

¿ LAS CRITICAS DEL ABC, INVOLUCRAN A LOS

JUAN CARLOS VAZQUEZ

Resumo:

¿ Qué semejanzas tienen, en cuanto a sus críticas a los sistemas de costos "tradicionales", las primeras publicaciones que trataron los temas "costeo variable" (direct-costing) y "costeo basado en las actividades"(ABC). Asistimos al "nacimiento" del primero de ellos. También, obviamente, al del segundo. Coincidiríamos con esas censuras a los métodos tradicionales si ellos funcionaran como lo suponen los defensores de aquellos sistemas. Pero la realidad es diferente cuando un sistema tradicional se estructura y funciona racionalmente. Escribimos en el año 1972 (Manual de costos estándares, página 1007, Editorial Aguilar): el costeo directo no tiene futuro debido a la decreciente importancia de la mano de obra directa, a expensas de los costos fijos derivados de la maquinaria. No está lejano el día en que el único costo variable en el sector fabril sea la materia prima. Fuimos censurados por nuestra posición que es: el costeo variable no es un sistema de costos, es una fracción del costo de producción integral, como lo es el costo primo y el de conversión. Tres importantes industrias argentinas tuvieron serios problemas por no conocer el resultado neto que brindaban sus líneas de productos. Los propósitos de este trabajo son tres: . comentar las críticas que los "abeceístas" le hacen al método tradicional; . expresar nuestras dudas sobre algunos mecanismos del ABC; . desarrollar lo que entendemos como un racional sistema de costos. Lo denominaremos "costos estándares integrales". Pretendemos, con ello, que los simpatizantes del ABC enjuicien al método tradicional con fundamento, lo que no sucedió con los "costo-directistas" en los inicios de este método.

Palavras-chave:

Área temática: Custos para a competitividade global: absorção, variável ou ABC?

¿ LAS CRITICAS DEL ABC, INVOLUCRAN A LOS COSTOS ESTANDARES INTEGRALES ?

JUAN CARLOS VAZQUEZ

Profesor Titular -Emérito- de Costos
PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATOLICA ARGENTINA
"SANTA MARIA DE LOS BUENOS AIRES"
Av da. Dávila 1400
Puerto Madero (1107)
Buenos Aires - ARGENTINA

RESUMEN

¿ Qué semejanzas tienen, en cuanto a sus críticas a los sistemas de costos "tradicionales", las primeras publicaciones que trataron los temas "costeo variable" (direct-costing) y "costeo basado en las actividades"(ABC). Asistimos al "nacimiento" del primero de ellos. También, obviamente, al del segundo.

Coincidiríamos con esas censuras a los métodos tradicionales si ellos funcionaran como lo suponen los defensores de aquellos sistemas. Pero la realidad es diferente cuando un sistema tradicional se estructura y funciona racionalmente.

Escribimos en el año 1972 (Manual de costos estándares, página 1007, Editorial Aguilar): el costeo directo no tiene futuro debido a la decreciente importancia de la mano de obra directa, a expensas de los costos fijos derivados de la maquinaria. No está lejano el día en que el único costo variable en el sector fabril sea la materia prima.

Fuimos censurados por nuestra posición que es: el costeo variable no es un sistema de costos, es una fracción del costo de producción integral, como lo es el costo primo y el de conversión. Tres importantes industrias argentinas tuvieron serios problemas por no conocer el resultado neto que brindaban sus líneas de productos.

Los propósitos de este trabajo son tres:

- . comentar las críticas que los "abeceistas" le hacen al método tradicional;*
- . expresar nuestras dudas sobre algunos mecanismos del ABC;*
- . desarrollar lo que entendemos como un racional sistema de costos. Lo denominaremos "costos estándares integrales". Pretendemos, con ello, que los simpatizantes del ABC enjuicien al método tradicional con fundamento, lo que no sucedió con los "costo-directistas" en los inicios de este método.*

DESCRIPCION DE LA EMPRESA QUE SIRVE DE MODELO

No tuvimos oportunidad de conocer qué piensan los críticos del método tradicional acerca de cómo se estructura y funciona ese sistema para poder así aprobar o rechazar sus comentarios. Todo lo redujeron a censuras aisladas.

Trataremos de subsanar esas lagunas, para que el propósito principal de este trabajo, "desarrollar un sistema de costos estándares integrales", resulte comprensible.

Nos ubicaremos en una empresa textil, tal vez la industria más popular en nuestros países.

En su organigrama figuran tres departamentos fabriles -no centros de costos-: Hilandería, Tejeduría y Tintorería, con un responsable a cargo de cada uno, y las siguientes áreas de servicios:

- . Directas -son aquellas cuyos costos mensuales se asignan con precisión a las secciones servidas-: Caldera, Imprenta, Mantenimiento, etc.
- . Indirectas -son aquellas cuyos costos se asignan a los sectores servidos mediante bases de distribución-. Se desglosan en cuatro grupos, cada uno de los cuales se divide en centros de costos y responden a un gerente:
 - .. Administración General: Contabilidad, Costos, Jornales, Computadoras, Relaciones de Trabajo, Racionalización Administrativa, etc.
 - .. Administración de Fábrica: Programación de Producción, Estudios de Métodos, Estudios de Tiempos, Control de Rendimiento de Materiales, Especificaciones, Control de Calidad, Investigación y Desarrollo de Productos, etc.
 - .. Aprovisionamiento: Compras, Recepción, Almacenes de Materiales, etc.
 - .. Servicios Generales: Edificios, Vigilancia, Transporte Interno, etc.

