

PROBLEMA DE ANÁLISIS DE COSTOS

Ing. José Luis Carrión Nin

RESUMEN

Este artículo muestra el problema más importante de los sistemas de costos, el cual es la adjudicación de los costos indirectos a los productos. Se señala que no hay un sistema óptimo de costos, pero existe un sistema contable alternativo que brinda a los administradores una descripción detallada de los costos de las actividades asociadas a la elaboración de un producto o al otorgamiento de un servicio; este sistema es técnica más nueva de costos llamada Costeo Basada en Actividades.

ABSTRACT

This article shows the most important problem of cost-systems, that is allocation of indirect cost to the products. It points out that there is no a unique and best accounting sistem, but there is an alternative system that gives managers a line-by-line list-and cost-of all activities associated with producing a product or service, it is the newest strategic, in costs techniques called Activity Based Costing.

EL PROBLEMA DE LOS COSTOS

El problema del análisis de costos se refiere a la búsqueda de una adjudicación razonable de los costos indirectos de fabricación a los productos, aspecto que nunca ha sido solucionado a cabalidad. Si bien es cierto surgirán con el tiempo nuevas técnicas administrativas para el mejor tratamiento de este problema, nunca se podrá rastrear con milimétrica exactitud los mismos. Ya que práctica y económicamente esto no es factible.

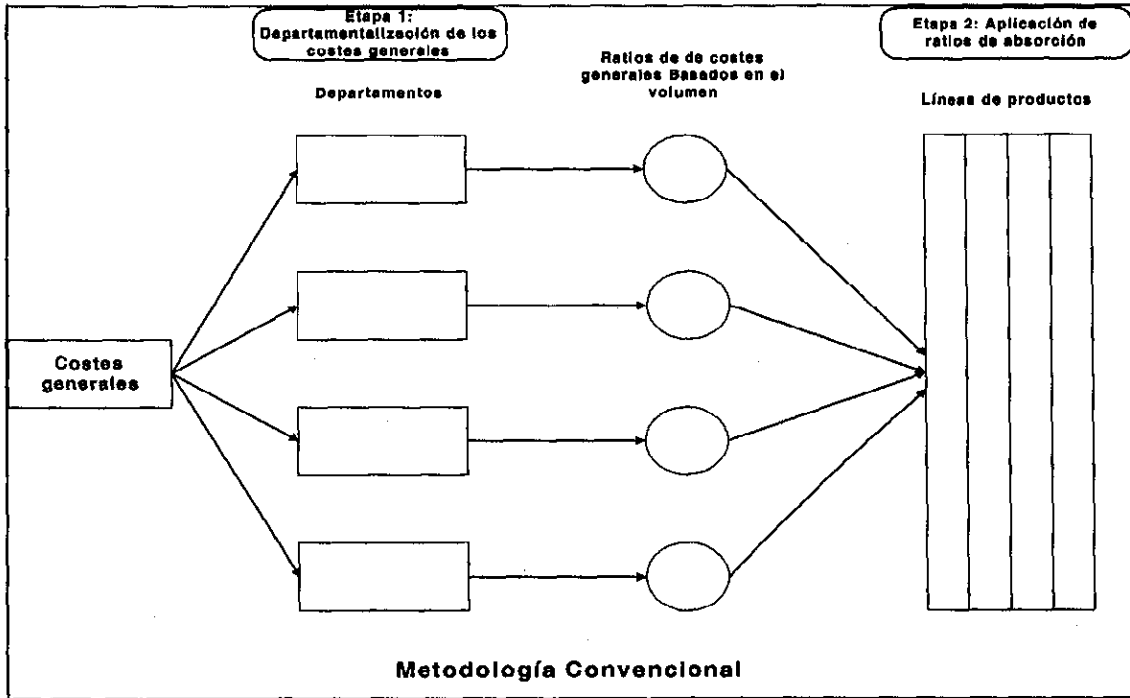
Los sistemas de costos que afrontan este problema, han sido divididos en dos grandes tipos, los sistemas de costos tradicionales y los contemporáneos. Los primeros tienen una duración aproximada de ciento cuarenta años, cuando en las últimas décadas del siglo XIX se crean los primeros sistemas de costos para medir la eficiencia en el uso de los factores de producción dentro de la coyuntura de la segunda revolución industrial. Los segundos son relativamente nuevos ya que tienen una duración de 20 años aproximadamente.

La diferencia entre ambos es la manera cómo cada uno afronta el problema más grande que tiene (y sin resolver), el análisis de costos, la adjudicación de los costos indirectos de fabricación. Los sistemas tradicionales, en particular el sistema de costos por absorción, adjudica los costos indirectos de fabricación con respecto a una base de volumen o de actividad (horas-hombre, horas-máquina, dólares-material). Por otro lado, el sistema de costos contemporáneo representado por el sistema de costos por actividad o costeo transaccional, reparte los mismos en función a las actividades relevantes de la empresa. (Ver gráficos 1 y 2).

