



Universidad de Buenos Aires
Facultad de Ciencias Económicas
Biblioteca "Alfredo L. Palacios"



Necesidad de los costos standard en la industria textil algodonera

Reges, José Domingo

1963

Cita APA:

Reges, J. (1963). Necesidad de los costos standard en la industria textil algodonera. Buenos Aires: Universidad de Buenos Aires. Facultad de Ciencias Económicas

Este documento forma parte de la colección de tesis doctorales de la Biblioteca Central "Alfredo L. Palacios". Su utilización debe ser acompañada por la cita bibliográfica con reconocimiento de la fuente.

Fuente: Biblioteca Digital de la Facultad de Ciencias Económicas - Universidad de Buenos Aires

ORIGINAL

1501
792

**NECESIDAD DE LOS COSTOS
STANDARD EN LA INDUSTRIA
TEXTIL ALGODONERA**

(COMO BASE PARA REDUCCION DE COSTOS)

TESIS DOCTORAL


NOV 15, 1963
JOSE D. REGES

Reg. N° 11035

FACULTAD CIENCIAS ECONOMICAS

UNIVERSIDAD DE BUENOS AIRES

DIRECCION PARTICULAR:
NAHUEL HUAPI 4979- 1º B
CAPITAL FEDERAL

SEPTIEMBRE 1963

I) OBJETO DE LA CONTABILIDAD DE COSTOS Y SU RELACION CON LA CONTABILIDAD GENERAL

Según indica Paton (1) "puede ser aceptado que cualquier Sistema Contable por partida doble, que se proponga determinar el costo de una unidad de producción, operación o función, es contabilidad de costos.

Cuando la determinación de las unidades de costo es obtenida por el costeo de artículos de muestra, o por, registros auxiliares de datos no llevados por partida doble o no controlados por libros generales de Contabilidad, se llama a estas determinaciones con el nombre de Estimaciones de Costos".

Una definición aceptada por el Instituto de Contadores de Costos y Fábricas de Londres, en su "Terminology of Cost Accountancy" es la siguiente: "Contabilidad de Costos es el procedimiento para explicar los costos que empieza con la anotación de gastos e ingresos, siguiendo las mismas normas que se utilizaron para calcularlos y termina con la preparación de datos estadísticos".

Por su parte Dohr (2) la define como: "aquella rama de la Contabilidad cuyo objeto es el registro y análisis de los desembolsos, el estudio e interpretación de los datos así obtenidos y la utilización de tales informes o antecedentes al servicio de la gestión y dirección de la Empresa de que se trate".

La definición que aporta Lang(3) es: "aquella que aplica los principios de la Contabilidad de tal manera que la Dirección está siempre segura de poseer un detallado registro y análisis de los egresos relacionados con la operación, y/o partes de la operación, tales como manufactura, venta y administración, que le permita medir resultados y controlar las actividades".

Finalmente Neuner(4) expresa que "es la fase de la Contabilidad General a través de la cual los detalles de costos de materiales, mano de obra y Gastos necesarios para producir y vender un artículo son asentados, resumidos,

(1) Paton, W.A.- Manual del Contador- ED. UTENA-México, Set. 1947, página 130.-

(2) Dohr, I.L, Ingraham y Lowe-Contabilidad de Costos-ED. Labor-Barcelona 1949 pag.1

(3) Lang Th-Cost Accountants' Handbook-ED. Ronald- N.York, 1947 pag. 217

(4) Nombrado por Lang Th-Obra citada - pág. 218

analizados e interpretados".

El objeto de la contabilidad de costos que más se ha difundido, es proporcionar elementos de control, de donde se deduce que no constituye un fin en si misma, sino un medio para dirigir la Empresa.

Esto es avalado por Jordan y Harris (5) y por muchísimos autores, además de serlo por organizaciones que aparentemente poco tienen de relación con las Tareas Contables.

Como ejemplo (citado por Paton) (6) el comité para Supresión del despilfarro en la industria, de las Federated American Engineering Societies, dijo: "la falta de Control de los costos y la pobreza de datos sobre éstos, son en gran parte culpables de este despilfarro".

Tampoco este tema ha escapado a la sagacidad de la Organización Internacional del Trabajo, (7) ^{ya que} al tratar el tema de "Las misiones de productividad de la O.I.T. en los países insuficientemente desarrollados" nos dice que: "La falta de una buena Contabilidad de Costos conduce muchas veces a los Directores a exagerar la importancia de las economías de mano de obra que puedan hacerse, dando lugar a malestar y comprometiendo las relaciones dentro de la Empresa, siendo así que un buen análisis de los costos revelaría la posibilidad de economizar en otros sectores, como el de materias primas, o una mejor utilización de las máquinas que reduciría los costos en una mayor proporción. Un cálculo exacto de los costos revelaría también la carga que representan los frecuentes cambios de personal, y que constituye una partida del presupuesto industrial, cuya importancia no llega a comprender la mayoría de los Directores de Empresas de los países donde existe exceso de mano de obra".

Como se habrá observado por la similitud de las definiciones presentadas, la contabilidad de costos, aunque originalmente se aplicó a empresas manufactureras

(5) CostoAccounting -Principles and Practice-citado por Paton ob cit.pag. 1369

(6) Idem Idem Pag. 1369

(7) Organización Internacional del Trabajo- Revista de Julio/Agosto 1957.

(por ser allí más lógica su iniciación) fué luego extendida a otros campos de la Contabilidad de Empresas tales como construcción, mineros, comerciales, etc. Además su limitación original a la fase de producción, fué suprimida y ahora afecta también a los Costos no industriales (como por ejemplo, financieros, de ventas, etc)

La última ampliación de la Contabilidad de Costos fué su aplicación en compañías que no fabrican ni venden productos, sino rinden servicios (Bancos, escuelas, etc.) y también en empresas sin carácter lucrativo (instituciones de cultura, clubes, municipalidades, etc). Esta evolución se explica pues en días muy lejanos, cuando los márgenes de Ganancia eran mayores que en el presente, y la demanda muy superior a la oferta, el costo real final tenía una relativa importancia. Se llegó a pensar que la no existencia ^{de} una Sección Costos significaba un ahorro para la Empresa, pero el criterio cambió por completo.

Los objetivos buscados al utilizar una Contabilidad de Costos, pueden ser muy amplios y muchas veces se superponen e integran entre sí. Abriégarémos una enunciación de algunos objetivos:

- a) Determinar costos unitarios de las producciones
- b) Controlar los egresos, ya sea que se conviertan en costos (incorporándose como un agregado al activo) o bien en gastos, que serían los restantes egresos.
- c) Conseguir precios de venta a los artículos producidos. Esto no es una regla general, pues es bien sabido que la fijación de precios la dará la mayor o menor oferta y demanda que impere en el mercado.
- d) Provisión de datos para fijar políticas de operación y el control de sus ejecuciones.
- e) Medir la eficiencia.

Es necesario hacer notar que estos fines buscados pueden obtenerse llevando a cabo la determinación de costos antes y después de los hechos, o sea desde los puntos de vista siguientes:

- 1^a - Histórico o real, o sea registrando con exactitud y orden, todos los datos referentes a la producción y gastos que ocasiona, consiguiendo

costos reales "a posteriori"

- 2º - Presupuestario, como elemento de control y auxiliando así a los empresarios para dirigir su negocio.
- 3º - Standard, como instrumento para medir la eficiencia, que se verá en detalle en el curso de este trabajo, y que trata de delinear responsabilidades, no solo por la producción, sino también por el costo de la misma.

Actuar o tomar decisiones sin costos estimados es arriesgar o especular más bien que dirigir y por otra parte es otra evidente falta de Dirección, al no obtener costos reales y comparar sus resultados con los previstos.

Por supuesto, hay muchos empresarios que no utilizan contabilidad de costos porque opinan que es más cara que la contabilidad ordinaria, pues exige mayor trabajo, más registros y más tiempo para desarrollar los asientos contables.

Es decir que su aplicación será el resultado de un estudio concienzudo basado principalmente en la comparación de la necesidad de conseguir mayor información que la que ofrece el sistema común, y el costo que esa mejora de información requiera.

Según Boletín de N.A.C.A. (8) "hay una gran diferencia entre los modernos costos Standars y los costos estimados, a pesar de que a veces se confunden ambos conceptos. Los costos predeterminados indican cual debe ser el costo de cada estilo y representan los resultados esperados de la producción. Estos costos predeterminados no son costos standards, pues estos últimos deciden que costos deben resultar y toman los recaudos necesarios para conseguir costos standards a través de las operaciones efectivas". Se podría agregar que los costos estimados se aplican en aquellas empresas que, con motivo de su reciente iniciación, no conocen todas las derivaciones que se pueden realizar en las producciones y deben por lo tanto estimar el costo de las mismas. A medida que la producción se va perfeccionando, el costo pasa a ser Standard. Por estas razones las diferencias entre costos reales y previstos se llaman "variaciones" si los costos fueran standard y "Ajustes" si los costos utilizados habían sido estimados.

La opinión de Wood (9) es que hay una oposición definida entre los Contadores, acerca de cual es el costo que debe ser reflejado en los libros de Contabilidad, si el real o el Standard, y se decide por el segundo, al asegurar que los excesos ocurridos sobre costos standard, representan desperdicios o ineficiencia y no deben ser confundidos con el costo de los productos. Por esta razón se le ha llamado al coston Standard "el dictador del costo industrial" pues se dice que al calcularlo científicamente y desde el punto de vista técnico (lo que se verá luego que no es completamente exacto, pues se usa mucho la experiencia y discreción del Contador de Costos) cualquier desviación en el mismo es culpa del proceso de fabricación.

(8) Asociación Nacional de Contadores de Costos N.A.C.A. Year Book 1922 N. York EE.UU.

(9) Wood U-G. "Disposition of Variances from Standard-NACA Bulletin Enero 1 1939 pag 548

Una gran diferencia con la contabilidad ordinaria, es que la Contabilidad de costos refleja movimientos de carácter generalmente interno, como son los sucesivos pases en los inventarios (en stock, proceso y terminado) donde interviene un elemento más que en la Contabilidad General: las unidades.

Los datos que arroja la contabilidad de costos no tienen por otra parte carácter público, mientras que los resultados de la Contabilidad General u ordinaria, se utilizan en la confección de Balances y cuadros de Ganancias y Pérdidas que son conocidos por terceros.

También se diferencian ambas en el período que abarcan, pues la Contabilidad General se refiere a un período contable (mes o año y que generalmente concuerda con el fiscal) mientras que la Contabilidad de Costos puede ser, y generalmente es, referida a períodos más cortos, según las necesidades de la producción lo requieran y así es común que muchos informes correspondan a una semana o quincena. Se verá posteriormente que aún la duración de los meses es diferente en ambas Contabilidades, pues la ordinaria se refiere a meses naturales, mientras que la de costos recurre a artificios para conseguir meses de igual duración y comparables entre sí.

Para relacionarlas, es condición fundamental de la Contabilidad de Costos, que su sistema sea tal que le permita acomodarse a la principal y que los responsables del funcionamiento de ambas tengan profundos conocimientos de organización, en general y de la empresa en que actúan, en particular.

Debe recordarse que al fusionarlas, la Contabilidad General conseguirá una mayor exactitud en la fijación de los inventarios y que los egresos que se registren en los libros generales deben identificarse con los registros de costos y analizarse en profundidad en la Contabilidad de Costos.

En muchas organizaciones la Contabilidad de Costos es llevada en la Contaduría General y en otras depende del Gerente de producción, debido a su íntima relación con el proceso manufacturero.

Matz-Curry-Frank (10) definen la integración entre Contabilidad

(10) Matz-Curry-Frank-Cost Accounting - Mencionado por Accountants' Handbook Ed Ronald - New York, 1956 - Capítulo 6 - pág. 2

General (o financiera) y la de costos como sigue: "Un axioma fundamental en Contabilidad debe ser la completa integración entre los elementos de costos y financieros, no solo para determinar los costos, sino también para controlarlos. Ambas contabilidades deben ser consideradas como dos partes de un solo total, pues utilizan igual información, aunque de diferentes maneras. Cuando existe esta integración, la contabilidad de Costos llega a ser el refinamiento de la Contabilidad Financiera".

Por otra parte la Contabilidad de Costos requiere relación con Departamentos de la Empresa que no están incluidas en la Contaduría General, como por ejemplo con Ventas, Ingeniería, Compras etc.

En resumen, la ubicación de la Contabilidad de Costos puede ser decidida por razones de fuerza mayor (separación física de fábrica y administración) o por motivos de conveniencia particulares de cada empresa, pero lo que es regla en las grandes organizaciones es la íntima correlación, ya sea introduciendo la Contabilidad de Costos o sus resultados en la Contabilidad General, o bien llevando un mayor auxiliar, llamado de fabricación, para la parte de costos y relacionándolo con la Contabilidad General con una cuenta-puente de nombre adecuado.

II.- LOS COSTOS STANDARDS Y RAZONES DE SU UTILIZACION EN LA INDUSTRIA
TEXTIL ALGODONERA

Basándonos en un concepto simple del Costo Standard, bien podemos definirlo como un cálculo donde se han determinado de antemano cantidades ideales de servicios y productos que entran en el método más eficiente de elaboración, fijando al mismo tiempo sus valores y relacionándolos a un volumen dado de producción. Sin embargo, estos valores son variables, ya sea debido a los perfeccionamientos en las producciones, o inadecuada utilización de las máquinas, que alteran las relaciones entre materiales y servicios con productos terminados, o bien por problemas parciales de cada industria o generales del país, que afectan (favorablemente o no) a los precios a que pueden obtenerse los elementos que integran el costo.

De este modo, podemos aceptar la necesidad de actualizar periódicamente los cálculos y al mismo tiempo, de fijarles una duración limitada, según las previsiones del Contador de Costos, en lo que se refiere a la estabilidad de precios y condiciones vigentes al tiempo de implantar un sistema de Costos Standard.

Resumiendo, las condiciones mínimas necesarias para implantarlo son las siguientes:

- a) Cantidades fijas de servicios y productos para cada proceso de elaboración, es decir la determinación de las condiciones de producción.
- b) Estimación o determinación de un precio para las mismas.
- c) Limitación de a) y b) considerando el plazo de duración.
- d) Sistematización y codificación de los procesos industriales, teniendo en cuenta su complejidad.

Casi todas estas condiciones, si no todas, son de una apreciación muy difícil, aún tratándose de profesionales muy avezados, pues en la mayoría de los casos las cifras de producción y consumos dependen de estimaciones, subjetivas y personales, a pesar de los elementos que el Contador tenga a su alcance; inclusive estadísticas de producción y consumo. Es muy difícil aceptar el considerar como base un pro-

medio estadístico e incluirlo en el Sistema de Costos, pues ello implicaría aceptar todas las diferencias ocurridas en períodos anteriores, con respecto a las bases ideales fijadas por la Dirección de la Empresa, y que justamente se quieren poner de relieve en el futuro, con la utilización de un costo standard. No son tampoco seguras las observaciones personales, pues haría falta un buen número de ellas para conseguir un resultado más o menos "científico", es decir no influenciado por características particulares de un determinado momento y el procedimiento sería largo y muy oneroso.

Lo aconsejable será una combinación de ambos sistemas, donde se pueda comprobar la veracidad de los promedios estadísticos con las cifras obtenidas por observación personal, eligiendo luego una de ambas cifras, un promedio, o una cantidad con tendencia hacia uno u otro extremo. Por supuesto y como se verá más adelante, un factor muy valioso es la consulta a los técnicos de fabricación, quienes por su experiencia personal o por las fórmulas de elaboración en su poder, pueden resultar un aliado eficacísimo en la resolución de estos problemas. No debe olvidarse al término "en relación a un volumen de producción", pues el costo de un artículo puede cambiar tantas veces, cuantas cambie la cantidad de unidades a producir. Un detalle que hace resaltar S. Alatríste (11) es que los costos standard son los verdaderos costos de producción y no los obtenidos "a posteriori" según contabilidad, pues los primeros, si se fijan con exactitud y en condiciones normales, son mucho más valiosos que los obtenidos posteriormente, producidos por irregularidades técnicas en la realización de los planes.

Es justamente este argumento el que esgrimen muchas empresas, especialmente aquellas que tienen montado un buen Sistema de Costos, para utilizar los valores obtenidos por este medio en la valuación de sus inventarios, influyendo de este modo en la obtención de resultados. En la oportunidad en que se trate el problema de variaciones entre costos reales y standards, se verá la aceptación que esta teoría tiene,

(11) Alatríste S.- Técnica de los Costos - pág.342 - Citado por Cholvis-Costos Standard.

en lo que respecta al fisco o a organismos de control.

Si las cuotas standard exceden a las resultantes de registros contables, ello significará que se ha producido un mejoramiento en la técnica o una mayor eficiencia que la aceptada originalmente, y por consiguiente si la situación inversa se produce, la explicación es también la contraria.

En realidad pueden diferenciarse 3 tipos de costos dentro del Standard:

- 1) Ideal - Cuando se trabaja con datos optimos y es solo teórico-técnico. No conviene utilizarlo desde el punto de vista psicológico porque el personal no lo podrá alcanzar y cundirá el descontento.
- 2) Efectivo - Se puede alcanzar en la práctica y generalmente es alrededor del 75% / 85% del ideal - El medio para mejorarlo puede ser premios y/o primas - Es el más usado -
- 3) Tipo 6 Básico - Histórico, es decir, se toma el costo efectivo de una año determinado y se lo compara con los de los años siguientes - Es el menos conveniente, pues las condiciones de los distintos años son también muy diferentes a veces.

Desde el punto de vista de Control, los costos standards representa un importantísimo elemento, como asimismo para valuación de inventarios y para Cálculos de Ganancias según artículos, presupuestos de producciones y ventas y demás armas indispensables para una moderna Gerencia de Ventas. Además para tareas de Auditoría la utilización de costos standards significa una valiosa ayuda como hace resaltar John J. Stephens en "The New York C B A" mayo 1962, pag 322 y siguientes.

En la actualidad, la utilización de costo standard no se limita a los Gastos de Manufactura, sino se aplica a las erogaciones que corresponden a distribución, administración, y ventas.

Un buen sistema de Costos Standards ofrece, entre otras, las ventajas siguientes:

- a) Preperciorar los elementos necesarios para mejorar el control y medir la eficiencia de las operaciones de fabricación, en un plazo mínimo que permita utilizar sus conclusiones con efectividad.
- b) Como la determinación de la cuota standard requiere una planificación integral de la fabricación, calculada " a priori" por un período determinado y sobre una base más o menos "científica", los estudios e investigaciones efectuadas para dicho fin, favorecen y perfeccionan los procesos productivos.
- c) Facilita la fijación de precios de venta y su adaptación a las posibilidades del mercado, sin producir pérdidas en caso de efectuarse rebajas por razones comerciales.
- d) Llaman la atención a los dirigentes y empresarios si los rendimientos son anormales o inferiores al programa previsto, pudiendo localizarse los motivos en forma inmediata con un análisis de las variaciones.
- e) Permite conocer el costo de desuso de la maquinaria y de los desperdicios y/o residuos; de las horas improductivas de mano de obra, y de

los otros elementos de fabricación, lo que permitirá regularizar todos estos costos, ni fuesen anormales, y si no lo fueran, proveerles corregidos en planes futuros.

- f) Permite y/o complementa el control presupuestario, contribuyendo a racionalizar las operaciones de producción, delimitando también la responsabilidad de todos y cada uno de los participantes en el ciclo económico de la Empresa.
- g) Agilita la valuación de los inventario físicos y su comparación con la existencia permanente según libros de contabilidad, permitiendo localizar con facilidad y rapidez, las diferencias que puedan surgir.
- h) Simplifica y acelera los cierres mensuales.
- i) Facilita el conocimiento del costo de los artículos producidos y permite predeterminar la Ganancia por cada uno de ellos, para elegir los de mayor utilidad. Se dice en EE UU., que un industrial que fija sus precios de venta desconociendo sus costes, es un peligro para la estabilidad del mercado.

Hay muchos trabajos y Conferencias que puedan dar razones de la importancia de la utilización de los Costos Standards, pero por haber estado presente el autor de esta tesis en 2 Conferencias que lo han tratado, quiero resaltar la Categoría de las mismas (20ª Conferencia Internacional del Instituto de Auditores Internos en Montreal, Canadá, Junio 1961) y 2º Seminario de I.D.E.A. en Buenos Aires, Noviembre 1961)-

Luego de esta pequeña serie de consideraciones sobre los costos standards vemos en que tipo de industria pueden utilizarse con eficiencia. Según se ha visto, es condición fundamental que la producción sea tipificada o sujeta a bases uniformes.

Por otro lado Paton(12) utiliza la opinión de H.F. Taggart quien dice que: "un asunto muy discutido con relación al Costo Standard, es el de concretar si éste puede aplicarse en las Empresas que no fabrican un artículo standard determinado, sino que trabajan sobre pedido de sus clientes". A este respecto, concordamos con Cholvis(13) en que, si bien es teóricamente posible hacer utilización del standard también en este tipo de proceso, el costo que la fijación del mismo requerirá será tal, que compensará con creces las ventajas que puedan obtenerse.

(12) Paton, WA - Manual del Contador - ob. cit. pag 1462

(13) Cholvis F. - Costos Standard - Ed. Prometeo -Bs.Aires, 1954- pág 18

Dentro de la variedad de industrias que pueden aplicar con ventajas en nuestro país el Costo Standard, por poseer las características necesarias ya mencionadas, la más importante es la industria textil algodonera, no solamente por los volúmenes que representa su producción, sino también por la circunstancia que en general, son Empresas de gran amplitud, que concentran en una sola mano, la acumulación de los procesos necesarios para transformar el fardo de algodón en una tela acabada y aprestada, lista para su venta al público. Como dato ilustrativo se puede agregar que la industria textil Argentina contaba en 1959 con 5966 establecimientos, con un total de 145.227 obreros (14)

Como punto de comparación solamente diremos que en los EEUU la Industria Textil algodonera produce telas a razón de más de 10 millas por minuto, promedio basado en un año de 365 días con 24 horas de trabajo diario. Para poner la cifra, esa cantidad producida por minuto, es suficiente para hacer 5.000 vestidos para mujeres de talle mediano (15)

Para una mayor ejemplificación de empresas que pueden adoptar sin tropiezo el Costo Standard, se puede citar también molinos, fábricas de cemento, papel, zapatos etc.

Esta opinión de utilización de Costos Standard es compartida por la N.A.C.A. (16) que da como ejemplos teóricos de aplicación, en primer término, manufactura de textiles, y luego, zapatos. Como se va a mencionar varias veces en este trabajo a la "National Association of Cost Accountants" (N.A.C.A., actualmente N.A.A.) es bueno recordar, junto con Stephen A. Jeff (NAA Bulletin April 1959-pag.5) que la aplicación intensiva del costo standard surgió en EEUU a raíz de la necesidad imperiosa de reducir los costos con posterioridad a la primer guerra mundial, casi en forma simultánea en la creación, en 1919, de la N.A.C.A. lo que puede justificar la preferencia que el costo Standard ha merecido en muchas de sus publicaciones.

(14) Revista de la Unión Industrial Argentina-Sept. 1959

(15) Revista "The Magazine"-New York-October 1960

(16) N.A.C.A. "How Standard costs are being used currently" Research Series - New York - pag.3.

III - ELEMENTOS DEL COSTO STANDARD INDUSTRIAL

Se considera dentro de este grupo el total de costos que se van adicionando para formar la mercadería terminada, hasta el momento que se completan las operaciones de acondicionado (o sea que salen de Sección Espaque cuando se trata de telas de la. calidad) o bien las telas que han resultado defectuosas terminan su proceso fabril, y por lo tanto se excluyen los gastos que llamaremos no industriales y que en general abarcan desde la acumulación en stock listo para la venta, hasta los gastos administrativos y financieros no imputables al proceso de producción.

Estos elementos se puedan agrupar en tres grandes separaciones:

- a) Costo de Materia Prima principal y sus desperdicios.
- b) Costos de Transformación.
- c) Costos Generales.

Se habrá observado que se ha hecho una clasificación distinta a la clásica que hablaba de materiales, Mano de Obra y Costos Generales, pues en ella se consideraba que el control podría llevarse de manera más efectiva separando los elementos del costo industrial en la forma indicada. Actualmente se ha confirmado que además de materiales y jornales hay otros conceptos que pueden ser controlados estrictamente y que tienen importancia fundamental dentro del total del costo. Además dentro de los llamados "Costos Generales" había conceptos susceptibles de ser imputados por unidad de producción en la medida exacta en que se emplean.

En este punto se debe hacer notar la separación entre las dos partes tradicionales de esta industria: Planta Textil (hasta obtención de tela cruda y que generalmente se descomponen en Hilatura y Tejeduría), y Planta de Acabados (resto del proceso de terminación), separación que es necesario tener presente, pues en base a ella se tratará la distribución de muchos costos que se explican luego.

También se debe recordar que para el cálculo de costos por secciones o plantas, conviene tener como producción de las mismas, a los fines de la preparación

de los Sistemas de Costos, la producción normal que puedan obtener, omitiendo considerar la situación de aquellas secciones que trabajan ocasionalmente por debajo de su capacidad, pues ella será destacada al no repartirse entre la producción conseguida, los costos ocasionados. Esto se comprenderá mejor, luego de explicadas las variaciones entre costos std. y reales, en los distintos conceptos que se verán. Hay indudablemente, otros sistemas para obtener el nivel de producción: la máxima capacidad posible y la producción según necesidades de venta, pero la experiencia ha demostrado que uno de los sistemas más prácticos es el mencionado.

Trataremos a continuación cada elemento del costo, dando una sintética explicación de su composición, la forma de obtenerlo, su apropiación al proceso y el control que puede realizarse sobre el mismo.

A) Costo de Materia Prima Principal y sus Desperdicios

I) En Planta Textil

Por Materia Prima Principal se entenderán los materiales básicos componentes de la Urdimbre y Trama de la tela cruda, ya sean fibras textiles preparadas e hiladas en la Fábrica o bien productos semi-elaborados (mechas, hilados, etc) adquiridos de terceros. También se considerará como Materia Prima Principal la tela cruda adquirida de terceros para su terminación en la Fábrica.

Se considerarán Desperdicios todos los subproductos derivados del proceso de elaboración de la Materia Prima, que no puedan volver a utilizarse como la Materia Prima que le dió origen, pudiendo o no aprovecharse para otros procesos, ya sea como otro tipo de Materia Prima, Material auxiliar, etc., o bien ser vendidos total o parcialmente, en su estado natural o luego de una preparación especial. Se considerará también como desperdicio de la Sección que lo produce (aunque no del proceso total) el que pueda ser reutilizado como Materia Prima.

Es necesario fijar un determinado porcentaje de desperdicios para cada tipo de materia prima utilizada, en base a principios técnicos y a la experiencia, y según cada etapa o Sección del proceso textil. Esta estimación será verificada anualmente con la producción real y su comparación servirá de base para efectuar

una nueva estimación, siempre que las causas de las diferencias sean definitivas y producidas por cambios en el procedimiento de fabricación, especialmente por inclusión de nuevos tipos de maquinaria.

En cada Sección, etapa o proceso de elaboración se podrán obtener tres categorías de desperdicios; que se definen como sigue:

- a) Se entenderá por material o desperdicio reutilizable o reprocesable a todo subproducto que pueda ser utilizado nuevamente como la materia prima que le ha dado origen, mediante repetición de procesos y con o sin previa preparación mediante procesos especiales adicionales.
- b) Se considerará material o desperdicio recuperable:
 - a) Todo sub-producto no comprendido en el grupo anterior susceptible de ser reutilizado como materia prima de otro tipo de la que le ha dado origen.
 - b) Todo sub-producto susceptible de ser utilizado en otros procesos, o como material auxiliar dentro de la empresa.
 - c) Todo sub-producto susceptible de venta.
- c) Se conocerá finalmente por desperdicio no recuperable e invisible, toda reducción cuantitativa de materia prima no recuperable físicamente o no susceptible de comprobación.

