

Como Mejorar El Proceso de Toma de Decisiones Empresariales, Mediante El Moep

Alfredo Kaplan

Resumo:

Este trabajo se encuadra en un contexto de análisis marginal, profundizando en conceptos vinculados a la correcta segregación e imputación de los costos fijos. Se propone un tablero decisorio, a un nivel del Margen de Operación Especifico y Programable (MOEP). En la misma línea, se define el Punto de Equilibrio Especifico y Programable. Estas herramientas, complementarias en si mismas, facilitan la toma de decisiones empresariales de corto y mediano plazo. Asimismo se destaca la incorporación al análisis de consideraciones de tipo no numéricas, al considerar todas las variables, tanto endógenas como exógenas, que afectan los actos económicos de las organizaciones.

Palavras-chave:

Área temática: *Sistemas de Custeio*

MAS ALLA DEL COSTEO MARGINAL...

**“ COMO MEJORAR EL PROCESO DE TOMA DE DECISIONES EMPRESARIALES,
MEDIANTE EL MOEP ”**

TRABALHO 5.156

RESUMEN

Este trabajo se encuadra en un contexto de análisis marginal, profundizando en conceptos vinculados a la correcta segregación e imputación de los costos fijos.

Se propone un tablero decisorio, a un nivel del Margen de Operación Especifico y Programable (MOEP). En la misma línea, se define el Punto de Equilibrio Especifico y Programable. Estas herramientas, complementarias en si mismas, facilitan la toma de decisiones empresariales de corto y mediano plazo.

Asimismo se destaca la incorporación al análisis de consideraciones de tipo no numéricas, al considerar todas las variables, tanto endógenas como exógenas, que afectan los actos económicos de las organizaciones.

Introducción

Entre la variada gama de posibilidades que debe manejar una organización, en el momento de tomar decisiones o políticas con respecto a líneas de producto, puntos de venta, etc., es posible que se plantee la elección de continuar con un la producción o comercialización de un determinado producto o servicio.

Esta decisión implica ponderar múltiples factores, tanto desde el punto de vista económico financiero, utilizando herramientas o técnicas contables, objetivas y comprobables, así como otros factores subjetivos, de difícil cuantificación, pero que se tornan relevantes al momento de elegir la mejor alternativa o política de gestión.

Además de defender el análisis marginal como elemento decisorio de políticas relevantes, el enfoque de este trabajo, apunta a reconocer, en el contexto de un análisis Costo-Volumen- Utilidad, la importancia de una correcta imputación y clasificación de los costos fijos.

Es sostenido por algunas posiciones doctrinarias, que el Análisis Marginal desconoce los costos fijos, posición que no es sostenible y que denota un desconocimiento a los principios básicos de esta teoría.

Este trabajo defiende el principio de adjudicar al producto, línea o departamento, sus costos fijos directos, siempre que además de ello se pueda actuar sobre los mismos en el corto plazo.

Margen de Operación Específico y Programable. (MOEP)

La determinación del Margen de Operación Específico y Programable. (en adelante MOEP), trae aparejado un análisis de los costos fijos en que deben incurrir las organizaciones.

Se plantean entonces, dos clasificaciones de costos fijos, dependiendo de la especificidad de los mismos, y de la posibilidad de actuación sobre los mismos en el corto plazo.

La primera categorización divide a los costos fijos en:

- Costos Fijos directos o específicos de un producto o actividad: aquellos costos fijos directamente atribuibles a un producto, sector o servicio.
- Costos fijos Indirectos o no específicos: aquellos costos fijos no incluidos en la categoría anterior

En cuando que la segunda clasificación, distingue a los costos fijos en:

- Costos fijos programables: aquellos sobre los cuales se puede actuar en el corto plazo. De esta definición se desprende además, la característica de erogabilidad del mismo, característica necesaria pero no suficiente.
- Costos fijos no programables, aquellos sobre los cuales no se puede actuar en el corto plazo.