Luego se hace referencia a su sector comercial.

El proceso fabril tiene las siguientes características:

- . Toda la producción de Hilandería es para consumo interno. Es el departamento más importante de la compañía.
- . En Tejeduría se fabrican lonas, brines y lienzos. Comercializa el 15 % de su producción; el resto es para consumo interno.
- . Las telas que recibe el departamento de Tintorería sufren distintos tratamientos en máquinas diferentes. Se comercializan a través de una veintena de líneas de artículos.

CENSURAS AL METODO TRADICIONAL POR PARTE DE LOS "ABECEISTAS"

- . "Los resultados netos se publican cada seis meses: ésto afecta la competitividad".
- . "Atrasa los cierres cinco semanas por la necesidad de conocer los costos de materia prima y fuerza motriz".
- . "Los desvíos no pueden asignarse a los productos que los originaron".
- . "Los informes de variaciones retienen en los costos contables vestigios de desvíos por absorción, precios, eficiencia, etc. Son inadecuados para tomar decisiones".
- . "Sólo sirven para valuar inventarios".
- . "No se debe usar como único módulo costo de mano de obra directa".
- . "Las secciones sólo tienen de homogéneo el nombre. En ellas coexisten máquinas simples y complejas o actividades nada o muy rentables. El cálculo se basa en el costo medio".
- . "Los costos de venta y administración se asignan como un porcentaje adicionado al costo de producción o al precio de venta".
- . "Si baja el volumen de una fábrica, el departamento Control de Producción no modifica su estructura, gasta lo mismo, lo que incide en el costo de los productos. Esto en el método tradicional. En ABC, en cambio, los presupuesta o proyecta, lo que elimina las ineficiencias".
- . "Los informes incorporan valores que son consecuencia de lo sucedido en períodos anteriores".

- . "Los resultados no se centran en las actividades reales. Son inadecuados para mejorar la operativa departamental. Los informes están plagados de costos indirectos".
- . "Hace que los gerentes centren su atención en los costos y no en las actividades. Estas eliminan lo superfluo e innecesario".
- . "La mayoría de los costos indirectos son causados por acciones tomadas en etapas anteriores y antes de incurrirse en ellos. Por ejemplo, el diseño de un producto generaba altos costos de repuestos, cambios de maquinaria, servicio de atención a los proveedores, etc. Estos costos heredados no los conocían los ingenieros posteriores".
- . "Respecto de la medición o evaluación de la tendencia, ABC es un principio nuevo; pone de manifiesto el análisis de las variaciones del método tradicional. Pero ya no es el estándar fijado por la empresa, sino por la competencia. Hay que compararse con el mejor en la actividad. Antes se lo hacía con la mejor actuación realizada por la compañía. Hay que hacerlo con el mundo exterior".
- . "¿Por qué cuando una pieza que cuesta \$ 0,20 tiene un adicional de costos indirectos de \$ 0,02, otra de \$ 100 lo tiene de \$ 0,10, si ésta no consume 500 veces más recursos que la anterior?".
- . "No se pueden subvencionar unos productos por otros. Es más moderno el que usa menor cantidad de mano de obra directa pero debe soportar mayores costos indirectos por la maquinaria y la tecnología sofisticada".
- . "ABC mejora la relación con los proveedores, distingue a los de costos bajos. El método tradicional incentiva a buscar proveedores de menor costo, pero hay algunos de bajo precio que son de alto costo, porque ofrecen a precios bajos para vender altos volúmenes. Ello eleva los costos del comprador -materiales con defectos, costos de mantenimiento, entregar los bienes en almacenes y no en el lugar donde se operan, mayor control de calidad-. Por otra parte, no se detectan todos los defectos".
- . "En la década del '70 hubo una competencia nueva, la mundial. Ella se basa en la tecnología de la información: el cliente manda, elige, se hace escuchar y necesita respuestas. Ningún sistema contable informaba si el cliente estaba satisfecho".
- . "ABC señala cuando reducir el número de clientes chicos, cuando aumentar el precio de venta, cuando no vender a clientes que solicitan grandes rebajas, muestra la rentabilidad por cliente, por canal, las exportaciones no rentables".
- . "Los gerentes pueden ver, por primera vez, el costo de rechazar una propuesta, el costo de lanzar un nuevo producto, el costo de las actividades administrativas".

Como responder a cada una de esas críticas alargaría mucho este trabajo, se tratará de hacerlo indirectamente, al describir el sistema que se propone.

INTERROGANTES SOBRE EL ABC

Pensamos que para criticar un sistema de costos hay que disponer de suficiente experiencia teórico-práctica en la disciplina. No la tenemos en el ABC. Por eso omitimos toda crítica, pero tenemos una serie de interrogantes que consideramos necesario plantear:

- . Coinciden los defensores del ABC en que este método debe ser complementado por un sistema de costos tradicional, a efectos de cumplimentar los estados contables. La duda es: ¿será el empírico método tradicional al que se refieren los "abeceistas" o un racional sistema de costos estándares, cuyos objetivos más adelante se enuncian?.
- . En la industria textil que sirve de modelo el departamento Hilandería, señalamos, es el más importante. La empresa no comercializa hilados y las telas se expenden por una

veintena de líneas de productos: ¿cómo se asigna a cada producto comercializado -telas-cualquier rubro de los costos indirectos de Hilandería?

. ABC "se usa para planeamiento gerencial, presupuestación y control". Si la materia prima se imputa directamente a los productos terminados, ¿cómo se controla la eficiencia con que se procesó en cada uno de los tres departamentos fabriles?, ¿cuál de sus jefes es responsable de las probables variaciones producidas?