La Valorización Standard de la Materia Prima y sus Desperdicios en Planta Textil se obtendrá como sigue:

1) El costo básico de cada tipo y/o calidad de materia prima se determinará tomando en cuenta las probables existencias en Stock al principio del período que abarcará el Sistema de Costos, las compras en firme a recibir en cada mes y las necesidades adicionales de adquisición para poder cubrir los requerimientos del plan de producción y mantener al final del período el Stock previsto por la Dirección de la Empresa.

2) Con los elementos antedichos se determinará, operando en forma similar a la de los libros de la Compañía, las cantidades y valores que presumiblemente

serán enviados mensualmente al proceso. El resultado de la división entre los totales de valores y kilos obtenidos de este modo, más los gastos previstos en concepto de almacenaje y movimiento de la materia prima y sus transporte hasta el momento que pasa a formar parte del stock de la Empresa, así como las comisiones, sobrepagos o impuestos especiales incluyendo derechos de Aduana por la compra y/o consumo, constituirá el costo promedio standard de la materia prima puesta en proceso. Es interesante destacar, que en algunas empresas al sobrepago a la fibra de algodón consumida, se lo considera en el rubro de Costos de Transformación, en lugar de formar parte del costo de la materia prima. Asimismo es necesario aclararse que los descuentos sobre compras no deben deducirse del Costo de la Materia Prima, pues son originados por problemas financieros, siendo un castigo al de las bonificaciones ^{FRM} que sobre formas de venta, por ej. gran cantidad adquiridas.

3) El costo Std. de materia prima en una etapa cualquiera de su elaboración, será igual al costo de la totalidad del material puesto en proceso, menos los desperdicios que se prevé producir hasta dicha etapa, valorizados como se indicará en los puntos siguientes; y dividido por los kilos de materia prima que continúan en proceso.

4) El desperdicio reutilizable o reprocessable será valorizado al costo de la materia prima a procesar junto con el mismo, en la primer etapa en que se procese a su reutilización.

5) El desperdicio recuperable se valorizará:

a) El susceptible de reutilización junto con otro tipo de materia prima distinto del de su origen, al costo del nuevo tipo, en la etapa en que se incorpora al proceso.

Ello vale tanto para su valor de salida, como al de entrada a proceso.

b) El susceptible de ser utilizado como material auxiliar dentro de la misma empresa, al costo en plaza de productos similares.

c) El susceptible de venta, a su precio de venta.

d) El que indistintamente se utiliza en la empresa y se vende a su precio de venta.

6) A los desperdicios invisibles no se les adjudicará valor alguno.

7) En cada Sección, etapa o proceso, se calcularán (ver Modelo A)

- a) Kgs. de materia prima entradas en procesos en la sección.
- b) Tipo de desperdicio.
- c) % de desperdicios con respecto a a)
- d) % de desperdicios sobre kilos puestos inicialmente en elaboración.
- e) Kilos de desperdicios que se producen.
- f) Valor de recuperación del desperdicio.
- g) Importe total a recuperar (e por f)
- h) Kilos de materia prima que pasan al proceso siguiente.
- i) Costo Básico de la materia prima.
- j) Costo neto del total de materia prima que sigue ex proceso
(costo neto anterior menos valor de recuperación de los desperdicios producidos hasta ese momento.)
- k) Costo por cada 100 (cien) kilos procesados (j dividido por h)

8) En base a las cifras obtenidas según punto 3 y siguiente se calculará el desperdicio previsto a recuperar desde cada etapa hasta la terminación del proceso de elaboración en la Planta Textil.

Se determinarán a tal efecto porcentajes que representarán la relación entre el valor de la materia prima a procesar en una determinada etapa y el de los desperdicios a recuperar.

Estos porcentajes se utilizarán en la contabilización del movimiento de Materia Prima y la valorización de Inventarios Físicos.

III) En Planta de Acabados (Trajes)

El valor de la tela cruda perdida se englobará dentro del % de extensión/contracción que generalmente se produce en el proceso de terminación y que es necesario tener presente para calcular los metros terminados a obtener.

En igual forma se procederá en lo referente a los Costos Generales y que por tal motivo no llegan a absorberse, es decir adjudicarlos a la mercadería producida.

MODELO "A"

MATERIA PRIMA Y SUS DESPERDICIOS

Formulario para cálculo de Costos Standard de Materia Prima y Desperdicios de Planta Textil

(a) Kilos entrados al proceso	(b) Etapa Tipo de Desperdicios	(c) % de Desperdicios Por Proceso	(d) Sobre Total	(e) Total Desperd. Recupor.	(f) Costo Unitario del Desperd.	(g)=(e)x(f) Importo Total Recupor.	(h)=(a)-(d) M. Prima que sig. En Proc.	(i) (j) (k)=(j)/i Costo de Materia Prima		
								Básico	Neto	Por cada 100 Kgs. Procesados
100	(1) Desembalado	Flojes 1.47 Arpillera 0.51 Invisible 0.09 <u>2.07</u>	1.47 0.51 0.09 <u>2.07</u>	1.47 0.51 0.09 <u>2.07</u>	90.- - - <u>63.91</u>	182.30 - - <u>182.30</u>	97.93 5.-(2) <u>102.93(3)</u>	1000.-	933.6770 50.9892 <u>1019.7865</u>	1019.7865 1019.7865 <u>1019.7865</u>
		Desperdicios a reutilizar								
		Total a procesar								
10293	I	Recuperables 0.10 Reutilizables 0.20 Invisibles 0.05 <u>0.35</u>	0.10 0.21(2) 0.05 <u>0.36</u>	0.10 0.21 - <u>0.31</u>	105.- 1019.79 - -	10.50 214.16 - <u>224.66</u>	102.57	1000.-	1047.4197	1021.0759
10257	II	Recuperables 1.85 Reutilizables 2.- Invisibles 0.20 <u>4.15</u>	1.90 2.05(2) 0.21 <u>4.26</u>	1.90 2.05 - <u>3.95</u>	200.- 1019.79 - -	390.- 2090.57 - <u>2470.57</u>	98.31	1000.-	1022.7140	1040.1590
99.31	III	Recuperables 0.50 Reutilizables 2.79 Invisibles 0.10 <u>3.39</u>	0.49 2.74(1) 0.10 <u>3.33</u>	0.49 2.74 - <u>3.23</u>	180.- 1019.79 - -	88.20 2794.20 - <u>2882.40</u>	94.98	1000.-	993.8000	1043.3101
81.05	X (Final)	Recuperables (a/gma) 1.50 " (a/gma) 0.90 Invisibles 0.20 <u>2.60</u>	1.22 0.73 0.16 <u>2.11</u>	1.29(4) 0.73 - <u>2.02</u>	250.- 100.- - -	322.50 73.- - <u>305.50</u>	79.54	1000.-	930.8435	1170.2835

- NOTAS:** (1) Algodón en kilos brutos que salen de Stock (a : 10.- el kilo como costo standard básico) y
 (2) Desperdicios salidos de cada una de las Secciones iguales en total al que reintegran al proceso (kilos/valores)
 (3) Algodón que ingresa a proceso (a : 10.49863, Costo Standard de entrada a proceso)
 (4) Aumentado en un 6% por contener goma al subproducto que se venderá.

FINANCIAS ECON
cida, en proporción tal que todos los gastos sean repartidos correctamente.

Por lo tanto, como costo standard de Fabricación de estos trapos deberán tomarse en cuenta únicamente los costos directos de Fabricación ya absorbidos hasta el momento en que la tela en proceso regular es retirada de la elaboración.

En caso de que 2 ó más tipos de trapos (crudos, blanqueados, teñidos, etc) ingresen mezclados al Stock, se calculará un costo promedio teniendo en cuenta la proporción en que normalmente se producen los distintos tipos.

El costo real de ventas será en todos los casos el precio de venta del trazo.

Cuando los trapos se vendan según clasificaciones de calidad distintas de las correspondientes a su ingreso al Stock, se calculará un costo promedio Standard de salidas de Stock según la proporción en que se agrupan, en cada tipo de trapos a vender, las distintas clases que ingresen al Stock.

La diferencia entre este costo de salida de Stock y el Costo Standard de ventas se debitará o acreditará, a la correspondiente cuenta de variaciones que se explicará más adelante.

Control de la Producción de Desperdicios

1) A fin de cada mes se calculará en base a las producciones reales de cada tipo de desperdicios y a la producción seccional (en kilos) de materia prima en elaboración, el porcentaje real de desperdicios producidos.

Estas cifras se cotejarán con las que resultan de aplicar a la producción de la Sección los porcentajes standard de desperdicios.

Se indicará en kilos, valores (según precio de venta del mes) y porcentajes, la desviación entre el standard y la realidad.

Con todo ello se confeccionará un informe para la Dirección (ver Modelo B) así como otro acumulado desde el comienzo del Período que abarca el Sistema de Costos.

Control de Costos Standard de Materia Prima

1) Mensualmente en base a la última existencia en stock, las compras en

INFORME PARA PRODUCCION COMPARADA DE DESPERDICIOS

Tipo de Materia Prima: Algodón

Mes: Julio/1961

Sección	Materia Prima Procesado	Desperdicios Producidos		Desperdicios Std.		Diferencia		Total	%
		Tipo	Kgs. %	Kgs. %	Kgs.	Valores Std.			
I	124.000(1)	A	1.200 0.97	1.240 1.-	40.-	2.-	80.-	0.03	
		B	600 0.48	496 0.40	(104.-)	3.-	(312.-)	0.03	
		C	124 0.10	124 0.10	-	-	-	-	
		D	620 0.50	620 0.50	-	-	-	-	
T O T A L			2.544 2.05	2.480 2.-	(64.-)		(232.-)	0.05	
.....									
.....									
.....									
T O T A L E S			50.000 -	49.200 -	(800.-)		(1.400.-)	-	

1) Se obtiene adicionando a la cifra de producción por Sección, los desperdicios recuperables, producidos realmente, el desperdicio reprocesable (si se ha pesado) y el desperdicio invisible.- El reprocesable (en caso de no conocerse su peso real) será calculado según el porcentaje establecido en el Sistema de Costos Standard.-

NOTA:

El informe acumulado desde la iniciación del periodo de vigencia del Sistema de Costos, se hará en forma similar.

Con los porcentajes que se obtengan por cada Sección, se hará un gráfico, a presentar cada mes a los interesados.-

firme y las necesidades de compras adicionales para cubrir el consumo de los meses futuros hasta la terminación del período de vigencia del Sistema de Costos, se calculará el valor de los consumos futuros para observar su desviación en relación al costo standard. Este mismo valor adicionado al total de variaciones hasta la fecha, indicará el error conjunto al efectuarse el cálculo primitivo para la obtención del costo standard básico.

2) Con los costos unitarios promedio obtenidos de los valores de consumo indicados en el punto 1, ajustados por los factores de desperdicios reales calculados también mensualmente, se establecerá la desviación producida o a producirse entre el costo standard de materia prima por metro de tela cruda y su costo real.

3) Estas cifras (para cada uno de los tipos de materia prima) serán informadas mensualmente a la Dirección y se tomarán también en cuenta para su uso en cualquier cálculo de Costos de Ventas, provisión de utilidades, etc. que se realicen.

B) Gastos de Transformación

Comprenden los gastos que razonablemente pueden asignarse directamente a un artículo, o indirectamente, pero en una proporción aproximadamente justa, a un grupo determinado o a todos los artículos fabricados en un proceso parcial común.

Por lo general pueden ser controlados con mayor utilidad para la organización, además que por su volumen constituyen en la actualidad la mayor parte del costo de producción, salvo en aquellas fábricas donde el costo de la Materia Prima es mucho más elevado que en el promedio de la industria.

Pueden separarse este tipo de gastos en:

- I) Mano de Obra y sus Cargas Sociales
- II) Materiales Directos
- III) Fuera Obras
- IV) Vapor
- V) Costo de Conservación de las Maquinarias
- VI) Materiales auxiliares (incluyendo complementarios y accesorios)

todos los cuales se tratarán por separado inmediatamente; dando una idea de una forma de obtenerlos y controlarlos, que la experiencia del autor de este trabajo en empresas textiles del país y del exterior, indican como muy prácticas.

I) MANO DE OBRERA, que debe incluir todos los salarios que inter-

vienen directa o indirectamente en el proceso de elaboración, excluyendo supervisión. También se agregarán a este concepto las cargas sociales que resultan de la aplicación de Leyes, Decretos, Convenios etc. y que representan en nuestro país un importante porcentaje sobre lo realmente ganado por el obrero. Tenemos entre otras cargas las siguientes: Jubilación, Salario Familiar, Fiestas Cívicas y otros feriados pagos, Vacaciones, Aguinaldos, Enfermedades, etc.

Como en todos los elementos restantes de este grupo de Costos de Transformación, las raíces para obtener informes sobre cantidad de obreros para cada proceso, turnos a trabajar, ocupaciones etc., pueden ser dos: la experiencia anterior o bien estimaciones de los Técnicos de Fábrica. Ambas deberán ser corregidas por el Contador de Costos, para evitar cifras erróneas en los unitarios a obtener, ya sea por repetición de fallas ocurridas en el período que sirve de base para la estadística o bien posibles reservas que humanamente se tomarán los Técnicos previendo fallas en la producción y que muy posiblemente sean exageradas, para poder evitarse luego reclamos de la Dirección.

Es imprescindible para poder adjudicar este/a ^{costo} cada metro de tela, conocer cifras de producción que por lo general se calculan teóricamente y que deberán compararse con los planos de fabricación que existan en la empresa y que fueron realizados teniendo en cuenta la capacidad normal de la maquinaria, ajustada por los inconvenientes pre-
visibles como ser paros por desperfectos mecánicos, contracción o estiramiento de cada tipo de material, etc.

Las informaciones obtenidas se tratarán de este modo:

- a) Para obtener el monto total de jornales por departamento, se procederá a multiplicar las horas totales en el período que se tome de base por cada ocupación (horas x operario, por cantidad de operarios) por el jornal básico horario y se agregará el aumento por trabajo nocturno u horas extras en los turnos que correspondiera. Una vez obtenidos los resultados parciales por ocupación, se sumarán para llegar a un total por Sección, o proceso, o máquina, según más convenga. Las ocupaciones

se deberán separar entre productivas e indirectas. Los costos unitarios de los jornales directos se calcularán en relación a la producción. Los indirectos en base a un porcentaje sobre los directos. Los totales por ocupación de indirectos en caso de abarcar varias secciones se deberán distribuir a los varios procesos ó "centros de costos" en base a la relación que tenga cada ocupación indirecta, con los distintos procesos.

- b) Para llegar a la unidad de costo se podrá tomar como base: El metro o la yarda; el kilogramo o la libra; producciones de un día, hora o semana; la producción por talar por hora o por semana, o cualquier otra unidad, según el tipo de producción de cada Sección.

En cuanto a las cargas Sociales, luego de obtenidos los montos por cada rubro, se calculará el porcentaje que significan sobre las horas productivas o sobre los valores, (como en el caso de Jubilación) y el resultado aumentará el costo unitario para todo tipo de cálculo de costos.

El Control de la mano de obra utilizada se realiza mediante una comparación del presupuesto original o sea el gasto teórico basado en la producción real calculada a los costos Standard previstos, con el Gasto Real según planillas o nóminas de pago, discriminadas por Sección y ocupación.
Ver modelo C.

Se aclara el significado de cada una de las columnas del Modelo C.

- 1) Jornales Reales según Nómina: Esta información se obtendrá de la Sección Jornales o la que corresponda, según la organización de cada empresa. Tiene por objeto, informar la cantidad de personal, por ocupación a cargo de cada sección en el momento de hacer la comparación.
- 2) Ocupaciones Reales según Norma Standard: Esto se obtiene dividiendo el total de horas informadas por ocupación, por la

Distribución:

L. O. D. L. O. " G "

COMPARACION DE MANTO DE OBRA

Día Mes Año

Sección:

Planta:

Período nº al
Horas Trabajadas

OPERARIOS		Ocupación	PAGOS		PRODUCCION			ABSORBIDO		VARIACIONES GANANCIA (PERDIDA)			
REAL	Standard		Horas	Importe	Descripción	Metros o Kilos	Costo Unit. ¢	Anual	Acumulado	Semanal		Acumulado	
según nómina		s/hrs. std.								Importe	Descripción	Costo Unit. ¢	Importe
		TOTAL POR SEMANA											

ANALISIS DE LAS VARIACIONES:				SEMANAL		ACUMULADO	
				Importe	%	Importe	%
1) Base Real x Horas Reales = ¢	Variación por Base de Pago (1 - 2)						
2) Base Std. x Horas Reales = ¢	Variación por Cantidad de Personal (2 - 3)						
3) Base Std. x Horas Std. = ¢	Variación por Producción (3 - 4)						
4) Absorbido por Producción = ¢	VARIACION TOTAL						

- cantidad de horas reales por obrero durante el periodo.
- 3) Incerarios Standard: Son los obreros previstos al confeccionarse/^{el presupuesto}
 - 4) Donación: Deberá figurar el nombre del trabajo tal como se previó originalmente.
 - 5) Pago - Horas e Importe: Información suministrada al Dpto. Costos por la Sección encargada de liquidar los Jornales.
 - 6) Producción - Designación: Se mencionará las unidades producidas por cada tipo, clase o grupo de producción.
 - 7) Costo Unitario: Es el costo Standard para cada unidad de producción (sin incluir las Cargas Sociales)
 - 8) Absorbido: Es el producto de multiplicar las unidades de producción por el costo unitario standard correspondiente.
 - 9) Variaciones: La diferencia entre el absorbido y lo realmente gastado representa la variación. Al ser mayor el gasto real que el Absorbido, la variación es una pérdida. Lo inverso representa una ganancia o ahorro. El porcentaje de variación resulta de la división del importe de la variación por el monto absorbido.

La comparación de jornales tal como se ha presentado, es un informe diseñado para ayudar a los Jefes a medir el rendimiento de sus departamentos. Por consiguiente el Dpto. de Costos deberá hacer todo lo posible para que circule por la fábrica, y que las personas afectadas lo estudien debidamente. El responsable del Dpto. Costos deberá hacer comentarios sobre todas las variaciones de cierta significación, luego de haber discutido los motivos con los Jefes de Fábrica.

Para ello hará un corto comentario escrito para aquellas secciones adonde haya habido hechos salientes y además confeccionará una planilla explicativa en la cual analizará las diferencias entre los rubros: Por mayor o menor producción, por cambio de base de pago y por mayor o menor cantidad de personal. Estos datos se obtienen de la siguiente manera:

Cambio de base de pago: Se multiplica la diferencia entre base de pago real con la base de pago Std. por las horas Reales trabajadas.

Mayor o menor cantidad de personal: Se multiplican las diferencias de las horas reales y las horas Std. por el pago Std. por hora.

Mayor o menor Producción: La diferencia entre el monto absorbido y el producto de multiplicar el pago Std. por las horas Std.

En el ejemplo presentado se han incluido los datos mencionados en la parte inferior del formulario

II) MATERIALES DIRECTOS

Definición:

1) Se consideran como materiales directos, todos aquellos que afectan al producto por adición o transformación. Otros nombres aplicados a este concepto son: Materiales incorporados o secundarios.

Son todos los químicos y Colorantes que se usan para el engomado, blanqueado, estampado, teñido y aprestado de tejidos, así como también cualquier otro material que se incorpore físicamente a la tela.

Se exceptúan los colores fugitivos que son considerados como materiales auxiliares.

Para determinar la cantidad de estos materiales directos utilizados en cada proceso hay un problema bastante importante, pues no son fáciles de concretar en muchos casos, ya que son cifras relativas. Además no debe olvidarse que aquí, como en todos los otros casos de aplicación del Sistema Standard, una finalidad es controlar las economías que puedan y deban realizarse en cada etapa del proceso. En general se usan estadísticas acerca de los consumos anteriores por cada máquina, y los consejos y cálculos de los técnicos de producción, además de las fórmulas de fabricación para

cada producto.

Obtenidos los consumos por máquina y las unidades de producción a los que son aplicables, el problema es solamente relacionarlos y obtener costos unitarios.

CONTROL DE MATERIALES DIRECTOS

La diferencia entre el gasto standard (absorbido) y el gasto real, se analizará por sección separándose en variaciones que expresen el origen de dicha diferencia. Estas variaciones pueden ser:

I.- Por cantidad

- Manipuleo
- Eficiencia
- Previsiones de Producción

II.- Por Precio

Determinaciones de las variaciones. Para la determinación de las variaciones se requerirán los siguientes datos:

1) Consumo Real a Precio Real (Costo Real)

Pedidos efectuados al Depósito por las diferentes secciones de fábrica valorizados a costo real, teniendo en cuenta los materiales recibidos y aún no utilizados al cierre de cada período.

2) Consumo real a precio standard

El mismo concepto anterior, pero valorizado, a costo standard.

3) Consumo según informes de fábrica, valorizados a precio standard

Informes confeccionados en base a la producción realizada y valorizadas los kilos resultantes a costo standard.

4) Consumo según fórmulas standard a precio standard

Unidades (metros o kilos que se debieron procesar según informes de fábrica, y valorizadas al costo unitario standard previsto.

5) Consumo absorbido según provisiones de costo (costo standard)

Producción real valorizada al costo standard que se ha tomado como

base para la adjudicación de gastos a los productos en proceso según las unidades de producción previstas.

Implicaciones de las Variaciones

Previsiones de Precios (1-2) Representa la diferencia entre el costo unitario previsto a obtener en las compras y el realmente producido, multiplicada por la cantidad de kilos de cada color utilizados en fábrica.

Maniobras (2-3) Refleja en que forma el personal encargado del transporte y preparación de los materiales y de la anotación del consumo en los informes, ha trabajado.

Eficiencia (3-4) Refleja la manera en que se ha trabajado con respecto a los standards establecidos. Las causas de la variación pueden ser las siguientes: Mayor o menor consumo de materiales con respecto al Std. (por supuesto, referidos ambos a una misma cantidad de unidades producidas) o sustitución de los previstos por otros de distintos costos standards.

Previsiones de Producción (4-5) Refleja si los porcentajes de producción para los distintos standards fijados como base para cada artículo, han sido cumplidos. En las secciones de Tintorería, y Estampados se hace una previsión de la producción de cada color, tono o combinación por artículo y en base a esta previsión se calcula el costo Std. por artículo que sirve para el cálculo del absorbido.

Cuando la proporción prevista no se mantiene se origina esta variación.

III) FUERZA MOTRIZ

Aún dentro del rubro genérico de Costos de Transformación, uno de los más adecuables a un determinado tipo de producción es el Costo de Fuerza Motriz, pues es posible adjudicarlo en base a un consumo determinado por máquina, Sección y /o unidad de tiempo.

Los consumos pueden ser obtenidos mediante la lectura de los medidores (si existen) o sino aplicando fórmulas técnicas que escapan al alcance de este trabajo, y que solamente por razones de ilustración se transcriben:

Consumo horario para corriente alternada = Amperaje x

x voltaje x coseno de Q x V3

Idea para corriente continua = Amperaje x voltaje

Cuando se trata de motores a transmisión, en que la máquina puede pararse al igual que la producción, sin que aquellos paren, en cada hora de consumo de energía eléctrica, la producción pasada incluirá todos los paros por motivos necesarios o accidentales que se hayan producido.

Cuando los motores están conectados directamente a la máquina, es decir, cuando al parar la máquina para también el motor, no hay desperdicio de corriente y en cada hora de consumo para una producción equivalente a la velocidad de la máquina.

Las fuentes de provisión de la energía eléctrica pueden ser: la misma industria o las ~~empresas~~ concesionarias del servicio público. Lo más común es una combinación de ambas fuentes.

Si la provisión es del exterior, el único problema será la determinación de la tarifa unitaria y si se trata de una ~~usina~~ propia, se debe tratarla como una industria conexa, con su propio sistema de costos, de cálculo más simple que el principal, pues se trata de un producto único, cuyo costo se obtiene mediante la suma de todos los gastos previstos, dividida por la producción esperada.

Algunas empresas cargan al costo de Fuerza Motriz, los gastos de conservación de las instalaciones eléctricas, pero esto tiene el inconveniente que, en el caso de un análisis de los costos de energía, aparecerá un elemento extraño. La otra solución es cargar estos gastos de conservación de instalaciones, dentro de los Costos de Transformación, bajo rubro propio.

Conocido ya el costo unitario por Kw se debe calcular el costo por hora de consumo de la máquina, que será el producto del consumo horario por el costo unitario obtenido.

Finalmente relacionando este costo por hora con la producción prevista en ese período, se conseguirá el costo por unidad de elaboración.

CONTROL DE FUERZA MOTRIZ

Puede separarse en:

- a) Control de producciones y consumos, comparando los mismos con los previstos en el Sistema.
- b) Control de gastos, que juntamente con todos los otros costos, se realizará con la planilla de Comparación gastos Reales y Absorbidos,

IV - VAPOR

El principal uso que este elemento tiene en la actualidad dentro de la moderna industria (desechada ya su utilidad como fuerza motriz) es el de calentamiento y secado.

El consumo de vapor se mide en kg o libras por hora y varía de acuerdo a 2 factores: abertura o sección de los conductos que lo transportan a las máquinas y presión con que se envía desde la caldera. Al igual que en el caso de Fuerza Motriz su determinación es completamente técnica.

Como el calentamiento se realiza por lo general en forma intermitente (según las necesidades de la producción) el problema que se presente es el de determinar la cantidad consumida por cada hora de producción.

Se verá mejor con un ejemplo: una máquina que requiere para ser calentada, 700 libras de vapor por hora y por cada turno de 8 horas, tiene abierto $3\frac{1}{2}$ horas su paso de vapor. El consumo por hora de producción, será:

$$\frac{3\frac{1}{2} \text{ hrs. vapor} \times 700 \text{ lbs/hr.}}{8 \text{ hrs. producción}} = 284 \text{ lbs.}$$

Es distinto el caso del secado, donde el paso del vapor es continuo, pero no siempre hay producción, pues se debe esperar a que la máquina llegue a su justo punto; vemos como se obtiene la distribución del vapor consumido inproductivamente, con otro ejemplo:

Para 16 hrs. de trabajo continuo, es necesaria la hora inicial para que la máquina, que consume 1000 lbs. por hora quede en condiciones, por lo tanto el consumo

promedio por hora de producción, será:

$$\frac{1000 \text{ lbs} \times 16 \text{ hrs. vapor}}{15 \text{ hrs. producción}} = 1067 \text{ lbs.}$$

El cálculo del costo por unidad de vapor da lugar a un caso similar al de Fuerza Motriz, con un nuevo Sistema de Costos al cual se afectarán todos los desembolsos por mano de obra directa, supervisión, combustible, conservación, amortización de Calderas, etc. El unico problema que resta es la determinación de la producción de vapor. Para ello se separan los costos en directos (combustible, especialmente) e indirectos. Se determina un promedio de consumo de combustible en la producción de vapor (luego de descontado lo necesario para levantar presión) y conociendo el rendimiento en vapor por unidad del combustible, se calcula la equivalencia en lbs o kg. A esto se le suman los otros costos de fácil predeterminación y se los divide por las unidades de vapor equivalentes para el período, obteniéndose el costo por unidad de consumo.

El costo por unidad de elaboración, que es lo que realmente se está buscando, es función del consumo horario, el costo por unidad de consumo y la producción horaria.

El control de vapor tiene iguales facetas que el de Fuerza Motriz: producciones y consumo por un lado y costos por otro. El primero se hará directamente en el informe mensual de producción, donde se las comparará con los previstos en el sistema. Los gastos correspondientes a la caldera se controlarán en la misma planilla de comparación entre Gastos Reales y Absorbidos, ya mencionada anteriormente.

V - GOSTO DE CONSERVACION DE LAS MAJUIARIAS

Aunque la inclusión de este rubro dentro de los costos directos de transformación es y ha sido discutible, se le considera formando parte del total de este tipo de costos, por diferentes razones:

- a) Monto considerable que pueden alcanzar
- b) Relación más o menos estrecha con la producción (a mayor uso, mayor desgaste)

- c) Facilidad para distribuirlos, por esa misma relación..
- d) Posibilidad de cargar a cada producto una proporción exacta y solo de las máquinas por las cuales ha pasado.