En una concepción ortodoxa del análisis marginal, las decisiones son tomadas en base al cuadro que se expone a continuación:

ANALISIS MARGINAL ORTODOXO

	PROD. 1	PROD. 2	TOTAL
VENTAS			
- COSTOS VARIABLES			
<hr/>	<hr/>	<hr/>	<hr/>
M.CONTRIBUCION	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
- COSTOS FIJOS			<input type="text"/>
			<hr/>
			UTILIDAD

Algunos autores, agregan al análisis anterior la inclusión de resultados operativos sectoriales, obteniendo el Margen de Operación. Dicho margen, es determinado por la deducción de la totalidad de los costos directos. El resultado así obtenido no es apto para determinado tipo de decisiones, tales como la conveniencia de continuar con la producción o comercialización de determinado.

Si en cambio, se incorpora al análisis ortodoxo, ciertos costos fijos, acorde a las definiciones presentadas en el capítulo anterior, es posible obtener un tablero de toma de decisiones mas adecuado que el tradicional

Si se define el Margen de Operación Especifico y Programable como el Margen de Contribución menos los Costos fijos Específicos y Programables, el cuadro anterior se modifica:

ANALISIS MAS ALLA DEL COSTEO MARGINAL

	PROD. 1	PROD. 2	TOTAL
VENTAS			
- COSTOS VARIABLES			
<hr/>	<hr/>	<hr/>	<hr/>
M.CONTRIBUCION	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
- COSTOS FIJOS PROG. Y ESPECIF.			
	<hr/>	<hr/>	<hr/>
M.OPERACIÓN ESP. Y PROG	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
<hr/>			<hr/>
- OTROS COSTOS FIJOS			<input type="text"/>
			<hr/>
		UTILIDAD	<input type="text"/>

Es posible adjudicar los costos fijos no programables y los costos fijos indirectos al producto mediante diversas técnicas. Dicho procedimiento no es objeto de este trabajo, ya que se pretende efectuar el análisis desde el margen operativo específico y programable.

	PROD. 1	PROD.2	TOTAL
M. OPERACIÓN, ESPECIFICO Y PROGRAMABLE	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
- OTROS COSTOS FIJOS DIRECTOS	_____		
MARGEN OPERACIÓN	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
- OTROS COSTOS FIJOS (x)			<input type="text"/>
UTIL			<input type="text"/>

El análisis desde el MOEP, permite definir un punto de equilibrio sectorial, consistente con los conceptos mencionados. De esta forma se define el Punto de Equilibrio Específico y Programable, en unidades físicas de un producto o línea como:

$$\text{Punto de Equilibrio Esp. y Program. de B} = \frac{\text{Costos fijos Esp. y Prog. de B}}{\text{Margen de contribución de B}^1}$$

En términos monetarios, el Punto de Equilibrio Específico y programable se define como:

$$\text{Punto de Equilibrio Esp. y Program. de B} = \frac{\text{Costos fijos Esp. y Prog. de B}}{\text{Razón de contribución de B}^2}$$

Se presentarán dos ejemplos que ilustran los conceptos definidos:

¹ El margen de contribución definido como la diferencia entre el precio de venta y el costo variable
² La Razón de contribución definida como el cociente entre el margen de contribución y el precio.

Ejemplo 1:

En una empresa se producen los artículos A, B, C., cuyos precios y cantidades presupuestadas se desarrollan a continuación:

- A 10.000 unidades a \$ 1 c/u
- B 20.000 unidades a \$ 3 c/u
- C 15.000 unidades a \$ 2 c/u

Las razones de costo variable³ son 50%, 60% y 30% respectivamente.

Los costos fijos presupuestados, totalizan \$ 45.000, descomponiéndose de la siguiente forma:

Específicos y programables Art. A	4.000
Específicos y programables Art. B	25.000
Específicos y programables Art. C	6.000
Otros Costos Fijos	<u>10.000</u>
	45.000

En una concepción clásica del Análisis Marginal, el resultado proyectado se mostraría según el siguiente cuadro:

	A	B	C	TOTAL
VENTAS	10.000	60.000	30.000	100.000
COSTO VARIABLE	5.000	36.000	9.000	50.000
M. CONTRUBUCION	5.000	24.000	21.000	50.000
- COSTOS FIJOS				<u>45.000</u>
UTILIDAD				5.000

Al aplicar el concepto de Margen Operativo Especifico y Programable ya definido el cuadro sé anterior se modifica:

	A	B	C	TOTAL
VENTAS	10.000	60.000	30.000	100.000
COSTO VARIABLE	5.000	36.000	9.000	50.000
MARGEN CONTRIBUCION	5.000	24.000	21.000	50.000
- COSTOS FIJOS ESP. Y PROG.	4.000	25.000	6.000	35.000
MARGEN OPERACIÓN ESPEC. Y PROG.	1.000	-1.000	15.000	15.000
- OTROS COSTOS FIJOS				<u>10.000</u>
				5.000

³La razón de costo variable definida como el cociente entre el costo variable y el precio En este caso se optó por una nomenclatura porcentual.