. En ABC una actividad se afecta a su "producción" en virtud de un trasmisor. Una "actividad" es, por ejemplo, Aprovisionamiento, que agrupa "los costos de compras, recepción, inspección y almacenaje". ¿Es sensato pensar que esas funciones, tan diferentes, pueden asignarse por un mismo trasmisor?

. ¿Carece ABC del respaldo de la partida doble?. Si así fuera, ¿cómo asegurar que en los costos de los productos están incluídas todas las partidas?

. ¿No existen en las industrias que usan ABC departamentos cuyos objetivos sean realizar permanentes investigaciones para alcanzar las metas más importantes que persigue ese método? Por ejemplo: Estudios de Métodos, Estudios de Tiempos, Control de Rendimiento de Materiales, Investigación y Desarrollo de Productos, Especificaciones, etc. Inclusive, la sección Racionalización Administrativa, cuya misión deriva de su denominación.

. Se planteó el interrogante de cómo destinar a los productos los costos de Hilandería, visto que no se sabe ni en qué líneas se emplearán los hilados. Igual inquietud tenemos respecto de la mayoría de los costos de servicios indirectos. Un ejemplo que hemos vivido, adaptado a la industria que sirve de modelo: el departamento Compras lo integran tres funcionarios. Uno compra las materias primas principales, otro los cientos de materiales que adquiere la empresa y, el restante, los elementos que requieren los servicios sociales -clínicas, farmacia, comedor, etc.- ¿A qué artículos comercializados apropiar los costos de Compras?

. Dice un autor "abeceísta": "el costo total de Mantenimiento se divide entre el número de horas trabajadas, llegándose así al costo por hora. Luego se estima la cantidad de horas usadas por cada producto". Otro señala: "en ABC las asignaciones de las secciones principales y auxiliares repercuten sobre el producto. No hay reparto alguno". ¿Cómo se tratan los materiales que usa Mantenimiento para cumplir sus funciones? ¿Adónde se localizan los costos de los trabajos que realiza Mantenimiento para las secciones administrativas?

. Reiteramos que los objetivos del ABC son: "planeamiento, presupuestación y control". En las industrias se producen con cierta frecuencia cambios de precios de materias primas, de salarios, de especificaciones técnicas, de métodos de trabajo, etc. ¿Cada cuánto tiempo se actualizan los costos unitarios en el ABC?

. ABC permite comparar actividades similares cumplidas en diferentes departamentos. Por ejemplo, el costo total de la función "calidad" es determinado por la suma de los costos de inspección de compras, control en la fábrica y en los servicios post-venta. ¿Actividades similares? Parecen muy distintas y no creemos que puedan aplicarse a los productos por un solo inductor.

. Sin duda en ABC se deben preparar mensualmente estados de resultados por líneas de productos, ¿qué tratamiento reciben las probables diferencias entre sus costos unitarios y los costos reales?, ¿se investigan esas diferencias?

Razones de espacio nos impiden seguir formulando preguntas.

LAS CUENTAS DE COSTOS

El sistema de costos que se propone tiene cinco objetivos: servir de base para fijar precios orientativos de venta; facilitar la toma de decisiones; permitir la valuación de inventarios; controlar la eficiencia con que se realizaron las operaciones y contribuir al planeamiento de la empresa.

La contabilidad de costos debe formar parte de la contabilidad general. Si no fuera así, una industria se expondría a peligrosos errores y omisiones.

En este trabajo se hará referencia, primordialmente, a las cuentas Producción en Proceso, Departamentos de Servicios y Gastos de Comercialización.

Las cuentas Producción en Proceso y Departamentos de Servicios -directos- deben desglosarse en mayores auxiliares por función, naturaleza, variabilidad y forma de asignación de los costos a las unidades de productos -directos e indirectos-.

Saben los colegas que la clasificación por función permite calcular costos unitarios más exactos y controlar mejor la eficiencia de la empresa. "Costos más exactos", por una más racional asignación de los cargos indirectos a los artículos procesados en cada centro. "Controlar mejor la eficiencia", porque cuanto más seccionalizada esté la fábrica, más fácil se detectan las anomalías.

Acéptese que el departamento Hilandería se desglosa en tres centros: Hilandería, Urdido y Engomado y Retorcido; que Tejeduría es un solo centro y que los centros del departamento Tintorería son: Tintorería, Sanforizado, Estampado e Impermeabilizado. Luego se comentará la diferencia entre "departamento" y "centro", y que entendemos por "centralización teórica".

Los propósitos de la clasificación por naturaleza son: fijar los estándares de cada rubro de costos indirectos; medir la eficiencia con que se operó en cada uno de ellos en el mes; efectuar análisis que tengan como meta la reducción de costos; elegir la base más adecuada para distribuir los costos de los servicios indirectos; identificar los módulos más racionales para aplicar los costos indirectos de cada centro a los bienes que procesan; imputar con mayor precisión las variaciones en estándares de cada centro a las líneas de productos, etc.

Consideramos superfluo destacar las ventajas de las clasificaciones por variabilidad y por forma de asignación de los elementos del costo a las unidades de productos.

CLASIFICACION POR FUNCION DE LOS CENTROS FABRILES Y DE SERVICIOS DIRECTOS

La clasificación de los departamentos de servicios indirectos por función no ofrece problemas; surge naturalmente del organigrama. Cada uno de esos departamentos se convierte, pues, en un centro de costos.