Estos argumentos son válidos sin objeción en el caso de conservación de las maquinarias y casi siempre ocurre lo mismo con los de conservación eléctrica, en lo que se refiere a los elementos que forman el motor y a los que lo relacionan con la instalación general, al menos en sus partes de contacto. En cuanto a los demás Costos de Conservación (de instalaciones en general, edificios, muebles y útiles, etc.) lo aceptado es considerarlos formando parte de los Costos Generales o Indirectos de Fabricación. Esto se considera correcto, pues por ejemplo una máquina puede producir perfectamente, aún funcionando en un edificio semi-derruido, lo que creemos demuestra que los gastos de conservación de edificios no pueden relacionarse en forma directa con la producción y por lo tanto aplicarse a cada metro de tela en igual modo que los Costos de Transformación ya estudiados.

Para obtener el costo unitario, se debe comenzar estableciendo estadísticamente cuantas horas anuales cada máquina ha estado produciendo, y según los valores contables, cuál ha sido el correspondiente valor de Gastos de Conservación. Luego se relacionan ambas cifras y se obtiene la tasa horaria, cuya exactitud se puede controlar con verificación con años anteriores, siempre que los cambios en precios unitarios no hayan sido exagerados, cuyo caso la verificación será cuantitativa.

Es interesante detallar los gastos que se consideran de conservación:

- a) Reparaciones de toda clase, incluyendo en ellas mano de obra, repuestos y otros gastos.
- b) Cambios regulares de accesorios.
- c) Lubricación y engraso, que abarca además del material consumido, la mano de obra que lo efectúa.
- d) Pintura de las Máquinas, con iguales conceptos.
- e) Limpieza de las máquinas, si no se realiza en forma periódica, pues en ese caso se carga directamente al rubro Mano de Obra.

f) Salarios por inspecciones periódicas.

Hay que tener presente que, en algunas empresas, por diversas razones, especialmente prácticas, se cargan a gastos de conservación, en lugar de utilizar cuentas de activo, importes que en pura contabilidad correspondería tratarlos a la inversa. En estos casos la cifra a utilizar para gastos de conservación en el Sistema de Costos, no debe comprender esos valores, pues son completamente arbitrarios.

Una de las bases más aceptadas para distribuir este costo es la que se basa en horas -máquina por centro de producción, constituido por cada máquina o grupo de máquinas de la misma especie.

Conocida la producción efectiva de la máquina, el costo unitario se obtiene relacionando la tasa horaria (ya explicada su obtención) con esta producción por hora.

VI - MATERIALES AUXILIARES

Son todos aquellos materiales que se utilizan en fábrica con excepción de Materia Prima, Materiales Directos y repuestos utilizados en Conservación de Maquinaria (por ejemplo cueros, guarniciones, anillos, lubricantes, herramientas, materiales de limpieza, etc.) a esta parte de los materiales auxiliares se acostumbra a llamarlos también suministros.

Además están aquellos de carácter especial que son necesarios para poder efectuar algunos procesos y que por su fácil determinación de costo por artículo, son similares a los materiales Directos, pero que por su naturaleza no cabe considerarlos dentro de los mismos (ejemplo forros de tela y goma para estampadoras, costo de cilindros de cobre a grabarse, etc.)

La distribución entre las diversas secciones de las plantas y su cálculo unitario de costo, será similar a la que se expuso al tratar los gastos de conservación.

Para todos aquellos materiales que signifiquen mensualmente una erogación importante se propone realizar un control comparativo para:

- a) Vigilar su consumo.

b) Conocer que materiales los consumen para hacer mejores imputaciones, al calcular los sistemas de costos.

En procura de ella, se confeccionará una lista de los materiales que forman parte de las máquinas, anotando la cantidad consumida y las horas. Máquinas trabajadas, dividiendo las cuales se obtendrá la duración por cada material, unidad ésta que es comparable mes a mes.

En aquellos materiales auxiliares en los que por su naturaleza este control no sea posible, (por ejemplo lubricantes) se hará solamente un informe del consumo mensual, comparando los totales mes por mes.

Se debe aquí hacer notar que es práctica seguida por muchas empresas, el cargar las compras directamente a gastos, pues se trata en general de artículos que se consumen dentro del ejercicio económico, y cuya apropiación según consumos individuales es muy complicada. Esto no significa que extracontablemente no se lleve el control, en unidades solamente.

c) Costos Generales (Industriales)

En esta gran agrupación (llamada también sobre-carga o Costos Indirectos y en inglés Burden y Overhead) se agregan al costo total, todos aquellos conceptos que corresponden a Gastos de Transformación, pero que no pueden ser adjudicados directamente a ningún proceso (y/o artículo) en particular, o bien que por su importe reducido, no justifican su individualización bajo rubro propio.

Esto es interpretado así, pues, por ejemplo? Qué base es utilizable para distribuir los Gastos de Conservación edificios, etc?

Como generalmente la aplicación directa al producto terminado de estos gastos es solamente posible en los casos de conveniencias de la empresa o bien utilizando criterios personales de los responsables de los costos, es preferible reunirlos en este grupo y distribuirlos, absorbiéndolos en determinados centros de producción, y a veces en secciones de fábrica donde se puede producir un atascamiento (o "bottle neck") pasado el cual la producción sigue un curso normal y sin problemas. Se hace insistencia aquí en la gran separación que existe en la Industria Textil: Planta Textil y de

Acabados, pero ello no significa que no se pueda hacer la absorción por secciones o por departamentos, lo que significará un trabajo mayor, pero más exactitud.

Un verdadero problema aún no resuelto y muy difícil de concretarse también en el futuro, es la determinación y delimitación exacta de que conceptos deben ser incluidos en Costos Generales. En principio, debemos distinguir los que llamaremos "Costos no Industriales" que se tratarán más adelante y se refieren a los ocasionados por Gastos posteriores al acondicionamiento de la tela terminada en Secc. Empaque, así como todos los gastos administrativos y financieros necesarios para el desenvolvimiento de la Empresa.

Considerando los restantes, o sean los "industriales" vemos a continuación un detalle de los más importantes y el criterio que se sigue para atribuirlos a los centros de costo que corresponda.

Supervisión (capataces, encargados, jefes de sección y técnicos-superintendentes)	(Real o en (proporción (a Costos de (Transformación menos (Mat.Directos
Dirección (la parte dedicada a producción)	(Costos de (Transf.menos (Mat.Directos
Mano de Obra indirecta (porteros, ascensores, peones de limpieza y descarga, carioneros, etc.)	(Costos de Trans. (menos Mat.Directos
Cargas Sociales (de los tres conceptos)	(En igual proporción que los (sueldos y jornales
Depósitos en Fábrica y/o afuera (siempre que se refieran a materias Primas o en proceso, pero no terminados)	(Costos de Transf. (menos Mat.Directos
Luz (no fuerza motriz)	(De acuerdo a superficies ocupadas
Depreciación (de todo lo referido a producción)	(Edificios, por superficie ocupada. Maquinarias y Muebles y útiles real.Instalaciones, (Gastos de Transformación (menos Materiales Directos

Conservación (excepto Maquinarias)

(Edificios: Superficie
(Muebles y útiles: real
(Instalaciones en gene-
(ral: Gastos de Transf.
(menos Mat. Directos

Seguros (de fábrica y su contenido-sin Stock terminado)

(Real; Por superficie
(ocupada o Costos de
(Transformación menos
(Materiales Directos

Gastos varios de fábrica

(Costos de Transformación
(menos Materiales Directos

Es necesario hacer resaltar que dentro de este concepto amplio de Costos Generales, la mayoría de los autores hace hincapié en la separación de los costos fijos (que se producen cualquier fuese la producción de las plantas) y costos variables (cuyo monto generalmente es proporcional al mayor o menor rendimiento de las maquinarias). Como ejemplos extremos, se pueden dar respectivamente depreciación y mano de obra indirecta - En el capítulo X se verá con mayor detalle la separación entre costos fijos y variables.

La fuente de obtención de los valores de costos Generales, es sin lugar a dudas, la Contabilidad General, en sus valores reales - Es decir, en este grupo, el criterio del Contador de Costos es importantísimo y decisivo, pues las cifras obtenidas de ejercicios anteriores deben ajustarse según las previsiones existentes - Por lo tanto, es mucho más conveniente tener una amplia división de los rubros que componen este concepto de Costos Generales, para facilitar su estimación - Del mismo modo la codificación de cuentas debe ser adecuada, ya sea para facilitar su cargo al producirse el gasto, como para el momento en que su información sea necesaria para el Cálculo de Costos.

La distribución por conceptos Generales ya se vió al tratarse los mismos, pero en principio debe buscarse el cumplimiento de 2 requisitos esenciales:

- 1) La producción en un período determinado, debe absorber por completo los gastos realizados.
- 2) La traslación de costos entre artículo debe ser mínima.

En este grupo se considerarán los conceptos posteriores al acondicionamiento de mercaderías en Empaque y hasta su recepción por clientes, así como todo gasto administrativo y financiero requerido para el funcionamiento de la empresa, que no pueda ser imputado, directa e indirectamente a los procesos de elaboración, y por lo tanto se cargan directamente a Pérdidas del ejercicio en que se producen. Se debe diferenciar entre estos costos y los llamados Costos Generales incluidos dentro de Costos de Transformación, pues los primeros no tienen su origen en problemas de producción. Además desde el punto de vista práctico, el mantener determinadas rubros en el costo de fabricación, que se utiliza para valuar inventarios, significa activar una parte de estos gastos, difiriendo su amortización al momento de la venta del producto. Se argumenta, por esto, que un principio de sana política económica aconseja amortizar dentro del ejercicio en que se producen, la mayor cantidad posible de gastos de explotación, con lo que se contribuirá a agilizar y facilitar el desenvolvimiento interior de la empresa, al evitar que incidan en futuros ejercicios, gastos producidos en el pasado. Es necesario anticipar que esta teoría es seguida por gran parte de nuestras empresas, en mayor o menor grado, pero es también muy peligrosa, por la misma razón de la tentación que ofrece para incluir dentro de no industriales, algunos costos que realmente podrían adjudicarse en forma directa a la producción. No debe omitirse mencionar aquí el problema de la inflación, que lleva a valores mayores los inventarios, aunque permanezcan constantes las unidades físicas. Como el costo se obtiene sumando a los gastos del ejercicio el inventario inicial y restándole a este subtotal, el inventario final, al aumentar los valores del último inventario, se reduce el costo, aumentando por consiguiente la utilidad y los impuestos a pagar, por lo que la teoría de tener en inventario la menor cantidad de costos, puede ser aceptada, pero con el mismo cuidado y control.

En muchos casos la separación entre costos industriales o no, es neta, vale decir que su destino o propia naturaleza permite su imputación con facilidad, mediante el simple estudio de la factura o de la orden de contabilización correspon-

-31-

diente - No sucede lo mismo cuando se trata de Gastos o servicios comunes, bastante frecuentes cuando la fábrica y la administración forman físicamente un solo conjunto.

Los Costos comprendidos en este rubro de Costos no Industriales se pueden clasificar en:

- A) Costos de administración
- B) Costos Financieros
- C) Costos de distribución
- D) Costos de Ventas

Se entenderán por Costos de Administración todos aquellos típicamente administrativos y contables requeridos por la conducción de la Empresa y no imputables en algún modo, a la producción o a la venta. Comprenderá:

- a) Salarios de Dirección (por la parte de Directores que correspondan)
- b) Salarios de supervisión y oficina (parte proporcional del personal ocupado en estas actividades)
- c) Cargas Sociales correspondientes
- d) Viajes y viáticos (correspondientes al personal indicado en a) y b).
- e) Suministros de Oficina (papel, útiles, etc.)
- f) Franqueo, teléfono etc.(parte que corresponde)
- g) Asesoramiento y Servicios profesionales (parte que corresponde)
- h) Seguros (todo gasto por tal concepto- robo, incendio ect.- relacionado con tareas administrativas o el espacio ocupado y bienes muebles e inmuebles utilizados por el personal afectado a estas actividades.)
- i) Depreciación (de los bienes indicados en h).
- j) Gastos de asociaciones y suscripciones
- k) Impuestos: Inmobiliario (según espacio ocupado)
De inspección de sociedades anónimas; varios de carácter administrativo.
- l) Luz, ventilación y limpieza (parte proporcional)
- m) Varios gastos administrativos.

Los Costos Financieros incluirán toda erogación motivada por actividades destinadas a facilitar o mejorar la evolución financiera de la Empresa incluyendo:

- a) Salarios de Dirección (parte que corresponde)
- b) Salarios de Operación y Oficina (parte que corresponde)
- c) Cargas Sociales correspondientes.
- d) Intereses y comisiones pagadas
- e) Impuestos y seguros Bancarios
- f) Asesoramiento financiero
- g) Franqueo, teléfono etc. (por estas actividades)

Los Gastos de Distribución incluyen todos los cargos ocasionados por el almacenamiento y distribución física de la mercadería terminada.

Se consideran bajo esta agrupación:

- a) Salarios de Dirección (que correspondan)
- b) Salarios de Supervisión, Oficina y Mano de Obra de: Depósitos de Mercaderías terminadas, Clasificación por calidad, Oficina de Control y distribución de mercadería, Expedición (incluido transporte) etc.
- c) Cargas sociales que correspondan.
- d) Gastos de Depósitos; (Propios (Internos
de mercadería ter- (Externos
minada. (De terceros (incluido alquileres)
- e) Gastos de Expedición (incluye camiones, alquiler de camiones de terceros y Gastos de reparaciones.)
- f) Impuestos: Patentes de rodados
Inmobiliario (parte correspondiente)
Otros que puedan corresponder
- g) Seguros: Todos los que se refieran a estas actividades o a la mercadería terminada en stock.

Por Gastos de Venta se entenderán todos aquellos relacionados con la venta de mercaderías, su promoción y actividades auxiliares o complementarias, con excepción de los englobados en Costos de Distribución. Comprenderán:

- a) Salario de Dirección (que correspondan)
- b) Salarios de Supervisión y empleados de los siguientes Departamentos o actividades; Ventas, Créditos, Cobranzas, Muestras, Propaganda y varias otras secciones (éstas en su parte proporcional)
- c) Comisiones a vendedores.

- a) Cargas sociales correspondientes.
- b) Propaganda y muestrarios.
- c) Atenciones a clientes.
- d) Viáticos y viajes de las personas comprendidas en a) y b).
- e) Impuestos relacionados con la venta, como:

Impuesto a las Ventas

Impuesto a las Actividades Lucrativas

Impuesto a la Propaganda

Impuestos varios (parte proporcional)

- f) Depreciación (la que corresponda)
- g) Alquileres (parte que corresponda)
- h) Seguros (la proporción que corresponda)
- i) Marcas y regalías sobre ventas
- j) Gastos varios de ventas

Para la mensuración del costo standard de estos gastos no industriales, se procederá como sigue:

- a) Determinación de la producción prevista para el período
- b) Determinación de ventas, que será en unidades valuadas:
 - 1) Según costo standard de fabricación
 - 2) Según precio de venta previsto
- c) Semanas productivas del período (dividiendo las horas de labor previstas para todo el período, por las horas de labor de una semana completa)
- d) Establecimiento de los Costos Standard de los 4 grandes grupos vistos anteriormente (Administración, Financieros, Distribución y Ventas) empleando estadísticas actualizadas con informes de Dirección, contratos pendientes, etc.
- e) Obtenidas las cifras de todo el período, se las dividirá por las semanas de venta previstas para fijar el costo standard semanal.
- f) La cuota por metro correspondiente a cada artículo a vender, se establecerá en base a los siguientes ratios:

<u>Por Cuentos</u>	<u>s/Costo</u>	<u>s/Precio</u>	<u>s/Estudio Especial</u>
Gastos de Administración	Gtos. Financieros	Imp. a las Ventas y a las Activ. Lucrativas	Propaganda Regalías
Gastos de Distribución			
Sueldos de Ventas			
Viajes y Viáticos			
Atenciones a clientes			
Imp. Inmobiliario			
Amortización y Seguros			
Alquileres			
Patentes y Marcas			
Asesoramiento			
Franqueo etc.			

La contabilización se hará a las cuentas de Gastos de la forma vista al tratar los Costos Industriales.

Los Impuestos a las Ventas y otros conceptos proporcionales a las ventas, serán calculados cada mes e imputados a las cuentas de gastos respectivos.

La absorción por la mercadería producida será solo a efectos del control y por ello no es necesario contabilizarla, como tampoco las variaciones entre Costos Reales y Standards, pero es aconsejable incluir estas variaciones en la planilla resumen mensual de todas las variaciones, lo que facilitará grandemente los estudios tendientes a determinar la política General o particular de la empresa, ya sea "a priori" estableciendo en forma racional, el monto de los gastos a incurrirse por esos conceptos, para poder fijar sus incidencias en el costo de cada uno de los artículos producidos, así como los resultados económicos y financieros de la empresa, o bien "a posteriori" sirviendo de guía para controlar los gastos, centrando las presuposiciones y estudios en puntos claves del negocio, ya sea por el volumen de los gastos o por la importancia de sus desviaciones con respecto al standard.

El control que puede ser global, para todos los artículos que se producen o por clase de artículos, será hecho en forma mensual y comprenderá lo siguiente:

- a) Gastos reales por cuenta, según Libros de Contabilidad.
- b) Standards de comparación a saber:

- 1) Absorción de costos por artículo del mes: Se obtiene multiplicando la cuota standard por metro fijada por artículo, por los metros vendidos en el mes.
- 2) Absorción mensual por el Sistema de Costos: Es la resultante de multiplicar los costos standards previstos por semana en el Sistema, por el número de semanas reales del mes, separando por grupo de costos (Administración, Fabricación, Distribución y Ventas.)
- 3) Gastos Standards del mes: Según previsiones del Sistema. Aquí debe tenerse presente la separación de los gastos entre Variables y Fijos, según puedan o no cambiar en relación a las cantidades vendidas. No se considera necesario ^{aquí} extenderse/sobre este tema de clasificación de gastos, pues ello solo originaría un tratado de contabilidad y además siempre serían discutibles sus conclusiones.

En lo que respecta a la determinación del standard mensual, se procederá así:

- a) Para los gastos variables se multiplicará la cifra semanal prevista, por el número de semanas de operación del mes.
- b) Para los gastos fijos se calculará la doceava parte del gasto anual previsto. Posteriormente, se agruparán estas cifras por cuenta, de igual modo que en los libros de contabilidad se efectúa con los gastos reales.

Las comparaciones a realizar entre los totales obtenidos serán las siguientes:

- a) Entre gastos reales y standards: se hará por cuenta, indicando la diferencia los gastos no previstos o calculados en defecto, debiéndose analizar estas diferencias buscando las causas que los provocaran (prodigalidad, falta de control, aumentos de precios o salarios, diferente volumen de operaciones que el previsto, etc.)

Esta diferencia la llamaremos Variación en el Volumen de Gastos

- b) Entre Gastos Standards y Absorción Mensual por el Sistema de Costos, por grupo de costos. La diferencia indicará el efecto de las fluctuaciones del tiempo posible de operación de cada mes, con respecto al promedio

de tiempo operativo mensual previsto en el Sistema de Costos. Por esta misma razón deberá compensarse durante el tiempo de duración del Sistema, por lo que es aconsejable utilizar reservas que afecten resultados en sentido contrario al que estas faltas de concordancia de fechas produzcan.

Se denominará esta diferencia: Variación en tiempo de operación

- c) Entre absorción prevista por el Sistema de Costos y Absorción según ventas del mes por cifras totales, reflejando la diferencia el mayor o menor volumen físico de las ventas. A esta se la llamará variación en el volumen de ventas

Hay unos comentarios muy completos sobre la importancia del conocimiento, no solo después de producidos los gastos de comercialización, sino antes (es decir por costo Standard) en la Conferencia dada en CADESQ, el 27 de Julio de 1961 por el Sr. Juan Fernández Villegas, con el título "De mercado comprador a vendedor" de los cuales se transcriben algunos: "Muchos comerciantes suelen desconocer el precio con que sus productos llegan al consumidor final. Si hicieran una simple operación de suma y resta apreciarían mejor que más de la mitad del precio final del producto lo insume la comercialización- Resulta evidente que la reducción de los costos de comercialización está ofreciendo hoy día las mayores oportunidades para asegurarse ventajas competitivas-Otros factores del costo, tales como mano de obra, materias primas, facilidades productivas de la planta, impuestos, se están uniformando cada vez más, restando posibilidades (de reducción) en esos factores" "No olvidemos mencionar aquí que la reducción de los costos de comercialización no es, necesariamente, la meta ideal. Cuanto más desarrollado es un mercado, más alto son sus costos"

Se han utilizado estos comentarios para hacer resaltar la "necesidad" en la industria textil algodonera (que es una de las más competitivas en nuestro país en este momento) de los costos Standard también para los llamados en este trabajo "Costo no Industriales", pues favorece análisis exhaustivos con fines de reducción de costos y a la larga, de obtención de mayores ganancias-

Como comentario final de este capítulo, se indican a continuación los porcentajes en que cada uno de los elementos del costo total promedio, integran el mismo según un reciente estudio (30-IX-1962) en que colaboré el autor de este trabajo:

Materia prima y materiales directos		26.00	%
Mano de obra y sueldos	17 %		
Cargas sociales	<u>10.6</u>	27.6	
Fuerza Motriz y Vapor		3.00	
Materiales varios		7.00	
Impuestos		25.8	
Intereses		3.7	
Amortización y conservación bienes de uso		1.00	
Costos generales (industriales o no)		<u>5.00</u>	
		<u>100.00</u>	%

V - CONTROL DE STOCKS

Con el fin de conseguir una exacta información sobre las existencias habidas, evitando inmobilizaciones de capital o, lo que puede ser peor, falta de materiales en los momentos necesarios para la producción (especialmente cuando se trata de materiales importados, o de difícil producción inmediata, si son nacionales) es necesario dar a este tema toda la atención que merece y que generalmente no se aprecia hasta que los inconvenientes se van produciendo. En primer lugar debe destacarse la posibilidad de efectuar este control por diversos sistemas, de uso en plaza, según las circunstancias, las necesidades y las posibilidades financieras de cada empresa lo permitan. Así podemos encontrar desde el simple cuaderno utilizado especialmente en los "faoniers" que trabajan por cuenta de otros, hasta el complejo y utilísimo sistema de tabulación (convencional y electrónica) empleado en las mayores empresas de nuestro país.

Es sumamente aconsejable que toda la información concerniente a Stock se centralice, evitando así maniobras por parte del personal controlado y permitiendo una mayor experiencia del cuerpo verificador de existencias, que será encargado de la toma de inventarios físicos, además de la investigación de las diferencias que se produzcan entre saldo contable y la realidad.

Este grupo debiera depender en forma directa o indirecta del Contador de Costos. Según obligaciones de este grupo:

- a) Con la anticipación necesaria a la fecha de cada inventario, dar instrucciones escritas, redactadas en colaboración con las secciones interesadas, sobre la oportunidad y organización para el recuento físico.
- b) Dirigir la toma del inventario, así como la preparación de los resúmenes a efectuar en base a los datos obtenidos por recuento.
- c) Investigar las diferencias resultantes y prevenir las causas de futuras diferencias.

Se hace notar que un elemento primordial para tener las existencias en su justo punto, es la fijación, por parte de los técnicos, de los mínimos necesarios para

24/100

no entorpecer o aún parar al proceso productivo. Como esta tarea representa una responsabilidad, generalmente evitada por las consecuencias que puede acarrear, es necesario que la Dirección apoye todas las medidas que tiendan a abtener o actualizar los mínimos. El límite superior de las existencias es igualmente difícil de precisar, pero las fallas en su fijación no son por lo general visibles, salvo por medio de un estudio (que deberá efectuarse al menos una vez al año) con el fin de evitar tener en stock materiales obsoletos o muy excesivos en cantidad, relacionados con los consumos promedios que arroje la experiencia de cada compañía.

A continuación se detallan someramente los distintos controles posibles:

- a) Desechamos la explicación del sistema rudimentario indicado más arriba, por considerarlo elemental y de múltiples facetas, según la imaginación y habilidad de cada usuario.
- b) Es muy usado el sistema de fichas llamadas verticales (por utilizarse en esa dirección en forma cronológica) cada una de las cuales se refiere a un artículo o elemento diferente, de las existencias. Estas fichas presentan generalmente como inconveniente su poca facilidad para transporte, consultas simultáneas, indicación de máximos y/o mínimos, posibilidad de extracción, etc.
- c) Con fines de control ocular y rápido, se utilizan las fichas Kardex, provistas en planta por varias empresas, cuya ventaja más notable es que en una sola tarjeta pueden llevarse las existencias de cerca de 60 artículos diferentes con marcas o colores diversos según los datos que quieran hacerse resaltar. Su fácil transporte y consulta han hecho que este sistema sea el más empleado en las empresas bien organizadas, que adaptan dichas posibilidades a las necesidades de cada una. Se ofrece a continuación un modelo de ficha que tiene la ventaja de permitir, además del control de stock, la verificación del cumplimiento de los pedidos hechos a proveedores, los consumos mensuales, etc.

(Modelo D)

MODELO "D"

Parte Superior

Nombre del Artículo Nº

Control de Pedidos

Fecha	Proveedor	Cant. Pedida	Precio Original	Descuento	Costo neto	Observaciones
-------	-----------	--------------	-----------------	-----------	------------	---------------

.....

Estadística Mensual y Anual

Año	En.	Feb.	Marzo	Abril	Mayo	Jun.	Jul.	Agos.	Set.	Oct.	Nov.	Dic.	Total anual	Promedio mensual
19...														
19...														
19...														
19...														

Parte Inferior

Depósito:

Nº Art.

Fecha	Proveedor	Pedido Nº	Aviso de Recibo nº	Vale de Consumo nº	Unidades			Obses
					Entradas	Salidas	Saldo	

.....

Los valores que arrojan estas fichas, ajustadas a su correspondiente precio de reposición, serán utilizadas para actualizar los totales asegurados por este concepto, lo que es posible hacer mensualmente por la poca tarea que demanda, salvo el caso de tratarse de empresas que utilicen en su proceso, materiales muy variados o de muchos títulos diferentes, en cuyo caso el plazo máximo de reajuste de valores asignables para Seguros es de tres meses.

Estas fichas deben ser controladas periódicamente con inventarios físicos (para permitir el ajuste de cifras contables) y es de desear que cada elemento que contenga materias primas, (cajones, fardos, bobinas etc.) esté suficientemente individualizado con una etiqueta como para permitir un control físico rápidamente. La experiencia ha ido acumulando los datos que requeriría esta etiqueta para cumplir integralmente su cometido y se verán ellos en el modelo F siguiente:

For
Duplicado

Boleta de Inventario		Nº xxx...
.....		
Sección		Nº xxx...
.....		
Hilado/Mecha título.....		Clave.....
Disposición.....		Color.....
Cantidad.....		Peso Unitario.....
Clase Mat. Prima.....		
Observaciones.....		
.....		
Inventario al:		Nº xxx...
Inventario al:		Nº xxx...
Inventario al:		Nº xxx...

← Línea punteada para arrancar talón y dejar copia del detalle con la Materia Prima

Los talones que se notan al pié se retirarán en ocasión de cada inventario físico, anotando simultáneamente la fecha en el talón superior restante, para permitir un rápido control visual de que la totalidad de las materias primas han sido recontadas. Además esta separación en talones permitirá descubrir con facilidad cuales son los elementos que faltan en el recuento, pues se localizará con el número a que tipo, material, clave o título corresponden. También facilitan los talones con detalle la clasificación manual para resumir por materiales, títulos etc.

El control estricto de las materias primas es absolutamente necesario pues, siendo el primer paso al proceso (en esta industria, completamente continuo) las fallas que aquí se produzcan pueden promover inconvenientes, a veces insalvables, en programas de producción, cuando los artículos son de temporada y un retraso no puede ser compensado en el futuro.

Debido al grado de absorción de humedad de la materia prima y a las condiciones de los depósitos de almacenamiento, en el algodón su peso de entrada al stock es a veces muy distinto del de salida, por lo que se aconseja para simplificar, omitir estas variaciones y mantener inalterable el kilaje de ontrada, para no incurrir en complicaciones innecesarias.