Los sistemas tradicionales de costos diseñados a finales del siglo XIX y principios del siglo XX, han venido sirviendo hasta hace algunos años de una manera indiscutible. Pero el problema radica en la distorsión que generan al "castigar" con un mayor costo fijo los productos que tienen una menor complejidad de elaboración y de hacer exactamente lo contrario con los productos especiales de bajo volumen de producción y cuya complejidad en las actividades que se realiza para obtenerlos no es reflejada en dichos sistemas.

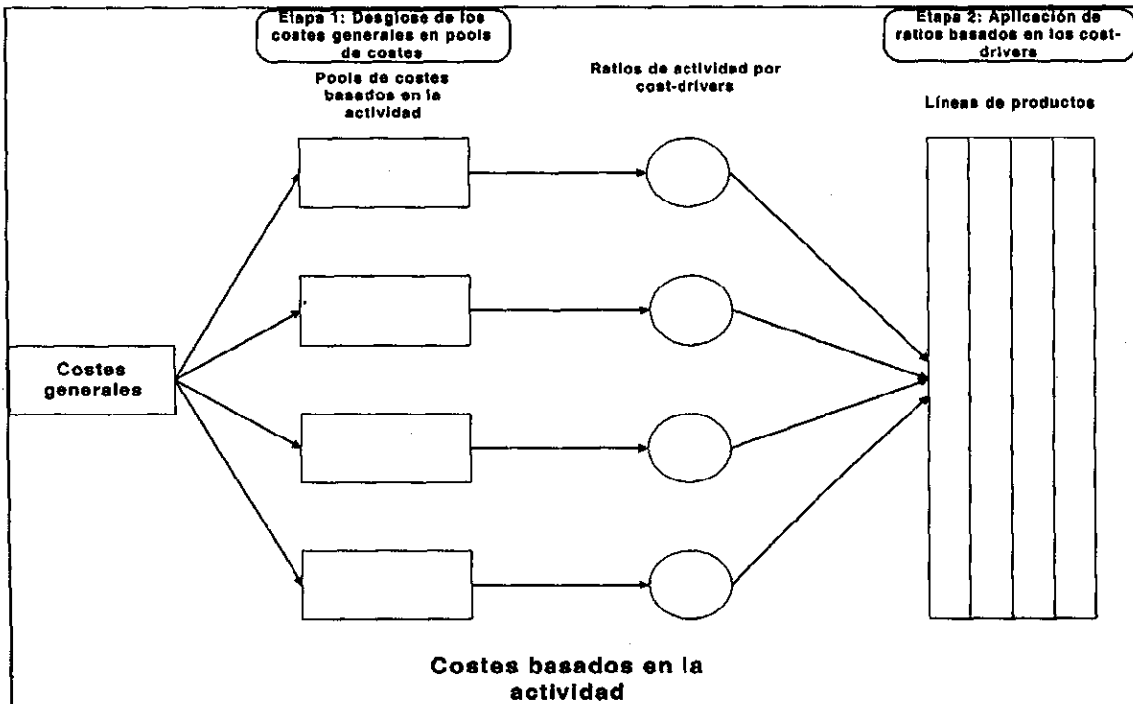
" El problema del análisis de costos se refiere a la búsqueda de una adjudicación razonable de los costos indirectos de fabricación a los productos, ... "

GRÁFICO 1



“ Los sistemas tradicionales, en particular el sistema de costos por absorción, adjudica los costos indirectos de fabricación con respecto a una base de volumen o de actividad ...”

GRÁFICO 2



COSTOS EN CUATRO FASES

Para Robert Kaplan & Robin Cooper los sistemas de contabilidad de costos pasan por cuatro fases que coexisten; dos de las cuales representan a los sistemas de costos tradicionales y dos a los contemporáneos.

FASE I : Esta fase la constituyen los Sistemas de Costos Históricos en los cuales no se hace distinción de costos fijos y variables, ni entre reales y estándares. No se posibilita la planificación ni el control.

FASE II: Se ubican en esta fase los costos estándares y los presupuestos flexibles en un intento de posibil-

tar la planeación y control, pero con deficiencias.

FASE III: Es la aplicación del Costeo Basado en Actividades o Costo ABC tomando como base costos reales; es considerado un sistema de costos contemporáneo, donde la diferencia con los sistemas de costos tradicionales de las fases I y II es el reparto de los costos indirectos de fabricación el cual se realiza en función de las actividades relevantes de la empresa.

FASE IV: Es igualmente la aplicación del Costeo Basado en Actividades, pero utilizando el enfoque del cálculo de costes estándar.