No sucede lo mismo con las áreas fabriles y de servicios directos. En ellas un departamento del organigrama puede desglosarse en dos o más centros de costos. Es que el objetivo del organigrama es delimitar las funciones y responsabilidades de cada

departamento. El de la "centralización", en cambio, se repite, es aplicar en la forma más precisa posible los costos indirectos a los artículos procesados en cada centro.

Hay una serie de requisitos a tener en cuenta para "centralizar" la planta: posibilidad de computar la producción terminada; similitud de la relación que presente el importe de los costos indirectos con los módulos que se empleen para su aplicación - debe haber similitud de itinerario o secuencia del proceso y también de los equipos utilizados y tareas efectuadas-; cada centro debe estar a cargo de un solo responsable, aunque éste puede serlo de varios centros afines, etc.

Hay un principio que, aunque algo exagerado, ilustra sobre la filosofía de la "centralización": un producto, fabricado en conjunto con otros, debe tener igual costo unitario, sea que se procese solo, o con otro conjunto de artículos, siempre que la estructura fabril no cambie.

Pero a veces no sólo son necesarios los centros. Para apropiarse con más justeza los costos indirectos y reducir tareas administrativas es aconsejable, a veces, acudir a subcentros, método que denominamos "centralización teórica".

Sirva para explicarlo, el centro Tintorería. Realiza diversas tareas: mojado, blanqueado, aprestado, teñido y enrollado. Sin duda los costos indirectos unitarios no serían iguales si se usaran dos o más módulos para aplicar esos costos a los productos considerando a Tintorería como un solo centro, que si cada una de aquellas fases productivas se catalogaran individualmente -como subcentros-. Pero como ello origina una mayor labor administrativa es necesario arbitrar algún método que permita costos unitarios más precisos. A eso tiende la "centralización teórica".

El centro Tintorería -cuya clasificación por naturaleza se expone en páginas posteriores- recibe contablemente sus débitos en la forma tradicional. Cuando se actualizan los costos estándares se presupone cada rubro de costos indirectos. Luego se los desglosa en forma estimativa entre los distintos subcentros. Algunos ejemplos: fuerza motriz, en proporción a los KW. que consumen normalmente considerando la potencia de los motores de cada equipo y sus horas habituales de trabajo; las cargas sociales, en relación a los costos de mano de obra; los sueldos de la supervisión, en proporción a los tiempos estimativos que dedican a cada subcentro -taxis-; la depreciación y los seguros de máquinas se apropian en forma directa, al igual que repuestos y herramientas y mantenimiento. De esta manera cada subcentro imputa a los bienes que procesa sus propias alícuotas de costos indirectos. En síntesis, al centro Tintorería se le debitan mensualmente los rubros indirectos en que incurre. Los créditos por esos rubros surgen de la producción realizada por ese centro valorizada, en los costos indirectos, de acuerdo con los módulos que se utilizan en cada subcentro y a los que luego se hace referencia.

LOS CENTROS DE SERVICIOS INDIRECTOS

Las clasificaciones de los costos por función y naturaleza son también esenciales en los centros de servicios indirectos. Es cierto que éstos no cuentan con los elementos de registro indispensables para conocer con exactitud en qué medida han provisto de servicio a cada área usuaria, pero cada uno de esos centros realiza una función y esa función es susceptible de ser medida. Saben bien los colegas que el

problema de la imputación se obvia apelando a un prorrateo, en virtud de una base de distribución.

He aquí algunas de las bases de distribución que se proponen, comentarios que pueden o no tenerse en cuenta para lograr una más precisa apropiación de los costos y los centros que suele cubrir cada una de aquéllas.

- . Superficie ocupada: se emplea para distribuir los costos de los centros Edificios, Servicio de Incendio, Aire Acondicionado, etc. Son comentarios: tipos de espacio, algunos, por problemas de producción, tienen más altura que otros; índole de la construcción, que podría requerir más de una cuenta Edificios; grado de inflamabilidad y peligrosidad de algunas secciones, que pueden afectar a áreas que carecen de esos riesgos, pero que se ven involucradas por comunicación de exposición; no todos los pisos debieran tener igual estimación, etc. Se calcula el valor por metro cuadrado -o cúbico- y se debita a cada sector servido un importe acorde con el espacio que ocupe.
- . Dotación de personal: se suelen distribuir por este módulo las cuentas Relaciones del Trabajo, Clínica Médica, Oficina de Sueldos, etc. En grandes industrias es lícito desglosar esta base en dotación total, de personal mensualizado y de personal obrero. Si se pretende ser aún más justo se podría tener en cuenta, por ejemplo, que a los empleados de la Oficina de Jornales les demanda más esfuerzos liquidar las ganancias de las secciones donde el personal está incentivado, que las de otras, donde perciben salarios horarios. El costo mensual de cada servicio se divide por la cantidad de personal y se debita a cada área servida, un importe acorde con su dotación.
- . Volumen -o superficie- ocupado por la mercadería en el almacén de materia prima: esta base exige determinar qué centros utilizarán los materiales para destinarles los costos que les corresponden. Si se persigue una mayor justicia en la distribución pueden analizarse los costos por naturaleza del almacén y utilizar más de un módulo. Por ejemplo, la fracción de sus erogaciones por la porción de edificios que ocupa, repartirlos por la base mencionada; los seguros sobre los stocks asignarlos por el valor de las existencias que consumirá cada sector fabril, los salarios y cargas sociales del personal, por los tiempos estimados dedicados por ellos a recibir, almacenar y entregar cada materia prima -taxis-.
- . "Taxi" -tarifa por unidad de medida-: los patrocinadores del ABC aconsejan como inductores, en muchos casos, las "entrevistas personales". En eso consiste la base "taxi". Una industria argentina la usa desde hace sesenta años. Se trata de requerir de cada empleado de los sectores de servicios que no tienen una base nítida de distribución -como la tienen las áreas antes mencionadas- que informen semestral o anualmente, mediante un formulario -taxi-, los tiempos o los porcentajes de ellos que dedican a cada sección a la que sirven. Esos tiempos o porcentajes son revisados por los supervisores del personal encuestado. Este inductor se usa en departamentos de servicios tales como Costos, Contabilidad, Compras, Estudios de Tiempos, Especificaciones, etc. Coincidimos con los "abeceistas" en que estos estimados son bastante precisos.
- . Cuentas distribuidas por bases arbitrarias: hay cuentas que, para reducir costos administrativos, se reparten sobre módulos arbitrarios dado sus reducidos costos mensuales. El ejemplo típico es Recepción.