Como la materia prima principal es producida solamente en determinadas épocas del año, las compras de la misma se producen a largo plazo y esto origina un control de pedidos a recibir, que también deberá estar estrechamente relacionado con el control de existencias en fábrica.

Véase a continuación un modelo de ficha de control de pedidos a cumplir. (Modelo G)

Proveedor.....		Tipo Basico.....		Marca.....		Precio		
Contrato nº.....		Fecha		Tipo nuestro....		Cant.Total		
A Recibir		Recibido		Saldo a Recibir	A Recibir		Recibido	Saldo a Recibir
Mes	Toneladas	Fecha	Toneladas		Mes	Toneladas		

B) Materiales de Stock: Pueden agruparse bajo esta denominación todos aquellos que intervienen directamente en el proceso de elaboración, afectando al producto por adición o transformación, y también así en primer término a los productos químicos y colorantes y también en muchos casos, los materiales de acondicionado. A diferencia de las materias primas, donde las extracciones del stock se solicitan por una sola Sección (la que da origen al proceso fabril) en este caso de materiales son varias las secciones que requieren con valor al depósito los mismos, especialmente los químicos, y esto origina un detalle auxiliar de anotación para individualizar la Sección que los ha solicitado. Generalmente existen en las plantas de fábrica varios stocks seccionales que son de utilización inmediata y que al cabo de cada periodo contable poseen una existencia que debe valorarse para obtener un importe más real de los consumos habidos. En estos casos los consumos por diferencias se obtienen haciendo jugar los inventarios inicial y final y las entradas al stock auxiliar.

En cuanto a los colorantes, la gran mayoría de los cuales son importados, por esta razón y por su elevado costo, requieren un control lo más amplio y cercano posible. En estos materiales existe además una característica especial, pues son reemplazables entre sí, dentro de cada tonalidad básica teniendo en cuenta la concentración de cada uno, según los distintos proveedores. El porcentaje de contenido de cada color será dado por el Laboratorio, para lo cual deberá realizar sus experiencias y en el plazo más breve posible, aceptar o rechazar el producto recibido. En el caso de aceptación se deberá avisar a la Sección Control de Stocks el índice de concentración que posea y los colores que pueden ser similares, lo que facilita la obtención de costos promedio. Por esta cualidad de sustitución, la Sección Control de Stocks debe obtener un promedio ponderado que será ajustado a cada uno de los colores que forman el grupo de similares, en base a la concentración individual. Todo lo expresado se apreciará mejor con un ejemplo (Modelo "H").

El otro componente de este grupo (materiales de acondicionado) no ofrece complicaciones en su tratamiento, por ello la somera explicación que requiere será

PLANILLA PARA ACTUALIZAR EL VALOR PROMEDIO
MODELO "H"

DE COLORANTES (por entradas)

Hoja 822 -50-

Mes Julio 1961

Grupo 13 V

SALDO DE "FICHA GRUPO" AL: 1-7-61						(fin mes anterior a la entrada)	
A		B		C		D	
KILOS REALES		KILOS AJUSTADOS		COSTO PROMEDIO		VALOR TOTAL B x C	
54	150	18	400	5791	14	94.974.70	

ENTRADAS CORRESPONDIENTES AL MES DE: Julio 1961														
COLOR	FECHA	AVISO DE RECIBO	E		F		G		H		I		J	
			CONC. SEGUN LABOR		FACTOR 1 ÷ E		KILOS REALES		KILOS AJUSTADOS F x G		PRECIO UNITARIO		VALOR TOTAL G x I	
v 525	7-7-61	36935	3,5		0 29		40.-		11 600		744.-		29.640.-	
v 526	7-7-61	36952	5.-		0 20		300.-		60 -		664.-		199.200.-	
CUANDO EN COLUMNAS E Y F, FIGUREN NUMEROS ROJOS, ELLO INDICARA "PROVISORIO"														

FICHA DE GRUPO ACTUALIZADA			
K	L	M	N
KILOS REALES	KILOS AJUST.	VALOR TOTAL	NUEVO PROMEDIO
A + G	B + H	D + J	M + L
394.15	88.-	323.814.70	3.679.71

COLOR STANDARD		v	500
COMPONENTES DEL GRUPO			
COLOR	FACTOR INDIVID.	P	
		PROMEDIO AL 31-7-61 N x O	
v 501	0,50	1839	86
v 500	1.-	3079	81
v 524	0,33	1214	30
v 525	0,29	1067	12
v 526	0,20	735	94

SECCION	CONFECCION	REVISADO	Vº Bº	FECHA
KARDEX				11-7-61
CAIUCULOS				
BULL				

tratada en conjunto con los:

C) Materiales auxiliares. Sobre ambos tipos de materiales se debe efectuar un control que permita resúmenes mensuales comparativos para controlar el consumo y conocer que Secciones lo realizan. En cuanto a la ficha de Stock en sí, su disposición es similar a la observada al tratar materia prima principal, en lo que se refiere a valores, siempre y cuando se lleve el control de stock en fichas hechas a mano.- Si solamente se controlan las existencias en unidades, la ficha ideal para ello, es la de Kardex mostrada con anterioridad.

D) Tela cruda: (de propia producción o comprada para terminar su proceso) Con este stock se comienza a controlar los resultados del proceso fabril y ello puede realizarse recién en este momento (sin demasiada complicación, por supuesto) pues aquí existe algo que tiene individualización propia y su control, ya sea por metro o kilo, es factible.

Este stock tiene características muy similares al de materias primas en cuanto se refiere a su importancia para el trazado y cumplimiento de planes de producción y puede ser llevado su control por estilo u otra clasificación de características bien definidas. Generalmente en este estado se presentan grandes rollos de tela, los que por su mismo volumen se oponen a la posibilidad de hurtos.

En este caso, la ficha de control deberá tener un formato similar a las presentadas con anterioridad.

E) Mercedería Terminada: Es aquí donde el control de stock debe tener mayor utilización y seguridad, puesto que de ese modo se conseguirá evitar la falta de mercadería, que, por su fácil colocación en el consumidor es muy tentadora para todos los que tienen acceso al stock. Además aquí se requieren detalles exactos acerca de la formación del stock por artículo, acondicionado, color, dibujo y otros elementos que son primordiales para atender los pedidos de clientes, especialmente en este ramo de textiles, donde la moda hace valorar o desvalorizar stocks, sobre todo si son estampados, con una velocidad tremenda.

También el adecuado control de estos depósitos permitirá utilizar sus datos (como en todos los otros stocks vistos con anterioridad) para fines de seguros, evitando pagar primas demasiado elevadas y también, lo que es peor aún, quedan en descubierto sobre valores, para hacer frente a un posible siniestro.

Finalmente, al dar este stock el último paso del proceso, su valoración permitirá confirmar las cifras de inventarios de mercaderías en proceso y la eficiencia con que se efectúa la producción facilitando así la adjudicación de responsabilidades a cada uno de los encargados de la buena marcha de la empresa.

VI - PLAN DE CUENTAS NECESARIO PARA LA CONTABILIDAD DE COSTOS STANDARD

Se debe hacer notar de antemano, que la contabilidad de costos puede llevarse dentro de la Contabilidad Oficial o bien, como sucede en muchas empresas, preferirse la separación absoluta (por razones de secreto comercial u otras) vinculándose ambos juegos de libros contables y extra contables por una cuenta-puente llamada generalmente: "Fabricación en curso"; "Productos en Proceso" u otro nombre adecuado.

En ambos casos las cuentas a utilizarse son las mismas y los nombres de ellas serán dados de acuerdo a lo que la habitualidad impuesta, aceptándose desde ya, que son discutibles y pueden ser mejorados.- También es importante destacar, que la contabilización de los ingresos y salidas de proceso pueden ser efectuados de 3 diferentes formas: a costo Std. entradas y salidas; a costo real las entradas y a Std. las salidas y finalmente a ambos costos los ingresos y egresos. En el ejemplo que se presenta se prefirió seguir el 1er. sistema, más práctico, y por tanto, más usado en las empresas textiles.

- a) Para Materia Prima Principal en stock y sus Desperdicios: En primer lugar, debemos tener cuentas que permitan individualizar las existencias de materias primas en stock y que pueden esquemarse como sigue, indicándose también el significado de débitos, créditos y saldo de cada uno.

Materias Primas en Stock

Débito: Por el valor de compra a terceros o de la propia producción, según el origen. Por devoluciones del proceso, o de clientes si se había vendido algo del stock.

Crédito: Por valor real de puesto en proceso. Venta a Terceros. Devoluciones a proveedores.

Saldo: Valor del stock a fin de cada período.

Desperdicios en Stock

(De Fibra e Hilado
(De Tela
(Otros

Débito: Valor de venta de los Desp. reales producidos. Como la salida de proceso se produce a costo Std. hay diferencia que juega por "Variaciones"

Credito: Desperdicios vendidos a terceros o reutilizados en fábricas

Saldo: Valor de los desperdicios no vendidos a fin de cada periodo.

b) También se necesitan las cuentas para materiales (directos y auxiliares) en stock que se pueden agrupar así:

- Materiales Directos de Fabricación:
- a) Productos químicos { (En Depósito / En Fábrica)
 - b) Colorantes { (En Depósitos / En Fábrica)
 - c) Art.de acondicionar { (En Depósitos / En Fábrica)
 - d) Otros { (En Depósitos / En Fábrica)

Débito: Por compra a terceros (en Dep.) o por transf.interna (en fábrica) Por devolu.do proceso.

Credito: Salidas a consumo Devol.al proveedor Venta a Terceros.

Saldo: Valor (real) de materiales no utilizados.

Materiales Auxiliares

- a) Forretería (incluye también hierros, caños y maderas)
- b) Fundiciones en crudo
- c) Repuestos y accesorios
- d) Herramientas
- e) Materiales eléctricos
- f) Correas y sus accesorios
- g) Bobinas, canillas y laminadoras
- h) Telas para uso interno
- i) Materiales de seguridad
- j) Combustibles
- k) Lubricantes
- l) Filtros
- m) Materiales de construcción y plomería
- n) Materiales de limpieza
- o) Uniformes
- p) Varios

Iguals conceptos que en el caso anterior.

Posteriormente llegamos a lo que realmente forma la contabilidad de costos, y que para su mejor utilización ha sido dividida de la forma en que físicamente se van produciendo las grandes modificaciones en el estado de la fabricación:

c) Para Productos en Proceso Textil
Materia Prima en Fábrica

Débito: Al ser comenzado el proceso productivo, por los valores standard.

Desperdicios Previstos

Credito: Por salida de la tela cruda de Planta Textil.

Saldo: Debe ser siempre deudor y representa el valor std. de toda la materia prima que no ha sido convertida aún en tela.

Debito: Valor std. de los desperdicios a obtener según el Sistema de Costos.

Credito: Valor Std. de los desperdicios producidos.

Saldo: Si es deudor, diferencia prevista de más en el Sistema, si es acreedor significa que las provisiones fueron menores o que se produce en Fábrica un porcentaje de desperdicios mayor que el permitido.

Costos de Transformación

Debito: Por los valores previstos en el sistema para absorber por cada unidad producida, multiplicados por las producciones reales.

Credito: Por el valor std. de la mercadería entregada al stock crudo. Igual de los hilados que van a stock como materia prima.

Saldo: Son los valores teóricos (a costo std.) de los costos de transformación todavía en proceso en P.Textil.

Costos Generales

Debito: Por los valores std. absorbidos por las producciones reales.

Credito: Por el total real de metros crudos multiplicados por el valor std. previsto en el Sistema de Costos para cada estilo.

Saldo: Representa la proporción de estos costos que continúan en proceso en Planta Textil.

Stock Crudo

Debito: Por el valor std. de las producciones de Planta Textil o de la tela comprada afuera para terminar en Fábrica.

Credito: Por las salidas a procesos en la P.de Acabados.

Saldo: Es el valor std. teórico de las existencias de tela cruda sin terminar

d) Para Productos en Proceso Planta de Acabados

Tela en proceso

Débito: Por los valores std. de la tela cruda enviada al proceso de terminación

Crédito: Por la liquidación de procesos y/o salida de fábrica para la venta.

Saldo: Valor std. de la mercadería aún en proceso.

Costos de Transformación:

Débito)

Iguales conceptos que en la Planta Textil.

Costos Generales:

Crédito)

Saldo)

e) Para Productos Terminados (preferiblemente llevar a costo std.)

Mercadería Terminada

Débito: Es el resultado de la producción completada en Planta de Acabados. También devoluciones de clientes.

Muestras

Otros

Crédito: Por el costo std. de venta de las mercaderías entregadas a clientes. También se acredita por el mismo costo de las mercaderías usadas para muestrarios, o retiradas de stock por cualquier motivo.

Saldo: Representa el stock de mercadería disponible para la venta.

f) Para Variaciones entre Costos Reales y Std.

Este rubro permite, debidamente utilizado, determinar las causas de la diferencia entre las provisiones, según planes de producción y su correspondiente Sistema de Costos, en relación con los resultados reales de la explotación.

También sirve para tratar de hallarles causa y evitar que se repitan en el futuro, ya sea modificando los valores y datos std. si eran incorrectos, o llamando la atención de los responsables en la empresa, cuyas deficiencias perjudican los resultados generales de la organización.

Se pueden separar estas variaciones en varias subcuentas, a saber:

A) Variaciones en Precio de Materia Prima

Débito: Por las diferencias negativas entre los valores reales y std. por diversas razones a analizar.

Crédito: Por las economías producidas en las compras, bajas del precio en el mercado, errores en fijación del std. y etc.

Saldo: Puede ser deudor o acreedor y se cancela contra Ganancias y Pérdidas.

B) Variaciones en Elaboración de M. Prima

(En peso de tela cruda)
(Y en calidad de la M. Prima)

Débito: Pérdida de kilos, mts. etc. en relación a los valores std.

Crédito: Por mayor eficiencia que la prevista en el sistema.

Saldo: Puede ser deudor o acreedor y como cuenta de resultados, representará según los casos, Pérdidas o Ganancias respectivamente.

C) Variaciones en Desperdicios

(En costo)
(Y en cantidad)

Débito: Por la producción de mayor cantidad de desperdicios o de un costo unitario superior al provisto en el Sistema

Crédito: Por la situación inversa.

Saldo: Como las anteriores puede ser deudor o acreedor, y por lo tanto significará pérdida o ganancia que se transporta a la cuenta de resultado.

D) Variaciones por Diferencia de Inventario:

Débito: Por los faltantes físicos en relación al saldo de libros.

Crédito: Por la Ganancias (Teórica) realizada en el periodo entre Inventarios.

Saldo: Deudor o acreedor a cancelarse contra costo de ventas. (en proporción a la mercadería vendida)

E) Variación por extensión/contracción

Débito: Si la tela originalmente puesta en proceso ha resultado menor en relación a la obtenida finalmente.

Crédito: A la inversa.

Saldo: Igual que las otras variaciones.

g) Para Mano de Obra y sus Cargas Sociales

Se utilizarán las cuentas que siguen:

Costos de Transformación (Planta Textil y/o de Acabados)

Ver detalles de Débitos, Créditos y saldos en los mismos conceptos considerado al tratar la materia prima principal, a los que deben agregarse los movimientos originados por la aplicación: al proceso de Fuerza Motriz, vapor etc.

Gastos Acumulados a Pagar (Mano de Obra etc. etc.)	} se utilizan en el pasivo provisionario hasta conocerse la correcta distribución de los gastos de jornales (en el primer caso) o de efectuarse el depósito de las retenciones (en el segundo)
Retenciones varias (Con auxiliares para cada una)	

Gastos de Mano de Obra (Planta Textil y /o de Acabados):

A utilizarse para la contabilización definitiva de cada uno de los conceptos que comprendo este rubro. Como se utiliza al igual que las comunes cuentas de gastos, sus movimientos de Débitos, Créditos y Saldo son bien conocidos y no necesitan explicación. Se utilizará también una subcuenta para cada rubro de cargas sociales existentes.

h) Para Variaciones entre Costos Reales y Std. (De Mano de Obra)

Como se explicó anteriormente, se pueden separar estas variaciones en los tres conceptos fundamentales: en salarios, en tiempo y en eficiencia.- Esta separación generalmente es hecha solamente en forma extra-contable

i) Para Materiales Directos y Auxiliares (en proceso)

Para la contabilización de los materiales en stock, las cuentas a utilizar fueron ya señaladas en la parte correspondiente, por lo tanto solo se indicará aquí la parte de:

Productos en Proceso Textil (Costo de Transformación)

Débito: Por los valores std. absorbidos (Transferencias de Gastos en la proporción que fija el sistema de Costos según las producciones reales)

Crédito: Al pasar la tela a la otra gran separación siguiente (stock crudo en caso de Planta Textil, o stock de Mercadería Terminada en el caso de Planta de Acabado)

Saldo: Representa, como se explicó anteriormente en otros rubros del costo, los valores teóricos a costo std. en proceso en cada una de las Plantas.

Gastos de Materiales Directos (Planta Textil y/o de acabados))	Por tratarse de
)	conceptos conocidos
Gastos de Materiales Auxiliares (Planta Textil y/o de Acabados))	la explicación de
)	su uso es considera-
)	da innecesaria.

j) Para Variaciones entre Costos Reales y Std. (De Materiales Directos y Auxiliares)

A) **Por Precios: Débito y/o Crédito:** Los kilos de materiales consumidos se multiplicarán por los valores unitarios reales y std. La diferencia entre los totales así obtenidos se debitará o acreditará a la cuenta de variaciones, según sean los valores reales mayores o menores que los Std.

B) **Por cantidad consumida: Débito y/o Crédito:** Esta cuenta, que representa la responsabilidad del personal encargado de las tarcas en las que se utilicen los materiales en estudio, se contabilizará por la diferencia entre el total a distribuir y el que resulte del punto anterior.

Debido al poco volumen que significan en el total de la producción los materiales auxiliares, es aconsejable el uso de estas cuentas de variaciones solamente para los materiales directos.

k) Para Fuerza Motriz, Vapor etc.

A) **Fuerza Motriz:** Deberán crearse tres cuentas principales, a saber:

Turbogenerador:

Débito: Se cargarán todos los gastos relacionados con el mismo, con excepción de los de Conservaciones.

Crédito: Por cargo a cada Planta y/o Sección Auxiliar de Servicio

Saldo: No debe existir a fin del periodo

Fuerza Motriz adquirida:

Débito: a utilizarse para la compra a empresas concesionarias del servicio.

Débito y Saldo: Igual concepto que Turbogenerador

Conservaciones de Instalaciones eléctricas: Débito: Se cargarán los gastos relacionados con Fuerza Motriz.

Crédito y Saldo: Igual que las dos anteriores.

B) Vapor:

Débito: De acuerdo al criterio general, se contabilizarán todos los gastos relacionados con las calderas a la cuenta principal del mismo nombre.

Crédito: La distribución de los mismos se realizará en forma similar a la explicada para la fuerza motriz.

1) Para Conservación Maquinarias

Los débitos por este concepto serán efectuados a la Producción en proceso, dentro del absorbido de cada Planta (Textil y/o Acabados).

Los créditos se producirán, en la misma cuenta, cada vez que una parte de la producción, se transfiera a otra parte de la fábrica, separada contablemente (Stock Crudo o Mercadería Terminada)

El saldo, como en los anteriores Costos de Transformación, representa los correspondientes a la mercadería en curso de elaboración.

Para las variaciones de los Costos de Transformación, ya sea en este caso (L Conservación Maquinarias) como en Fuerza Motriz, Vapor, etc.(K) se pueden crear cuentas auxiliares, por la parte proporcional de estos conceptos, incluida dentro del costo standard, aunque no se justifica separar estos conceptos contablemente, si no en forma extra-libros y solo para poder confeccionar la planilla de comparación entre Costos Standard y Reales, que se verá en el Capítulo VIII

n)

Es preciso hacer una advertencia al lector sobre la variación que se produce en ocasión de recalcular el inventario por cambio de sistema de Costos y sus consiguientes unitarios la cual es generalmente acumulada en una cuenta llamada "Variación por Cambio de Sistema de Costos" y amortizada periódicamente en proporción a la relación existente entre el Costo de Ventas de cada período y el total del inventario (en proceso y terminado) que fue recalculado al cambiar los costos.-

VII - CONTABILIZACION DE UN CASO PRACTICO

Se indican a continuación los asientos necesarios para tener una visión general y completa del movimiento de la contabilidad de costos standard.

Todos los pagos y cobros se consideran en efectivo. No se contabilizan los Costos no Industriales, pues según se explicó al estudiarlos, sus valores en libros de contabilidad serán solo los reales.

- 1.- Asiento: El capital inicial de \$ 500.000.- está formado íntegramente por efectivo.
- 2.- Compra de materias primas (1000 kg a \$ 40.- el kg), de mat.directos (\$56.000) y de materiales auxiliares (\$ 8.000.-) total \$ 104.000.-
- 3.- Se envían a proceso 300 kgs. de materias primas que, con una pérdida prevista de 10 % por desperdicios, darán una recuperación en tela de 270 kg. de mat. prima a \$ 41.06 c/u. = \$ 11080, los cuales más el valor previsto de Producción de los desp.recuperables (\$ 320) dan un total de \$ 11.400.-
- 4.- Se pagan jornales por \$ 15.200 en Planta Textil y

por \$ 8.250 " " Acabados

TOTAL \$ 23.450 Salario Bruto, menos

Retenc.varias (25% Total) 5.862

\$ 17.588 Neto a Pagar

5.- Se depositan las retenciones al personal.

6.- Se calculan las cargas sociales (por simplificar el ejemplo solo tres)

	Total	P.T.	P.A.
Jubilación (15% s/23450) =	3517	2200	1237
S.Familiar (5% s/23450) =	1172	700	412
Aguinaldo (1/12 de 23450) =	1954	1266	688
TOTALS	6643	4306	2937

que se consideran depositadas inmediatamente (en la práctica no es así, pero se supone para mayor facilidad en la explicación)

- 7.- Se consumen materiales Directos en Planta Textil por \$ 9000 y como salen del stock \$ 12.200; los análisis extra - libros muestran que la diferencia se desdobra en: pérdida por precios \$ 4800, y ganancias por cantidad consumida \$ 1.600.-
- 8.- Por otros costos de transformación (necesarios, conservación, vapor, energía eléctrica, etc.) se han gastado en Planta Textil un total de \$ 10.000.- de los cuales corresponden a mat.auxiliares \$ 5.000.-
- 9.- En cuanto a Gastos Generales de la misma Planta, el Gasto Real fué de \$ 4.200.-
- 10.- Los costos Std. absorbidos por la producción seccional de P.Textil deberán totalizar \$ 35.240 como se verá marcado con (a) en el detalle siguiente:

El valor Std. de la tela se compone así:

	Unit.	Absorbido según Producciones Seccionales promedio (1900 mt)	Crédito a proceso según producción final (1830 mt)
Materia Prima	5.10	-	9333
Mano de Obra y C.Sociales P.Textil	7.60	14440	13908
Materiales Directos P.Textil	4.21	8000	7704
Otros Costos Transf. P.Textil	4.73	9000	8656
	<u>21.64</u>	<u>31440</u>	<u>39601</u>
Gastos Generales P.Textil	2.-	3800	3660
Std. Tela Cruda	<u>23.64</u>	<u>35240 (a)</u>	<u>43261 (b)</u>
		Absorbido mts. Seccional (1464)	Producción mts. Final (1500)
Mano de Obra y C.Sociales P.Acabados	7.30	10687	10050
Materiales Directos P.Acabados	18.-	26352	27000
Otros Costos Transf. P.Acabados	4.-	5856	6000
	<u>29.30</u>	<u>42895</u>	<u>43050</u>
Costos Generales P.Acabados	3.70	5417	5550
	<u>33.00</u>	<u>48312 (c)</u>	<u>48600 (d)</u>
GRAN TOTAL	<u>56.64</u>	<u>83552</u>	<u>92761</u>

- 11.- Al peso Std. de 138.1 grs. por metro correspondería una producción total de tela cruda de 1955 mts., en lugar de la cual se obtienen 1830 mts. Luego, 1830 mts. x 138.1 grs. = Kg. 252.7 Se habían puesto en proceso 300 Kg., por lo tanto los desperdicios teóricos serían 47.3 kg. Los valores se observan en (b) del anterior detalle. Total \$ 43,261.-
- 12.- Se producen desperdicios por un valor total de \$ 150.-
- 13.- Se venden los desperdicios a \$ 6.20 por kg. (27.75 kg. x 6.20) = \$ 172
- 14.- Se pone el 80% del stock crudo en proceso de acabados con un total de \$ 34610 = 80 % de 43261.-
- 15.- Se agregan materiales Directos de esta Planta (Acabados). Los importes correspondientes son: Salida de Stock \$ 32,000.- ; Consumo \$ 27,500.- ; Pérdida en precios \$ 3,500.- y Pérdida en cantidades utilizadas \$ 1,000.-
- 16.- Los otros Costos de Transformación de la Planta de Acabados son de \$ 6,000.- (incluyendo \$ 2,000.- de Materiales Auxiliares) y los Costos Generales de la misma Planta alcanzan a \$ 5,350.- dando un total general de \$ 11,350.-
- 17.- Los costos Std. absorbidos seccionalmente en la Planta de Acabados alcanzan a \$ 48,312.- ver (c) en detalle del asiento nº 10.-
- 18.- La Producción de Tela Terminada (1,500 mts.) tiene un valor de Costos Std. de \$ 49,500.- ver (d) en detalle del asiento nº 10, al que se deben agregar \$ 35,460.- de tela cruda (1,500 mts. x 23.64 c/u).-
- El valor total llega así a \$ 84,960.- Se verá que se produjo un estiramiento de 36 mts. (1,500 menos 1,464.-) que a \$ 23.64 c/u. (costo crudo) tienen un valor total de \$ 850.-
- 19.- Se venden 1,300 mts. a \$ 90.- c/u. = \$ 117,000.- con un costo std. de ventas de \$ 73,632.- (1,300 x 56.64).-
- 20.- Se realiza un inventario físico que arroja como valor de las existencias las siguientes:

Materias Primas	\$ 27.500
Materiales Directos	\$ 11.400
Materiales Auxiliares	\$ 1.100
Stock Crudo	\$ 8.320
Mercadería Terminada	\$ 10.957
TOTAL	\$ 59.277

Se compara a continuación el saldo de libros con el resultado del recuento:

<u>Nombre de la Cta. Inventariada</u>	<u>Saldo Libros</u>	<u>Invent. Físico</u>	<u>Ganancia (Pérdida)</u>	<u>Cuenta a utilizar para el ajuste</u>
1) EN STOCK				
Materia Prima	28000	27500	(500)	Var. en cant. M.P.
Materiales Directos	11800	11400	(400)	} Var. por dif. de inv.
Materiales Auxiliares	1000	1100	100	
Desperdicios	-	-	-	
2) EN PROCESO				
Mat. Prima en Planta Textil	1747	-	(1747)	Var. en cant. M.P.
Desperdicios previstos	170	-	(170)	" " " Desp.
Costos Transf. P. Textil	1172	-	(1172)	} Var. p/dif. Inv.
Costos Grales. P. Textil	140	-	(140)	
Stock Crudo	8651	8320	(331)	} Var. p/dif. de Inv.
Costos Transf. Planta Acabados	(1055)	-	1055	
Costos Grales. " "	(133)	-	133	
3) MERCADERÍA TERMINADA	11328	10957	(371)	Costo de Vagt. Mer
	<u>62820</u>	<u>59277</u>	<u>(3543)</u>	

y se realiza el asiento de ajuste.

