóngase una empresa, que tiene que determinar que base de distribución debe usar para la asignación de los gastos de fabricación.

De acuerdo a lo que se dijo, lo primero que se realiza en el sistema tradicional es ver que conceptos hay dentro del ítem.

En nuestro ejemplo son:

- combustibles
- manutención
- depreciaciones
- salarios

Se calcula entonces, que porcentaje representa uno de ellos en el total. En este caso es:

- | | |
|-----------------|-----|
| -combustibles | 35% |
| -manutención | 14% |
| -depreciaciones | 40% |
| -salarios | 11% |

A continuación, se estudia en base a que factores estos costos varían. Existen muchos elementos para tomar de base, entre ellos, horas-máquina, costo primo, unidades de materia prima, horas de trabajo, valor de materia prima, valor de trabajo, unidades producidas, y varios más.

En nuestro ejemplo, consideramos que las bases son horas-máquina, horas de trabajo y unidades de materia prima.

Por consiguiente corresponde ver cada uno de los elementos de costo en base a que varían. Supongámoslo como sigue:

costo	base
combustible	materia prima
manutención	horas-máquina
depreciaciones	horas-máquina
sueldos	trabajo

A continuación debemos ver, que base tiene más porcentaje. La situación sería la siguiente:

base	%
materia prima	35%
horas-máquina	54%
trabajo	11%

La base más representativa es horas-máquina. En base a ella vamos a distribuir los gastos de fabricación. Para esto debemos obtener una cuota de gastos, resultante de dividir el monto de gastos de fabricación, entre la base, en este caso entre las horas-máquina.

En la determinación de las cuotas se debe optar por los gastos de fabricación "reales" o "normales".

En el primer caso los gastos de fabricación, surgen de las cuentas de fabricación todos los meses y la base es la efectivamente incurrida.

En el segundo caso tanto los gastos de fabricación como la base de distribución, están predeterminados de acuerdo a las experiencias del año anterior.

Es interesante destacar que en el caso de usar sistemas sobre base normal ella puede dar diferencias con lo realmente incurrido. Para ello se debe abrir una cuenta "Variaciones" en cuyo tratamiento discrepan los autores, opinando algunos que debe cargarse al costo de los artículos y otros que debe aparecer en Perdidas y Ganancias.

Este es el procedimiento mediante el cual el sistema tradicional se vale para resolver tan difícil problema como es el de la distribución de los gastos de fabricación.

Estos son los ^{modos} principios generales del funcionamiento del sistema tradicional de absorción que debe su nombre al hecho de ir absorbiendo en el costo de producción, los costos fijos de producción. ^b

Las grandes líneas de su operatoria que a nuestros propósitos nos interesan destacar son:

- Establece el sistema una división tajante de todos los costos en que se incurre en la gestión empresarial considerando por un lado a todos aquellos que evidencien una conexión con el proceso de fabricación y por otro todos los demás costos ya sean administrativos de ventas, financieros y otros.

- A los primeros los considera inventariables sin reparar en su carácter fijo o variable, cargándolos al costo de los productos vendidos en el ejercicio. Los costos de los artículos no vendidos permanecen en el inventario hasta su realización en futuros ejercicios.
- Obtiene la utilidad bruta restando al ingreso proveniente de las ventas el costo de los artículos vendidos.
- Establece una distribución de los gastos de fabricación en base a correlaciones supuestas que muchas veces son irreales y que conducen a procedimientos a menudo complicados.

La sección siguiente la dedicaremos a analizar las ventajas y desventajas que se le reconocen en general por los tratadistas a este sistema de costeo.

3) Análisis crítico del sistema tradicional

Vista la filosofía que preside el funcionamiento del sistema tradicional de absorción, abordaremos ahora el análisis crítico del mismo.

Las críticas principales a este procedimiento surgen a la luz de la manera defectuosa en que se pretende cumplir los objetivos de la función costos, con miras a brindar una información que induzca a una eficiente toma de decisiones.

Se ha difundido en los últimos tiempos el concepto que el precio ya no lo fija el productor, sino el mercado. Estarían presionando en la determinación del mismo factores como la competencia, la naturaleza intrínseca del artículo, la demanda y otros.

Admitiendo la veracidad de esta afirmación, para muchos casos, creo que en muchos otros el costo del producto es un punto de partida para fijar el precio de venta de los artículos. Tanto en uno como en otros es evidente que lo que no se puede sostener es un concepto de inflexibilidad en la relación precio-costo. Esta es, por lo menos a mi entender, de naturaleza flexible.

Esta flexibilidad de la relación precio-costo, pone de relieve la importancia en la capacidad para fijar precios que tiene una adecuada información sobre la determinación del costo.