En la industria argentina más evanzada en temas de costos, se prorratean sobre bases arbitrarias el 3,3 % del monto de sus costos de servicios indirectos, lo que significa el 0,2 % de sus costos totales. Emplea los siguientes módulos, en esta proporción:

Taxi de tiempo	65,4 %
Dotación -en sus tres posibilidades-	13,4 %
Area o volumen ocupado	9,4 %
Consumo de fuerza motriz	1,6 %
Arbitrarias	<u>10,2 %</u>
	100 %

La distribución de los costos de los centros de servicios merece algunas consideraciones de las que se explicitan sólo tres: los porcentajes de distribución no se actualizan todos los meses; hay que armonizar las conveniencias prácticas y la exactitud teórica; los responsables de los centros servidos deben ejercer control sobre las partidas que reciben. No es cierto que no puedan disminuirlos.

Sostienen los detractores del método tradicional que éste no repara en que si se cierra un centro fabril los costos de los servicios indirectos incluyen ociosidad. Esto no es así como lo muestra nuestra obra Tratado de Costos (tomo I, páginas 364, 657 y 658, Editorial Aguilar). Se cancelan por la cuenta Costos de Ociosidades.

MODULOS DE APLICACION DE LOS COSTOS INDIRECTOS DE CADA CENTRO FABRIL A LAS UNIDADES DE PRODUCTO

Coincidimos con los simpatizantes del ABC en que ya no es posible volcar los costos indirectos de un centro fabril a los artículos que procesa en virtud de un solo módulo.

Hay que analizar los costos indirectos de cada centro, rubro por rubro, adjudicando a cada uno el módulo más adecuado.

Un estudio de este tipo realizado en un pequeño grupo de empresas argentinas, arrojó estos resultados:

Mano de obra directa	67 %
Horas-máquina	30 %
Costo primo de producción	1 %
Costo de materia prima	<u>2 %</u>
	100 %

Es interesante citar un artículo publicado en la revista Management Accounting, en diciembre de 1985, denominado "El impacto de la automatización sobre los costos indirectos". Fue escrito por M.R. Schwarzbach, jefe del departamento de Contabilidad de la Universidad de Rhode Island. Sobre la base de un cuestionario, al que respondieron 112 industrias, "las más importantes de los Estados Unidos" los módulos más utilizados por ellas fueron:

Horas-hombre directas	22 %
Mano de obra directa	37 %
Horas-máquina	17 %
Costo de materia prima	11 %
Peso -kilos-	7 %
Otros módulos	<u>6 %</u>
	100 %

Por lo expuesto precedentemente no compartimos afirmaciones de los "abeceistas", como las que dicen que el método tradicional no reconoce los costos de complejidad o "no se puede subvencionar unos productos por otros". Una inteligente división de la fábrica en centros y subcentros obvia esos problemas.

LOS CIERRES CONTABLES

Los defensores del ABC culpan al método tradicional de atrasos en los cierres contables. No es así. En nuestra obra Tratado de Costos (tomo I, página 253), se expone el "Plan de trabajo mensual de Contaduría" de la más importante y compleja industria argentina. Muestra que el primer cierre contable se realiza el sexto día hábil del mes posterior. Para concretar esa fecha la empresa adopta dos previsiones importantes:

. Utiliza el método de valuación "costo estándar" para debitar los consumos de materia prima a los centros fabriles. Ello permite investigar sus variaciones, las más importantes de los costos, a partir del tercer día hábil.

. Distribuye costos de los centros de servicios indirectos presupuestados. Hacerlo con cifras reales originaría demoras en los cierres contables, puesto que esas cifras se conocerían una vez contabilizados todos los asientos de la empresa. Con presupuestos, en cambio, los asientos pueden registrarse aún antes de finalizar el mes que se contabiliza.

El cierre el sexto día hábil no es el definitivo. Este se realiza dos días después. Como los costos de materia prima ya están investigados, en ese lapso se hace otro tanto con las restantes subcuentas y se corrigen probables errores de contabilización.