21.- Se transfieren las variaciones como sigue:

<u>Concepto</u>	<u>Costo Real</u>	<u>Costo Absorb.</u>	<u>Variación</u>
Costos Transf. P. Textil	33,805	31,440)	(7066)
" Grales. "	4,200	3,800)	(400)
		35,240	
Costos Transf. P. Acabados	44,037	42,895)	(1192)
" Grales. "	5,350	5,417)	67
		48,312	
	<u>82,143</u>	<u>83,552</u>	<u>(8591)</u>

22.- Considerando que sobre una existencia total en proceso antes de terminarse la tela, solo quedó luego en proceso, el inventario físico del stock crudo, se puede obtener un porcentaje para aplicar a las variaciones, y conseguir el valor real de mercaderías como sigue:

Valor Std. de la mercadería terminada (asiento 18)	\$ 84,960
Ajuste por diferencia de inventario físico (asiento 20)	\$ (371)
	<u>84,589</u>
Valor Std. del stock crudo (luego del ajuste por inv. físico)	<u>8,320</u>
Total de inventario antes de ventas (en proceso y terminado) causante de variaciones.	<u>\$ 92,909</u>

Relación entre 84589 y 92909 = 91 %

Por lo tanto el 91 % de las variaciones totales del período hasta ese momento (\$ 19213) debe agregarse al valor de la mercadería terminada para llevarlo a real,

o sea:

91 % s/\$ 19213 = \$ 17,484. Los \$ 1,729 (diferencia entre \$ 19213 y \$ 17484) quedan ajustando a real, el valor del stock crudo en proceso.

23.- Finalmente debemos llevar a su valor real, el Costo std. de ventas, lo que conseguiremos proporcionando $\frac{\text{total mts. vendidos}}{\text{total mts. producidos}} = \frac{1300}{1500} = 86.6\%$ que aplicado a las variaciones en mercadería terminada (\$ 17,484) nos dará \$ 15,141.-

MAYORIZACION DE LOS ASIENTOS DEL EJEMPLO

EN STOCK

Caja		Materias Primas	Material Directos	Material Auxil.	Desperdicios
1) 500000	2) 104000	2) 40000	3) 12000	2) 8000	8) 5000
13) 172	4) 17588	20) 500	7) 12200	20) 100	12) 150
19) 117000	5) 5862		15) 32000	16) 2000	13a) 150
	6) 6643		20) 400		
	8) 5000				
	9) 4200				
	16) 9350				

PRODUCTOS EN PROCESO PTA. TEXTIL

Materia Prima		Desp. Previstos	Costos de Transf.	Costos Grales.	Stock Crudo
3) 11080	11) 9333	3) 320	10) 31440	10) 3600	11) 43261
	2) 1747	12) 150	11) 30268	11) 3660	14) 34610
		20) 170	20) 1172	20) 140	20) 331

PRODUCTOS EN PROCESO PTA. ACABADOS

MERCADERIA TERMINADA

Tela Cruda		Costos de Transf.	Costos Grales.	A Costo Std.	Ajuste a Costo Re
14) 34610	18) 35460	17) 42895	19) 5417	18) 34960	19a) 73632
18a) 850		20) 1055	20) 133		22) 17484
					23) 1514

Retenciones a Depositar

5) 5862 4) 5862

Capital

1) 500000

GASTOS PLANTA TEXTIL

Mano de Obra	Cargas Sociales	Mat. Directos	Otros Gastos de Transf.	Gastos Grales.
4) 15200	6) 4303	7) 9000	3) 10000	9) 4200

GASTOS PLANTA DE ACABADOS

<u>Mano de Obra</u>	<u>Cargas Sociales</u>	<u>Materiales Directos</u>	<u>Otros Gastos de Transf.</u>	<u>Gastos Generales</u>
4) 8250	6) 2397	15) 27500	16) 8000	16) 5250

TRANSFERENCIA DE GASTOS

VENTAS

<u>De Planta Textil</u>		<u>De Planta Acabados</u>		<u>De Mercaderías</u>	<u>De Desperdicios</u>
10) 35240		17) 48312		19) 117000	13) 172
21) 7466		21) 1126			

COSTO DE VENTA DE MERCADERÍAS

<u>Standard</u>	<u>Ajuste a Real</u>	<u>Costo de Vtas. de Desp.</u>
19a) 73032	23) 15141	13a) 150
20) 371		

VARIACIONES ENTRE COSTO STANDARD Y REAL

<u>En Precio Mat. Prima</u>	<u>En Elab. Mat. Prima</u>	<u>En Precio M. Dir. P. T.</u>	<u>En Cant. M. Dir. P. T.</u>	<u>En Precio M. Dir. P. A.</u>
3) 600	20) 2247	7) 4800	7) 1600	15) 3100

<u>En cant. Mat. Dir. P. A.</u>	<u>En cant. Desperd.</u>	<u>Extensión/Contra.</u>	<u>Difer. de Invent.</u>	<u>En Costos Transf. P. T.</u>
5) 1000	20) 170	18a) 850	20) 755	21) 7088

<u>En Costos Grales P. T.</u>	<u>En Costos Transf. P. A.</u>	<u>En Costos Grales. P. A.</u>	<u>Transf. a Merc. Terminada</u>
21) 400	21) 1192	21) 87	22) 17084

Si en este momento se realizase el Balance mensual, tendríamos como detalle de las cuentas que han intervenido en este ejemplo de movimientos e inventarios según el costo standard, el siguiente:

BALANCE

ACTIVO

Caja			464529	
Materias Primas en Stock (valor real)	27500			
Materiales Direc. " " "	11400			
Materiales Auxil. " " "	<u>1100</u>	40000		
Prod.en Proceso: Stock crudo Std.	8320			
" " Aj.a Real	<u>1729</u>	10049		
Merc.Terminada: Costo Std.	10957			
" " Ajuste a Real	<u>2343</u>	<u>13300</u>	63349	527878

PASIVO

Capital		500000	
Ganancia real del Periodo		<u>27878</u>	<u>527878</u>

CUADRO DE GANANCIAS Y PERDIDAS

Venta de Mercaderías		117000
Costo Std.de Venta Mercad.	74003	
Ajuste a Real	<u>15141</u>	<u>89144</u>
GANANCIA BRUTA EN VENTA DE MERCAD.		27856
Venta de desperdicios	172	
Costo de Venta de Desperdicios	<u>150</u>	<u>22</u>
GANANCIA BRUTA REAL TOTAL		<u><u>27878</u></u>

Gastos de Producción en Planta Textil:

Mano de Obra	15.200
Cargas Sociales	4.306
Materiales Directos	8.000
Otros Costos de Trans.	10.000
Costos Grales.	<u>4.200</u>
Total Gastos Reales	42.706

Menos Gtos Std. Absorb. p. Produco. 35.240 (ver asiento 21.)

Variación Transferida a Activo 7.466

Gastos de Produco. en P. Acabados:

Mano de Obra	8.250
Cargas Sociales	2.387
Materias Directas	27.500
Otros Costos de Transf.	6.000
Costos Generales	<u>5.350</u>
Total Gastos Reales	49.487
Menos Gtos. Std. Absorb. x Prod.	<u>48.312</u> (ver asiento 21.)
Variac. Transf. a Activo	<u>1.125</u>

NOTA: Por supuesto, deben seguir las deducciones por Costos no Industriales (de ventas etc. etc) Impuestos, etc. para conseguir la ganancia neta final, pero como el motivo de este trabajo es solamente explicar los costos de producción industriales, se ha considerado suficiente presentar el cuadro de Pérdidas y Ganancias solamente por la parte que corresponde a las cuentas del ejemplo dado.-

VIII - INFORMACION SOBRE RESULTADOS DE LAS OPERACIONES

Dentro de la empresa, y tal como se ha visto al tratar la obtención de datos para confeccionar un buen sistema de costos standard, hay gran número de personas que en diferentes niveles, son responsables de la ejecución de los planes de la compañía y como tales colaboran en la formación del sistema.

Una definición parcial, pero efectiva, de lo que es Dirección de Empresa, es aquella que dice: "El arte de hacer cumplir por otros y de la mejor manera posible, los planes de la organización ".(17)

Ubicándonos en este concepto, observamos que los dirigentes o ejecutivos (en una acepción muy generosa) pueden ser tanto los que están a la cabeza de la Compañía, como los numerosos Jefes y Sub-Jefes de Secciones, Departamentos o Plantas, hasta los Capataces, Encargados y Jefes de cuadrillas o turnos, que se encuentran en la base de la pirámide ejecutiva.

Por supuesto, cada una de estas personas está interesada en una fase del negocio, y si se envían informes idénticos a todos ellos, la gran mayoría no les prestará más que una atención parcial y superficial.

En todo lo posible, la información de resultados debe basarse en los costos Standards incluidos en la Contabilidad Financiera, o al menos ser de fácil conciliación sus cifras con libros rubricados. En su mayor parte, y por la vinculación mencionada, los informes son mensuales.

Se pueden indicar algunas reglas muy generales a tener presentes para preparar informes (sugeridas por Burton) (18).

(17) Obtenida en el Ior. Seminario de I.D.L.A. (Instituto para el Desarrollo de Ejecutivos en la Argentina) - Bs. As. - Setiembre 1960.-

(18) Burton H.L. Contabilidad de Costos - El Fondo de Cultura Económica - México, 1956
pág. 273

- "A) Deben presentar datos tan claros y simplemente como sea posible.
- B) Cada informe debe presentar en forma unificada los datos relativos a un solo objeto.
- C) Cada uno de los informes debe prepararse haciendo referencia a la situación de su destinatario en la organización.
- D) Cada uno de los informes debe transmitirse a la persona para quién se hace, lo antes posible después de obtener los datos en que se funde".

Es elemental asegurar la veracidad de las cifras comunicadas, pues una inexactitud que sea demostrada por uno de los responsables, hará que no solamente éste sino también los demás, usarán este argumento para evitar su responsabilidad, haciendo perder la confianza en la información, por lo que costará mucho tiempo y tarea, volver a conseguir dicha confianza.

Debe considerarse como un axioma que la responsabilidad por la ejecución de los presupuestos, debe ser ubicada tan cerca como sea posible, al lugar de la acción y adjudicada al individuo que está a cargo de cada operación. Una solución ideal será preparar costos Standards basados en términos de responsabilidad personal por cada costo incurrido, y medir luego los respectivos costos Reales con los Standard, de manera que cada persona pueda conocer como se desarrolla su efectividad dentro del plano en que se previó ocurriría.

Para comenzar a delimitar responsabilidades, se verá un ejemplo sencillo: una Empresa produce su propia electricidad, de la cual el Jefe de la Usina es responsable por el costo del Kilowatio - hora. El costo de petróleo utilizado para producir energía, es responsabilidad del Ingeniero en Jefe de la Planta de Energía. Los otros Jefes de Departamentos serán responsables por el número de Kilowatios - Hora utilizados por la maquinaria a su cargo.

" Todos los costos serán controlados por alguien en la organización alguna vez", es el pensamiento más generalizado, para evitarse problemas personales.

Ahora bien, quién es ese alguien? la contestación más aproximada nos dice

que será el Contador de Costos, "a priori" al confeccionar el Costo Standard y "a posteriori" al avisar a quién corresponda, como se cumplen los planes, Hay algunos costos, como depreciación, impuestos sobre inmuebles, que generalmente son considerados fijos, pero son controlables en los niveles superiores de la Dirección, donde se toma decisiones sobre compras, alquileres, o disposición de los activos afectados.

Comenzando con la escala menor de personas que necesitan información sobre el personal a su cargo, encontramos los capataces y encargados, cuya habilidad puede representar al empresario ahorros considerables (ó pérdidas) pues no solo se aplicará al costo de trabajo de los obreros, sino también a las Materias Primas, que pueden ser desperdiciadas o no utilizadas en forma óptima, y al debido empleo de la maquinaria y herramientas puestas a su disposición.

Es interesante la información diaria por centros de producción (en nuestro caso secciones tales como: hilandería, Tejeduría etc.) expresada en términos de mano de obra ó horas - Régimen, unidades terminadas o aceptadas. En muchas Empresas Textiles se completa la producción por obrero y se "publica", generalmente en la cercanía de los relojes de marcar, de tal modo que, en ésta Industria que admite fácilmente el trabajo a destajo o premios de producción por grupos de obreros, éstos se encuentran en condiciones de ir anticipando su cálculo de Jornales a cobrar. Este detalle por obrero permite al capataz, concentrar sus esfuerzos en aquellos que han quedado rezagados en relación con sus compañeros y tratar de equipararlos en el menor lapso posible. Hay diferencias de opinión acerca de la inclusión de costos en este tipo de informes, pues se argumenta por ejemplo, que los capataces están interesados en primer término, en las realizaciones materiales y no les preocupan detalles de valores, que muchas veces no entienden, y por lo general no pueden controlar, tales como costos indirectos o generales.

Por esto es aconsejable, si se utilizan costos, hacerlos solos con los directos de cada operación.

Hay también los informes a ejecutivos intermedios, que están en estrecho contacto con los costos de Materia Prima, Mano de obra y otros costos de transformación de cada Departamento, y que buscan llevar la supervisión de forma tal que sea eficiente internamente y que permitan la fácil coordinación con otros Departamentos. Personalmente no siguen los trabajos de la sección, tarea por tarea o día por día, pero pueden pedir explicaciones a los capataces acerca de las desviaciones que se producen en relación a los presupuestos habidos. También se incluye en esta categoría a los Jefes de Departamentos especializados (calderas, talleres, laboratorios, etc.) que necesitan informes especiales, que les permitan estudiar los planes sobre futuras actividades de la Empresa.

Por último, los directivos principales, que pueden tener influencia sobre costos (por su actuación en compras por ejemplo); deben recibir informes sintéticos pero completos y al día de la forma en que se desarrollan las operaciones, para adaptarlas a las condiciones exteriores y reforzar en lo que se considere necesario, el control interno.

En todas estas categorías, debe tenerse presente que lo que se controla primordialmente, no son cosas abstractas, sino personas, en quienes confía la Empresa para trabajar con los métodos más eficientes, usar el tiempo disponible en la forma mejor y hacer el mejor uso posible de los materiales, y que para llevar a cabo esos objetivos, necesitan información que será responsabilidad de la Contabilidad, proporcionarles. Ignorar esta interacción humana es crear problemas y un conjunto de informes sin sentido; reconocerla es comenzar a hacer controles de costos. Sobre este punto es muy ilustrativa la lectura de un artículo publicado en Agosto 1959 en el NAA Bulletin por Mel Cook, titulado "five ways of Discrediting

Standard Costs and the lessons they teach" (pag.29).

La información para la Dirección, debe tender a establecer el principio de excepción, es decir comunicar solamente las desviaciones de los planes, permitiendo de ese modo la concentración de atención solo en los puntos que los requieran, en lugar de comprobar que en los restantes, las cosas marchan tal como se previó.

También se debe buscar uniformidad y standardización de información y temas para facilitar su archivo y fácil consulta por los interesados.

Debe utilizarse, en lo posible, terminología y lenguaje familiares a los destinatarios de los informes y evitar términos técnicos en todos aquellos lugares donde pueden ser reemplazados por palabras más sencillas con el mismo significado.

Se mencionó, al pasar, la importancia de efectuar los informes, en tiempo oportuno, Esto es fundamental y se deberían establecer fechas máximas de entrega para el cumplimiento de la información, que serán alteradas (para reducir las) siempre que sea posible, especialmente cuando se conozcan circunstancias extraordinarias que deban ser comunicadas a la Dirección de inmediato.

MODELO "I"

VARIACION ENTRE COSTOS REALES Y ABSORBIDOS POR PRODUCCION

A) COSTOS DE TRANSFORMACION

MES: Reales	Costos		Diferencia		PLANTA TEXTIL Concepto	PERIODO DESDE: Costos		Diferencia	
	Reales	Absorbidos	\$	%		Reales	Absorbidos	\$	%
					<u>Mano de Obra Directa</u>				
					<u>Cargas Sociales</u>				
					Aguinaldo				
					Enfermedades				
					Fiestas Civicas				
					Vacaciones				

					SUB-TOTAL				
					<u>Materiales Directos</u>				
					Prod. Quimicos				
					<u>Otros Costos de Trans.</u>				
					Fuerza Motriz				
					Vapor				
					Conserv. de Maq.				

					SUB-TOTAL				
					<u>Materiales Auxiliares</u>				
					Lanzaderas				
					Cucros				
					Guarniciones				
					Anillos				

					SUB-TOTAL				
					<u>TOTALES</u>				

Estadísticas de Producción

- Kilos puestos en Proceso
- Kilos peinados
- Kilos hilados
- Pasadas en Tejeduría
- Metros Tejidos
- Metros revisados
- Costo Promedio por metro

MODELO "I"

VARIACION ENTRE COSTOS REALES Y ABSORBIDOS POR PRODUCCION

A) COSTOS DE TRANSFORMACION

PLANTA ACABADOS

PERIODO DESDE:

MES:	Costos		Diferencia		Concepto	Costos		Diferencia	
	Reales	Absorbidos	\$	%		Reales	Absorbidos	\$	%
					<u>Mano de Obra Directa</u>				
					<u>Cargas Sociales</u>				
					Aguinaldo				
					Enfermedades				
					Fiestas Cívicas				
					Vacaciones				

					SUB-TOTAL				
					<u>Materialos Directos</u>				
					Prod. Químicos				
					Colorantes				
					Acondicionado				
					SUB-TOTAL				
					<u>Otros Costos de Transf.</u>				
					Fuerza Motriz				
					Vapor				
					Conserv. de Maq.				

					SUB-TOTAL				
					<u>TOTALES</u>				

Estadísticas de Producción

Metros puestos en proceso

Metros estampados

Metros terminados

Costo promedio por metro

NOBELS S.A.

VARIACION ENTRE COSTOS REALES Y ABSORBIDOS POR PRODUCCION

B) COSTOS GENERALES (INDUSTRIALES)

PERIODO DESDE:

<u>Costos</u>		<u>Diferencia</u>		<u>Concepto</u>	<u>Costos</u>		<u>Diferencia</u>	
<u>Reales</u>	<u>Previstos</u>	\$	%		<u>Reales</u>	<u>Previstos</u>	\$	%
				<u>Sueldos</u>				
				Dirección				
				Supervisión				
				Oficina en Fábricas				
				Mano obra indirecta				

				SUB-TOTAL				
				<u>Cargas Sociales</u>				
				Aguinaldo				
				Enfermedad				

				SUB-TOTAL				
				<u>Varios</u>				
				Telas de uso interno				
				Uniformes				
				Discos comprados				

				Conserv. edificios				
				Conserv. M. y útiles				

				Depreciación				
				Reprocesos				
				Experimentos				

				Luz				

				Depositos en fábricas				
				Depositos externos				

				Seguros				

				SUB-TOTAL				
				TOTALES				
				Gen. (Perd.) Debita a Prod.				
				Totales (Reales y Absorb.)				

IX - RELACION DEL COSTO STANDARD CON EL CONTROL PRESUPUESTARIO

Para poder calcular los costos standard con bastante seguridad, es necesario, como se ha visto, una estimación aproximada de los volúmenes de producción y los costos necesarios para conseguirlos, todo lo cual anticipa la existencia de presupuestos, que se complementan de tal modo con los costos standard, que entre ambos permiten obtener un control de los resultados de producción y ventas, tendiente como todos los controles que se basan en el costo standard, a elevar la eficiencia de las operaciones.

Si comparamos las ventajas presentadas en el Capítulo II para los costos Standard, con las que ofrecen Ernst y Ernst (19) veremos que son casi idénticas, para lo que referiremos brevemente lo que opina el autor mencionado, del presupuesto:

- " a) Tiene marcada influencia en el más económico uso del capital en trabajo, desde que el planeamiento permite el máximo empleo de las maquinarias.
- b) Proviene despilfarros, pues regula la salida de dinero para un definido propósito y en relación con lo dispuesto por los ejecutivos de la empresa.
- c) Coloca definitivamente, allí donde corresponde, la responsabilidad por cada función dentro del negocio.
- d) Compele a todos los departamentos a cooperar para alcanzar los resultados fijados por el presupuesto.
- e) Actúa como señal de peligro para los empresarios, al indicar las variaciones entre estimaciones y resultados reales, evitando optimismos indebidos que a menudo se traducen en sobre-expansión.

(19) Ernst y Ernst - Budget Control, what it does and how to do it-citado por H.Lang, obra citada, pag. 1223.-

f) Regula la salida de dinero, en proporción al ingreso del mismo.

g) Es importantísimo para la Dirección, a fin de determinar los efectos de políticas de producción, ventas y financiera.

h) Compelo a los empresarios a estudiar sus productos, métodos y mercados, y al planeamiento para el más económico uso de materias primas, mano de obra etc.

i) Obliga a la Dirección a fortificarse, utilizando una adecuada Contabilidad, costos y registros financieros".

Los presupuestos fundamentales a tener en la Empresa serán los de ventas, compras, producciones y financiero. Todos ellos están íntimamente ligados entre sí, pues las compras deben guardar relación con las producciones y ventas previstas y también estar dentro de las disponibilidades financieras.

Del mismo modo que se observó con los costos standard, periódicamente y de preferencia una vez por mes, debe efectuarse una comparación entre los presupuestos y las cifras alcanzadas, tratando en lo posible de realizar la comparación entre unidades y no utilizando valores, pues estos últimos están generalmente afectados por la inflación. Todos los esfuerzos que se dediquen a la investigación de las diferencias habidas, serán compensados con creces por la experiencia recogida, al mismo tiempo que servirán para mejorar la visión de lo que ocurrirá en los futuros períodos, anticipando así soluciones a problemas que de ante-mano podrán ser conocidos.

El mismo estudio para conciliar entre sí los presupuestos de compras y producción, facilitará la obtención del punto óptimo de fijación de stocks, evitando los inconvenientes anotados en un capítulo anterior.

Un presupuesto de producción bien analizado, con la colaboración de todos los responsables de la misma, permitirá el mayor aprovechamiento posible de la maquinaria y el material humano (de quién en muchas ocasiones se ha dicho con justicia que es el mayor capital que posee la Empresa).

Con lo brevemente esquemado hasta éste párrafo, creemos conveniente

insistir en la correlación de los costos standard con el control presupuestario, especialmente puesto que ambos se basan en la idea de predeterminación de resultados, comparándose luego con la realidad, a fin de poder observar los avances que se producen en la aproximación a la meta deseada. En las Empresas que utilizan costos standard, el presupuesto es, en definitiva, la suma de esos mismos costos, referidos a pérdidas y ganancias.

Para reforzar este argumento, veremos que un presupuesto de resultados se basa en un cuadro de ganancias y Pérdidas, para confeccionar el cual es indispensable el uso de los costos standard que proveerán una razonable y verdadera fuente de información para convertir los presupuestos de producción en necesidades de materias primas, mano de obra, etc.

La razonabilidad de los standards se explica por el hecho de que han sido basados en cuidadosos estudios de requerimientos de material, métodos de producción, variabilidad de costos en relación a volúmenes (como se verá en el capítulo siguiente) y la mejor utilización del equipo.

Por otra parte, la simple y llana información que ofrecen los costos reales " a posteriori", usados sin la corrección de las variaciones habidas, generalmente puede no reflejar influencias temporarias, que desdibujarán la programación de futuras operaciones.

Lang, (20), expresa concretamente: "El método seguido en la preparación de un presupuesto de Costo de Ventas, depende fundamentalmente de que tipo de sistema de costos se usa. Lo ideal se encuentra cuando se emplea un sistema completo de costos standard". (el subrayado es del autor de este trabajo)

"Esto significa que los registros de costos standard están disponibles por cada producto manufacturado, haciendo posible la previsión del costo de

(20) Lang H. obra citada - pag. 1269.-

Las ventas presupuestadas, simplemente costeano cada producto del presupuesto de ⁸¹ventas al costo standard y resumiendo".

También agrega este autor, que si se utiliza un sistema de costos reales, el presupuesto del costo de ventas será factible de efectuar, utilizando porcentajes basados en la pasada experiencia, ajustados por las diferencias conocidas entre periodos anteriores y el plazo a prever.

Los costos Std. a usarse en controles presupuestarios deberán reflejar:

a) Precios previstos para materias primas, mano de obra, etc., durante el periodo que se busque abarcar.

b) Eficiencias esperadas.

c) Influencia de volúmenes sobre costos

Como se ha expresado en su oportunidad, los costos standard tienen una razonable aproximación a la realidad, como promedio del periodo que cubre cada sistema de costos, pero durante cada uno de los meses que lo forman, se producen variaciones con los costos reales, que también deberán ser presupuestados, dentro del cuadro mensual de Pérdidas y Ganancias.

Si cada Planta opera al porcentaje de eficiencia previsto, el presupuesto de gastos provee una suma base para el control, pero esto no ocurre muy a menudo. Para solucionar este inconveniente, se han creado los presupuestos flexibles, que indican cuales deben ser los gastos a determinados volúmenes de productividad.

Veamos un ejemplo de presupuesto flexible:

	Horas	0	400	800	1600	2000	2400
<u>SUBIETO</u>	Capacidad	0%	20%	40%	80%	100%	120%
Supervisión		1.0000	11.0000	120000	140000	150000	160000
Mano de Obra (Seces.Grales)		120000	150000	180000	240000	270000	300000
Depreciación		48500	48500	48500	48500	48500	48500
Impuestos		31500	31500	31500	31500	31500	31500
Fuerza Motriz		90000	115000	140000	190000	215000	240000
		390000(a)	455000	520000	650000	715000	780000

(a) Costos Fijos

La tasa horaria de costo de estos conceptos es:

Parte fija:	<u>390.00</u>	=	195.-
	2.00		
" variables	<u>325.00</u>	=	<u>162.50</u>
	2.00		
Total por 2000 hrs.(capacidad normal)			<u>357.50</u>

El control mediante presupuestos flexibles, es uno de los métodos más modernos y adecuados para poder realizar controles eficientes, pues contempla todos los elementos que influyen sobre el volumen de producción (cantidad de máquinas, horas trabajadas, eficiencia, etc) y mejora las bases para comparación entre gastos previstos y reales.

Se reconoce en general, que la responsabilidad inicial para las estimaciones por plantas, reside en los ejecutivos principales, quienes utilizarán para su mejor cálculo, los servicios del contador general y de costos. Sin embargo, antes de la puesta en marcha de cada presupuesto, se deberá requerir también la aprobación de los respectivos Jefes de Departamentos o Secciones que componen las plantas, que de ese modo compartirán la responsabilidad, sujeta siempre, como es lógico, a posibles atenuaciones por cambios en sistemas o condiciones de producción que escapan a su control.

Para completar el concepto de presupuestos, se los cotejará con los costos standard, para observar sus principales diferencias.

En primer lugar, los presupuestos son resultados esperados, que se utilizan, como se vio anteriormente, para prever las necesidades (financieras, de maquinarias; mano de obra, etc) mientras que los standards no necesariamente indican que costos se pueden esperar, sino cuales pueden resultar si se realiza una determinada producción en condiciones también pre-determinadas.

Por otra parte, los niveles de costo del control presupuestario son mínimos y no deben ser excedidos, mientras que uno de los fines del costo standard, es, precisamente, tender a la reducción de los costos, hacia un mínimo ideal.

También se hace notar que los presupuestos se refieren a todas las

-33-

secciones (productivas o no) y a todos los ingresos y desembolsos, de modo distinto a los standards, que generalmente se refieren solo a secciones fabriles y de ellas a los egresos (ya sean costos o gastos).-

X - UTILIZACION DEL COSTO STANDARD PARA PREVISTION DE RESULTADOS

Al tratar Costos Generales, se ha esbozado una separación entre Gastos Variables y fijos, según tengan o no relación con los volúmenes de producción alcanzados.

La relación entre estos 2 tipos de gastos tiene decisiva influencia en la solución del problema de obtener una producción optima de la planta.

Ultimamente los Contadores y Empresarios han dado creciente atención a las relaciones entre costos, volumen de producción y Ganancias. La importancia de esta relación es resaltada por Gleason (21) al decir: "Aunque los Empresarios no puedan ser arbitros acerca de qué productos o modelos comprará el público en un mercado en competencia, el saber cuales son los productos o modelos que dejarán un margen mayor de Ganancias; el efecto que una reducción en el precio de venta ocasionará en las Ganancias; el efecto que cambiar volúmenes o mezclas de productos tendrá en los costos y por consiguiente en las Ganancias; el punto mínimo de operaciones (break-even point) etc, facilitará enormemente a la Empresa para tomar decisiones que signifiquen las máximas Ganancias posibles de la utilización de planta y equipo".