Veamos, entonces, como se comporta en este sentido el sistema tradicional.

En la sección anterior vimos que en el rubro Gastos de Fabricación, incluía costos directos e indirectos y que también algunos eran de naturaleza variable y otros fija. Esta inclusión en el costo de producción de los costos fijos, ¿qué consecuencias puede tener, desde el punto de vista de la determinación de ese costo?

El hecho de incluir en el costo de fabricación, costos que no varían con el volumen de la producción, sino que se incurre en ellos para un período determinado y que caduca con él, lleva en definitiva a hacer depender el costo de fabricación del volumen de la producción.

Analícemos, esta afirmación con un poco más de detenimiento.

Si nosotros producimos más, los costos fijos se van a mantener iguales, dentro de ciertos límites, pero las unidades de la base de distribución se va a agrandar, por consiguiente la cuota de gastos de fabricación va a bajar por unidad de base. Esto en definitiva, redunda en una disminución del cargo por gastos de fabricación en el artículo producido con un abatimiento del consiguiente costo de producción.

Por el contrario, si bajamos la producción, los gastos de fabricación fijos van a permanecer incambiados, pero las unidades de la base de distribución, al producir menos se van a ver disminuidas lo cual redunda en una mayor cuota de gastos de fabricación en definitiva en un mayor costo del producto.

Este efecto se produce por la inclusión de los costos fijos en los gastos de fabricación, puesto que los gastos variables, si bien aumentan las unidades de la base de distribución, también aumenta en ese caso el numerador del cociente, puesto que son gastos que varían con el volumen de producción. Se debe entonces la baja o suba de la cuota de gastos de fabricación, a la inclusión de los costos fijos ya que los variables seguirían las variaciones en concordancia con la base.

Queda, entonces clara un concepto muy importante: en el sistema tradicional el costo de los artículos varía en forma inversamente proporcional al volumen de la producción.

Este hecho trae no pocas consecuencias, cuando se deben aplicar estas informaciones de costo como base para decidir en un problema, por ejemplo de precios.

Una situación ilógica que se puede desprender de este concepto, sería la siguiente. Puede haber un momento en que la empresa se ve ubicada en un mercado que tiende permanentemente a bajar la demanda. La empresa debe tomar entonces medidas para tratar de atraer parte o la totalidad de esa demanda que ha perdido. Una de las que se puede usar es bajar el precio, por lo menos hasta que le resulte rentable en algún grado.

Para ello precisa informaciones del área de costos, sobre cual es el costo de producción de esos artículos. Pero que sucede, como bajo la demanda, la empresa se vio abocada a una disminución de la producción, para no stockar teniendo las posibilidades de colocación en el mercado muy comprometidas.

Ello lleva de inmediato por lo que expresamos anteriormente, a un aumento del costo de producción.

Se desprende de lo anterior que en los momentos en que la competencia es más aguda, el costeo tradicional nos estaría dando costos más elevados.

Otra crítica que se le puede efectuar al costeo de absorción, para decidir en materia de precio, es la siguiente. Puede en un determinado momento la empresa aceptar pedidos de compras a un precio que puede cubrir los costos de materia prima, de mano de obra directamente y de una parte de los gastos de fa-

bricación, pero inconcientemente puede quedarse sin recuperar todos los costos variables que tenía la empresa al vender el producto.

Cuando se vende, lo que tiene es que recuperar en primera instancia los costos variables de ese producto y en segunda instancia obtener un determinado margen para absorber los costos fijos y otra parte para formar la utilidad.

Esto puede suceder en el costeo tradicional pues en el momento de la venta, considera costo de los artículos vendidos solamente el de producción.

En materia de resultados el procedimiento clásico, puede producir deformaciones en ellos, provenientes de su filosofía en materia de determinación del costo.

En este sistema los resultados, no dependen sólo de las ventas sino también del volumen de la producción.

En el capítulo 3 se analizarán con extensión estos aspectos, pero admitámoslos ahora con los conceptos vistos.

Supongamos en el caso de una empresa cuya casa matriz está en Montevideo, y tiene dos sucursales, una en Salto y otra en Paysandú.

El Directorio de la compañía le encarga al gerente general informar en base a los resultados de ambas sucursales el desempeño de los respectivos gerentes.

Ambas sucursales tienen \$10.000 de costos fijos y comercializan un único producto a \$ 10 la unidad.

Las producciones son en la sucursal Salto 1 unidad y en la de Paysandú 10.000.

Los costos variables de ambas son de \$ 5 por producto vendido.