COMO SE DESARROLLAN LAS CLASIFICACIONES DE LA CUENTA PRODUCCION EN PROCESO

Sirva como ejemplo de cómo se desarrollan las clasificaciones de los costos el centro Tintorería, por ser el que presenta las más ricas alternativas. Son sus subcuentas:

- Lonas
- Brines
- Lienzos
- Drogas y Anilinas
- Materiales de Empaque
- Regalías
- Retratamientos
- Vapor
- Jornales Directos
- Costos Indirectos Variables
- Costos Indirectos Fijos
- Costos Indirectos Semifijos

Las subcuentas de costos indirectos se subdividen en:

Variables:

- Fuerza Motriz

Fijas:

- Despido (y cargas sociales que se tributan en base a porcentajes)
- Vacaciones Obreras (id)
- Feridos Pagos (id)
- Depreciación Maquinarias
- Seguros Maquinarias
- Seguros Existencias en Proceso
- Sueldos y Cargas Sociales Supervisión
- Departamentos de Servicios Indirectos
- Inactividad Vacaciones Anuales

Semifijas:

- Jornales Indirectos
- Enfermedad
- Licencias por Enlace y Fallecimiento

Cargas Sociales (que se tributan en base a porcentajes) de Jornales Directos y de los tres rubros precedentes a éste

Utiles de Papelería
Aceites y Lubricantes
Mantenimiento

Opinamos que en la función de medir la eficiencia fabril -y sólo en esta función-, en el sistema de costos estándares caben las tres clasificaciones expuestas en los costos indirectos. Sería redundante definir los costos variables y fijos. Los semifijos -tal vez esta denominación no sea la adecuada- tienen como característica la de ser variables respecto de los días trabajados en el mes y fijos en relación a la eficiencia -productividad-promedio mensual. Presentamos un trabajo al respecto en el II Congreso Internacional realizado en Asunción. Un ejemplo típico de semifijos es la mano de obra que se retribuye por hora. El caso que sigue muestra cuánto se erogan por ellos en cinco meses, en que hubo distintas alternativas en la combinación días de trabajo -producción diaria. Supóngase que los jornales indirectos de un centro suman \$ 1.000 por día. Los costos mensuales serían:

MES

1	20 días x 100 unid. por día =	2.000 unidades	\$	20.000
2	18 " x 100 " " " =	1.800 " "	" "	18.000
3	20 " x 90 " " " =	1.800 " "	" "	20.000
4	22 " x 100 " " " =	2.200 " "	" "	22.000
5	20 " x 110 " " " =	2.200 " "	" "	20.000

Si se relacionan los importes de los meses 1, 2 y 4 el rubro tiene un comportamiento variable. En cambio, si se confrontan los meses 1, 3 y 5, pareciera que es un costo fijo. Evidentemente su característica difiere de los costos variables y de los fijos. Su consideración es importante porque si la producción mensual de un centro es, por ejemplo, 10 % inferior a la estándar, ese menor volumen afectará plenamente a los costos fijos. Pero si esa disminución se debió a un 10 % menos de días de trabajo que los estándares, no incidirá en los costos semifijos. Sí los afectará si se trabajó el tiempo estándar, pues la baja producción se debió a una menor eficiencia -ritmo de actividad más pausado que el normal-.

COSTOS ESTANDARES UNITARIOS

Las calidades y cantidades de materia prima por unidad de producto surgen de las especificaciones técnicas que detallan, además, su rendimiento máquina por máquina, información que facilita la valuación de las existencias en proceso.

Las especificaciones son preparadas por el departamento homónimo pero, previamente, son aprobadas por los responsables de las secciones Compras; Ventas; de fabricación, intervinientes en el procesamiento del producto; Programación y Control de Producción y Costos -que tasa la influencia monetaria de las propuestas -

Es de destacar que el departamento Especificaciones realiza permanentes estudios de los artículos fabricados por industrias competidoras, nacionales y extranjeras, con vistas a mejorar la calidad o bajar los costos de los bienes propios.

Los costos unitarios de mano de obra directa se establecen en virtud de los estudios de tiempos, tanto si los operarios están incentivados, como si perciben salarios horarios.

Respecto del volumen estándar de cada centro, sobre los que se vuelcan los costos indirectos, pensamos que ese volumen debe ser consecuencia de condiciones normales. Por ello, de las tres acepciones del costo estándar -habitual, normal y óptimo- nos decidimos por la intermedia, o sea, días normales de trabajo por mes, horas normales por día y volumen de producción normal por hora, con la mezcla que prefiere el mercado. Es cierto que esta alternativa incluye cierta ociosidad si no se laboran las 8.760 horas anuales posibles, menos los paros lógicos y justificados por lubricación, reparación y mantenimiento. Entendemos que los costos fijos de capacidad sólo deben repartirse -extracontablemente- sobre volúmenes óptimos realistas, cuando se presentan problemas de competencia y se desea saber si ellos son debidos a una precaria utilización de la capacidad fabril.

Algunos empresarios prefieren utilizar la alternativa "habitual" -la más cercana a los volúmenes reales-. En estos casos sus contadores pueden tratar de complacerlos sin perder las ventajas del volumen normal. Para ello la solución consiste en crear una subcuenta que podría denominarse "Absorción de Ociosidad". Su mecanismo consiste en absorber los costos indirectos sobre volúmenes esperados, pero tratando de recuperar en esa subcuenta los desvíos que se originan entre el volumen normal y el restringido -habitual-. Obviamente ella no recibe débitos, pero absorbe total o parcialmente esos mayores costos. Este mecanismo faculta comparar la producción realizada en un mes, con la producción estándar; determinar las variaciones resultantes en los costos fijos y semifijos y justificarlas por las causas que las motivan: tiempo de trabajo y eficiencia. Así no se pierden las ventajas de la acepción "normal". Los caprichos del empresario se complacen por la subcuenta "Absorción de Ociosidad".