Como punto de partida para tratar este importantísimo tema, hacemos notar que hay dentro de los costos totales (incluyendo industriales en su totalidad y también no industriales) tres grupos de costos a saber:

- a) Los que no tienen relación con volumen, llamados fijos (en inglés fixe stand-by o shut-down) y que pueden ser llamados costo de tiempo, porque se acumulan por el solo transcurso del tiempo. Impuestos, Seguros, salarios de ejecutivos, depreciación, etc. son ejemplos de costos fijos.
- b) Aquellos directamente relacionados con los volúmenes, se denominan variables, (igualmente en inglés) Son costos de volumen y crecen con

(21) N.A.C.A. Bulletin, Vol.28 - New York

El. Mano de obra directa, comisiones a vendedores, etc. pueden ser incluidos como ejemplos.

- c) Hay costos que participan de ambas características, pues son fijos hasta un determinado volumen y luego se convierten en variables, a los que se denomina semi-variables. Un ejemplo a ofrecerse para este grupo, es el de fuerza motriz.

Debe recordarse que estos términos son utilizados en relación al total de costo. En cambio, si se consideran los costos unitarios, se verá que el costo variable en el sentido explicado, es el mismo por unidad, mientras que el costo fijo varía inversamente por unidad, según los cambios en el número de unidades producidas.

Esta clasificación entre costos fijos y variables, es en la práctica bastante difícil y las decisiones de la Dirección para separarlos, son muy importantes.

También el tiempo cuenta mucho; en un período suficientemente largo, todos los costos son variables, mientras que en un breve período, casi todos son fijos.

En Abril 1959 durante la Asamblea mensual de la National Association of Accountants, el Sr. J.C. Freeman diferenció ambos costos diciendo que el costo de "hacer un negocio" corresponde al término "costo variable" y el costo de "estar en el negocio" al "costo fijo" -

Hay además gastos variables que a veces se pueden convertir en fijos; por ej. en casos de huelga algunas fábricas hacen caminar las máquinas para tratar de convencer a los obreros de que entren, pues sus compañeros trabajan. De este modo la Fuerza motriz, que es en general un gasto variable, se transforma en fijo, pues no hay relación entre la producción y el gasto; también la depreciación: si se realiza por un % anual, inevitablemente será un gasto fijo; mientras que se usa la base de horas trabajadas, se convierte en variable.

Aquí se nota grandemente la ventaja conseguida al emplear un sistema de costos standard, pues el mismo facilita los elementos necesarios para esta clasificación y el subsiguiente análisis de la relación costo-volumen-Ganancias.

Los precios de venta y la distribución de los artículos vendidos se obtendrán de los presupuestos respectivos.

Una muy útil herramienta en los análisis de relaciones costos-volumen-Ganancias es el punto de ruptura (break-even-point) o punto mínimo de operaciones, o punto muerto, en el cual no hay Ganancias ni Pérdidas, y por lo tanto, superándolo se comienza a producir utilidades.

Esta no es una disquisición teórica, sino que tiene aplicación práctica por los empresarios dinámicos y su resultado puede ser visualizado rápidamente en un Gráfico, muy simple y común, que se explicará con un ejemplo.

Este Gráfico puede ser usado para comparar ventas netas, gastos y Ganancias con presupuestos; para determinar el costo probable por unidad según los

distintos niveles de producción; para las reorganizaciones o cambios en la política de operación; para comparar las probables ganancias de operación de diferentes empresas; para determinar el aumento en ventas requerido para justificar una necesaria expansión de la planta; para reducir o no precios de venta y para determinar el efecto sobre las utilidades debido a cambios en costos de materiales - mano de obra.

Veamos un ejemplo sencillo:

<u>Elementos del Costo</u>	<u>Total</u>	<u>Variable</u>	<u>Fijos</u>
Materia Prima	360.000	360.000	-
Mano de Obra Directa	120.000	120.000	-
Otros Gastos de Transformación	390.000	180.000	210.000
Costos Generales	72.000	20.000	52.000
Costos No Industriales	<u>114.000</u>	<u>10.000</u>	<u>98.000</u>
	1.056.000	696.000	360.000
	<u>100</u>	<u>58</u>	<u>42</u>

Es decir que de cada peso vendido hay 58 centavos que se necesitan para pagar los costos variables por unidad y el saldo de 42 centavos alcanzará a cubrir los gastos necesarios para no tener Ganancias ó Pérdida alguna, es decir el volumen mínimo de ventas.

Para conocer el total de pesos a vender necesarios para cubrir los Gastos fijos de \$ 360.000 y los variables que corresponden, se debe usar la fórmula;

$$\text{Volumen mínimo de ventas} = \frac{\text{Total Gastos Fijos}}{1 - \frac{\text{Total Gtos. Variables}}{\text{Total Volumen de Ventas}}} = \frac{\text{Total Gastos Fijos}}{100\% - \% \text{ G. Variables}}$$

o sea, colocando los valores correspondientes:

$$\text{Volumen mínimo de ventas} = \frac{360.000}{100 - 58} = \frac{360.000}{42} = \$ 857.143$$

El resultado obtenido puede controlarse como sigue:

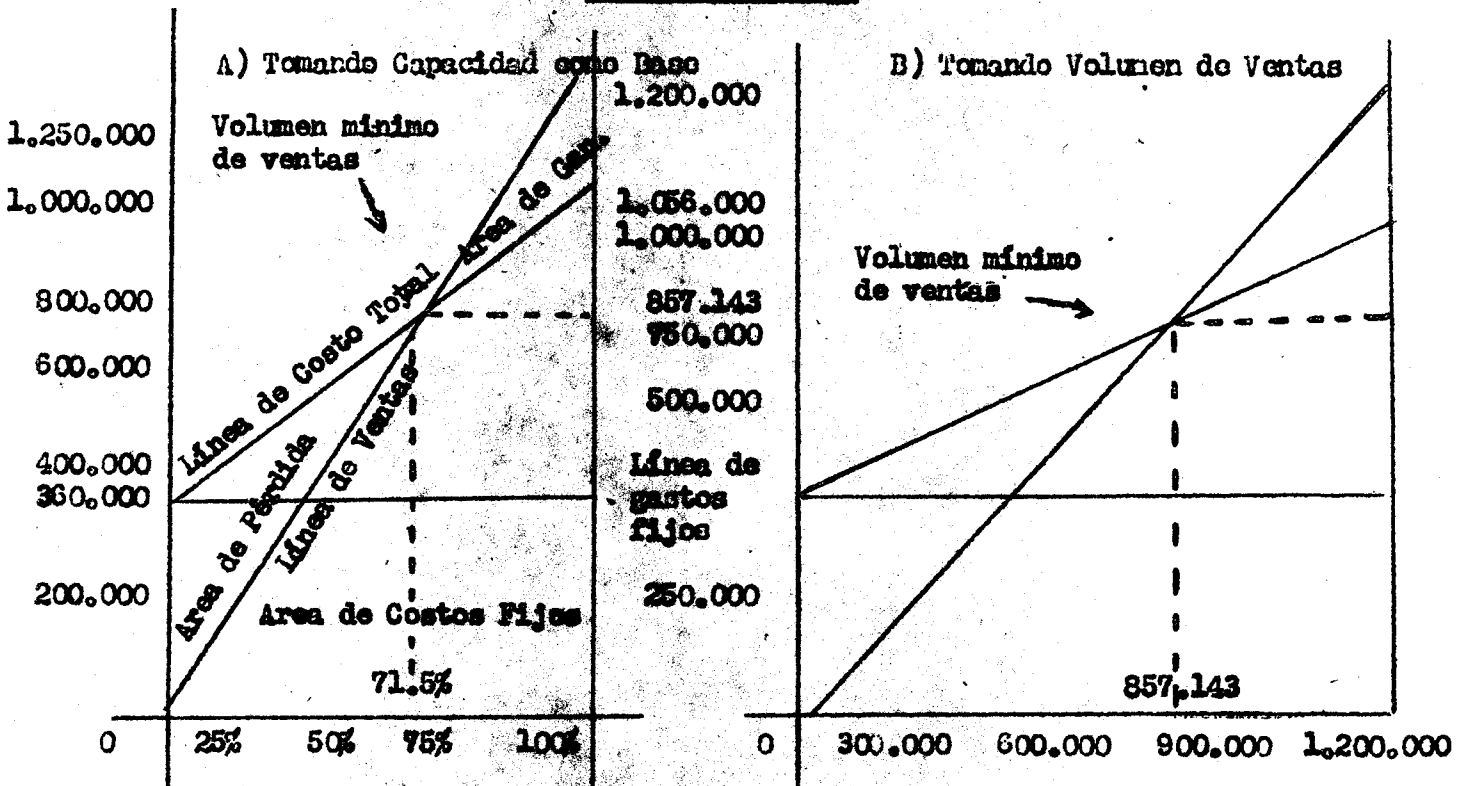
Ventas	\$ 857.143
Menos Gastos Variables (58%)	<u>497.143</u>
Margen disponible para gastos fijos y utilidades	360.000 (Ganancia Marginal)
Varios Gastos Fijos	<u>360.000</u>
Ganancia ó Pérdida	0

Si suponemos que una venta normal de un período basado en 100% de capacidad, alcanza a \$ 1.200.000.- el Contador de Costos podrá computar el porcentaje de capacidad al cual la compañía debe operar para alcanzar este punto mínimo, por ejemplo como sigue:

$$\frac{\text{Volumen mínimo de ventas}}{\text{Total presupuestado de volumen de ventas}} = \frac{857.143}{1.200.000} = 71.5\%$$

Los gráficos obtenidos de este ejemplo pueden ser:

MODELO "I"



Otras fórmulas utilizadas son:

a) Ganancias/Volumen, o relación de ganancia marginal, que es el porcentaje de pesos vendidos disponibles para cubrir costos fijos y Ganancias después de deducir costos variables. La fórmula será:

$$G/V. = \frac{\text{Gastos fijos} + \text{Ganancia}}{\text{Ventas}}$$

b) El margen de seguridad, que es el porcentaje de ventas reales que supera el volumen mínimo de ventas. Cuanto más alto sea este porcentaje, más grande podrá ser el descenso en ventas que se puede absorber, antes que se produzca una pérdida.

Su fórmula es: $M/S = \frac{\text{Ventas Reales} - \text{Volumen mínimo}}{\text{Ventas}}$

En el caso estudiado, será: $M/S = \frac{1.200.00 - 857.143}{1.200.000} = 28.5\%$

Se puede utilizar el ejemplo para conseguir una conclusión: si se ofreciera a la Gerencia una venta a precio inferior al costo total de producción, pero mayor que los Gastos variables (los famosos "out-of-pocket" americanos) podrán aceptarse - Si suponemos que la producción efectuada fué de 1000 unidades, en este caso se podría tomar cualquier precio superior a \$ 6.96 por unidad, que por lo menos contribuirá a absorber parte de los Gastos Generales (overhead cost)

Si queremos calcular además un determinado porcentaje de utilidad sobre ventas, se debe introducir su valor absoluto en el denominador.

Tomando el ejemplo presentado anteriormente y un porcentaje del 10% debemos calcular:

$$\frac{\text{Gastos Fijos}}{100 - (\% \text{ Gastos Variables} + \% \text{ util.})} = \frac{360.000}{100 - (58 + 10)} = \frac{360.000}{32} = \$ 1.125.000$$

Comprobemos el resultado obtenido:

Total de Ventas	=	\$ 1.125.000
Gastos Variables (58 %)	=	<u>652.500</u>
Ganancia Marginal		472.500
Gastos Fijos		<u>360.000</u>
Utilidad, (10% s/ventas)		<u>112.500</u>

Hay factores adversos que afectan el volumen mínimo de ventas, como ser la reducción de precios unitarios de venta o aumentos en costos fijos. El primer caso es muy poco controlado por el empresario, pues depende de la competencia, pero el

segundo puede ser compensado con un aumento proporcional de las ventas, el que se calcula como sigue: Supongamos que en el ejemplo tratado los costos fijos aumentan en \$ 50.000.- y que la contribución marginal de la empresa es del 40%. Debido a este mayor costo el volumen mínimo de ventas deberá aumentar en $\$125.000$ $\left(\frac{50.000 \times 100}{40}\right)$ siempre que no se produzca también, y a consecuencia de la mayor venta, un aumento en los Gastos Variables.

A continuación de esta demostración práctica de como obtener el punto que establezca el volumen mínimo de ventas necesario para no perder dinero en la operación, se ha considerado oportuno introducir el concepto de costo diferencial.

Se denomina así al costo adicional necesario para producir una unidad más. Este costo suele ser inferior al costo unitario, pues ya se habrán efectuado todos los desembolsos fijos o de capacidad y la producción ulterior no aumenta tales Costos o desembolsos.

La última aseveración es sin embargo, dismatible, pues se llegará a un punto a partir del cual hay incrementos de gastos más que proporcionales (p.e. gastos de organización y control y hasta mayores costos de transporte al ampliarse el mercado)-

Para anticipar resultados a obtener de estas relaciones estudiadas entre Costo/Volumen/Ganancias, es interesante tener presente las generalidades que se detallan a continuación:

- a) Una relación de ganancia marginal alta, con un bajo margen de seguridad, probablemente indica un exceso de Costos Fijos, los que deben reducirse o bien aumentar el volumen de ventas.
- b) Una relación de ganancia marginal baja, con un también bajo margen de seguridad, puede indicar que los precios de venta son bajos, o que los costos variables son altos. Si la competencia impide el aumento de precios, deberán reducirse los costos variables.

Como los gastos fijos son parte del costo standard, que como se indicó oportunamente está basado en una producción normal diaria en determinados periodos de tiempo, al variar los días de labor de esos periodos, se produce una variación en las unidades producidas y en la absorción de gastos fijos por estas unidades, lo que ocasiona variaciones entre costos standard y reales.

Para evitar estas variaciones artificiales, pues no tienen relación con la eficiencia, se han ideado varias soluciones:

a) División del año en 13 períodos iguales de 4 semanas cada uno.

Este sistema es muy empleado en E.E.U.U., Cuba y otros lugares influenciados por la técnica estadounidense. Permite la comparación de un período con otro cualquiera del mismo o diferente año. Además en los lugares donde se pagan los jornales por semana, simplifica el problema de la conciliación de los días del período de pago con los correspondientes al período Contable. Estudios realizados por la Asociación Norteamericana de Contadores de Costos (N.A.C.A) indican que las Oficinas Fiscales aceptan sin dificultad esta solución.

b) Trimestre cuatro-cuatro-cinco

En este caso, la cifra 13 se refiere a las semanas que se incluyen en cada trimestre y es el sistema más en boga, pues aunque se aparta del calendario común al final del primero y segundo período de cada trimestre, se soluciona esto en el final del tercer período que recibe una semana más. Como da un promedio por período de 22 días exactos, los hace comparables entre sí.

c) Utilizar cuentas de "Gastos Fijos en Suspense" que se van amortizando o acumulando durante el año, según el período de que se trate, y al fin del ejercicio llegan a cero, pues se hace jugar cada mes un factor relacionado con la cantidad de días feriados que hay en cada mes.

d) Convertir los gastos fijos en variables con relación al tiempo de trabajo, obteniendo una cifra diaria de gastos fijos, que se aplicará a los días efectivamente trabajados en el mes, para poder obtener el cargo a "Productos en proceso" al efectuarse la absor-

ción de Gastos por la producción obtenida.

- e) Otras soluciones se han ido presentando, de las cuales y por ser más importante, merece un pequeño estudio aparte el "Costeo Directo".

COSTEO DIRECTO

Este sistema no es una novedad reciente, pues ya en Enero 1936 se hicieron en el Boletín de N.A.C.A., publicaciones sobre este tema (Jonathan Harris en su famoso artículo "What Did we Earn Cost Month") y allí mismo se bautizó a este procedimiento con el actual nombre. Sin embargo, esta publicación fué el resultado de la experiencia acumulada en años anteriores en varias Compañías, una de las cuales lo usaba desde 1908. Se da como fecha inicial al principio de este siglo en Inglaterra pues allí se lo utilizaban bajo el nombre de costos marginales. Recién en 1947 una Gran Compañía, la Pittsburgh Plate Glass, adoptó este sistema. En 1935 la Asociación Nacional de Contadores de EEUU informó que solo 17 compañías lo estaban usando (por supuesto, todas pequeñas). Actualmente ya son más de 250 las Compañías que lo usan diariamente se sabe de otras (según informaciones de International Management- en español - Junio 1962, página 34) =

Una encuesta realizada por la N.A.C.A. demostró que de 58 Compañías que habían resuelto el problema de la separación entre Gastos fijos y variables, solamente tres tenían establecidos el Sistema de Costeo Directo.

Nos dice Wilmer Wright en "The Journal of Accountancy" July 1962, pag. 40, que en los últimos 6 años, la American Management Association ha ofrecido 20 Seminarios sobre Costeo Directo y además que también la NAA tiene realizados conferencias sobre el tema, pues el primer Seminario sobre el tema fué realizado en Cleveland en Marzo 1959 y está ganando adeptos rápidamente, tanto que obligó a repetirlo en Chicago en Setiembre con 375 inscriptos, contra más de 80 de la anterior reunión =

Una definición de Costeo Directo puede ser ensayada así: Es un Sistema que incluye en inventario y costo de ventas, solamente aquellos gastos de transformación que son directamente proporcionales al volumen de producción (Gastos Variables). Dicho de otro modo, el Costo Directo de un producto es la suma de los egresos efectivamente realizados para obtener ese producto y que no se hubieran efectuado si el producto no se hubiese fabricado. Por supuesto los gastos fijos irán directamente a Pérdidas y Ganancias. Hay definiciones, como la de T.R. Hosick en "The Journal of Accountancy" Octubre 1953, pág. 444, que hacen insistencia en la ventaja que la separación de gastos tiene en la Dirección de la Empresa para tomar decisiones =

Hay que destacar antes de proseguir, que no hay una coincidencia total aún entre los usuarios de este sistema, acerca de la utilización del mismo, pues por ejemplo se discute si se debe emplear para valuar productos en proceso, terminados y costo de ventas en su totalidad o solo alguno de ellos y también si, en ocasión del balance anual, deben agregarse el inventario, los gastos fijos de las mercaderías no vendidas.

Vemos un ejemplo que hará resaltar la diferencia entre el Sistema convencional y el de Costeo Directo, estudiando los cuadros de Ganancias y Pérdidas que se presentarán en ambos casos para situaciones similares.

I) DATOS NECESARIOS

Ventas presupuestadas por periodo = 9000 unid. x \$ 60 c.u. = 540.000

Costo de ventas standard:

parte fija	(9000 x 15)	135.000	
parte variable	(9000 x 25)	<u>225.000</u>	<u>360.000</u>
Ganancia Bruta			180.000
Costos fijos varios (no industriales, Imp. etc.)			<u>100.000</u>
Ganancia Neta			<u><u>80.000</u></u>

II) PRODUCCIONES Y VENTAS REALES (en unidades)

	PERIODOS				TOTAL
	1º	2º	3º	4º	
Producción	9000	10000	9800	9000	37.800
Venta	9000	9800	9000	10000	37.800
Inventario inicial	-	-	200	1000	
Inventario final	-	200	1000	-	

III) DETALLE DEL COSTEO

	PERIODOS				TOTAL
	1º	2º	3º	4º	
Producción (unidades)	<u>9000</u>	<u>10000</u>	<u>9800</u>	<u>9000</u>	<u>37800</u>
C. Variables (\$ 25 c/u)	225000	250000	245000	225000	945000
C.F. Absorbidos (\$15 c/u)	<u>135000</u>	<u>150000</u>	<u>147000</u>	<u>135000</u>	<u>567000</u>
Costo Total	360000	400000	392000	360000	1512000
Costo Unitario	40	40	40		40
Costos Fijos absorbidos de más		15000	12000		27000

IV) CUADRO DE RESULTADOS (Presentación Convencional)

-03-

	PERIODOS				
	1a	2a	3a	4a	TOTAL
Ventas	<u>540000</u>	<u>588000</u>	<u>540000</u>	<u>600000</u>	<u>2268000</u>
Costo de Fabricación	<u>360000</u>	<u>400000</u>	<u>392000</u>	<u>360000</u>	<u>1512000</u>
Más: Invent.al Princ.	<u>-</u>	<u>-</u>	<u>8000</u>	<u>40000</u>	<u>48000</u>
	<u>360000</u>	<u>400000</u>	<u>400000</u>	<u>400000</u>	<u>1560000</u>
Menos: Invent.al Final	<u>-</u>	<u>8000</u>	<u>40000</u>	<u>-</u>	<u>48000</u>
	<u>360000</u>	<u>392000</u>	<u>360000</u>	<u>400000</u>	<u>1512000</u>
Menos: Costos Fijos de fabric. absorb. de más	<u>-</u>	<u>15000</u>	<u>12000</u>	<u>-</u>	<u>27000</u>
Total Costo de Produc. vendidos	<u>360000</u>	<u>377000</u>	<u>348000</u>	<u>400000</u>	<u>1485000</u>
Ganancia Bruta	<u>180000</u>	<u>223000</u>	<u>192000</u>	<u>200000</u>	<u>783000</u>
% de Ganancia bruta s/ventas	<u>33.33 %</u>	<u>37.17%</u>	<u>35.55%</u>	<u>33.33%</u>	<u>34.52%</u>
Gastos varios	<u>100000</u>	<u>100000</u>	<u>100000</u>	<u>100000</u>	<u>400000</u>
Ganancia Neta	<u>80000</u>	<u>123000</u>	<u>92000</u>	<u>100000</u>	<u>383000</u>

V) PRESENTACION POR COSTEO DIRECTO DEL CUADRO DE RESULTADOS

	PERIODOS				
	1a	2a	3a	4a	TOTAL
Ventas	<u>540000</u>	<u>588000</u>	<u>540000</u>	<u>600000</u>	<u>2268000</u>
Costo Variables de Fabric. (unid. x25)	<u>225000</u>	<u>250000</u>	<u>245000</u>	<u>225000</u>	<u>945000</u>
Más: Inven.al Princ.	<u>-</u>	<u>-</u>	<u>5000</u>	<u>25000</u>	<u>30000</u>
	<u>225000</u>	<u>250000</u>	<u>250000</u>	<u>250000</u>	<u>975000</u>
Menos: Invent.al final	<u>-</u>	<u>5000</u>	<u>25000</u>	<u>-</u>	<u>30000</u>
Total Costo Prod. Vendidos	<u>225000</u>	<u>245000</u>	<u>225000</u>	<u>250000</u>	<u>945000</u>
Ganancia Marginal	<u>315000</u>	<u>343000</u>	<u>315000</u>	<u>350000</u>	<u>1323000</u>
% de Ganancia marginal s/ventas	<u>58.33%</u>	<u>58.33%</u>	<u>58.33%</u>	<u>58.33%</u>	<u>58.33%</u>
Costos Fijos de fabricación	<u>135000</u>	<u>135000</u>	<u>135000</u>	<u>135000</u>	<u>540000</u>
Gastos Varios (no industriales, Imp. etc.)	<u>100000</u>	<u>100000</u>	<u>100000</u>	<u>100000</u>	<u>400000</u>
	<u>235000</u>	<u>235000</u>	<u>235000</u>	<u>235000</u>	<u>940000</u>
Ganancia Neta	<u>80000</u>	<u>108000</u>	<u>80000</u>	<u>115000</u>	<u>383000</u>

VI) COMPARACION DE LOS RESULTADOS

Se verá que en ambos sistemas, el 1er. periodo, con la venta real igual a la presupuestada, los resultados finales son iguales (\$ 80.000.-) Sin embargo, esto mismo ocurre en el 3er. periodo y solo el sistema de Costos directo lo demuestra, Por otra parte, comparando las ventas del 2º y 4º periodo, se observa que son mayores en este último, pero los resultados demostrados por el sistema convencional no mantienen igual relación, mientras que el otro sistema lo pone en evidencia.

También es notable observar en el sistema convencional (en el 3er. periodo) que por haber aumentado la producción y la venta alcanzado su justo valor, se declara una utilidad de \$ 92.000, siendo así que el Costeo Directo solo dará \$ 80.000.-, evitando pagar impuestos sobre Ganancias no realizadas, es decir sobre mercadería no vendida. Otras conclusiones similares podrán ser extraídas de la comparación, pero no se cree conveniente, prolongar este ejemplo.

VENTAJAS DEL COSTEO DIRECTO

- a) Destaca con claridad la relación costo-volumen-Ganancias, ofreciendo facilidad para preparar informes a la Dirección.
- b) Se consigue una reducción en el pago de Impuestos, en el ejercicio en que se cambia a este sistema, pues se reduce el valor de los Inventarios por la cantidad que representan los Costos fijos de la mercadería en existencia.
- c) Por la simplicidad de su tratamiento, este sistema reduce los trabajos administrativos.
- d) La determinación de resultados, se rige por los volúmenes de ventas y no de producciones, evitándose como en el ejemplo presentado, el pago de Impuestos por anticipado.
- e) Permite fomentar la venta de artículos cuya Ganancia o contribución marginal sea mayor (es decir la cifra que cubra los costos fijos de fabricación, los costos no industriales, etc. y la Ganancia).

DESVENTAJAS DEL SISTEMA

- a) Se deberán preparar tantos cuadros de resultados, como clases de artículos se vendan y el problema será distribuir los Costos Fijos entre ellos, pues no se podrán adjudicar los correspondientes a los Departamentos de Servicios.
- b) En la práctica, el punto correspondiente en "Ventajas" no tiene utilización, pues el fisco y en general los auditores independientes no aceptan este costeo como "una práctica de contabilidad, generalmente aceptada" - El comité de procedimientos del American Institute of Certified Public Accountants emitió en Julio 1947 una resolución que reza así: "En contabilidad, la base para valuar los inventarios es el costo, el cual ha sido definido como el precio pagado o la consideración dada para adquirir un bien - Aplicando a los inventarios, el costo significa en principio la suma de los gastos y cargas directos e indirectos incurridos en traer un artículo en su condición y a su localización" -

Además la Comisión de Valores y Bolsas de los EEUU (S.E.C.) requiere que los informes de las empresas incluyan los inventarios a base de costo directo más gastos generales, según International Management, Junio 1962 -
- c) Completando la crítica del punto anterior, se hace notar que para los Balances Generales, la solución al menor inventario, es agregar los costos fijos, compensándose así la reducción de trabajo administrativo que se buscaba. Esto es sugerido también en "The Review of the New York CPA" April 1960, pag 248 - por John J. Fox -
- d) La eliminación de las variaciones de producción resta de la visión de la Dirección un elemento importante para juzgar eficiencias.
- e) Los precios de venta deben incluir la totalidad de los costos y no solo los variables.
- f) Dificultades para conseguir una correcta discriminación y por ende separación, de costos fijos y variables, sobre todo recordando el concepto de costos semi-variables.
- g) Al reducirse los inventarios (por exclusión de los costos fijos) se puede afectar la liquidez de los Balances y sus beneficios para con-

seguir créditos externos a la empresa. También afecta a la fijación de valores asegurable.

- h) La comparación del costo de un producto fabricado con vistas a su uso solamente interno, con su valor de compra en plaza, no sería posible, pues solo absorberían costos fijos los artículos que se vende.

En un artículo publicado en "The Journal of Accountancy", agosto 1961, pag 61- por William L. Ferrara se ataca, no al costo Directo en sí, sino a la importancia que damos algunos contadores a su utilización, haciendo hincapié en las ventajas que presenta para facilitar la toma de decisiones por la Dirección, con argumentos que están mucho mejor empleados que los que podría utilizar el autor de este trabajo, pero los que pueden resumirse así: Como es posible tomar decisiones basadas en un cuadro de Ganancias y Pérdidas, cuyas cifras están formadas por múltiples procesos de múltiple cantidad de artículos reunidos con cambiantes ventas y mezcla de artículos;

Como conclusión se debe hacer notar que este tema del Costeo Directo, es uno de los más discutidos en la actualidad y que tomar partido a su favor o en su contra es arriesgado, pues se habrán notado los importantes argumentos esgrimidos por las dos partes, que apoyan o rechazan el Sistema.