FACTIBILIDAD EN LA ADJUDICACIÓN DE LOS COSTOS INDIRECTOS

Por otro lado es importante saber que los costos de un producto, se componen de los costos directos más una parte proporcional de los costos indirectos que la empresa consume para realizar la actividad productiva. De esta forma, el problema central de la contabilidad de costos reside en la validez que se confiera al reparto de los costos indirectos.

Muchos tratadistas se han dedicado a realizar innumerables intentos de reparto de estos costos; otros por el contrario, consideran que el reparto de los mismos siempre tienen una base arbitraria y por lo tanto, debe renunciarse a toda búsqueda del costo verdadero. La realidad indica que no se ha encontrado ningún método de reparto infalible, por lo que debe renunciarse al conocimiento cierto de los costos a través de un método objetivo, aceptando que su análisis e investigación tienen una justificación finalista. De ésta situación y sobre la base de que existen empresas que consiguen sus fines mejor que otras, se debe articular el conjunto de conocimientos recogidos en los diferentes modelos de costos, los cuales, no son mejores ni peores, sino que representan diversos enfoques de la actuación de la empresa. Los modelos de costos son los distintos procedimientos utilizados

para asignar y acumular costos de los productos, para controlar la actuación de los responsables y para dar información relevante que pueda ser utilizada en la toma continuada de decisiones a corto y largo plazo.

En las empresas con problemas de costos, éstos radican en la asignación de los costos indirectos de fabricación, así Dearden lo manifiesta cuando dice: "En casi todos aquellos casos en que los sistemas de contabilidad proporcionan una información inexacta (y, por ende, errónea) sobre los costos de producto, el fallo reside en los métodos utilizados para asignar los gastos generales de fabricación a esos productos".

Los costos directos, es decir, aquellos costos que mantienen una relación funcional expresable matemáticamente, no presentan duda razonable de su asignación o reparto sobre el costo de los productos, pero los costos indirectos, no encuentran una explicación y justificación objetivas en su imputación. Así surge la tendencia a renunciar al reparto de los costos indirectos sobre los productos, asignándolos al período como consumo o expiración del mantenimiento de un determinado nivel de la capacidad productiva.

EL EFECTO DE LA AUTOMATIZACIÓN

En los últimos tiempos la automatización, ha reemplazado aceleradamente la mano de obra, ésta que antes era un rubro relevante en las estructuras de costos ha pasado a ser un elemento de costos menos representativo. Por ello, los sistemas de costos tradicionales basados en

asignar los costos indirectos en función a unidades de volumen como las horas hombre han pasado a ser ineficaces y poco confiables por las distorsiones que originan, a pesar de ello son utilizados.

ADJUDICACIÓN EN DOS FASES

Los sistemas de costos de la mayoría de empresas en el Perú y el mundo tienen muchas características en común. La más importante es el uso de un sistema de dos etapas para la asignación de costos: en la primera, los costos se asignan a bolsones de costos (centros donde se

acumulan costos), y en la segunda, los costos se distribuyen de los bolsones de costos a los productos.

En la primera etapa las empresas utilizan muchas bases diferentes para asignar los gastos

"... el problema central de la contabilidad de costos reside en la validez que se confiera al reparto de los costos indirectos."

indirectos de la planta a los bolsones de costos. No obstante, a pesar de la variabilidad de los criterios utilizados en esta etapa, todas las compañías generalmente usan horas de mano de obra directa en la segunda etapa para asignar

los gastos indirectos de los bolsones de costos a los productos.

Estas horas laborales directas se usan en la segunda etapa de asignación, incluso cuando el proceso de producción es altamente automatizado.

LA COMPLEJIDAD Y LOS COSTOS

Los productos especiales que generalmente son de bajo volumen y de mayor complejidad en su elaboración originan más actividades por unidad manufacturada que sus contrapartes de alto volumen. La participación unitaria en estos costos debiera, por lo tanto, ser mayor para los productos de bajo volumen. Pero se usan las bases relacionadas con el volumen exclusivamente para las asignaciones de la segunda etapa, los productos de alto volumen reciben una fracción excesivamente elevada de los costos de los departamentos de apoyo y, por lo tanto, subsidian a los productos de bajo volumen.

A medida que aumenta la gama entre los productos de bajo volumen y los de alto volumen, aumenta el grado de subsidio cruzado. Los departamentos de apoyo se amplían para enfrentarse con la complejidad adicional de más productos, lo que lleva a cargos cada vez mayores de gastos indirectos. En consecuencia, aumenta el costo informado del producto para todos los productos. Los productos de alto volumen parecen ser más caros de producir que antes, aunque no sean responsables de los costos adicionales.

Los costos desencadenados, por la introducción de productos nuevos de bajo volumen, se trasladan sistemáticamente a los productos de alto volumen, que pueden estar exigiendo relativamente poco de los departamentos de apoyo de la planta.