En cuanto a los precios a considerar para calcular los costos de las materias primas, caben las siguientes alternativas derivadas de las tasas de inflación y del lapso de vigencia que tengan los costos estándares: precios mercado; precio promedio de los stocks, de las órdenes de compras en firme y una estimación de las cantidades y precios de las órdenes a colocar, si aquellos consumos previstos fueran insuficientes para las necesidades del lapso de vigencia de los costos.

Respecto de ese lapso, también está íntimamente ligado al grado de desvalorización monetaria. Lo ideal es que los costos estándares permanezcan estables un año. Así se aprovecha una de sus ventajas: su economicidad. Pero nada impide que ese lapso se acorte al semestre o cuatrimestre.

Con similar política se calculan los salarios y los presupuestos de costos indirectos. Estos últimos se basan en experiencias anteriores proyectadas al futuro y deben guardar concordancia con el volumen de producción estándar, tasado en los módulos que utilice cada centro fabril.

INFORMES DE COSTOS

Se señaló que el cierre contable definitivo debiera realizarse el octavo día hábil del mes posterior al que se contabiliza. Inmediatamente después hay que preparar los informes sobre las causas de las variaciones y los estados de resultados por líneas de productos, informes que suelen ser esperados con ansiedad por los supervisores de los sectores fabril y comercial.

Disponiendo de los informes sobre desviaciones en estándares, que pueden irse bosquejando a medida que ellas se justifican, se deben realizar reuniones de las que han de participar el gerente de fábrica, los jefes y supervisores involucrados y el contador de costos, para analizar los resultados y tomar medidas, si caben, para que las anomalías no se repitan.

Esos informes ponen especial énfasis en destacar los desvíos en calidad y cantidad de las materias primas, en unidades físicas y monetarias; en la cantidad y calidad -categoría- de la mano de obra directa y en los montos de costos indirectos sobreabsorbidos o subabsorbidos, desglosados en los dos factores que los originan.

También se informa sobre las diferencias por "presupuesto" en los costos indirectos -cargos reales versus importes absorbidos, restando de esa comparación los desvíos por absorción- y en las reuniones con la supervisión sólo se mencionan las más llamativas. No es cierto, pues, que "los informes estén plagados de costos indirectos".

Huelga señalar que el sistema de costos esbozado, a pesar de que un producto pase por varios centros, permite desglosar sus costos fabriles, e inclusive los gastos comerciales que teóricamente le corresponden, en sus cientos -o miles- de componentes. Esto significa, entre otras cosas, conocer qué monto de cada servicio indirecto incluye el artículo en su paso por cada centro de fábrica. Lo mismo se puede hacer, es obvio, con las porciones de las cuentas de servicios que afectan a las áreas comerciales.

Informes de este tipo no se preparan todos los días sino cuando se supone que los menores precios de venta de los competidores se deben a los costos propios elevados y se decide operar con los rubros sospechosamente culpables de la situación.

GASTOS DE COMERCIALIZACION

Los defensores del ABC afirman que en el método tradicional los gastos comerciales se asignan a los precios de venta en forma de porcentaje sobre los costos de producción o los montos de entregas y, aunque no lo explicitan claramente, dejan entrever que mediante un único porcentaje para todos los productos que comercialice una empresa.

Aceptamos que los antiguos sistemas contables lo hacían así, pero hoy la realidad es otra.

Los centros comerciales se dividen contablemente por función y naturaleza y, extracontablemente, por líneas de productos, variabilidad, zonas o agencias de ventas, canales de distribución e importancia -monto- de los pedidos. Las dos últimas clasificaciones se establecen una o dos veces por año para conocer los canales y pedidos no rentables. Las restantes mensualmente.

La clasificación por variabilidad tiene distintos matices. Hay rubros fijos, los hay variables sobre el monto de entregas, sobre el de ventas y sobre el de cobranzas. Hay gastos semifijos sobre el monto de entregas y sobre la cantidad de días de ventas. Empero, por razones prácticas, esos tipos de variabilidad se resumen en dos: variables y fijos sobre el monto de entregas.

Una posible forma de apropiar los gastos comerciales a las líneas, zonas o agencias de ventas, canales de distribución y monto de los pedidos, en algunos centros comerciales, es usando las siguientes bases:

- . Jefes de Productos: taxi para todas las clasificaciones.
- . Publicidad: directos, a líneas de productos; monto de entregas en las restantes clasificaciones.
- . Vendedores: cantidad de renglones de pedidos de cada línea, para líneas de productos; directo, a zonas o agencias de ventas; número de visitas, para las restantes clasificaciones.
- . Programación de Entregas: renglones de pedidos de cada línea, para líneas de productos; número de pedidos y líneas afectadas, para las restantes clasificaciones.
- . Créditos y Cobranzas: cantidad de facturas y sus líneas para todas las clasificaciones.
- . Administración de Ventas: taxi para todas las clasificaciones.
- . Almacén de Productos Terminados: en líneas de productos, respecto del gasto que predomine -ver bases de distribución del Almacén de Materia Prima-; costo de entregas para las restantes clasificaciones.

Es este el momento oportuno para refutar la afirmación que sostiene que en el método tradicional se usan uno o pocos inductores. Súmense los usados para distribuir los costos de los servicios indirectos, los empleados para asignar a los productos los rubros indirectos de los centros fabriles y los utilizados para imputar los gastos comerciales a las clasificaciones externas y, aún considerando que no se mencionaron todos, se llega fácilmente a más de un centenar -repárese que la base "taxi" se computa sección por sección-. Creemos, entonces, que la relación de causalidad está bien protegida.