Como la extensión de este estudio sobre Costeo Directo puede ser tal, que por sí solo justifique la preparación de otra tesis, se ha preferido dejar este tema tan interesante y aconsejar al lector que quiera tener elementos de juicios amplios recurrir al estudio hecho por N.A.C.A. (22).

Sin embargo para concluir este capítulo, solo resta comentar que desde el punto de vista del autor, un motivo poderoso para preferir el Costo Standard comercial (con alguno de los ajustes a costos fijos ya explicados) es que el mismo permite presentar periódicamente el costo del desaprovechamiento de la capacidad productiva al proporcionarla al óptimo nivel posible y además no es discutido, no solo por el Fisco, sino también por los profesionales, que tal vez solo necesitan algo más de tiempo para aceptar también sin problemas el costeo Directo, que ahora sirve especialmente para fines internos.

Podría finalmente encontrarse una combinación que satisficiera la mayor parte de los Contadores, utilizando costos standard para controlar materiales y mano de obra y presupuestos flexibles en cuanto a gastos de fabricación, ambos dentro del más amplio concepto del Costeo Directo. Esta sugerencia es también compartida por autores de la N.A.C.A., por ej. Charles Reittel, ex Vicepresidente Nacional del organismo, quien la apoya en el artículo "Direct Costing opens the door to Profit Planning" NAA Bulletin, April 1958, pag. 7.

Por último no debe olvidarse que el uso continuado en una Empresa de los Costos Directos hace necesaria su conversión a Costos Directos "Standard", para juzgar lo cual se remite el autor a un artículo publicado en el mismo Boletín recién mencionado, por el Sr. William A. Thorn y justamente denominado así "Converting from Conventional to Direct Standard Costs".

XI - UTILIZACION DEL COSTO STANDARD PARA SISTEMAS DE CONTROL O "NORMALIZACION "
DE PRECIOS

Es muy importante hacer referencia a la utilidad que puede prestar un Sistema de Costos Standard para facilitar por parte de los industriales el control acerca de la forma en que estan o no cumpliendo con las disposiciones legales que tratan este punto.

En Argentina tenemos un buen ejemplo para estudiar y es el decreto que originalmente llevó el nº 28771/47 modificado luego por el nº 32506 del mismo año y por varios decretos y leyes posteriores (dictados a razón de 2 ó 3 por año) tendientes todos a reprimir el agio, que por esa época se desarrolló con intensidad digna de mejor causa.

Este Sistema de "normalización" (como se lo denominó) tendía a conseguir los objetivos siguientes (que también son compartidos por Erik Kjellstrom - (23)

- " a) Como última finalidad, impedir la inflación
- b) Proteger el nivel de vida de la comunidad
- c) Proteger a las industrias y a las empresas comerciales contra la artificial escasez de materias primas y artículos manufacturados. "

En principio este sistema no podía ser efectivo, pues se limitaba a controlar solamente artículos textiles y omitía el hecho que en la producción de los mismos intervenían infinidad de materiales cuyo control no existía. Además un elemento importantísimo en el costo total, como es la mano de obra, era no solamente descontrolado, sino también provocada artificialmente su alza, con propósitos electoralistas (Sindicales, y del Gobierno Nacional)

(23) Kjellstrom Erik T.A. El Control de Precios - México 1943, pag. 14

Originalmente se buscó regular los precios, limitando las utilidades en relación a los costos, pero la consecuencia primera fué que los industriales dejaron de controlar sus costos y algunos hasta los abultaron deliberadamente para obtener mayores utilidades por la aplicación de porcentajes fijos. Como se verá no se fijaban precios máximos por cada artículo producido, sino que se aceptaba en la práctica (aunque no era ese el espíritu del decreto) la compensación de ganancias desmedidas en algunos renglones, con el quebranto en otros. Un punto importante en este sistema era el que se refería a la obligación de marcar cada artículo con un nº de referencia, que se asentaría en un libro, indicando entre otros detalles, costo y precio de venta.

Los costos a considerarse en los inventarios eran los comunmente utilizados y por lo tanto aceptados por la ley de Réditos y su decreto reglamentario, entre los que figuran en lar. lugar los costos de producción, que según ya se ha visto en varias oportunidades anteriores, son generalmente standard (en la industria textil) y ajustados por variaciones con cifras reales.

Como se hizo notar al comienzo de este capítulo, en los decretos que estudiamos había disposiciones tendientes a normalizar el mercado, de las cuales se transcriben algunas a título de ilustración:

" Los establecimientos industriales que elaboran materias primas y/o artículos semielaborados para consumo de otras industrias, solo podrán venderlas a los establecimientos fabriles que los utilicen" (Art. 42 decreto 32506/47)

" Los establecimientos industriales solo podrán vender las mercaderías que elaboran a consumidores industriales o personales, a los comercios estables de distribución minorista y a los comerciantes o distribuidores mayoristas que vendan habitualmente al comercio minorista" (Art. 44 decreto 32506/47)

" Se permiten las transacciones entre mayoristas de distintas plazas, siempre que se trate de operaciones habituales y que entre una y otra plaza se verifique una sola transferencia " (Art. 47 decreto 32506/47)

Incidentalmente, este sistema obligó a un mayor control en la salida y recepción de mercaderías en los distintos establecimientos intervinientes, pues como requería anotaciones contables por cada artículo en stock, los receptores se negaban a aceptar envíos que no estuviesen acompañados por su correspondiente factura documentada el origen y el costo de cada artículo que adquirirían.

El art. 52 del decreto 32506/47 decía: " Los fabricantes, importadores y comerciantes deberán producir y distribuir de acuerdo a la demanda, manteniendo el ritmo y la diversidad de mercaderías que constituye el objeto de su giro...." Esto motivaba que, si por cualquier causa (carencia de mat.prima, colorantes o químicos adecuados, etc.) no se podía mantener la producción constante, se debía avisar inmediatamente a las autoridades de aplicación, que como es lógico, confirmarían la veracidad de lo afirmado, utilizando aquí también como elemento fundamental la contabilidad de costos Standard con sus comprobantes accesorios, cuando esta contabilidad existiera, o sino obteniendo sus informaciones de datos incompletos y ambiguos en su interpretación, con todos los riesgos que ello suponía.

Básicamente el decreto 32506/47 admitía una utilidad sobre el importe neto de las ventas, que iba desde el 6 % (en el caso de acopio y venta de cueros y lanas) hasta el 20% para las hilanderías de rayón, algodón y lino. Para controlar la forma en que sus disposiciones se cumplían, el art. 27 del mismo decreto ordenaba la " confección de balances de observación" que se practicarían cada 2 meses sobre la base de un inventario de los artículos comprendidos, establecido mediante los elementos de contabilidad que se poseían, estimando globalmente de acuerdo con índices racionales" (el subrayado es nuestro) Por supuesto y por todas las razones ya explicadas con anterioridad, una de las mejores estimaciones de valores de inventario es la que se consigue con la utilización del costo Standard. El mismo art. 27 decía que " cuando los balances de observación no reflejaran fielmente los resultados obtenidos por falta de representación de los índices aplicados, o carencia de suficientes elementos contables a juicio de las autoridades de aplicación, se podía

disponer que se practiquen inventarios físicos analíticos de todas sus existencias de la forma que aquellas autoridades determinen". El subrayado, que es nuevamente nuestro, trata de demostrar la gran ventaja, en un establecimiento industrial textil, de poseer un sistema como el Standard, que permite valorar en su mejor aproximación, las mercaderías en proceso con todas las cargas que hasta ese momento de la producción le correspondan.

Como se habrá ya observado en esta somera enunciación de artículos del decreto básico de "normalización de precios" la aplicación de un buen sistema de Costos Standard hacía posible que las empresas que lo utilizaran pudieran cumplir con las disposiciones Gubernamentales, cubrir su responsabilidad en los casos de inspecciones y vigilar sus utilidades de modo de evitar esas famosas "liquidaciones a pérdidas" que se producían en el último mes de cada semestre o ejercicio, con el fin de regular ganancias para llevarlas al porcentaje aceptado como "no agiotista."

Según informaciones de la misma Federación Argentina de Industrias Textiles (memoria del ejercicio 1948/9) el régimen de este Decreto 32506/47 "si bien no contempla integralmente las aspiraciones de la industria, permite un mejor desarrollo natural de la misma." (24) Posteriormente se inició la desenfronada carrera entre costos y salarios y el decreto 15717/48 dispuso que los aumentos que se produjeran en la retribución al personal asalariado deberían incidir sobre los beneficios de cada empresa, pero como se produjeron luego nuevos y constantes aumentos de salarios (desdichadamente sin aumentos correlativos de producción) el decreto 4995/49 tuvo que aceptar como gasto deducible los aumentos de jornales originados por convenios colectivos de trabajo y por extensión también los no directamente incluidos, sino producidos como consecuencia de los anteriores (personal superior no sindicado, por ejemplo) Este nuevo decreto reducía los márgenes de beneficios existentes en un 30%. La ya mencionada memoria de la F.I.T.A. de 1948/9 concluía diciendo "La continuidad del control estatal dispuesto por

(24) Memoria de F.I.T.A. Ejercicio 1948/49 - Bs.Airos - pág. 26

los decretos 32506/47 y 4995/49... demuestra lo generoso del sistema observado desde el importante ángulo de la defensa del consumidor? (25)

El 3-9-49 se dictó el decreto 24574 que congeló los precios de venta a partir del 1-10-49, a los precios obtenidos en las operaciones efectuadas entre los días 15 y 30 del mes inmediato anterior. Si no se hubiesen realizado ventas de determinados artículos, el precio a considerar debía ser el de la última semana en que se hubiese operado con normalidad (caso de artículos estacionales). Se admitía sin embargo la modificación de precios de venta en la exacta medida del mayor costo de los elementos que intervinieran en la elaboración de las mercaderías terminadas.

Debido a la falta de vigilancia de las disposiciones legales, generalmente por no contar con un buen sistema de costos Standard, hubo numerosas empresas que, en ese período base realizaron operaciones a pérdida, y cuyo promedio de ventas resultante no era suficientemente retributivo, como otras que realizaron liquidaciones de emergencia para poder continuar dentro de los límites de ganancias aceptadas. En todos esos casos, el industrial no previsor se vió obligado a mantener en el futuro precios de venta que no se ajustaban a la realidad económica.

^{se dicta}
En fecha 16-8-50/ el decreto 1165 que excluye a la Industria Textil de la congelación de precios, quedando sujeta al régimen anterior (decretos 32506/47 y 15717/48) con algunas modificaciones, de las que conviene hacer resaltar que, cuando se operaba una reducción de costos por racionalización de sistemas de trabajo, el industrial podría beneficiarse con hasta la totalidad de dicha reducción. El motivo del subrayado es hacer notar que sin control estricto de los costos, no se podría tampoco conocer reducción alguna sobre los mismos.

El decreto 1165/50 redujo en 2 puntos más los márgenes de utilidad anteriores y se indicó que sobre las mayores erogaciones originadas por la aplicación

de la prima a la actividad (set. de 1951) no podrían aplicarse los coeficientes de utilidad admitida.

El decreto 5245/52 volvió a efectuar una congelación de precios de venta y como no se aceptaban modificaciones por aumentos de costos producidos por esa época (reducción de fuerza motriz y ordenamiento del consumo eléctrico, aumento del aporte jubilatorio, impuesto al capital, etc.) se pidió su anulación, cosa que sucedió en Mayo 1952 con el decreto 9573 y su régimen complementario (Resolución 687 del Ministerio de Industria y Comercio) que encauzó un volumen grande de mercaderías hacia una comercialización con márgenes máximos reducidos de utilidad bruta y aceptó que en las ventas directas a consumidores industriales, minoristas y público consumidos, se podría obtener una utilidad adicional del 20% sobre los márgenes admitidos anteriormente.

Se redujo por la Resoluc. 819/52 la obligación de presentar balances a solo uno por año, con el fin de abaratar los gastos administrativos que la preparación y confección de cada Balance significa.

La Resolución 687/52 indicaba que se debían marcar también precios máximos de venta al público y esto no fué aceptado de buen grado por los industriales, que opinaban que ello provocaría "inconvenientes de todo orden en un mercado oscilante en cuanto a precios y costos se refiere" (memoria de F.I.T.A. ejercicio 1951/2)(26). En la misma memoria se reflejaba también la "total coincidencia con los altos propósitos de bien público perseguidos por el Excmo. Sr. Presidente de la Nación." (27)

También se solicitó al Gobierno que se pudiera nuevamente en vigencia el decreto 32506/47 y complementarios, permitiendo cargar a costos la aplicación de los nuevos convenios.

(26) Obra citada - pág. 26

(27) Obra citada - pag. 27

Más tarde se dictó la Resolución 1973/53 que congeló los precios de los hilados y tejidos de lana, algodón y rayón y sus mezclas, a los vigentes en Noviembre de 1952, volviendo así nuevamente al contralor de precios en su forma más severa; congelación. Se vuelve a repetir en este lugar lo anteriormente expresado: cuando existe un precio de venta rígido o congelado, es más que necesario conocer los costos para poder reducirlos y aumentar la ganancia, todo lo cual es suministrado con creces por el sistema standard.

Como se mantenían en constante modificación los convenios de trabajo y afectaban terriblemente a los resultados, se pidió una reconsideración, y se obtuvo la Resolución 882/54 que extendió el período base para fijación de precios de ventas al que corría desde Noviembre 1952 a Diciembre 1953, dentro del cual se podían elegir 2 meses (corridos o no) que fuesen representativos del volumen anual y obtener como precio base el promedio ponderado que se aplicaba en ese período. También se permitió adicionar un porcentaje que representara la incidencia que sobre los precios de ventas tenían los mayores salarios y cargas sociales.

El 30-11-1955 se dictó la Resolución 143 del Ministerio de Comercio que derogó la congelación de precios existentes, constituyendo, según la memoria de F.I.T.A. 1955/56 "la cristalización de un viejo anhelo por cuyo logro se venía luchando desde hace años, pero también implicaba una gran responsabilidad para los empresarios textiles, de cuya temporancia en la aplicación de las normas de la libra comercialización dependería en gran parte el logro de las finalidades que se perseguían con la referida medida del Gobierno". (28)

Con el objeto de impedir el traslado a los precios de los aumentos de salarios prescriptos por el decreto 2739/50 se recurrió nuevamente a la congelación por Resolución 191/50 que aceptaba modificaciones de precios de acuerdo con fluctuaciones

de costos, liberación del Sistema de precios máximos a aquellos bienes cuya oferta en el mercado lograra una estabilización y mejoramiento permanente de los precios, etc. (todo esto controlado por la Comisión Asesora de Precios).

Finaliza la memoria de la F.I.T.A. 1955/6 en su parte de control de precios diciendo: " Es lamentable que haya debido reincidirse en normas de control, que creíamos definitivamente superadas, cuya nociva influencia sobre el desenvolvimiento económico de la industria y del país se ha señalado reiteradamente".(29) Es de hacer notar que cuando este párrafo fué escrito, ya había pasado el 16 de Septiembre de 1955 y era plena vigencia de la Revolución Libertadora.

El 25-1-57 se dictó la Resolución 131 que excluía a los textiles y sus manufacturas del régimen de congelación de la Resolución 191/56 y el nuevo régimen de precios máximos y controlados (Resolución 801/57) no alcanzó esta vez a los artículos Textiles. En cambio de esta amplia libertad en la fijación de precios, se obligó a los fabricantes y minoristas a individualizar las mercaderías, debiendo estos últimos marcar además el precio de venta al público. El siguiente decreto (Nº 12034 del 2-10-57) trató de reducir la diferencia que adicionaban los intervinientes en el proceso de fabricación y comercialización, obligando a marcar el precio de venta al adquirente directo, el que debería subsistir en todas las etapas posteriores de comercialización, para conocimiento del público y la Resolución 1701 del Ministerio de Comercio e Industria enumeró las mercaderías sujetas a marcación. El Decreto en cuestión fué posiblemente el más resistido por los industriales y comerciantes textiles y la voz Autorizada de la F.I.T.A. se volvió a sentir: "Paralización de ventas de las fábricas textiles ya que los comerciantes se abstuvieron en lo posible de efectuar nuevas compras de artículos sujetos a marcación e incluso, redujeron visiblemente los de los restantes"....."esto provocó acumulación de stocks"....." se vió abocada practicamente la totalidad de la industria a la paralización total de sus actividades a corto plazo si no se registraban variantes en la situa-

(29) Obra citada - pág. 19

ción"...etc.etc.(30) Se argumentó continuamente al entonces Ministro de Comercio e Industria Dr.J.E.Cueto Rúa, pero todo fué sin éxito hasta el fin del Gobierno Provisional.Es digno de mencionar el hecho que a partir de la semana siguiente al 23 de Febrero de 1958(elecciones para un Gobierno Constitucional) se fueron permitiendo aumento de precios de distintos artículos y se aceptaron demandas de importantes sectores obreros, provocando extraordinaria inflación en los costos y precios de venta de muchos artículos, incluyendo textiles.

Al tratarse y aprobarse en el Senado en Junio de 1958, bajo la presidencia del Dr.Guido, la prórroga de la Ley 12830 de represión del agio hasta el 30 de Junio de 1959 se hizo notar que era necesario apelar a todos los recursos, inclusive congelación de precios al 1º de febrero de 1958, pues a partir de esa fecha se había agudizado la tendencia al alza de los precios y justamente se hizo referencia en esa sesión a Empresas Textiles muy importantes de plaza - Este proyecto es necesario destacarlo, fué aprobado también por Diputados, por unanimidad de Sectores-

Tampoco deben olvidarse las consecuencias de la huelga bancaria de fines del período" de facto" impidiendo cobranzas y la anulación de concesión de créditos a la industria.

Según la Revista de la Unión Industrial(31) en la "Participación de cada Rama Industrial dentro del total de créditos bancarios a la Industria Manufacturera - Período 1955/59" correspondió a la Textil el mayor porcentaje, 20.7% del total - Sin embargo, esto no fué suficiente, pues a pesar de ello, la misma industria fué la que tuvo el mayor "Déficit de crédito bancario en 1959" pues alcanzó a 3.700 millones de pesos.

Finalmente con fecha 11-8-58 se derogó el decreto de marcación de precios, satisfaciendo así al comercio textil, que a partir de esta fecha quedó libre de vender al precio que pudiera y obtener cualquier ganancia con un solo límite; la voluntad y el bolsillo del comprador, límite bastante débil teniendo en cuenta el carácter de artículo de primera necesidad del vestir.

En esta última etapa que estamos viviendo, actúa algo que ninguna Federación ni Gobierno podrá dirigir: la competencia, y así vemos actualmente que se está vendiendo a cualquier precio y a cualquier plazo y que ya no se po-

(30) Memoria de F.I.T.A. Ej. 1957/8 - páginas 16 y 17

(31) Obra citada - Mayo/Junio 1960

drá echar las culpas sobre el Gobierno por sus decretos de "normalización de precios" sino que solamente podrá competir y subsistir la empresa que tenga menores costos de producción (para controlar los cuales el sistema standard es inmejorable) o que se conforme con ganar menos que en el período inflacionario en gran escala que acabamos de pasar y que ojalá no volvamos a tener nuevamente.

Algo para insistir, por la importancia que se la ha otorgado durante los últimos años, es el hecho que, cuando se producen inflaciones en los costos de vida ^{de} nuestro pueblo, es la industria textil una de las principales en beneficiarse (por supuesto los malos empresarios) y esto ha sido observado, según cree el autor, en la incidencia de toda esta legislación repressiva en la industria que se esta estudiando, aún en épocas posteriores a la Revolución Libertadora, como es el caso de la prórroga a la Ley 12830 de represión del agio y la especulación como una de las primeras leyes que se aprobaron por unanimidad de Sectores, apenas un mes después de recibido el Gobierno por las autoridades legales en 1958 -

Para completar una idea que se ha tratado de presentar, se transcribe el último párrafo de un artículo publicado en el Cronista Comercial, del 1º de Agosto 1962, pag.3, titulado-Precios Mayoristas de Textiles en el Trienio- que dice así:

"El panorama de los precios en el Sector Textil y de Confecciones, no es nada alentador por cierto: frente a una violenta suba de costos y precios hay una contracción de la demanda, en parte provocada por la misma suba. Lo desgraciado es que ambos factores juegan como causa y efecto a la vez, pues los industriales y comerciantes en algunos casos tratan de elevar los precios para cubrir sus gastos que siguen creciendo, pese a la menor venta - Además hay que tener en cuenta que no hubo aumentos de salarios en dicho lapso (se refiere a los primeros 4 meses de 1962) cosa que de producirse, implicaría un nuevo factor de costos, pero al mismo tiempo ello significa que los salarios estan detrás de los precios o sea que el poder adquisitivo de la masa asalariada ha mermado, y no hay que olvidar en una visión total, que ella es la que, en definitiva, mantiene los niveles de la demanda" -

XII - CONTABILIZACION DE LAS VARIACIONES Y SU INFLUENCIA EN LOS BALANCES

Los distintos tipos de variaciones entre los costos reales y standard vistos en el Plan de Cuentas y el sintético ejemplo presentados anteriormente, pueden ser tratados de diferentes maneras, según la modalidad de cada empresa, el monto de dichas variaciones, la repercusión impositiva, y el grado mayor o menor de exactitud con que se desee presentar el Balance.

En los conceptos ya expresados se habrá notado que se han utilizado en la contabilidad, las variaciones que conviene tener presente, pero ello no obsta para que se agreguen otras o bien se amplíen las ya indicadas, con variaciones seccionales. Hay que cuidar que no se complique demasiado la contabilidad con detalles y cifras que bien pueden presentarse extra-libros y solamente para su estudio por los técnicos responsables, con las consiguientes explicaciones posteriores a la Dirección.

Un problema muy discutido es el que se suscita alrededor de si es posible utilizar los costos standard para confeccionar balances que sirvan de base a Declaraciones Juradas Impositivas. En principio, es opinión del autor, que no debe hacerse uso de los costos standard en este tipo de balances, por dos razones:

a) La primera es que al aceptarse como costo el que se obtenga como consecuencia de determinados criterios personales, se corre el riesgo que los costos reales correspondientes y por consiguiente el costo de ventas, sean completamente diferentes a los previstos en el sistema (y esto puede ocurrir en el grado que la buena o mala fé del contribuyente lo desee).

b) Como consecuencia de lo expuesto, la Dirección General Impositiva no ha aceptado hasta la fecha este criterio de valuación en los casos que se ha solicitado especialmente.

Todo lo dicho en los precedentes párrafos no significa que no se pueda y aún se deba, contabilizar las mercaderías (en proceso y terminadas) a costo standard,

pero haciendo jugar las variaciones, al menos globalmente en la proporción que corresponda, ajustando así a reales los costos de inventarios y de ventas.

De este modo el problema se transforma y se convierte en obtener un sistema de distribución, que permita adjudicar a cada unidad a valuar, la más correcta proporción de variaciones posibles. Se debe hacer notar que en EEUU la mayoría de las empresas no siguen este sistema y cargan las variaciones directamente a Pérdidas y Ganancias, pero en opinión del autor, esto no es posible en Argentina, por la dificultad en fijar los standards y la consiguiente importancia de las variaciones. Según Reimbert, Charles M. en un artículo publicado en "N.A.A. Bulletin" November 1960 = página 23" y confirmado por "Research Series Nº 10- Cost Included in Inventories", August 15, 1947 "Sobre 65 compañías consultadas, 54 cargaban las variaciones directamente a Ganancias y Pérdidas - Este mismo artículo, escrito en forma muy amena y lleno de humor, refleja el concepto que del costo standard se posee en EEUU: es casi sagrado pues los cambios que se producen en los costos reales adquiridos son mínimos y por lo tanto solo pueden ser producidos por deficiencias en la producción, lo que justifica el tratamiento que se les da allí - En opinión personal del autor que muchos de estos importantes trabajos publicados en "NAA Bulletin" son influenciados por la situación normal (o al menos más que en nuestro país) que en EEUU existe para fijación de precios de compra, y por lo tanto, deben ser aceptados con beneficio de inventario y no aplicarlos directamente a nuestras empresas, que necesitan ideas propias o al menos adaptadas (y no solo traducidas) a las novedades constantes de nuestro mercado - Como prueba de que aún dentro de la N.A.A. hay diferentes interpretaciones acerca del tratamiento de las variaciones, se puede presentar un artículo de Stephen A. Seiff publicado en Abril 1959, donde se pregunta, luego de aclarar que los costos standards han demostrado ser los mejores para los controles diarios de costos, si han sido bien calculados: ? son estas características distintas con aquellas que los Contadores requieren de los costos para utilizarlos con

propósitos financieros?" Rapidamente se contesta a si mismo que en ~~esa~~ términos de pura teoría de contabilidad, la respuesta es claramente "NO" = no substituyen los costos reales- El autor de este trabajo, se permite disentir en parte con esta opinión, pues ^{opina} ~~para~~ que pueden (y más aún, deben) ser utilizados, pero (y esta ^{es la} solución que se ha propugnado a lo largo de este trabajo) haciendo jugar las variaciones con el costo real, en la proporción que una buena lógica indique. Hay además un indiscutido autor, Robert H. Montgomery, que en su "Auditory, Theory and Practice, Ronald Press, 1949, pag 163" dice que todas las variaciones deben ser proporcionadas al inventario final = No falta tampoco el autor de la teoría eclectica, John G. Blocker, que dice en "Reading on Cost Accounting, Budgeting & Control" publicado por South-Western Publishing Co, 1955, pag 252-53, que cada variación debe ser ~~analizada~~ por el Contador de Costos antes de tomar una decisión sobre la ubicación en el Balance- Si las variaciones representan ineficiencias o economías en relación con el Standard, deben ser enviadas a Pérdidas y Ganancias, mientras que las que se originan por standards incorrectamente preparadas, deben ser prorrateadas ^{tr} en el inventario y Pérdidas y Ganancias = Todas estas son partes teoricas del problema(en EEUU) pues yendo a la practica encontramos que el " American Institute of Certified Public Accountants" ha decidido en su " Restatement and Revision of Accounting Research Bulletin, 1953, pag 35" que los costos standards son aceptables si se ajustan a intervalos razonables para reflejar las condiciones corrientes, de modo que a la fecha del Balance, estos costos se aproximan a las computados bajo alguna de las bases generalmente reconocidas.

En lo que se refiere a la distribución entre mercadería en proceso y terminada, como todas las variaciones estudiadas se referían a movimientos en proceso, es bastante aceptado el argumento que deben distribuirse en la mejor forma proporcional, adjudicando a la mercadería salida del proceso y entrada al stock terminado, una parte alícuota del total de variaciones obtenidas, tal como se hizo en el ejemplo presentado.

Por otra parte, en cuanto a la distribución por artículos, dentro del stock terminado, puede seguirse el sistema utilizado en el ejemplo (tomar una nueva proporción entre mercaderías vendidas y el total antes de venta) cargando a Costo de Ventas directamente la parte que corresponda a la mercadería vendida, o bien pueden llevarse fichas por cada artículo terminado, pero a coste real promedio que se obtendría, haciendo jugar el saldo inicial de inventario, con las entradas mensuales a stock a coste real (ambos en unidades y pesos) obteniéndose luego un promedio para valuar las salidas de cada mes, según la fecha en que ese artículo terminado entró al Activo de la Empresa. Con esto se consigue que no se produzca el caso de una mercadería producida hace tiempo y que al venderse (como en el caso de cargar directamente las variaciones de producción de cada período a coste de ventas) lleve ajustes por variaciones que no correspondan al período de su producción.

Esta segunda solución, si bien de algún trabajo administrativo adicional, es más completa y ha sido aceptada por las inspecciones que se produjeron en oportunidad de controlarse el coste de producción en los casos de aplicación de los decretos famosos sobre "normalización de precios".

Otro problema existe en tratamiento de algunas variaciones extraordinarias (por ejemplo: las ocasiones por tiempo perdido por huelgas, paros sociales, etc.) en cuyo caso la tendencia generalmente aceptada es extraer del conjunto de las variaciones, las que fueron causadas por la razón en estudio, y cargarlas directamente a Ganancias y Pérdidas. Se cree necesario efectuar aquí una diferenciación entre mano de obra no aprovechada y mano de obra ociosa, pues la primera se refiere al caso que se paga y el obrero no trabaja (p.e. fiestas, alivios) y la segunda se produce cuando el obrero no puede trabajar por causas ajenas a su voluntad (falta de materias primas, cortes de luz, etc.).