De acuerdo a lo expuesto en este capítulo en costos fijos que le corresponden al producto de la sucursal Salto son \$ 10.000 y a cada producto de la Sucursal Paysandú \$1.

A nuestros efectos consideremos que incurren solamente en estos gastos.

Los estados de resultados de ambas sucursales serían los siguientes:

<u>Sucursal Salto</u>		<u>Sucursal Paysandú</u>	
Ventas	10	Ventas	10
<u>Menos:</u>		<u>Menos:</u>	
Costos variables	5	Costos variables	5
Costos fijos	<u>10.000</u>	Costos fijos	<u>1</u>
Pérdida	9.995	Ganancia	<u>4</u>

Con estos resultados, el Gerente General, debe informar al Directorio de la compañía sobre la actuación de los otros gerentes.

Sería lógico que fuera negativo el informe sobre el ge-

rente de la Sucursal Salto y positivo el de la Sucursal Paysandú?

Este es un ejemplo simplificado, pero ilustrativo, de como el sistema tradicional al hacer depender los resultados además de las ventas, de la producción produce distorsión en los resultados que pueden inducir a tomar decisiones erróneas e injustas.

Veamos ahora como se comporta el sistema tradicional con respecto a otro objetivo de la función costos: el control de costos.

Existe en Administración un conocido principio que establece una relación entre autoridad y responsabilidad. La autoridad debe ir acompañada de su respectiva responsabilidad y por otra parte que no haya responsabilidad sin la consecuente autoridad.

La autoridad sobre los costos fijos reside básicamente en los niveles directivos. Mientras que en los costos variables la autoridad en gran medida depende de individuos tales como el jefe de fábrica.

La inclusión de los costos fijos en el costo de producción puede hacer responsable al jefe de producción de costos tales como alquileres, depreciaciones, y otros costos fijos. #

Siguiendo el sistema tradicional, entonces se puede dejar de cumplir inconscientemente el principio antes mencionado.

Al no discriminar en la constitución del costo de los productos entre costos variables y fijos puede traer como resultado hacer responsables a empleados sin la consecuente autoridad en el problema.

La presentación por separado de los costos fijos y variables haría posible una asignación de responsabilidades acorde con las respectivas autoridades.

Tomar una decisión de adjudicar responsabilidades en un sistema de costeo que no respete ese principio fundamental, habla de la forma defectuosa en que el procedimiento clásico cumpliría con este propósito.

Refiriéndose ahora, al otro objetivo, de la planificación podemos decir que la planificación de las operaciones de la empresa que cumplan con determinadas metas es de gran importancia en la moderna Administración.

El sistema de costeo, debe ser un instrumento adecuado para que la planificación se realice en la mejor forma posible a los efectos de que en el cumplimiento concreto de ella, se vayan tomando decisiones acertadas para la concreción de las metas planteadas.

Por otra parte, observada desde otro ángulo, se puede decir que la planificación es en sí misma una decisión. El hecho de plantearse un objetivo está implicando la decisión de alcanzarlo.

La utilidad que se obtiene con cada unidad vendida en el costeo tradicional son reales para un determinado volumen de producción, de acuerdo a lo expresado.

Entonces la planificación de las utilidades se debe hacer en el sistema tradicional teniendo en cuenta diferentes volúmenes de producción.

Dado que la separación de los costos ^{en} fijos y variables facilita en grado sumo la planificación de la utilidad.

Se debe recurrir en el sistema tradicional si se quiere obtener algún resultado fidedigno a una serie de análisis complementarios, con el consecuente trabajo y retardo en las informaciones.

Hasta aquí los puntos débiles que se le reconocen al sistema tradicional. Ellos como se aprecia derivan fundamentalmente de sus defectuosas informaciones a los efectos de informes internos.

Pero esos defectos para fines internos, se ven por un lado compensados por su recibimiento para fines de información exterior.

La valuación de los inventarios, por ejemplo, de la forma que vimos por el sistema tradicional es en la práctica generalmente aceptada para las relaciones externas de la empresa.

Por su parte en materia impositiva es totalmente aceptado, no sucediendo lo mismo con el costeo directo.

Incluso, los accionistas de la empresa, se ven claramente inclinados a aceptar este tipo de sistema que ante suba de los inventarios pueden dar más beneficios.

Por su parte, si bien ofrecen dificultades la distribución de los gastos de fabricación, no la ofrece en la clasificación de los diferentes costos que son fáciles de encasillar.

Estas son las principales críticas que se le efectúan al sistema, así como sus principales ventajas. Si queremos expresarlas en pocas palabras a manera de síntesis, diríamos que el costeo tradicional es aceptado para fines de información externa pero tiene grandes defectos a los fines de información interna.