OTRAS CUENTAS DE COSTOS DIGNAS DE DESTACAR

Mencionaremos sólo dos:

- . Variaciones en Estándares: por esta cuenta de resultados se cancelan mensualmente los desvíos de los sectores fabriles. No juzgamos necesario desglosarla por las causas que las originaron; es suficiente con registrarlas extracontablemente. Sí, deben computarse en los libros contables por centros de costos.
- . Costos de Ociosidades: saben los colegas que hay varios motivos que ocasionan ociosidad. Algunos, los lógicos y naturales se absorben en los costos unitarios. Tales, los originados por no trabajar los sábados por la tarde -si ésto es lo normal-, los domingos y feriados y las jornadas perdidas por vacaciones. Otros, los motivados por

hechos que son responsabilidad de la supervisión de fábrica, se cancelan por la cuenta Variaciones en Estándares. Al respecto es útil que esa supervisión registre diariamente las horas de paro de cada máquina y las causas que las originaron. Finalmente, las motivadas por factores ajenos a los señalados -huelgas, trabajo a desgano, feriados no previstos, falta de elementos productivos, etc.- se saldan por la cuenta Costos de Ociosidades.

Como ya se señaló, esa cuenta no sólo debe ser debitada por los paros que afecten a un centro en particular, sino también por las caídas en la producción de los sectores que lo surten y que lo sirven.

Es superfluo aclarar que la cuenta bajo análisis puede ser debitada por materia prima -materiales perecederos, inutilizados por una huelga imprevista- y por mano de obra directa -falta transitoria de energía eléctrica-.

ESTADOS DE RESULTADOS POR LINEAS DE PRODUCTOS

Señalan los patrocinadores del ABC que "en el método tradicional jamás se descubren a los causantes de una baja en los beneficios". Creemos que no es así. Con estados de resultados mensuales por líneas de productos como el que enseguida se expone, con los informes de variaciones en estándares, con un estudio de los precios facturados a la clientela y de los oficiales de la empresa y con una comparación de los cargos previstos y los reales de los gastos de comercialización y financiación, es posible explicar con precisión "los causantes de una baja en los beneficios" previstos.

El modelo de estado de resultados que sigue confirma lo que dijimos al principio de este trabajo: el costeo variable es una fracción del costo integral:

	MILES \$	%
Entregas		
Costos Variables		
Producción		
Comercialización		
Variaciones en Estándares	_____	_____
Contribución Marginal		
Costos Fijos		
Producción		
Comercialización		
Financiación	_____	_____
Resultado sin Efecto Volumen		
Variaciones en Estándares en Costo Fijos de Producción	_____	_____
Ganancia Neta	=====	=====

Aclaremos que dentro de los costos variables sólo se incluyen los rubros claramente proporcionales. Las subcuentas restantes se califican como fijas.

Los importes de costos variables y fijos de producción surgen de multiplicar las unidades vendidas de cada artículo, por sus respectivos costos parciales unitarios. Los gastos comerciales variables y fijos y los de financiación son los reales del período, pues dudamos de la posibilidad de usar en ellos las reglas del costo estándar.

Respecto de las variaciones en los costos fijos de producción cabe agregar que lo ideal sería desglosarlas en "desvíos por absorción" y "desvíos por presupuesto". Pero es una meta algo ambiciosa por la labor que requeriría, aunque factible de encarar.

Se observa que en el estado de resultados hay tres niveles de rentabilidad. El nivel "resultado sin efecto volumen" no está afectado por las variaciones en los costos fijos de producción, aunque sí por los costos fijos comerciales y financieros puesto que se registran guarismos reales.

La diagramación de esos estados ofrece estas ventajas:

- . muestra la contribución marginal;
- . no induce a tomar decisiones erróneas;
- . expone la relación costo-volumen-contribución marginal;
- . distingue las líneas que crean riqueza, de las que la consumen;
- . tolérese una ironía: si los empresarios quieren vivir tranquilos, que se despreocupen de los rubros que se detallan debajo de la contribución marginal. Si desean ser realistas, deben reparar en el nivel "ganancia neta". Aquí aparece el rojo, ese bendito color que muestra claramente donde está el mal y que da el coraje necesario para la adopción de medidas salvadoras.

COROLARIO

Los amigos y colegas de cátedra del autor de este escrito, Carmelo Capasso, Fernando Granda y Alejandro Smolje, con el impulso de Antonio Lavolpe, presentaron un trabajo en el III Congreso Internacional de Costos, realizado en Madrid, denominado "ABC versus Método Tradicional de Costeo" donde señalan que "le endilgan al método tradicional fallas que se deben a una mala estructuración y uso de los sistemas de costos". Coincidimos con ellos.

Lamentamos que los defensores del ABC no expliquen con cierto detalle qué método tradicional tienen in-mente y así puedan justificar sus afirmaciones, evitando superficialidades y críticas, tal vez inconducentes.

Ante la posibilidad de que para algunos consultores el ABC sea, como producto nuevo, una panacea y, por tanto, fácil de vender a algunos empresarios, deseamos que no se reiteren situaciones ya vividas. Recordamos, por ejemplo, la ocurrida en la década del sesenta, cuando nos tildaron de "falta de modernismo" por no aceptar que el costeo directo era el sistema del futuro -empero, lo propusimos a algunas empresas muy especiales; tan es así que se lo recomendamos a la industria cervecera más importante de la Argentina-.

Esperamos que con el ABC no se reitere aquella situación; que no sea una moda pasajera.