Este cálculo debe realizarse con sumo cuidado, pues se puede caer en la tentación de considerar en el total, algunas variaciones que realmente se habrían producido sin la causa de que se trata, haciendo así jugar por resultados,

cantidades que llegarían a los mismos por un camino más lento, pero también más lógico.

Pasando a otro punto interesante, en época de inflación los costos standard resultan, a pesar de ser calculados lo mejor posible, muy distantes a los reales y como no se conoce la influencia de la inflación sobre los costos durante y al fin del período que abarca el sistema de costos, se trata generalmente de cubrirse lo más posible y así aparecen costos standard que resultan a veces superiores o iguales a los precios de venta al público. No debemos olvidar que, en la industria textil algodonera, a la cual se refiere en forma primordial este trabajo, la competencia es durísima y los precios de venta están bastante limitados en su crecimiento.

Ya se habrá notado que para la determinación de las ganancias, la forma en que las variaciones se tratan es de fundamental importancia. En general, es aceptado el tratamiento que se explicó en el caso de pérdidas por huelga (cargando totalmente a resultado las variaciones) al igual que tratándose de casos de ineficiencia y de desperdicios no recuperables en el precio de venta de la mercadería principal. No es esta la situación cuando se refiere la variación a diferencias en precio, calidad o fabricación. Otro procedimiento utilizado habitualmente para valuar inventarios es hacerlo a costo standard durante todo el ejercicio (cargando una proporción estimada de variaciones a resultados y creando una reserva por el resto de las variaciones) y al llegar al cierre, calcular los meses de producción que contiene el inventario y tomar de las variaciones una cantidad proporcional, transfiriéndolas a inventario. Por ejemplo:

Meses	Producción a costo standard	Variaciones ahorro(exceso) sobre standard
Marzo	\$ 50.000	\$ 2.500
Abril	46.500	(830)
Mayo	43.200	(1.500)
Junio (cierre de ejercicio)	<u>54.000</u>	(950)
	193.700	(780)

XIII - Conclusión

El Costo Standard como Base para un Programa de Reducción de Costos

Como paso previo a la finalización del trabajo, se debe hacer notar que el autor, como se vió, menciona en varias oportunidades a la N. A. A., en ocasión de tratar distintos temas. Ahora bien, no siempre la opinión de este distinguido cuerpo profesional de EE.UU. es compartida, no porque puedan en muchos casos discutirse sus conclusiones, sino porque ellas se basan en situaciones de producción y mercados completamente diferentes a la de nuestro país.

Hecha esta aclaración, pasemos a las conclusiones.

Para tener en cuenta la enorme importancia de la industria Textil Algodonera en nuestro país, se transcriben informaciones del Diario La Prensa (32): ocupaba en 1959 a 72.481 personas que trabajaron en 1779 establecimientos y percibieron como remuneraciones 3.185 millones de pesos - Las cifras estimadas por similares conceptos por el año 1960 son 62.000 personas, 1666 establecimientos y 3.700 millones de pesos.

Las producciones de tejidos son similares (78000 toneladas en ambos años) mientras que las de hilados aumentaron en 10.000 toneladas.

Con respecto a la concentración geográfica, el 98% de los establecimientos estaban en la Capital Federal y la Provincia de Buenos Aires.

Teniendo presente estas valiosas cifras, se puede reafirmar la idea prevista al iniciar la tarea: un buen sistema de costos standard sería la solución ideal para afrontar la durísima competencia que al escribirse este capítulo final (Octubre 1963) existe en el mercado, cuya rigidez es tal que una disminución, por pequeña que fuese, en los costos y su consecuente disminución en los precios de venta, puede colocar a una empresa en situación de preferencia, con respecto a las demás.



(32) Diario La Prensa de Bs. As. - Edición del 30/7/61 - 2a. Sección,

Este concepto ideal requiere, para poder ser llevado a la práctica, que exista dentro de la organización un sistema de control, planeado con la colaboración de todos los interesados, de aplicación sencilla y efectiva y cuyos resultados sean dados a conocer en tiempo oportuno a los funcionarios que, en uno u otro escalón de la supervisión, añan sus esfuerzos para la supervivencia y progreso de la Empresa.

Este sistema de control se concreta en el Sistema de Costos Standard.

Los Standards, al menos de un tipo primitivo, han sido aplicados por el hombre de negocios, desde el principio de su existencia. El uso de los principios del Costo Standard como una herramienta de manejo de los negocios por la Dirección de la Empresa, no es una reciente novedad -- Dice Donald C. Brabston (33) que "una Compañía del Sudeste (de los EE.UU.) instaló costos Standard formales durante la depresión de 1932 y en otras áreas ya los había desde 10 años antes. "Todavía hoy en día, sólo muy pocas Empresas han llegado a utilizar las máximas posibilidades de un Sistema de Costos Standard correctamente entendido". "Por otra parte, ningún programa de contabilidad de costos, ya sea sobre trabajos por orden, procesos, o standard, podrá ser efectivo a menos que sus principios, operaciones básicas y usos sean generalmente comprendidos por todos los distintos niveles de la Dirección". "Parece muy probable que la mayoría de los sistemas de costos, particularmente standard, han llegado a operar a sólo una pequeña fracción de sus posibilidades, debido a la falta de entendimiento por la Dirección".

En estos momentos de grandes problemas para la industria textil algodonera del país se considera oportuno hacer referencia a distintos elementos que robustecerán la opinión del autor de esta tesis que, sin el perfeccionamiento técnico y la implantación de políticas decididas de reducción de costos, una gran parte de nuestras empresas, llegarán a situaciones tan difíciles que harán necesaria la intervención del Estado para evitar mayores problemas, no ya económicos, sino sociales -

(33) The Journal of Accountancy - Mayo 1959 - Pág. 49.

Hay conceptos ya generalmente aceptados que confirman esta teoría, de los cuales se repiten algunos: "Lamentablemente hemos tenido que llegar a que la reducción de costos sea cuestión de supervivencia para comprender su utilidad". "El desperdicio en la Empresa es desperdicio social; luego podemos afirmar que la racionalización es un aporte cierto al mejoramiento de la economía." "Existe en materia de costos, una ley que casi no reconoce excepciones: es la que dice que los costos nunca permanecen estáticos por un período largo, sino que, invariablemente tienden a modificarse en sentido ascendente." "Vale decir que si no se efectiviza un plan de minimizar costos, el resultado es un constante encarecimiento" -

La parte política no escapa tampoco a la consideración del problema de reducción de costos - Veamos lo que dice Henry Hazlitt (34) "Cuando los socialistas atacan al capitalismo, vituperan sobre todo el sistema de las utilidades, las que califican de monopolistas, injustas y excesivas" "La creencia general es que se derivan del aumento de los precios o la disminución de los salarios y se afirma que las ganancias que unos pocos reciben son la causa de la pobreza de las masas" "La verdad es precisamente lo contrario" - "En una economía basada en el principio de la libre competencia, los mayores márgenes de beneficios van a parar a aquellas empresas que logran reducir los costos de producción de manera más radical" "Por tanto el esfuerzo constante para obtener mayores beneficios, reduce los precios al hacer menores los costos de producción." "Si se eliminasen las utilidades, el mundo volvería a la miseria." -

Qué dice mientras tanto la entidad representativa de la industria en estudio, es decir la Federación Argentina de Industrias Textiles? (35) Indica que la industria textil está sufriendo en el presente uno de los peores momentos que ha atravesado en los últimos años, tanto por la agudeza del problema, como por lo prolongado del mismo, ya que hace varios meses que tal situación empeora día a día." "Las causas

- - - - -

(34) Newsweek (citado por Hoja de Información Económica del Instituto de Investigaciones Sociales y Económicas de México - 1/X/62.

(35) Memorandum del 22/4/1962 al Ministro de Economía.

fundamentales de tal evento son, escuetamente enumeradas, las siguientes: aumento de costos, ..., etc.

Esto no es un problema solo de nuestro país: Noticias de Londres (36) indican que los salarios y costos crecientes disminuyen el margen de ganancias y el entusiasmo de los industriales, no solo de Europa, sino también del Japón y de América del Norte. Los resultados de este problema son fusiones de compañías, racionalización de Empresas y creciente mecanización; medidas tendientes todas a reducir los costos.

La presentación de este inquietante problema en el curso de este último capítulo, se debe especialmente, al afán de demostrar que desde cualquier punto de vista que se vea el problema actual de la industria textil algodonera, la solución es reducción de los costos - Ahora bien, cómo se pueden reducir los costos si no se los conoce profundamente, cosa que es solamente posible con los costos standard?

Podría argumentarse que también un buen sistema de costos históricos ofrece estas ventajas, pero en este supuesto se omitiría considerar uno de los más necesarios requisitos de la moderna Dirección de empresas: simplificación de tareas, sin perjuicio de la aceleración y justeza de las mismas, cosa que es primordial objetivo de los costos standard. Además las continuas modificaciones de precio que se producen actualmente en mayor o menor grado en todos los artículos, hicieron perder la fe en las bondades de los sistemas basados en costos históricos.

Se ha comentado que el sistema de costos standard es el más grande aporte que la contabilidad hizo a la industria. Partiendo de esta premisa, veremos que si bien un sistema de costos standard puede ser aplicado, en principio, a cualquier tipo de industrias, la Industria Textil Algodonera, que presenta una razonable regularidad en sus procesos de elaboración, permite alcanzar, cuando se trata de empresas de cierta envergadura, todas las ventajas enumeradas en los distintos capítulos que componen este trabajo y de las cuales se pretende hacer insistencia en los siguientes beneficios del costo standard:

a) Proporciona los elementos necesarios para mejorar el control de la eficiencia de las operaciones de fabricación, haciendo destacar los casos en los cuales los rendimientos son anormales, en relación con lo previsto.

b) Facilita el conocimiento del costo de los artículos producidos, la fijación de sus precios de venta y su adaptación a las posibilidades del mercado.

c) Permite la mejor delimitación de la responsabilidad de todos y cada uno de los participantes en el ciclo económico de la Empresa.

d) Simplifica y acelera los cierres mensuales y el análisis de los resultados de inventarios físicos.

e) Sirve de base para el planeamiento de futuras actividades de la Empresa.

Pueden sintetizarse, dentro de las limitaciones y peligros que tiene siempre un resumen, estas ventajas que ofrece el costo standard, en una sola frase, que puede ser avalada por la actuación de numerosos especialistas en industrias textiles algodoneras: el objetivo del costo standard, el que justifica la instalación de un sistema de esta envergadura, es la medición del rendimiento de la fábrica.

Es difícil encontrar algo más complicado que la reducción de costos en cualquier tipo de empresas, pero por otro lado, pocas cosas pueden haber más importantes. Después de todo, las ganancias son la base sobre la que reposan las más exitosas empresas, y la organización para reducción de costos es uno de los más importantes medios de obtención de utilidades.

El tema que se tratará en este último capítulo, es estudiado desde hace mucho tiempo por la N. A. A. en EE.UU. y se pueden encontrar artículos que se refieren a él en muchas de sus ediciones, referidos todos a empresas de diverso tipo de artículos producidos y siempre con actuación en el país del norte, donde el problema de la competencia y la dura lucha por la supervivencia, es de antigua data y de muchísima im-

portancia. Es una verdad innegable el dicho conocido: "los competidores fijan nuestros precios de venta, pero nosotros debemos establecer nuestros propios costos."

En primer lugar, el programa permanente para reducción de costos, con la utilización del costo standard, que es base de este trabajo, es una tarea de equipo. El término "reducción de costos" involucra reducción de mano de obra o su mejor utilización, al igual que materiales y materias primas que intervienen en la fabricación, economías en compras, reducción de stocks, estudio de sistemas de distribución, etc., etc. y todas estas tareas no son factibles de realizar si no existe un conjunto de personas que, trabajando en equipo organizado y con directivas claras, se ocupen exclusiva y continuamente de este programa.

Siendo, como es, la reducción de costos un elemento de Dirección, su utilización debe ser parte de la vida cotidiana, pues debe tenerse presente siempre que su efecto favorable equivale para la empresa a la obtención de ganancias adicionales que de otro modo ~~sele~~ se podrán conseguir elevando las ventas, cosa que muchas veces, especialmente en nuestro país y en este momento, no es posible realizar fácilmente.

En esta tarea de equipo, nadie tiene poca actuación. Es así que el capataz, por ejemplo, y en términos generales, todos los distintos niveles de supervisores, son parte destacada del trabajo. Ellos conocen, más que nadie, las operaciones y actividades de su departamento, y son por tanto, un origen justificado para ideas de reducción de costos. No se debe olvidar que son ellos los que pueden o no inyectar entusiasmo por los nuevos sistemas, al nivel menor y para ello deben también ser partícipes y estar convencidos de las bondades de los mismos. También son los que trabajan directamente con los materiales y se ha comprobado que los capataces controlan costos que alcanzan, sin considerar materias primas, a un 75% de los costos de la compañía. La gente que ellos supervisan es la que puede desperdiciar materiales, utilizar mal y tal vez descomponer costosos equipos, malgastar horas de labor, etc.

Ahora bien, cómo se puede utilizar el costo standard en este nivel? Se ha visto oportunamente que los presupuestos de mano de obra y su comparación con la realidad, así como el control de materiales directos, se pueden resumir en planillas lo más detalladas posible, si es

necesario Sección por Sección y hasta máquina por máquina. Estas planillas, luego de ser preparadas y revisadas por el Contador de Costos, deberán ser discutidas con los responsables de la fabricación hasta el más cercano nivel a la fuente posible y en esos momentos se producirán seguramente, las sugerencias sobre reducción de costos. Como el costo standard es ampliamente detallado, es posible en la misma reunión, prever ciertos valores de economías que el tiempo permitirá cotejar con los efectivamente realizados en la práctica.

No se debe olvidar que existen una buena cantidad de razones que impiden al supervisor la libre puesta en marcha de la sugestión presentada, ya sean financieras en primer lugar, o de orden técnico, impositivo, laboral, etc., para eliminar las cuales es necesaria una participación simultánea de varias personas (Tesorero, Contador General y de costos, Ingenieros de fábrica y de servicios auxiliares, capataces, etc.) de distinta extracción social y formación profesional, que tienen en común en ese momento dos cosas principales: obtención de economías y un idioma que todos conocen bien para entenderse entre sí, que es el Sistema de Costos Standard. Es conveniente tener siempre presente el concepto que dice que el respeto de los demás se consigue más rápidamente si se conocen y respetan también los problemas de los demás.

Como se verá, toda esta teoría de aplicación del Sistema de Costos Standard como base del programa para reducción de costos, tiene como condición primera, el hecho de la existencia de un buen sistema de costos standard, por todos conocido y utilizado, pues intervinieron en su formación, desarrollo y aplicación a la realidad.

Esta premisa, según opinión del autor, es posible hallarla en la industria textil algodonera argentina, pues en las grandes empresas actuales, la práctica de creación del sistema es justamente la que se ha descrito y sólo faltaría utilizar al máximo las posibilidades del costo standard para conseguir la meta deseada.

Arriesgando una opinión, tal vez la poca eficiencia de algunos sistemas de reducción de costos, se debe a que los conductores del mismo, no utilizan en la medida total de las posibilidades, a todos los hombres que manejan la empresa en niveles más bajos y a quienes no se los ha hecho partícipes de la preparación y estudio del costo standard y los resultados y enseñanzas que arroja.

Como ya se expresó en otro punto, al tratar de la información a Supervisores, esta tarea debe ser hecha regularmente y en tiempo útil. Más que en cualquier otra parte, aquí sí que el tiempo es oro y el personal debe vivir con las novedades, no solo mensuales, sino semanales y si es posible diarias, pues de lo contrario, muy poca ayuda se podrá conseguir en la reducción de costos. No es razonable solicitar colaboración continua, si no hay reciprocidad en la provisión de datos que permitan aguzar el ingenio o controlar lo que se ha concordado previamente en hacer, pues el "handicap" que se da a la competencia es demasiado importante.

Es necesario, sin embargo, no caer en la tentación de crear planillas e informes innecesarios o superextensos, que hundan al supervisor en un farrago de papeles, que no tiene tiempo de leer o que no entenderá sin el auxilio de un traductor.

Para obviar esto, es que se considera ideal la terminología del costo standard, pues ya su nombre lo dice: "standard" es decir, de uso universal (dentro de la organización) y de claridad meridiana. Podría aquí presentarse la argumentación que otro tipo de sistema de costos también tendría estas posibilidades de información, (especialmente los costos estimados, cuyas diferencias con el Standard ya fueron señaladas en el primer capítulo) pero todos los que intervienen en algún punto de la confección o utilización del costo standard pueden avalar la razón del reinado que posee este sistema, con mayor ventaja en el campo de la información máxima con el menor esfuerzo.

Otra condición indispensable para el éxito del programa de reducción de costos, es la necesidad de buenas comunicaciones dentro de la organización, de manera de no deformar la idea inicial presentada.

También debe conseguirse la seguridad que las soluciones a ponerse en práctica son las mejores para el conjunto de la empresa y no sólo para algunos departamentos.

Debe tenerse presente que el entusiasmo por este programa es muy común que se reduzca en la industria textil cuando la situación del mercado mejora, pues el aumento de ventas muchas veces compensa los mayores costos.

Para combatir esta situación y continuar con el programa inicial, no hay arma mejor que el costo standard, pues su permanencia y la

consiguiente demostración de fallas de eficiencia, no se interrumpen sino que se ven favorecidos por la mayor disponibilidad financiera, que permite utilizar mejores equipos y más cantidad de personal idóneo para el análisis de las diferencias.

Los mismos informes sobre progresos en la reducción de costos (que son luego de la euforia de la primera hora, de una lentitud irritante, pues para resolver ciertos puntos es necesario consultar a varios personajes con poco tiempo disponible) se complementan con los análisis de economías o exceso en la utilización de los recursos de la compañía.

En empresas que no utilicen el costo standard al momento de iniciarse el programa de reducción de costos, será necesario proceder a efectuar a la carrera el relevamiento de información con los jefes de fábrica quienes, justamente en ese momento, tendrán tiempo y atención limitadas para este aspecto, pues su mayor preocupación será entonces, continuar produciendo con menos personal, pues esta reducción de mano de obra es la primera y más fácil medida a que apela el empresario para salvar su inversión en sus desesperados esfuerzos para mantenerse a flote en la dura competencia que ve aproximarse. En muchos casos esta reducción de personal es necesaria, pues había exceso del mismo, pero ello se debió notar oportunamente, con el uso de un buen presupuesto de standards de mano de obra, y no a último momento, cuando están ardiendo las naves. Esta imprevisión se nota, desgraciadamente con facilidad, en el hecho que la industria textil algodonera es una de las ramas industriales que más desocupados tecnológicos tiene en la actualidad.

Como un síntoma favorable en el juzgamiento de los empresarios, debe hacerse resaltar que algunos de ellos han sabido comprender a tiempo el problema que se avecinaba y trataron de diversificar su producción. Sin embargo, este cambio de posición presupone la adquisición de materias primas extranjeras (no olvidemos que el algodón utilizado en la industria nacional es casi íntegramente argentino) que significa pago al contado de derechos y recargos aduaneros, además de la compra en sí, que generalmente se realiza en países de moneda más

fuerte que la nuestra. Por otra parte en muchos casos la maquinaria necesaria no es la poseída habitualmente, de modo que deben hacerse nuevas inversiones y con capital que generalmente no se consigue a costo razonable.

A pesar de estos cambios oportunos de timón, el trabajo de los integrantes del ciclo productivo no se simplifica, sino que al contrario, se amplía, pues se entra en un campo desconocido que requiere muchos ensayos con el consiguiente tiempo, esfuerzos y costos perdidos. En esta situación, cuál puede ser la base para un costo histórico? Realmente, no es envidiable la tarea que le espera al pobre contador de costos a quien se quiera imponer un sistema distinto al standard en una empresa que pretende modificar su línea clásica de producción.

No debe dejarse de mencionar también que en la actualidad todo lo referente a racionalización de métodos y su consiguiente repercusión en el grado de eficiencia de la Empresa, pasó a ocupar un lugar primordial en la jerarquía de los problemas empresarios. No será muy osado afirmar que el problema de máximo de lucro, se substituyó hoy por el problema de máximo de eficiencia.

La implacable competencia que existe en el mercado textil argentino se hace notar en la cantidad de quiebras y convocatorias que afectan a este ramo, que en las estadísticas últimas ocupa con permanencia indiscutible los primeros puestos en este desagradable censo de quebrantos.

Esta novísima situación justifica desde otro punto de vista, la necesidad del programa de reducción de costos que en este trabajo se pretende imponer a toda empresa del ramo, evitando así que existan Compañías que no obtengan datos fehacientes de sus procesos internos, por falta de aplicación de costos standard, ya que los resultados obtenidos mediante cifras aisladas, serán seguramente negativos y no permitirán afinar el lápiz para buscar una reducción de costos en proporción suficiente como para, si no continuar las ganancias de años anteriores, al menos asegurar la permanencia en el mercado, esperando soluciones, que están fuera del alcance de los empresarios, por ser de ámbito nacional y que tal vez se presenten como consecuencia de la gestión del nuevo go-

bierno. Hay que tener en cuenta que a veces los intereses de la política económica nacional pueden no coincidir con la opinión y los intereses de los empresarios en particular. Estos, sin embargo, pueden prever las influencias de esos problemas externos sobre sus empresas y de acuerdo con esa previsión, tratar de obtener incidencias favorables o atenuadas de los mismos.

Como dato curioso e informativo de la poca utilización de los sistemas de costos standard en nuestro país se hace mención de una encuesta sometida a un grupo de empresas nacionales, en las cuales sólo el 7% eran textiles, de donde resulta que aplican costos standard completos solamente un 2% del total, mientras que el 6% utilizan costos standard incompletos y el 92% (!!) no los emplean (37).

Es indudable que en muchos casos van de la mano, los quebrantos comerciales y la falta de información oportuna a los empresarios de la situación a la que se está arribando por las distintas causas que producen aquellos.

Esto no es solamente un producto de nuestra industria nacional; aparentemente es un mal general y así vemos que en E.U. una estadística preparada por Dunn and Bradstreet ha revelado que el 98% de los fracasos comerciales e industriales son debidos a actitudes de la Gerencia y que la razón principal de las debilidades de la Superioridad es la falta de información adecuada sobre costos y por consiguiente, excesivos costos operativos(38).

Para reforzar los argumentos del autor de este trabajo, con respecto a la forma en que se origina y se trata en una gran empresa el problema de reducción de costos, se citan frases de Henry Ford sobre el tema, al explicar la política de la compañía que creó: "Nosotros nunca consideramos un costo como fijo." "Tratamos de reducir los precios, lo que se refleja en una obligatoria reducción de costos, para permitir mantenernos en el mercado."

-
- (37) Visconti, Ruben A. - Costos y racionalización industrial en la Rep. Argentina - Revista Selección Contable - Junio 1963 - Pág. 498.
(38) Bhushan, B.S. - The Internal Auditor in Industry - Publicado en The Internal Auditor - Summer 1963 - Pág. 48.

Las ventajas que han conseguido empresas de EE.UU. de la aplicación de programas de reducción de costos, pueden ejemplificarse como sigue: Crucible Steel planea alcanzar U\$S 1.900.000 de ahorros anuales, mientras que para igual período de 1963/64 corresponden a Ethyl Corporation U\$S 800.000; a International Minerals and Chemical Corp. U\$S 1.750.000 y a Sunoco Products Co. U\$S 400.000.

Para finalizar esta tarea, se quiere hacer una última referencia al elemento más importante en la obtención y aplicación de los costos Standard: el hombre, cuyas capacidades o ineptitudes pueden en la práctica, alterar y dar por tierra con muchos de los conceptos que en este trabajo se han presentado.

Todos los que han trabajado en una industria saben bien que sin la participación integral de los hombres que en cada nivel intervienen en la Empresa, no es posible alcanzar resultados beneficiosos, y es función de los responsables de la aplicación del costo standard conseguir esta participación, hablando en el lenguaje que cada uno conoce, explicarle las bases y las ventajas de los standards en "su" Compañía, y colaborando con él para analizar en conjunto las desviaciones que en la práctica se producirán al conocerse los costos reales. No olvidemos que en cualquier grado de supervisión, el hombre tiene su propia idea de lo que debe costar el trabajo que dirige, es decir su propio standard, y se debe, no sólo respetar su idea, si no también adaptarla a las necesidades generales y aprovechar su experiencia.

Es ese mismo aprovechamiento de las ideas ya puestas en práctica por todos los que escribieran sobre su variada suerte en este actualmente tan vapuleado negocio de la Industria Textil Algodonera, y la experiencia del autor de este trabajo, al poner en práctica y adaptar ideas ajenas y propias, el que permitió presentar esta tesis que pretende que todos, los que actúan o no en esta industria, se den cuenta a tiempo de la situación porque atravesamos y una solución para la

misma: el costo standard, pues en caso contrario muchas empresas sucumbirán en la dura competencia, otras quedarán gravemente heridas y con seguridad, ninguna saldrá indemne del combate.

Recordemos como final por qué razón el 2 de Setiembre se conmemora el "Día de la Industria Argentina": hace 376 años el Obispo Victoria fletó desde Santiago del Estero al Brasil, manufacturas textiles algodonerías realizadas en Tucumán, y no dejemos que esta referencia sea tan solo un recuerdo, sino que colaboremos todos para reintegrar a la Industria Textil Algodonera de nuestro país a la situación de privilegio que histórica y económicamente le corresponde.

BIBLIOGRAFIA
POR ORDEN ALFABETICO

LIBROS

ALATRISTE	S.	=	Técnica de los costos
BACH	J.R.	=	Costo de producción y Contabilidad Industrial
BLOCKER	J.G.	=	Contabilidad de Costos
BURTON	N.L.	=	Costos
CHOLVIS	F.	=	Control presupuestario
CHOLVIS	F.	=	Costos Funcionales
CHOLVIS	F.	=	Costos Standard
DOHR	J.L.	}	Contabilidad de costos
INGHRAM LOVE	H.A. A.L.		
GILLESPIE	C.M.	=	Introducción a la Contabilidad de costos
GILLESPIE	C.M.	=	Procedimiento contable para los costos Standard
HERRMANN	F.	=	Costos Industriales
KESTER	R.B.	=	Contabilidad, teoría y práctica
KOSTEZER	M.	=	El sistema de la normalización de precios
LANG	T.	=	Cost Accountants' Handbook
LAWRENCE	W.B.	=	Contabilidad de Costos
MERRILL, MACORMAC & MAVERSBERGER		=	American Cotton Handbook
NEUNER	J.W.	=	Contabilidad de Costos
NICHOLSON & ROHRBACH		=	Cost Accounting
PATON	W.A.	=	Manual del Contador
PEREL	V.L.	=	Organización y costos en la Industria Textil
SEORNE J.R. y J.		=	Elementos del costo industrial
SMULEVICI	B.	=	Costo Standard Industrial
THE COTTON TEXTILE INSTITUTE		=	Cotton Textile Costs
WIXON	R.	=	Accountants' Handbook

BIBLIOGRAFIA

POR ORDEN ALFABETICO

VARIOS

AVISADOR MERCANTIL	=	Publicaciones
BALLIVIAN CALDERON	=	Costos y presupuestos(Selección Contable= Abril 1961)
C.A.D.E.S.O.I.	=	Actas de sus reuniones
CRONISTA COMERCIAL	=	Publicaciones
F.I.T.A.	=	Memorias anuales
I.D.E.A.	=	Resumen 1er. y 2º seminarios
INSTITUTO DE INVESTIGACIONES SOCIALES Y ECONOMICAS DE MEJICO		Boletines
N.A.C.A. (luego N.A.A.)	=	Boletines y estudios especiales
REVISTA DE LA O.I.T.	=	Publicaciones
REVISTA DE LA UNION IND.ARG.	=	Publicaciones
REVISTA THE MARXMAN	=	Publicaciones