Muchas de las actividades que generan trabajo para los departamentos de apoyo a la producción se pueden representar por el número de ajustes iniciales. Por ejemplo, el movimiento del material en la planta suele ocurrir al comienzo o al final de una corrida de producción. De manera similar, la mayoría del tiempo que se dedica a la inspección de piezas ocurre inmediatamente después de un ajuste o de un cambio de calibración. De esta manera, aunque los departamentos de apoyo se dedican a una amplia gama de actividades, una porción considerable de sus costos se puede atribuir al número de ajustes iniciales.

No todos los costos de los departamentos de apoyo están relacionados con el número de ajustes. El costo del personal de ajuste se relaciona más con la cantidad de horas de ajuste que con el número real de ajustes. El número de inspecciones del material que entra, se puede relacionar directamente con el número de entradas del material en almacén, igual que con el tiempo que se dedica para trasladar el material recibido al inventario. El número de despachos se puede usar para predecir el nivel de actividad de los departamentos de bienes terminados y despacho.

La asignación de todos estos costos de apoyo, con un enfoque basado en las actividades, refuerza el efecto de los costos relacionados con los ajustes iniciales, porque los artículos de bajo volumen de ventas tienden a generar más despachos pequeños que entran y salen.

Es conveniente por ello realizar las asignaciones de segunda etapa utilizando costos de actividades (transacciones) para atribuir los costos de los departamentos de apoyo a los productos. No se puede, en general, lograr costos exactos de los productos con sistemas de costos que dependen únicamente de bases relacionadas con el volumen (incluso bases múltiples tales como horas máquina y cantidades de materiales) para las asignaciones de la segunda etapa. Se debe usar un tipo diferente de base de asignación para los costos indirectos que varían con el número de actividades realizadas, en contraposición con el volumen de producto fabricado.

El cambio de bases de asignación relacionadas con las actividades es un cambio más radical en la filosofía de diseño de sistemas de costos que lo que a primera vista parece. En un sistema tradicional de costos que usa bases relacionadas con el volumen, el elemento de costeo es siempre el producto. El producto es el que consume horas laborales directas, horas máquina o dólares de materiales. Por consiguiente es al producto al que se le calcula el costo.

"... los productos de alto volumen reciben una fracción excesivamente elevada de los costos de los departamentos de apoyo y, por lo tanto, subsidian a los productos de bajo volumen ..."

NO BASTA UN SISTEMA DE COSTOS

No existe un sistema único capaz de satisfacer las exigencias que plantean las diversas funciones de cualquier sistema de costos. Si bien se puede utilizar un método único para obtener todos los datos correspondientes a las actividades que realizan, el tratamiento de esa información exige un desarrollo independiente y específico según los receptores y los objetivos. Las empre-

sas que pretenden satisfacer sus necesidades de información de costos por medio de un sistema único han descubierto que no pueden desempeñar adecuadamente importantes funciones directivas. Más aún, sistemas que funcionan bien para una empresa pueden fracasar en otra diferente. Cada empresa tiene que diseñar los métodos más adecuados a sus productos y a sus procesos.

NOTAS FINALES

" Se debe tener en cuenta que la implementación del ABC tiene un proceso el cual se inicia con una reingeniería empresarial ..."

Es importante destacar que en nuestro país la mayoría de empresas utilizan los métodos tradicionales de costeo, en muchos casos desconociendo la nueva alternativa que se plantea con el nuevo enfoque basado en actividades. Otros por el contrario opinan que el Costeo Basado en Actividades es lo óptimo. Para decidir con respecto a qué sistema emplear se debe tener presente que ambos sistemas pueden combinarse como Kaplan lo manifiesta al definir los sistemas de costos de Fase IV. Otro aspecto importante es conocer la inversión implicada en su implementación la cual debe efec-

tuarse sólo si se está seguro de que los beneficios que se obtendrán de dicha implementación lo justifican. Por otro lado, es importante analizar el grado de automatización de la empresa, si no es significativo los métodos tradicionales de costeo pueden ser suficientes. Se debe tener en cuenta que la implementación del ABC tiene un proceso el cual se inicia con una reingeniería empresarial que sirva de base para definir las actividades que realmente agregan valor y establecer la Cadena de Valor de la empresa, de la cual se definirán las actividades para el diseño del nuevo sistema de costos.

BIBLIOGRAFÍA

- KAPLAN Robert & COOPER Robin. *COSTE & EFECTO*. Pag: 23-37 Ed GESTION 2000 - 1999 ESPAÑA.
- KAPLAN Robert & COOPER Robin. *Cómo la Contabilidad de Costos Distorsiona los Costos de los Productos*. Revista INCAE Vol. III N.1 Primer Semestre 1989.