Queda cuestionarse la conveniencia del producto B para la empresa.

Si se descarta el producto B, desaparecen sus propios Costos Fijos Específicos y Programables, obteniéndose el siguiente resultado:

	A	C	TOTAL
VENTAS	10.000	30.000	40.000
COSTO VARIABLE	5.000	9.000	14.000
MARGEN CONTRIBUCION	5.000	21.000	26.000
- COSTOS FIJOS ESP. Y PROG	4.000	6.000	10.000
MARGEN OPERACIÓN ESPEC. Y PROG.	1.000	15.000	16.000
- OTROS COSTOS FIJOS			10.000
			6.000

Claramente, el resultado obtenido se hubiese podido obtener adicionando los \$ 1.000 de pérdida del MOEP del producto B al resultado proyectado anterior.

El Punto de Equilibrio Específico y Programable del producto B, se da cuando las ventas alcanzan los \$ 62.500:

$$\frac{\text{Costos Fijos Esp. y Prog}}{\text{Razón contribución de B}} = \frac{25.000}{0.4} = 62.500$$

Las ventas presupuestadas son menores en \$ 2.500 que las ventas de equilibrio, por lo que el producto se encuadra en una zona de pérdidas.

La pérdida asociada, es posible calcularla como la diferencia entre las ventas presupuestadas y las ventas de equilibrio, por la razón de contribución:

$$(\$2.500) \times 0.4 = (\$ 1.000) = \text{MOEP B}$$

Si el MOEP de un producto B sea negativo y ya se ha descartado la viabilidad del mismo mediante el análisis de las variables asociadas, como cantidades de ventas, precios, costos variables, estructuras comerciales, costos fijos, etc., ¿Necesariamente la decisión correcta es eliminar el producto?. Desde el punto de vista económico financiero parecería la opción correcta, pero existen otros factores, subjetivos y de difícil cuantificación, que pueden inclinar la decisión en sentido inverso.

El MOEP es una luz amarilla que se prende en el tablero de Toma de Decisiones de la empresa, pero se deberá realizar un análisis de características no numéricas a la hora de la toma de decisiones.

Consideraciones no numéricas

Son múltiples las variables a analizar, e intrínsecas de cada organización.

Si por ejemplo el análisis se efectúa en una industria láctea, que industrializa varias líneas de producto (yogurt, helados, quesos, etc...), pero que la imagen de la empresa esta asociada a su producto masivo: leche pasteurizada. Si el MOEP de este producto es negativo, independiente del plan estratégico que desarrolle la empresa para revertir este hecho económico, parecería desde al punto de vista comercial, un costo a asumir dadas las características de la empresa, del mercado y del producto.

Si en cambio la empresa sujeta a análisis es una empresa de refrescos, que envasa su producto en diferentes tamaños, siendo uno de estos tamaños no rentables según el MOEP, se deberá analizar el comportamiento de cliente. Es probable que el consumidor, sustituya el producto saliente del mercado por uno de los restantes productos que comercializa la empresa. Esto dependerá de la fidelidad del cliente, de una adecuada publicidad del resto de la línea, etc.

Si el producto B, fuese conexo necesariamente de la producción de A o de C, el análisis debería ser a través del MOEP de los productos conexos.

Ejemplo 2, El caso de un hotel

Se supone el caso de un hotel ubicado en una zona turística. En alta temporada, (noviembre-abril) trabaja a capacidad plena, no obstante, durante el período de mayo octubre, la demanda de alojamiento cae sustancialmente, no logrando cubrir sus costos operativos.

La empresa debe decidir si es conveniente cerrar en baja temporada. Se presenta a continuación un informe proporcionado por la gerencia:

	Alta Temporada	Baja temporada	Total
Ventas	60.000	20.000	80.000
costo variable	6.000	2.000	8.000
	<hr/>	<hr/>	
	54.000	18.000	72.000
Recursos Humanos	10.000	5.000	15.000
Mantenimiento	5.000	2.000	7.000
Alquiler	12.000	12.000	24.000
	<hr/>	<hr/>	
Total	27.000	-1.000	26.000

En caso de cierre en baja temporada los gastos de mantenimiento se reducen a la mitad, los costos provenientes de recursos humanos se eliminan aunque los alquileres se pagan estando abierto o cerrado.

Si se cierra en baja temporada el resultado proyectado es el siguiente:

Ventas	60.000
Costos Variables	<u>6.000</u>
Margen de Contribución	54.000
Recursos Humanos	10.000
Mantenimiento	6.000
Alquileres	<u>24.000</u>
Utilidad	14.000

La información proporcionada por la gerencia no está correctamente expuesta para la toma de decisiones. La información de acuerdo al MOEP de expone a continuación:

	Alta Temporada	Baja temporada	Total
Ventas	60.000	20.000	80.000
costo variable	<u>6.000</u>	<u>2.000</u>	8.000
	54.000	18.000	72.000
Recursos Humanos	10.000	5.000	15.000
Mantenimiento	<u>4.000</u>	<u>1.000</u>	5.000
Margen de Op.Esp y Prog	40.000	12.000	52.000
Alquileres			24.000
Gastos mantenimiento			<u>2.000</u>
Resultado			26.000

$$\text{Punto de Equilibrio Esp y Prog baja temporada} = \frac{\text{Costos Fijos Esp y Prog}}{\text{razón de contribución}} = \frac{6.000}{0.9} = 6.666$$

Al vender \$ 20.000 se da un margen de seguridad de 2/3

$$MS = \frac{Vtas - Vtas Eq.}{Vtas} = \frac{20.000 - 6.666}{20.000} = 0.6667$$

La utilidad por las ventas que exceden al punto de equilibrio es precisamente los \$12.000 de diferencia de utilidades entre dejar abierto y cerrar en baja temporada.

Consideraciones no Numéricas

Si el margen de operación específico y Programable de la baja temporada fuese negativo existirían otro tipo de elementos a considerar antes de optar por el cierre. Existen medidas de reactivación como promociones, ajustes de precios, así como intentar disminuir los costos fijos directos.

No obstante si no logro obtener un Margen de Operación Específico y Programable positivo existe otras variables de difícil cuantificación que deberán ser consideradas

tales como pérdida de ventas en alta temporada por clientes que en baja temporada se alojaron en otro hotel y no vuelven. Por otro lado si se dejó abierto existe la posibilidad de captar clientes que continúen concurriendo en alta temporada.

Conclusiones

En un contexto de costeo variable, una adecuada clasificación de los costos fijos permite profundizar y mejorar el instrumental para la mejor toma de decisiones empresariales, ya sea en el corto como en el mediano plazo.

El Margen de Operación Específico y Programable adquiere relevancia al momento de la toma de decisiones; así como el Punto de Equilibrio Específico y Programable ya que ambos son versiones de la misma realidad.

Obviamente existe concordancia en los resultados obtenidos con el enfoque de comparar adecuadamente las utilidades antes y después de cada alternativa proyectada.

El análisis del Margen de Operación Específico y Programable se debe complementar con consideraciones no numéricas, apuntando a un análisis conjunto de las múltiples variables que afectan los actos económicos de las organizaciones.

Bibliografía

- C. Horngren; G. Foster; S. Datar – Contabilidad de Costos un Enfoque Gerencial
- Prentis – Hall Hispanoamerica S.A - 8ª Edición
- Oscar Osorio - La Capacidad de Producción y los Costos
– Ediciones Macchi - 2da Edición
- Mauricio Wajchman; Bernardo Wajchman – El Proceso Decisorial y los Costos
– Ediciones Macchi
- Costos para la Toma de Decisiones – Apuntes de la Cátedra de Contabilidad de Costos
- Ediciones CCEEA Universidad de la Republica
- “ Más allá del Costeo Variable ...”
- Trabajo presentado al XXIV Congreso del IAPUCO
Cr. Alfredo Kaplan
Cra. Carolina Asuaga